



UNIVERSIDAD LASALLISTA

BENAVENTE

FACULTAD DE DERECHO

Con estudios incorporados a la Universidad
Nacional Autónoma de México

CLAVE: 8793-09

**“LA ILEGALIDAD DE LA INMOVILIZACIÓN DE LOS
DEPÓSITOS O CUENTAS BANCARIAS DEL CONTRIBUYENTE
SIN QUE EL CRÉDITO FISCAL HAYA QUEDADO FIRME.”**

TESIS

Que para obtener el título de
LICENCIADA EN DERECHO

Presenta:

DANIELA VELÁZQUEZ ROMERO

Asesor:

LIC. ENRIQUE SALAS MARTÍNEZ

Celaya, Gto.

AGOSTO 2013



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 haberme dado la vida y permitirme el haber llegado hasta este momento tan importante de mi formación profesional.

A mis padres:

Por ser el pilar más importante y por demostrarme siempre su cariño y apoyo incondicional para superarme y cumplir mis objetivos como estudiante y como persona.

A mis hermanos:

A ustedes, por sus palabras de aliento, comprensión y apoyo.

A Daniel López Flores:

Por estar a mi lado dándome su apoyo, ánimo, comprensión y amor dándome felicidad, y por demostrarme que en todo momento cuento con él.

Al Lic. Enrique Salas Martínez:

Por la ayuda y asesoramiento en el transcurso de este trabajo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

Capítulo I

DERECHO FISCAL Y DERECHO FINANCIERO

1.1 Concepto de derecho fiscal	1
1.2 Autonomía de derecho fiscal	2
1.3 Derecho fiscal relacionado con otras ramas del derecho	3
1.4 Fuentes de derecho fiscal en México	5
1.4.1 La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	6
1.4.2 La ley	6
1.4.2.1 Elementos de carácter declarativo y ejecutivo de la ley	7
1.4.2.2 Límite espacial	8
1.4.2.3 Límite temporal	9
1.4.2.4 Interpretación	9
1.4.2.5 Codificación	10
1.4.2.6 Proceso Legislativo	10
1.4.3 El reglamento	18
1.4.4 Decreto ley	19
1.4.5 Decreto delegado	21
1.4.6 Las circulares	22
1.4.7 La jurisprudencia	24
1.4.8 La doctrina	26
1.4.9 La costumbre	27
1.4.10 Tratados internacionales	28
1.5 Concepto de derecho financiero y definición de finanzas	30
1.6 Concepto doctrinario y Naturaleza de las contribuciones	31
1.6.1 Sujeto activo y sujeto pasivo de las contribuciones	33
1.6.2 Hecho Generador	34

1.7 Ingresos del estado y clasificación legal de las contribuciones	34
1.7.1 Ingresos tributarios	34
1.7.2 Impuestos	35
1.7.2.1 Clasificación	36
1.7.2.2 Efectos del impuesto	37
1.7.3 Principios constitucionales	39
1.7.3.1 De obligatoriedad	39
1.7.3.2 De legalidad	40
1.7.3.3 De proporcionalidad y equidad	41
1.7.3.4 De generalidad	43
1.7.3.5 De vinculación con el gasto público	44
1.7.4 Aportaciones de seguridad social	45
1.7.5 Contribuciones de mejoras	45
1.7.6 Derechos	46
1.7.7 Contribuciones accesorias	48
1.7.7.1 Recargos	49
1.7.7.2 Multas	51
1.7.7.3 Gastos de ejecución	54
1.7.7.4 Actualización de las contribuciones	55
1.7.8 Aprovechamientos	55
1.7.9 Productos	56

Capítulo II

LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL Y EL ACTO ADMINISTRATIVO

2.1 Concepto	57
2.2 Clasificación de la administración pública	57
2.3 Formas de organización administrativa	58
2.4 Centralización administrativa	59
2.4.1 Secretaría de hacienda y crédito público y su competencia	61
2.5 Desconcentración administrativa	61

2.5.1 SAT como órgano desconcentrado de la SHCP	64
2.6 Descentralización administrativa	66
2.7 El acto administrativo	68
2.7.1 Características del acto administrativo	71
2.7.2 Clasificación del acto administrativo	72
2.7.3 Distinción entre hecho y acto jurídico	73
2.7.4 Elementos constitutivos del acto administrativo	74
2.7.5 Requisitos constitucionales del acto administrativo	80
2.7.6 Principio de legalidad	81
2.7.7 Principio de la no retroactividad	82
2.7.8 Efectos del acto administrativo	82
2.7.9 Negativa ficta	82
2.7.10 Ejecución del acto administrativo	84
2.7.11 Cumplimiento del acto administrativo	84
2.7.12 Irregularidades, Ineficacias y Extinción del acto administrativo	85

Capítulo III

LA OBLIGACIÓN FISCAL Y LOS CRÉDITOS FISCALES

3.1 Concepto de obligación fiscal	90
3.2 Objeto de la obligación fiscal	91
3.3 Nacimiento de la obligación fiscal y su base gravable	92
3.4 Elementos de la obligación fiscal	94
3.4.1 Sujetos activo de la obligación fiscal	94
3.4.2 Sujeto pasivo de la obligación fiscal	97
3.5 Hecho imponible	100
3.6 Determinación de la obligación fiscal	101
3.6.1 Tarifas	105
3.6.2 Época de pago	105
3.6.3 Exigibilidad	106
3.7 Relación jurídica	108

3.8 Exención de la obligación fiscal	108
3.9 Extinción de la obligación fiscal	110
3.9.1 Pago	111
3.9.2 Compensación	117
3.9.3 Caducidad	117
3.9.4 Condonación	118
3.9.5 Prescripción	119
3.9.6 Otras formas de extinción de las obligaciones	119
3.10 Créditos fiscales	121
3.10.1 Liquidación del crédito fiscal	122
3.10.2 Firmeza de los créditos fiscales	124

Capítulo IV

FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

4.1 Fundamento constitucional	126
4.2 Fundamento legal	127
4.3 Facultad discrecional	129
4.4 Facultad de comprobación	132
4.5 Prácticas de visitas domiciliarias	134
4.6 Requisitos de la orden de visita domiciliaria	135
4.7 Orden de visita y citatorios	140
4.8 Visitadores y Testigos	143
4.9 Levantamiento de actas	143
4.10 Presentación de documentos informes y declaraciones	145
4.11 Acta final	145
4.12 Plazos	146
4.13 Resolución	147

Capítulo V

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

5.1 Procedimiento administrativo de ejecución	149
5.1.1 Fundamento constitucional y legal	151
5.2 Procedimiento administrativo como garantía constitucional	151
5.2.1 Garantía de legalidad	152
5.2.2 Garantía de audiencia	152
5.3 Días y horas hábiles	153
5.4 Plazos	153
5.5 Formas de Garantía del interés fiscal	154
5.6 Notificaciones	154
5.6.1 Clasificación	155
5.7 Requerimientos de pago	156
5.8 Embargo	157
5.8.1 Bienes embargables	160
5.8.2 Bienes inembargables	160
5.8.2.1 Embargo en intervención	161
5.8.2.2 Intervención con cargo a caja	162
5.8.2.3 Interventor administrador	162
5.9 Oposición al Embargo	164
5.10 Remate	165
5.11 Prescripción y Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución	171
5.12 Procedimiento de Inmovilización	171

CONCLUSIÓN

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

El Estado tiene la obligación de proporcionar bienestar colectivo, y que los gobernados tengan ciertos satisfactores, para esto es necesario que el particular o gobernado participe en el gasto público, y de este modo el Estado cuente con los recursos necesarios para poder sufragar dicho gasto público estableciéndose así en el artículo 31 fracción IV constitucional la obligación que tenemos los mexicanos de: “Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, esta obligación de contribuir deberá ser de manera proporcional y equitativa.

Las contribuciones son la base fundamental de un país para su crecimiento y para el bienestar social de sus habitantes. La legislación y la aplicación impositiva, es el trabajo de las autoridades fiscales, como se establece en los tres primeros capítulos; y del particular o gobernado, su participación en cuanto a la ubicación del supuesto o hipótesis de la norma jurídica para determinar sus obligaciones fiscales, de acuerdo a la Constitución.

Lo anterior es necesario para iniciar la relación tributaria con la autoridad fiscal y formalizar las obligaciones determinadas por el contribuyente, generando el hecho imponible, es decir, las obligaciones tributarias, de dar, de hacer o no hacer, es decir, el nacimiento del crédito fiscal, en la que el sujeto activo o autoridad fiscal, reconociendo estas obligaciones del contribuyente, da paso a la generación de un control y generación, o determinación del crédito fiscal.

Estos créditos fiscales, en cualquier momento se deberán garantizar, dando inicio el procedimiento administrativo de ejecución, para que la autoridad tenga plena confianza de su liquidación en cualquier instante, y en su caso, el embargo precautorio por falta de cumplimiento oportuno de la liquidación de los créditos fiscales.

Para que el contribuyente se encuentre en el orden de cumplimiento, es necesario ubicar sus obligaciones y determinar las diversas formas de extinguirlas, como

pueden ser el pago, la compensación, la condonación, la cancelación o la prescripción y caducidad, dependiendo de las circunstancias de momento y época en las que se sitúe el contribuyente.

De no cumplir con una obligación fiscal, siendo en este caso, el de un crédito fiscal, y de haberse iniciado un procedimiento administrativo de ejecución, requiriendo el cumplimiento de dicho crédito, la autoridad fiscal está facultada a iniciar otro procedimiento de “ejecución” establecido en el artículo 156- Bis y 156- Ter del Código Fiscal de la Federación, en los cuales se señala principalmente: “La inmovilización que proceda como consecuencia del embargo de depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente código, así como la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, derivado de créditos fiscales firmes”, haciendo énfasis en que solo se inmovilizan depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito, derivado de un crédito fiscal firme.

Las autoridades fiscales están facultadas por ley para ordenar la inmovilización de los depósitos y cuentas financieras de los contribuyentes, respetando la normatividad encaminada a la legalidad en los procedimientos de ejecución, lo cierto es que esta medida y, especialmente, la forma y términos en que a veces se ejercen, genera consecuencias trascendentales para los contribuyentes afectados.

La facultad de inmovilizar las cuentas bancarias debe llevarse a cabo con la mayor reserva, apegada de manera estricta a los casos que la ley prevé para su procedencia y aplicarla estrictamente en proporción a los objetivos que se persigan y que deben coincidir con aquéllos para los que fueron creadas tales medidas, ponderando en todo momento los derechos de los contribuyentes involucrados.

Actualmente los altos niveles de recaudación que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha estado registrando en los últimos años, obedecen a sus medidas de control y apremio, considerando que esta medida entró en vigencia para el 2010; como es bien sabido estas cantidades no se relacionan con la cultura fiscal del mexicano, sino con las prácticas agresivas de cobro que el SAT realiza, tales como la inmovilización o lo que comúnmente se conoce como el congelamiento de cuentas bancarias.

Esta inmovilización de cuentas bancarias se ha convertido en un ejemplo paradigmático de casos, en general graves, de ilegalidades y violaciones a los derechos de los contribuyentes, lo que ha derivado en diversas acciones, tales como quejas ante la autoridad competente, asesorías y representación legal de los contribuyentes afectados.

Como ya se mencionó estamos observando un mayor grado de agresividad del proceso de fiscalización y el embargo de las cuentas bancarias como herramienta de presión que surge en un proceso de auditoría a los gobernados, generando graves perjuicios, en algunos casos son irreparables los daños causados respecto de las obligaciones contraídas con terceros, dejando claro que la causa de estas acciones está en el fondo motivada por la necesidad del estado de hacerse de recursos económicos, donde el embargo y la inmovilización de las cuentas bancarias se ha convertido en una herramienta de la autoridad para buscar acercamiento y negociación de parte de los gobernados, dejándonos en presencia de una situación caótica por su naturaleza que debe de ser atendida de manera inmediata, encaminada al fortalecimiento del propio sistema tributario con la promoción de mejores prácticas fiscales.

Capítulo I

DERECHO FISCAL Y DERECHO FINANCIERO

El Derecho Fiscal, nos indica el conjunto de normas jurídicas creadas por el poder público para que el Estado esté facultado para allegarse recursos y cumplir con las funciones y las atribuciones conferidas.

1.1 Concepto de derecho fiscal

Se dice que el término fiscal, proviene de la antigua Roma en la que el jefe de familia asumía un conjunto de obligaciones, siendo una de ellas llevar una especie de libro de diario, en el que de manera escrupulosa debía anotar todos los ingresos y gastos del grupo familiar. Este documento servía de base para el cálculo y determinaciones de los impuestos con los que anualmente debía contribuir. Por lo anterior, una vez al año se presentaba en su domicilio el recaudador, revisaba el libro de diario y le notificaba la cantidad a pagar, la que debía ser cubierta de inmediato, mediante el depósito de su importe en la ranura que para tal efecto tenía la bolsa o cesto, llamada “fiscum” que el recaudador llevaba adherida al brazo y herméticamente cerrada. Comúnmente los recaudadores fueron identificados como “fiscum”. Posteriormente el término se utilizó para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos.

De tal manera que el término Derecho Fiscal, se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiendo por fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

Arrijo Vizcaíno define al Derecho Fiscal como “el sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado, derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones

entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.¹

También se ha denominado Derecho impositivo, atendiendo a que los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos del Estado, se le ha otorgado tal denominación. Sin embargo, lo anterior es limitativo a la disciplina que estudiamos en virtud de que los impuestos no son los únicos ingresos que recibe el Estado, también están las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, etc.

La denominación Derecho tributario, es de carácter histórico, debido a que el término tributo tenía una doble significación:

- a) Especie de contribución forzosa que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos después de una guerra, y
- b) Ofrenda a los dioses.

Actualmente la palabra tributo se utiliza en forma bastante generalizada para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado.

El Derecho Fiscal se ubica en la clasificación general del Derecho en objetivo, interno y público.

1.2 Autonomía de derecho fiscal

Mucho se ha discutido si el Derecho Fiscal es una disciplina más del Derecho o si es parte del Derecho administrativo. Los partidarios de la autonomía del Derecho Fiscal, consideran que la existencia de ciertos particularismos de esta materia, permiten su independencia como una rama más del Derecho. Las particularidades son las siguientes:

1. La naturaleza específica de la obligación tributaria:

- a) El sujeto activo siempre es el Estado

¹ ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO, DERECHO FISCAL, 16^a ed., Ed. Themis, México 2002, p. 16

- b) El objeto de la obligación siempre es dar.
2. Las características de la responsabilidad. Con frecuencia se separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago, porque en ocasiones se responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
 3. El procedimiento económico. En virtud de que la autoridad fiscal es autónoma, puede hacer efectiva las obligaciones a cargo del particular sin necesidad de que este haya consentido previa y expresamente someterse a un procedimiento.
 4. En virtud de que el Estado no puede llevar a cabo la remisión de deudas, surge la figura jurídica de la exención para determinada categoría de contribuyentes.
 5. Las infracciones y los delitos fiscales, así como las sanciones por las mismas, están contenidas en el Código Fiscal. Es decir en una misma ley.

1.3 Derecho fiscal relacionado con otras ramas del derecho

El derecho fiscal se ubica dentro de la rama el derecho público, porque es de interés público la observancia de recursos para que el estado satisfaga sus gastos y necesidades; el mismo se relaciona con las siguientes ramas del derecho:

a) Derecho objetivo.

Es un sistema de normas que rige obligatoriamente la vida humana en sociedad.²

b) Derecho subjetivo

Es el conjunto de facultades reconocidas a los individuos por la ley para realizar determinados actos de satisfacción de sus propios intereses. Así también puede definirse como una función del derecho objetivo, pues el derecho subjetivo es la

² VILLORO TORANZO MIGUEL, INTRIDUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO, Ed. Porrúa, México 1966, p. 7

norma prohibitiva o permisiva, y es subjetiva al permiso o la facultad que deriva de la norma.³

c) Derecho vigente

Es el conjunto de normas jurídicas, entendidas estas como normas impero atributivas que imponen obligaciones y atribuyen derechos.⁴

d) Derecho positivo

Es todo ordenamiento jurídico que se cumple. La positividad es un hecho que estriba en la observancia de cualquier precepto vigente o no vigente.

e) Derecho administrativo

Es el estudio y conocimiento metodológico relativos al análisis de los cuerpos normativos que estructuran al poder ejecutivo, o administración pública, y que regulan sus actos.⁵

f) Derecho Constitucional

Es el conjunto de normas jurídicas que tienen por objeto organizar al estado y el funcionamiento de sus poderes, con el objeto de salvaguardar la libertad de los seres humanos en una convivencia pacífica.⁶

g) Derecho Financiero

Es una disciplina jurídica que como rama del derecho público esta llamada cuenta del cuerpo de principios jurídicos en que se sustenta la legislación a que se somete el estado y los demás entes que intervienen como motivo de la obtención de los ingresos, de la administración de sus bienes patrimoniales y de la

³ PEREZ NIETO CASTRO LEONEL, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO, 4^a ed., Ed. Oxford, México 2002, p. 168

⁴ Ídem p.165

⁵ MARTÍNEZ MORALES RAFAEL I., DERECHO ADMINISTRATIVO 1ER. Y 2DO. CURSO, 5^a-ed., Ed. Oxford University Press, México 2004. p. 4

⁶ QUIROZ ACOSTA ENRIQUE, LECCIONES DE DERECHO CONSTITUCIONAL, Ed. Porrúa, México, 2002 p. 20

realización del gasto público, así como de las relaciones que con tal motivo se articulan.⁷

El Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendemos como fisco al órgano estatal encargado, de la determinación, recaudación y administración de los tributos.

Una vez establecidos las ramas del derecho que tiene una relación activa con el derecho tributario procedemos a analizar las fuentes de derecho enfocadas a la materia fiscal.

1.4 Fuentes de derecho fiscal en México

En primer término, el vocablo fuente alude al origen, el lugar de referencia de donde emana algo, en este caso será para conocer el origen de la ciencia del derecho tributario, concretamente las contribuciones.

Las fuentes formales se refieren a todos los procesos de creación de la ley a través de los cuales se le da la validez y obligatoriedad para una determinada sociedad. Dichos procesos de creación están regulados por una norma fundamental.

Las fuentes del derecho fiscal son los procedimientos ordinarios para la creación de normas jurídicas de naturaleza fiscal, dichos procedimientos de creación están regulados por una norma fundamental y establecen las directrices que se deben de seguir para que el derecho tenga validez formal dentro del régimen jurídico de una nación.

Las fuentes formales pueden ser clasificadas de la siguiente manera:

⁷ JIMENEZ GÓNZALEZ ANTONIO, LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, 5ª ed., Ed. Ecafsa, México 1998, p. 153

1.4.1 Constitución Política de los Estados Unidos mexicanos:

El fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución. Puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación del Derecho Fiscal.

Una parte importante de los preceptos constitucionales, incluyendo algunas garantías individuales, mantienen una evidente referencia a diversos aspectos de la función fiscal.

Principio de Constitucionalidad

En primer término la Constitución es el punto de partida, y en segundo lugar, la ley o leyes que regulen la materia de que se trate. (Art. 133 Constitución).

El artículo 31 fracción IV, menciona las obligaciones de los mexicanos, siendo una de ellas: “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 igual manera se indica la facultad del Congreso de la Unión, para determinar las contribuciones: El artículo 73 indica las facultades del Congreso de la Unión y en la fracción VII se precisa: “Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir al presupuesto”, asimismo, la fracción XIX del citado artículo indica: “Para establecer contribuciones”.

1.4.2 La ley

Es la principal fuente de derecho en México, consistente en un conjunto de normas jurídicas obligatorias y generales dictadas por un poder legítimo para regular la conducta de los hombres o establecer los órganos necesarios para el cumplimiento de sus fines en materia de recaudación de tributos.

La ley se define como la norma de derecho dictada, promulgada y sancionada por la autoridad pública, aun sin el consentimiento de los individuos, y que tiene como finalidad el encauzamiento de la actividad social hacia el bien común.⁸

Consta de dos partes: la orgánica y la transitoria; la primera se refiere a la regulación jurídica de la materia a la que se refiere la ley, por lo que aquí se encuentran los elementos declarativos y ejecutivos que se desarrollaran en los siguientes párrafos; en cuanto a la parte transitoria, se refiere al conjunto de reglas establecidas por el legislador en una ley de nueva creación a situaciones no reguladas con anterioridad.

Analizaremos en el siguiente apartado los diferentes elementos que las distinguen.

1.4.2.1 Elementos de carácter declarativo y ejecutivo de la ley

Se ha sostenido que toda ley impositiva debe sostener dos órdenes de preceptos, unos de carácter declarativo y otros de carácter impositivo:

- a) Los de carácter declarativo: que son los que se refieren al nacimiento de la obligación y la identificación del causante que tiene la responsabilidad fiscal.
- b) Los de carácter ejecutivo: que son los que se refieren a los deberes del causante, y en su caso de las personas que además tienen responsabilidad fiscal para el cumplimiento pleno y oportuno de la obligación fiscal.

El criterio que ha sostenido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sobre este tema es el siguiente:

“La ley debe contener dos órdenes de preceptos; unos simplemente declarativos de los derechos del Fisco, en

⁸ MOTO SALAZAR EFRAIN, ELEMENTOS DE DERECHO, 32^a ed., Ed. Porrúa, México 1986, p. 39

los que se determinan los elementos constitucionales de la obligación, señalando objeto, sujeto pasivo y circunstancias en que se manifiesta el hecho jurídico al cual la ley condiciona el nacimiento del vínculo tributario.”

En estos preceptos la voluntad del causante es nula, las obligaciones que crea dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador, lo único que exige es el medio para ser conocido por los contribuyentes con la amplitud necesaria con el objeto de que queden oportunamente satisfechos. Los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo que impulsan la voluntad de los causantes que obren en determinado sentido ya que de resistirse reciben perjuicio.

1.4.2.2 Límite espacial

Se refiere al territorio en el cual la ley se aplica y produce sus efectos. Por tanto las leyes dictadas por el poder público en México deben aplicarse dentro del territorio sujeto a dicho poder, esto es dentro del Territorio Nacional donde encontramos leyes federales, estatales y municipales donde se incluyen las del Distrito Federal; cada una de ellas tiene vigencia dentro del territorio que legalmente le corresponde a la entidad política respectiva, salvo el caso de las leyes federales pues por disposición del artículo 8° del Código Fiscal de la Federación la que textualmente dice lo siguiente: “para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la constitución política de los estados unidos mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial” zona que comprende una franja de 200 millas paralelas a las costas del país, por lo tanto la zona de vigencia de la ley fiscal federal esta constituida por el territorio nacional mas la zona económica exclusiva fuera del mar territorial.

1.4.2.3 Límite temporal

Consiste en el periodo y momento previsto para que la ley entre en vigor. En nuestro país, la vigencia constitucional de la ley impositiva es anual; cada año el poder legislativo debería decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto de gastos para el año fiscal siguiente y aprobar todas y cada una de las leyes que rigen los tributos, sin embargo como para los miembros del Congreso de la Unión esto sería cansado y tedioso el que año con año tuviera que discutir y probar las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que esta por concluir; se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos, donde se enumeran las contribuciones que se desean mantener en vigor durante el ejercicio fiscal siguiente, la ley de ingresos constituye un catálogo en el que se anotan los tributos que se decreten para el siguiente año fiscal.

Si por alguna razón no se aprueba a tiempo la ley de ingresos y termina el año fiscal y el Congreso de la Unión no hubiere decretado las contribuciones a cobrar durante el año fiscal siguiente, las leyes especiales que contengan cada uno de los tributos perderán su vigencia y el resultado será que mientras el Congreso de Unión no decreta nuevamente todas y cada una de las leyes especiales que rigen los tributos, los mismos habrán dejado de estar en vigor y no serán legalmente exigibles.

1.4.2.4 Interpretación

La ley se ha creado específicamente para aplicarse a los casos expresamente previstos por ella, pero puede ocurrir que en algún momento de su aplicación surjan dudas en las personas que se encargan de aplicar el verdadero sentido de la ley, es entonces cuando se hace necesario precisar dicho sentido, y a esto se le denomina interpretación.

La ley siempre necesita ser interpretada pues ocurre con frecuencia que se presenten ante el juez casos no previstos por la ley, en este supuesto el juez no

puede dejar de dictar su fallo ya que esta obligado siempre a administrar justicia y su misión no debe afectarse por inconvenientes como los ya señalados.

En materia fiscal el Código Fiscal de la Federación contempla que la aplicación de la ley será de manera estricta en su artículo 5°, el cual dice textualmente:

“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan 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 interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

La interpretación de la ley tributaria se entenderá como la actividad encaminada a establecer el sentido y el alcance de la norma sancionada por el legislador.⁹

1.4.2.5 Codificación

Se dice que la legislación de un país esta codificada cuando se encuentra contenida en una ley única. Generalmente las leyes relativas a un mismo asunto se coleccionan, y estas colecciones reciben el nombre de códigos.¹⁰

1.4.2.6 Proceso legislativo

a) Iniciativa de ley

Inicia este proceso con la presentación ante el órgano legislativo, de un proyecto de iniciativa de ley que deberá ser estudiada, revisada, valorada, reformada, adicionada y, finalmente, aprobada o rechazada por dichos órganos.

⁹ AMAYA ADOLFO, LA INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES TRIBUTARIAS, Ed. Arayú, Argentina 2000, p. 14

¹⁰ MOTO SALAZAR EFRAIN. Op. cit. Supra (8) p. 11

Dicha función se encuentra encomendada de manera exclusiva (salvo los casos de excepción de los decretos-ley y los decretos-delegados) al Congreso de la Unión, dividido en dos cámaras: la de Diputados y al de Senadores.

Los Diputados se reputan representantes del pueblo, en tanto que los senadores poseen el carácter de representantes de las entidades federativas ante el Gobierno Federal. En principio, y como regla general, una iniciativa de ley puede presentarse indistintamente ante la Cámara de Diputados o ante la de Senadores. La Cámara que recibe la iniciativa, se denomina “Cámara de Origen”; en tanto que la otra se le llama “Cámara Revisora”.

Art. 71 constitucional.- El derecho de iniciar leyes compete a:

1. Al Presidente de la República
2. A los diputados y senadores del Congreso de la Unión
3. A las legislaturas de los Estados
4. A los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores, en los términos que señalen las leyes.

b) La cámara de diputados como cámara de origen en materia tributaria

En principio, y como regla general, las iniciativas de ley pueden presentarse indistintamente ante cualquiera de las dos Cámaras del Congreso de la Unión. Sin embargo, el inciso h) del Art. 72 de la Constitucional establece una importante excepción:

“La formación de leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

Consecuencia de lo anterior es que la Cámara de Diputados será siempre la Cámara de Origen, y la de Senadores revestirá siempre el carácter de Revisora, por lo que toda iniciativa debe presentarse sin excepción ante la Cámara de Diputados.

Razón del porque la Cámara de Diputados funja siempre como cámara de Origen (Razón de Carácter Histórico). En México, los diputados tienen el carácter de “representantes del pueblo”. Pero independientemente de cual haya sido la razón, tratándose de iniciativas de ley que versen sobre la materia fiscal, la Cámara de Diputados operará siempre como Cámara de Origen.

c) Debate y discusión

Una vez presentado el proyecto de ley fiscal ante la Cámara de Origen por quienes están facultados (Presidente, diputados y senadores del Congreso de la Unión, legislaturas locales y ciudadanos en un número equivalente), se inicia el “debate camaral”, que puede conducir a su aprobación como a su rechazo definitivo dentro del periodo de sesiones.

Reglas generales de la conducción del debate camaral (Art. 72, incisos a), d), e) y g)):

Aprobado el proyecto en la Cámara de Diputados, pasará a su discusión a la de Senadores (siempre revisora). Si ésta última lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo para su publicación.

1. Si el proyecto es desechado en su totalidad por la Cámara de Senadores, volverá a la Cámara de Diputados con las observaciones que aquélla le hubiese hecho. Si examinado de nuevo, fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara de Senadores, la cual deberá tomarlo otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para su publicación. Pero si por el contrario, lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.
2. Si el proyecto fuese desechado en parte, o modificado o adicionado por la Cámara de Senadores, la nueva discusión de la Cámara de Diputados

versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones sin poder alterar en manera alguna los artículos aprobados.

3. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Senadores fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de Diputados, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de su publicación.
4. Pero si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Senadores fuesen reprobadas por mayoría de votos en la Cámara de Diputados, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para su publicación.
5. No obstante, si la Cámara de Senadores insistiere por la mayoría absoluta de votos presentes, en las adiciones o reformas a la iniciativa de ley fiscal, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones, a no ser que ambas cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley sólo con los artículos aprobados y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.
6. Todo proyecto de ley desechado por la Cámara de Diputados, no podrá volverse a presentarse en las sesiones del año.
7. Todas las votaciones de ley serán nominales.

d) El veto y la sanción presidencial

Al ser aprobado por ambas Cámaras, el proyecto de ley fiscal, debe turnarse al Ejecutivo para su promulgación y publicación. No obstante, el Presidente de la

República cuenta con un plazo de 10 días para manifestar su rechazo (figura del veto) o aceptación (es la figura de la sanción, que puede ser expresa o tácita).

Veto Presidencial

Es la oposición o la formulación de reformas o adiciones por parte del titular del Ejecutivo aun proyecto de ley aprobado por el Congreso de la Unión.

Se encuentra regulado en el artículo 72 Constitucional:

- a) El proyecto de ley tributaria desechado en todo en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de Diputados
- b) Dicho proyecto deberá ser discutido de nueva cuenta por dicha Cámara, y si fuere confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará a la Cámara de Senadores. Si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto tendrá por ese sólo hecho el carácter de ley y volverá al Ejecutivo para su promulgación y publicación.
- c) En el caso de que en cualquiera de las dos cámaras la iniciativa no alcanzare la mayoría requerida de 2/3 (dos tercios) del número total de votos, el veto presidencial habrá surtido efecto, y la misma no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.

Sanción o aprobación Presidencial

Reviste dos formas:

- a) Sanción Expresa: Tiene lugar cuando el Presidente manda promulgar y publicar una ley; ya sea porque está de acuerdo con sus términos o porque ejercitado el derecho de veto, su rechazo o sus observaciones han sido desestimadas por las 2/3 partes de los miembros de ambas cámaras.
- b) Sanción Tácita: Lo dispone el inciso b) del Artículo 72 Constitucional, que dispone que la sanción tácita se presenta cuando el Ejecutivo Federal deja transcurrir 10 días hábiles sin devolver con observaciones un proyecto

de ley fiscal a la Cámara de Diputados. Así, al consumarse dicho plazo el Presidente estará obligado a ordenar de inmediato la correspondiente promulgación y publicación del ordenamiento.

e) Promulgación y publicación

De manera general, la promulgación y la publicación constituyen los actos por virtud de los cuales el Titular del Ejecutivo da a conocer a la ciudadanía en general una ley aprobada por el Congreso de la Unión y sancionada por él mismo. Sin embargo, Arrijoja, hace la distinción siguiente:

Promulgación:

Consiste en reconocimiento solemne por el Ejecutivo de que una ley ha sido aprobada conforme al proceso legislador establecido por la Constitución, y que, por consiguiente, debe ser obedecida.

La promulgación se materializa en un Decreto Presidencial que da a conocer el contenido de una ley debidamente aprobada y sancionada.

Publicación:

Viene a ser el hecho material de insertar en el DOF los textos, tanto de la ley en sí como del decreto de promulgación, con el objeto de que puedan ser conocidos y obedecidos, en cuanto entren en vigor.

f) El refrendo ministerial del SHCP art. 92 constitucional:

“Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Despacho, encargado del ramo a que el asunto corresponda, y sin esterequisito no serán obedecidos”

El propósito que el refrendo persigue es el de vincular e identificar a los Secretarios del Estado con los actos del Presidente. El efecto inmediato de la falta de refrendo ministerial está constituida por la no obediencia del acto presidencial de que se trate, y el Ejecutivo fácilmente puede minimizar o neutralizar los efectos

de esa supuesta falta de colaboración, ya que según el artículo 89, fracción II de la constitucional tiene la facultad de nombrar, seleccionar y remover libremente a sus ministros.

Los decretos presidenciales de promulgación de leyes fiscales, deben contar, como mínimo, con la firma del titular de la Secretaría de Gobernación.

g) Iniciación y duración de la vigencia de la ley tributaria

Las leyes fiscales aprobadas por el Congreso de la Unión, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Gobernación y publicadas en el DOF, reúnen los elementos y requisitos necesarios para entrar en vigor y para ser aplicadas y obedecidas. Sin embargo, se aconseja dejar que transcurra un cierto lapso entre la publicación y la iniciación de la vigencia, a fin de que las mismas puedan ser estudiadas, analizadas y ponderadas por sus destinatarios. Lo anterior en Derecho se le denomina “Vacatio Legis”, y es de vital importancia para que los contribuyentes estén en condiciones de cumplir en debida forma las leyes fiscales.

Sistemas en México respecto a la iniciación de la vigencia de leyes

A continuación se describen los siguientes sistemas en lo que respecta a la iniciativa de ley:

1. Sucesivo: Regulado en el Artículo 3º del CCDF: “Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos 3 días después de su publicación en el periódico oficial”.
2. Sincrónico: Opera a la inversa, en este las leyes entran en vigor un día determinado en todo en el país, a condición solamente de que sea posterior al de su publicación en el DOF.

Nuestro CFF se inclina por este sistema, al disponer en su Artículo 7º que:

“Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el DOF, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior”.

3. Crítica: Esto genera que exista una *vacatio legis* de un solo día, y esto se ha prestado a una serie de abusos y arbitrariedades por parte del legislador hacendario, nulificando con ello el propósito perseguido por la *vacatio legis*, colocando en verdaderos apremios a los contribuyentes. Por lo que se debería reformar y establecer unos 15 días por lo menos. Dentro de otro orden de ideas, se ha discutido el término de la duración de la vigencia de las leyes fiscales, problema que tiene su origen en la Fracción VII del A-73 de la CPEUM, que dice:

“El Congreso tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”.

Y como el Presupuesto del gobierno federal debe ser discutido y aprobado anualmente, por inferencia lógica se ha llegado a la conclusión de que las leyes fiscales, cuya finalidad consiste precisamente en establecer las contribuciones requeridas para la integración de dicho presupuesto, deben tener también una vigencia anual. Tampoco debe perderse de vista que resultaría una ardua tarea el expedir anualmente toda la vasta legislación fiscal, de ahí que en la práctica, el problema se resuelva de la siguiente manera:

- a) Mediante la expedición anual de la Ley de Ingresos de la Federación, que tiene como objeto principal revalidar la vigencia de las leyes fiscales que el Estado desea seguir aplicando.
- b) Se ha venido expediendo un ordenamiento conocido como “Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Leyes Fiscales”, a través del cual se introducen las continuas y abundantes modificaciones tributarias.

1.4.3 El reglamento

“El reglamento es un conjunto de disposiciones jurídicas expedido por el ejecutivo con fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Tiene las características de ley, es decir, es general y abstracto y su finalidad es facilitar su aplicación a casos concretos, pero sin ir más allá de lo dispuesto por la propia ley. Así, la ley se distingue del reglamento en que este último sólo puede emanar del Presidente, y es la ley subalterna que tiene su medida y justificación en la ley”¹¹

En nuestra legislación fiscal, el reglamento es una fuente de Derecho que emana del poder ejecutivo con triple objeto: facilitar, aclarar y precisar el alcance de las leyes fiscales y su aplicación, así como crear los órganos y entregarles las facultades propias para la exacta observancia de las mismas y ocuparse de las organización y funcionamiento de la administración.

Límites de la facultad reglamentaria

El Presidente, salvo en los casos especialísimos, está imposibilitado para legislar ya que esta actividad está reservada de manera exclusiva al Poder Legislativo. Por consiguiente, la facultad reglamentaria no puede ser ilimitada, ya que el implicar la expedición de normas jurídicas, puede prestarse para que el Ejecutivo abuse de ella y usurpe la potestad del legislativo, violando el orden constitucional.

Limitaciones:

1. La potestad de expedir reglamentos es una atribución exclusiva e indelegable del Presidente de la República. Por ende, no existen bases para sostener que algún otro funcionario, pueda en un momento ejercitar dicha facultad.
2. La segunda limitación la encontramos en la naturaleza misma de la función reglamentaria que presupone siempre la existencia de una ley. El objetivo único y aceptable del reglamento es el de facilitar el campo de aplicación de las leyes del Congreso.

¹¹ PEREZNIETO CASTRO LEONEL. Op. cit. Supra (3) p. 234

El reglamento no puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley reglamentada; y no puede crear o establecer situaciones jurídicas no previstas en la propia ley.

El Reglamento, se constituye por el conjunto de normas jurídicas expedidas por el Presidente de la República, para la correcta interpretación de la ley.

Para Raúl Rodríguez Lobato, “El reglamento es un instrumento de aplicación de la ley”.

El artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, indica la facultad del Presidente para crear reglamentos al indicar: “Proveyendo en la esfera administrativa para su exacta observancia”.

Producto normativo de la administración pública

El reglamento constituye un producto de la administración pública pero con rasgos distintivos, es de carácter normativo, al ser una norma escrita dictada por la administración pública. Lo esencial del reglamento radica en ser una vía para el desarrollo de la ley.

No constituye un acto administrativo general o ley material. El reglamento forma parte del ordenamiento jurídico mientras que los actos administrativos se hayan sometidos a él.

1.4.4 Decreto ley

Decreto-ley, es creado por el titular del poder ejecutivo federal, conforme a la constitución política de los estados unidos mexicanos ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación. Como ejemplo puede citarse, las disposiciones del artículo 29 y el artículo 73 fracción XVI.

El art. 49 Constitucional establece el principio de separación de poderes, y se preserva la independencia del Congreso de la Unión como depositario del

poder legislativo, al impedir que el presidente legisle. Sin embargo se menciona un caso de excepción en el artículo 29 constitucional, disposición que regula el caso de “suspensión de garantías”, que a la letra dice:

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 y la procuraduría general de la republica y con la aprobación del congreso de la unión o de la comisión permanente cuando aquel no estuviere reunido, podrá restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y 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 restricción o suspensión se contraiga a determinada persona. Si la restricción o suspensión tuviese lugar hallándose el congreso reunido, este concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocara de inmediato al congreso para que las acuerde.

A consecuencia de dicha suspensión, tanto los preceptos constitucionales que consagran las garantías individuales como las leyes reglamentarias u orgánicas respectivas dejan de estar vigentes. Ese “estado de emergencia” tiene forzosamente que provenir de un órgano dotado de amplias capacidades de decisión y de ejecución. El Congreso de la Unión, que es un cuerpo colegiado eminentemente deliberativo, está descalificado para el cumplimiento de dicha tarea, ya que no sería posible sujetar la emisión de leyes de emergencia al complejo proceso legislativo, por tal aparece el presidente, como órgano máximo de decisión y ejecución del estado. La declaratoria de estado de emergencia trae aparejada las siguientes consecuencias:

- 1 . La disolución temporal del Congreso de la Unión.

2. La suspensión en toda la república o en un lugar determinado, de la totalidad o parte de las garantías individuales consagradas en la constitución.
3. El otorgamiento al ejecutivo de facultades extraordinarias para legislar

Se les denomina decreto ley a esas leyes expedidas por el titular del Ejecutivo durante esos periodos de emergencia. Y en atención a que revisten la forma de un decreto presidencial y a que su contenido y aplicación son los propios de un acto legislativo, si bien su vigencia se encuentra exclusivamente limitada a la duración de ese periodo de excepción.

Los decretos-ley no son ni pueden ser una fuente formal permanente del derecho fiscal.

1.4.5 Decreto delegado

El artículo 49 constitucional menciona que el supremo poder de la federación se divide, para su ejercicio, en legislativo, ejecutivo y judicial. No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al ejecutivo de la unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29.

En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgaran facultades extraordinarias para legislar.

Existe otro caso, en el que el Congreso debe abjurar sus facultades legislativas sobre determinadas materias para transferirlas al Presidente.

Artículo 131 Constitucional: “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, 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 cualquier 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”.

Cuando la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, autoriza al Congreso para que este faculte al Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos se tratará de Decreto-Delegado. Ejemplo de lo anterior es lo que dispone el artículo 131 párrafo segundo de la Constitución mencionada.

Son las leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que medie una previa declaratoria de suspensión de garantías, bajo el formato de Decretos, en virtud de delegación expresa de facultades operaba en su favor por el Congreso Federal, en acatamiento de un mandamiento constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional.

Se llaman así porque las leyes que en ellos se contienen son emitidas con el carácter de decreto presidencial, y porque deben su existencia a una delegación de facultades legislativas, en beneficio del titular del Ejecutivo.

Se distinguen de los Decretos-Ley por el hecho de que pueden emitirse en cualquier tiempo, no presupone el caso de un estado de emergencia.

1.4.6 Las circulares

Son actos administrativos, emanados de la potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuente normativa

Fundamento legal: Artículo 35 CFF:

“Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias del criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los

particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el DOF”

ELEMENTOS

1. Se trata de disposiciones de carácter general. Es decir, son aplicables a todas aquellas personas que se ubiquen dentro de las hipótesis que en ellas se contemplan.
2. Proviene de funcionarios hacendarios de variada jerarquía.
3. Su finalidad exclusiva debe ser la de instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad, jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos que forman parte de su esfera de competencia.

Se les ha tachado de inconstitucionales a estas circulares, debido a que implican el ejercicio por parte de funcionarios diversos de la Administración Pública de facultades legislativas y reglamentarias que la Constitución reserva únicamente al Congreso de la Unión y al Presidente de la República. Por otra parte, los artículos 7 y 39 del CFF, hablan de “disposiciones administrativas de carácter general” que pueden estar relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales. En tales condiciones debe entenderse que cuando las circulares no vayan dirigidas a las “diversas dependencias” si no se contengan en “disposiciones de carácter general” entonces sí son de observancia obligatoria para los contribuyentes a pesar de que no se trate ni de actos legislativos ni de reglamentos.

Las Circulares son documentos expedidos por los titulares de los órganos administrativos que contienen disposiciones administrativas en algunas ocasiones de interés solo para el órgano administrativo y en otras dirigidas a los particulares mencionando las interpretaciones que da a la ley quien las emite. De igual forma, a través de las circulares, se comunican acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguirse que aseguren el cumplimiento o buen funcionamiento de la organización administrativa.

El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación indica: “Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el “Diario Oficial de la federación”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que “Las circulares no pueden ser entendidas como ley y los actos de las Autoridades que se funden en aquellas, importan una violación a los artículo 14 y 16 Constitucionales”.¹²

1.4.7 La jurisprudencia

Primeramente es preciso mencionar que en sentido amplio la Jurisprudencia puede ser la ciencia que por objeto tiene el estudio del Derecho. En este sentido el término Jurisprudencia designa la actividad que realizan los juristas cuando describen el derecho, actividad que normalmente se denomina ciencia del derecho. Literalmente significa conocimiento del derecho.¹³

Ya en sentido estricto entendemos por Jurisprudencia como la serie de juicios o sentencias que forman uso o costumbre sobre un mismo punto de derecho.

La interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de los casos que son sometidos a su jurisdicción, y que, por disposición de ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancian instancias anteriores.

La Jurisprudencia no sólo es una fuente formal de gran importancia para el Derecho Fiscal, sino de especial utilidad. Las leyes y reglamentos en múltiples

¹² Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Revisada en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Jurisprudencia y Tesis 1917-1954

¹³ TAMAYO Y SALMORÁN ROLANDO, EL DERECHO Y LA CIENCIA DEL DERECHO, Ed. UNAM, México 1986, p. 143

ocasiones no resuelven por sí mismas las variadas contingencias que su aplicación a casos concretos suele provocar.

Artículo 94 Constitucional: “La ley fijara los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los tribunales del poder judicial de la federación y los plenos de circuito sobre la interpretación de la constitución y normas generales, así como los requisitos para su interrupción y sustitución”.

Son los Tribunales, en materia tributaria, expresamente autorizados para fijar Jurisprudencia: Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunales Colegiados de Circuito, Plenos de Circuito y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Jurisprudencia de la SCJN

La SCJN se compone de dos salas (1ª sala: civil y penal; y la 2ª sala: materia administrativa y del Trabajo). Cada sala está compuesta por 5 ministros, más un Presidente que no forma parte de ninguna de ellas. La SCJN puede funcionar en pleno, mediante el concurso de los 11 ministros, o por salas, según la Ley de Amparo.

La SCJN al funcionar tanto en pleno como en salas, establece 2 tipos de Jurisprudencia:

- a) La del pleno
- b) La de salas.

Jurisprudencia de Pleno: Se forma mediante 5 ejecutorias que sustenten el mismo criterio respecto de casos similares, no interrumpidos por otro en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por 11 ministros.

Jurisprudencia de Salas: Las de la 2ª sala constituyen Jurisprudencia, siempre que lo resuelto por ellas se sustente en 5 ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas por lo menos por 4 ministros.

Requisitos para la configuración de la jurisprudencia de la SCJN:

1. El dictado de 5 ejecutorias (así se les denomina a las sentencias de la Corte, porque ya no admiten apelación y son susceptibles de ejecución inmediata, a diferencia de los demás tribunales federales o locales, salvo los TCC, que admiten apelación ante superior) sobre asuntos similares, resueltas en el mismo sentido.

2. Las 5 ejecutorias deben ser consecutivas, ya que si se ven interrumpidas por lo menos por una en la que se sustente un criterio contradictorio, la Jurisprudencia no se consuma.

3. Debe contarse con un consenso favorable de cuando menos 8 ministros, si se trata de pleno, o de cuatro, si se trata de la Sala Administrativa. Conforme a los Artículos 103 y 107 Constitucional la Jurisprudencia establecida por el Pleno y por las Salas de la Corte “es obligatoria para:

- Las mismas salas
- Tribunales Unitarios de Circuito
- Tribunales Colegiados de Circuito
- Juzgados de Distrito
- Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados y del DF
- Tribunales Administrativos y del Trabajo, locales o federales

La Jurisprudencia, es la interpretación que de la ley hacen los órganos jurisdiccionales en una serie de casos análogos. La jurisprudencia es muy importante en materia fiscal, porque la mayoría de las reformas e innovaciones que se hacen en nuestras leyes fiscales, para precisar conceptos, detectar errores, provienen de sentencias de los órganos jurisdiccionales.

1.4.8 La doctrina

La doctrina está constituida por el conjunto de estudios y opiniones que los autores de Derecho realizan o emiten en sus obras. En concreto, los estudiosos

emiten opiniones propias e interpretan la ley en sus obras a través de las ideas ahí expuestas.¹⁴

La doctrina tributaria está constituida por el conjunto de conceptos, definiciones, críticas y opiniones vertidas por los especialistas en la materia acerca de los diversos temas de la materia.

No es en sí una fuente formal del Derecho Fiscal, constituye un procedimiento encaminado a la creación de normas jurídicas, y no poseen fuerza obligatoria para las autoridades hacendarias, los causantes o los órganos jurisdiccionales competentes. Sin embargo, puede operar como una fuente indirecta, en virtud de que los criterios y sugerencias de los especialistas llegan a influir en el ánimo del legislador.

1.4.9 La costumbre

La forma primitiva del desarrollo del Derecho es la costumbre, así podemos definirla como la observancia uniforme y constante de reglas de conducta obligatorias, elaborada por una comunidad social para resolver situaciones jurídicas.¹⁵

Para que la Costumbre adquiera el carácter de fuente formal del Derecho requiere la presencia de 2 elementos:

- a. Inveterata Consuetudo
- b. Opinio Iuris Seu Necessitatis

La repetición constante de un hecho: La repetición de ese hecho, con la convicción por parte de un sector mayoritario de la comunidad respectiva, de que se trata de una norma de observancia obligatoria. En México, la costumbre desempeña un papel muy secundario. Sólo es jurídicamente obligatoria cuando la

¹⁴ MOTO SALAZAR EFRAIN, Op. Cit. Supra (8) p.11

¹⁵ Ídem p. 10

ley le otorga tal carácter. No es, por ende fuente inmediata, sino mediata o supletoria del orden positivo.

El Artículo 10 del CCDFD establece el principio de que contra la observancia de la ley no puede alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario. La costumbre no puede derogar la ley.

En el Derecho Fiscal, la costumbre no sólo no puede derogar la ley, sino que ni siquiera es admisible la posibilidad de que se aplique en forma supletoria, en virtud del principio de legalidad.

Artículo 1º del CFF, que dice: “Las Personas Físicas y las Personas Morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este Código se aplican en su defecto...”. Es un régimen de estricto derecho.

1.4.10 Tratados internacionales.

Según Adolfo Arrijo Vizcaíno, los tratados Internacionales se consideran como los acuerdos que celebran dos o más estados como entidades soberanas entre sí, sobre cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para ambas partes. Derivado del concepto anterior el autor nos presenta los siguientes elementos:

- Son un acuerdo de voluntades (de los países que lo suscriben)
- Únicamente pueden celebrarse entre estados soberanos
- Pueden suscribirse por dos o más estados
- Su objeto es prevenir y solucionar controversias o fricciones que surgen de las relaciones internacionales sobre aspectos de carácter diplomático, político, económico, social y cultural.¹⁶

Para que los Tratados Internacionales puedan alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional. Refiriendo el problema al

¹⁶ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO, Op. Cit. Supra (1) p.69

ámbito de nuestro orden jurídico, nos encontramos con que el Artículo 133 de la constitucional, dispone que:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión, que emanen de ella, y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y Tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.

Son 3 requisitos que condiciona nuestra Constitución para que un Tratado Internacional se le atribuya la calidad de Ley Suprema:

1. Que no contengan estipulaciones contrarias a cualquier norma constitucional;
2. Que sean celebrados por el Presidente de la República.
3. Que sean aprobados o ratificados por el Senado.

Respecto a la Importancia de los tratados internacionales, Son de mucha ayuda, suelen agruparse bajo el rubro de “doble imposición internacional” y que actúan como factores de encarecimiento de todo tipo de operaciones de importación y exportación de distintas mercancías. Ante esta clase de problemas, surgen los Tratados Internacionales en materia tributaria, que pueden coadyuvar a resolverlos de manera eficaz, mediante la fijación, por ejemplo de impuestos con tasas diferenciales o de un solo impuesto, etc.

Los Tratados internacionales, son convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas económicas, culturales u otras de interés para las partes. La facultad de celebrar tratados corresponde al Presidente de la República y su aprobación a la Cámara de Senadores.

La persona facultada para la celebración de Tratados Internacionales, es el presidente, y es así que el artículo 89 Constitucional en su fracción X, la cual establece lo siguiente

Artículo 89: Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

X. Dirigir la Política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del senado...

El artículo 76 constitucional fracción I. establece que es facultad exclusiva del senado: “Analizar la política exterior desarrollada por el ejecutivo federal con base en los informes anuales que el presidente de la república y el secretario del despacho correspondiente rindan al congreso.”

Finalizaremos con el artículo 133 constitucional el cual establece que todos los tratados que estén de acuerdo con la constitución, celebrados y que se celebren por el presidente de la república, con aprobación del senado, serán la ley suprema de toda la unión.

1.5 Concepto de derecho financiero y definición de finanzas

Es una disciplina jurídica que como rama del derecho público esta llamada a dar cuenta del cuerpo de principios jurídicos en que se sustenta la regulación a que se somete el estado y los demás entes que intervienen con motivo de la obtención de los ingresos, de la administración de sus bienes patrimoniales y de la realización del gasto público, así como de las relaciones que con tal motivo se articulan.¹⁷

Cada uno de los campos de la actividad financiera estatal corresponde a una rama del derecho financiero, del siguiente modo:

- Captación u obtención: derecho fiscal o tributario
- Administración y manejo: Derecho Patrimonial público
- Gasto o erogación: Derecho Presupuestario¹⁸

¹⁷ JIMENEZ GÓNZALEZ ANTONIO, Op. Cit. Supra (7) p. 142

¹⁸ MARTÍNEZ MORALES RAFAEL I., DERECHO ADMINISTRATIVO 3ER. Y 4TO. CURSO, 3^a-ed., Ed. Oxford University Press, México 2000, p. 59

Finanzas

La palabra finanzas viene del francés "manees" y ésta de la palabra latina "inatio", de la raíz "inis" que significa acabar, poner término mediante pago o simplemente una prestación pecuniaria. En su origen "financzar" es pagar y su sentido se ha extendido a la manera de obtener dinero 'Y a su empleo o utilización; con la palabra financiero se alude a lo que es relativo a la "hacienda pública"; antiguamente se decía dineros públicos y se refiere a las cuestiones bancarias; bursátiles o a los grandes negocios mercantiles y por extensión a la propia persona versada en el conocimiento de estas materias, como banquero, financiero, capitalista o estadista.¹⁹

1.6 Concepto doctrinario y Naturaleza de las contribuciones

Primeramente hablaremos sobre la naturaleza de las contribuciones para posteriormente conceptualizarla, con la intención de establecer su origen y que nos brinde la idea de una explicación del porqué de las mismas.

La palabra tributo asume la figura del impuesto asociada a la época del castigo, venganza, etc., dando a entender al tributo como la contribución que cada gobernado esta obligado a aportar para los gastos del estado. De ahí la relación entre el derecho tributario y la contribución.

La constitución política mexicana en el artículo 31 fracción IV nos proporciona las bases para establecer un precepto legal de las contribuciones y que textualmente dice:

Artículo 31, "Son obligaciones de los mexicanos, fracción IV, contribuir para los gastos públicos, así como 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.

Actualmente no existe un precepto legal de contribución que se desprenda de una ley en específico, sin embargo que en el Código Fiscal de la Federación nos hace

¹⁹ SERRA ROJAS ANDRES, DERECHO ADMINISTRATIVO TOMO II, 8ª ed., Ed. Porrúa, México 1977, p. 9

referencia a lo que integran las contribuciones. Artículo 2 Código Fiscal de la Federación:

“**Artículo 2.** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...

Fracción I. 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 las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

La palabra contribución en nuestra legislación engloba de manera general todos los tipos de tributos establecidos en ley, y de acuerdo a ella existen cuatro contribuciones que los mexicanos tenemos que cubrir por obligación para el gasto público; estos son los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejora; además de los ingresos financieros, integrado por los productos y los aprovechamientos, así mismo forman parte de los ingresos del estado las contribuciones accesorias.

Posteriormente se define y se establecen las características importantes sobre cada una de las contribuciones de acuerdo a la trascendencia de las mismas, pasando a la conceptualización de la contribución mencionando la más óptima:

A juicio de Adolfo Arrijo Vizcaíno menciona que es el vínculo jurídico por el cual el estado actúa como sujeto activo exigiendo a un particular denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.²⁰

Podemos distinguir dos elementos de la contribución los cuales serán desarrollados a continuación.

²⁰ ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO, Op. cit. Supra (1) p. 126

1.6.1 Sujeto activo y sujeto pasivo de las contribuciones

De la existencia de contribución nacen dos sujetos, activo y pasivo, los cuales son la condición sine qua non de existencia de la misma, interviniendo en el derecho tributario para crearlo.

- a) Sujeto activo** de la contribución: es a quien se le atribuye la calidad de ser el receptor de la contribución, en este caso la titularidad de exigir el pago de las prestaciones pecuniarias a título de tributo al gobernado es únicamente el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, quien se constituyen como ente generador de los bienes y servicios que satisfacen las necesidades de la sociedad y quien tiene la necesidad de establecer métodos por los que financia sus actividades, quien tiene la facultad inherente e imperativa de exigir el cumplimiento de la obligación constitucional por conducto de la administración pública, exigencia que se da de dos formas, la primera, cuando el Estado expide normas jurídicas con rango de ley que fomentan la creación de las hipótesis normativas o el hecho generador con los que se crea la contribución; y la segunda, por las diferentes actuaciones que hacen efectiva la contribución.
- b) Sujeto pasivo** de la contribución: es el obligado a pagarla, también conocido como contribuyente. Solo será el sujeto pasivo quien realice el hecho generador de la obligación tributaria establecida por el Estado, quedando así obligado a aportar una parte de su patrimonio de manera proporcional y equitativa. Este sujeto nace de dos formas: la primera, como obligado principal cuando es el directamente quien actualiza la hipótesis normativa, y la segunda, será de forma indirecta cuando se constituye como obligado subsidiario o solidario de un contribuyente principal.

Constitucionalmente se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV, mencionando la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que disponga la ley.

Legalmente en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación menciona:

“Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”. (Sean nacionales o extranjeros).

1.6.2 Hecho Generador

El hecho generador es el hecho imponible definido dentro de la ley donde se delimitan los supuestos que hacen nacer la obligación de contribuir, y esta constituido por un hecho definido de manera escrita, de cuya realización vincula el surgimiento de consecuencias jurídicas, la mas importante es la creación de una deuda a favor del Estado y a cargo del contribuyente, de una parte de su patrimonio, lo que se conoce como contribución.

1.7 Ingresos del estado y clasificación legal de las contribuciones

Al mencionar los ingresos y egresos del estado, nos referimos a la captación y al gasto público; a la actividad financiera que el Estado efectúa en el ámbito financiero por medio de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, los cuales se determinan en cada uno de los niveles, ya sea Federal, Estatal y Municipal; estos ordenamientos son de carácter temporal, ya que su vigencia dura lo que el año fiscal, es decir, del 1° de enero al 31 de diciembre.

Constitucionalmente esa actividad se encuentra regulada principalmente por el artículo 31 fracción IV.

1.7.1 Ingresos tributarios

El estado requiere de recursos pecuniarios para satisfacer el gasto público y para lograr que se efectúen los fines que le son inherentes.

El estado, como ya se menciona, en su condición de productor de bienes y servicios públicos para satisfacer las necesidades de la colectividad, requiere disponer de fuentes de financiamiento que otorguen: certeza en la percepción de los recursos, y por otra garantía de la suficiencia de los mismos. El gobernado, por otra parte, es el que debe proporcionar estos recursos monetarios, con la finalidad de que los gastos de la sociedad sean cubiertos.

El estado acude a diversas fuentes, de entre las cuales sobresalen los tributos, este constituye un medio de cobertura financiera del gasto público, el cual solo cumplirá con este propósito si ingresa a las arcas públicas. El carácter de público lo obtiene el ingreso con la percepción del estado.

Los tributos o en este caso contribuciones de las que el Estado hace valer para satisfacer las necesidades y el gasto público de la sociedad se clasifican según el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 2. “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:”

Procedo a definir y establecer las características de cada una de las contribuciones.

1.7.2 Impuestos.

La ley tributaria en su primera fracción del artículo segundo establece la siguiente definición:

“ I). 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 las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

Sin duda alguna esta ha sido la institución tributaria que legal y doctrinariamente tiene mayor importancia, pues la misma establece de manera positiva la obligación de pagar contribuciones una vez que la conducta que genera los ingresos o beneficios se actualice dentro del supuesto establecido de manera previa en la ley, englobando la mayoría de los supuestos normativos de las leyes fiscales.

Como información adicional de los impuestos, según lo establecido en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, es preciso que en cualquier disposición que establezca una carga tributaria a los particulares, contenga todos los elementos

que caracterizan a cada contribución en particular, para que así se garantice la validez y la legalidad y por ende los principios tributarios que toda carga o contribución deba tener.

Ahora bien, la aparición y presencia de una determinada circunstancia establece lógicamente la obligación de pagar, dejando de manera excluyente las demás circunstancias definidas posteriormente en la norma que de alguna manera no encajan en el supuesto de los impuestos, pero su redacción es tal, que genera una amplitud especial y sobre la cual radica su importancia, pues las contribuciones atienden a cuestiones específicas que el sujeto pasivo deberá actualizar.

Los elementos de los impuestos son: los sujetos del impuesto, el objeto, la base, la tasa o tarifa y la época de pago, mismos que deberán estar establecidos en ley según el artículo 31 fracción IV, ya que es preciso que se contengan en la ley para que se cumpla exhaustivamente el principio de legalidad en materia tributaria, y así evitar el cobro arbitrario de la autoridad fiscal.

1.7.2.1 Clasificación de Impuestos

En opinión de Adolfo Arrijo Vizcaíno, los impuestos se clasifican, de manera muy breve en:

- **Directos:** Los que gravan los rendimientos, la unidad.
Indirectos: Son los impuestos que gravan el consumo.

- **Reales:** En estos impuestos, los sujetos pasivos son los titulares de un derecho real. Ejemplo el impuesto predial.
Personales: Gravan los ingresos, utilidades, ganancias, rendimientos obtenidos por personas físicas y morales por el desarrollo de actividades productivas.

- **Generales:** Gravan diversas actividades económicas (ISR).
Especiales: Gravan una determinada actividad económica. Ejemplo: impuesto sobre adquisición de inmuebles.

- Específicos: Son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas atienden para su determinación en cantidad líquida al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado.

Ad Valorem: Solo atienden al valor o precio del propio objeto gravado

Los impuestos específicos y Ad Valorem corresponden a los impuestos sobre exportaciones e importaciones.

1.7.2.2 Efectos del impuesto

1) Morales. Buscan lograr conductas éticas en la sociedad, por ejemplo: gravar con tasas muy elevadas el consumo de los vinos, para alejar del alcoholismo a la población. El Estado incluso llega a privarse de percibir recaudaciones jugosas, pero siempre protegiendo la moral pública y la salud de sus habitantes, como cuando prohíbe la apertura de cantinas, cabarets o centros nocturnos.

2) Políticos. Abundan los casos en que las reacciones políticas han sido tan intensas que se han vuelto revoluciones, o por lo menos el excesivo impuesto fue la gota que derramó el vaso de la Revolución, con lo cual se cumplió aquel principio sociológico que afirma que pequeñas causas producen grandes efectos.

3) Económicos. Los principales efectos económicos de los impuestos son los siguientes: repercusión, difusión, absorción.

a) Repercusión. Es aquel proceso por medio del cual el contribuyente desplaza el impuesto total o parcialmente a otras personas. Al respecto, se distinguen tres fases:

- Percusión. Es la carga del impuesto sobre el sujeto pasivo, o sea, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo.
- Traslación. Es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.
- Incidencia. Es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por la trascendencia del impuesto.

b) Difusión. Se ha comparado, o tratado de explicar, el fenómeno de la difusión con el lanzamiento de una piedra que arroja un niño al centro de una fuente. A partir del punto central donde cae la piedra, se van formando ondas concéntricas, las primeras muy marcadas y cercanas unas de otras y, a medida que se van acercando al pretil, las ondas se van haciendo menos perceptibles y más distantes unas de otras, de manera que apenas llegan en ocasiones al pretil de la fuente, es decir, en múltiples ocasiones se confunden con el resto de la masa acuosa.

La persona que paga el impuesto sufrirá la merma en su patrimonio y, en consecuencia, no podrá comprar la misma cantidad de satisfactores al tendero de la esquina, al panadero, al lechero, etc. Estos, a su vez, sufren una limitación en sus poderes de compra con respecto a sus proveedores, quienes tampoco estarán en condiciones de comprar la misma cantidad de materias primas para hacer los satisfactores: todo ello se reflejará en limitación del poder de compra de los artesanos y obreros.

c) Absorción. Puede ocurrir que, al establecerse un impuesto, el sujeto no pretenda trasladarlo, sino que pague, pero procura aumentar su producción o disminuir su capital y trabajo empleados, o consigue un progreso técnico en virtud de un descubrimiento, etcétera.

4) Evasión. Consiste en eludir el pago del impuesto, evasión de la cual puede haber dos formas: una legal, otra ilegal.

La legal, conocida también como elusión, se refiere al no pago de la contribución, pero interpretando y relacionando las disposiciones fiscales.

La evasión es ilegal cuando, para eludir el pago del impuesto, se realizan actos violatorios de las normas legales, como el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etcétera.²¹

²¹ CARRASCO IRIARTE HUGO, DERECHO FISCAL I, Ed. Iure, México 2001, p. 180

1.7.3 Principios constitucionales

Los principios constitucionales en materia tributaria son las máximas sobre las cuales cualquier legislación tributaria deberá emanar y respetar para que el cobro de los impuestos no derive en inconstitucionalidad, y por consecuencia carezcan de validez jurídica. Dichos principios se encuentran establecidos en la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, es por ellos que toda actividad tributaria que ejerza el estado debe sujetarse a dichas pautas.

El artículo 31 constitucional fracción IV es la norma primaria que regula la creación de normas secundarias en materia tributaria, la cual se establece:

“Son obligaciones de los mexicanos: fracción IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

Del citado precepto podemos distinguir cuatro requisitos fundamentales en materia tributaria:

- Es una obligación (Principio de la Obligatoriedad)
- Deben contribuir al gasto público
- Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas
- Las contribuciones deben estar en ley (Principio de Legalidad)

Estos principios representan garantías individuales dichas garantías son para proteger a los gobernados del abuso de los órganos competentes para la creación de las normas jurídicas con carácter obligatorio, así como para los órganos encargados de su aplicación.

Lo primordial de los principios constitucionales dentro del marco de un Estado de Derecho, es que estos denoten justicia tributaria.

1.7.3.1 De obligatoriedad

Significa que toda persona que se encuentre en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el tributo correspondiente o la obligación que se genere en los plazos que la ley establece.

Este principio en materia fiscal debe entenderse en función de una obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse consecuencias para los particulares, atendiendo al artículo 22 constitucional, ya que la propia Constitución al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano del orden público, otorga al Estado los elementos jurídicos adecuados para velar por su vigilancia y sobre todo su cumplimiento.

Concluyendo, el principio de obligatoriedad consiste en el pago de los tributos por parte de los contribuyentes para cubrir el gasto público, es una obligación que tienen todos los mexicanos, constituyéndose como obligación general para todos los mexicanos. Así mismo la obligatoriedad consiste en el elemento coercitivo de las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos y cuya fuente deriva de la propia norma jurídica, pues los contribuyentes deben cumplir con esta obligación una vez que realicen el hecho generador del tributo establecido en ley.

1.7.3.2 De legalidad

El principio de legalidad es una garantía constitucional que consiste en que todos los elementos esenciales de las contribuciones deban encontrarse establecidos en ley. En nuestro sistema legal, el poder legislativo es el único órgano facultado para establecer tributos. Ernesto Flores Zavala señala que los impuestos deben establecerse por medio de disposiciones que carácter general, abstractas, impersonal, y que emanen, como hemos dicho. Del propio poder legislativo²².

Este principio tiene su sustento en el aforismo latino “ nullum tributum sine lege” que significa que no puede existir contribución alguna que no se encuentra contenida en una ley formal y material como acto propio y normal del poder legislativo, es decir para establecer una contribución es necesario que se haga a través de una ley debidamente creada por el legislador.

²² FLORES ZAVALA ERNESTO, ELEMENTOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, Ed. Porrúa, México 1993, p. 204

No solo la ley debe establecer las contribuciones sino que también requiere señalar los elementos propios de las mismas, como el sujeto, base, tasa, tarifa y época de pago, con la finalidad de que la autoridad no actúe arbitrariamente en la determinación de las contribuciones

Es necesario que se cumpla con el Requisito existencial, es decir, debe existir hecho generador; los contribuyentes que se encuentren en la hipótesis normativa estará obligado a cumplir con lo que expresamente les señala la ley, podrán hacer valer los derechos que esta misma ley les confiere ante el fisco.

1.7.3.3 De proporcionalidad y equidad

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no define el contenido ni el alcance del principio de proporcionalidad y equidad por lo que es necesario acudir a la doctrina y jurisprudencia para lograr comprender este principio.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación decide separar este principio en dos principios diferentes, ya que establece que todo impuesto debe cumplir con el principio de proporcionalidad y equidad, dando la impresión de que son requisitos diferentes. Como se observa en la tesis 541 en la cual se menciona lo siguiente:

“De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero que sea proporcional; segundo que sea equitativo; y tercero que se destine al pago de los gasto públicos”

Entre los tratadistas que critican la separación, se encuentran Ernesto Flores Zavala, Sergio de la Garza y Servando J. Garza, quienes consideran necesario exista unanimidad de estos principios para poder hablar de justicia tributaria, utilizando los siguientes razonamientos:

Flores Zavala dice que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significado de justicia, toda vez que la intención del legislador fue la de expresar que los impuestos fuesen justos, es

decir, con la expresión “proporcional y equitativa” solo se busca la justicia de los impuestos.²³

Sergio Garza, por su parte, considera que la exigencia de la proporcionalidad y equidad de los impuestos deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria. Continúa explicando que la justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirecto las cargas, estando entre ellas los tributos. En la distribución de estas cargas la justicia distributiva exige que se traten igual a los iguales y desigual a los desiguales; sin embargo tal postulado no se puede cumplir si no es tomado en cuenta las distintas capacidades distributivas de los sujetos pasivos.²⁴

La proporcionalidad y equidad deben entenderse como un solo concepto, denota justicia tributaria, para cumplir con la exigencia tomando en cuenta la aptitud contributiva de los propios sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Por otra parte y en defensa de la posición contraria anteriormente mencionada en la que el principio de proporcionalidad y equidad debe ser entendido como dos principios distintos el Dr. Ramón Reyes Vera establece que la proporcionalidad es un concepto diferente al de la equidad esto en virtud de que la equidad no es un termino equiparable con la proporcionalidad, ya que la equidad es la que constituye la justicia en la norma legislativa tributaria federal.²⁵ Lo que se traduce en que únicamente el principio de equidad es el que denota la justicia tributaria.

Así mismo tenemos la postura de Emilio Margain, quien también considera que son dos conceptos distintos el principio “Proporcional y Equitativo”:

²³ Ídem p. 206

²⁴ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Ed. Porrúa, México 1993, p. 272

²⁵ REYES VERA RAMÓN. LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. T.F.F. México 1982. P. 234

“Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la Legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”²⁶

Podemos concluir que los principios de proporcionalidad y equidad efectivamente son dos conceptos separados pero íntimamente relacionados, ya que el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la valoración de la riqueza de los sujetos; el principio de equidad se refiere a que se de un trato igual a los sujetos que tienen la misma capacidad económica.

A continuación una breve descripción del mencionado principio de forma separada. El principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su capacidad económica aportando al fisco una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos.

El principio de equidad se refiere a la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, debiendo otorgar el mismo tratamiento a todos aquellos que se ubiquen en la misma hipótesis normativa.

1.7.3.4 De generalidad

Este principio está fundamentado en el artículo 31 constitucional, en el encabezado, que textualmente señala: “Son obligaciones de los mexicanos” lo que significa que todas las personas que se coloquen en la hipótesis normativa contenida en las leyes expedidas por el Estado Mexicano automáticamente quedan obligados a contribuir al gasto público.

²⁶ MARGAIN M. EMILIO, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Ed. Porrúa, México 1997, p. 58

Se podría pensar que los extranjeros quedan exentos de esta obligación, si bien el precepto constitucional no lo exime del pago de impuestos tampoco los incluye como contribuyentes del gasto público.

Como ejemplo de esta generalidad se hace referencia al artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la cual se establece:

“Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:”

1. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
2. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
3. 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 este.

1.7.3.5 De vinculación con el gasto público

Fundamentado igualmente en el artículo 31 fracción IV constitucional, donde señala: “Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan...”

Los ingresos tributarios del Estado tienen como finalidad costear los servicios públicos que presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas ya que resultaría ilógico y infundado que el Estado exigiera de forma permanente a sus gobernados una serie de contribuciones sin que estos obtengan un beneficio a cambio, por lo tanto es recíproco.

Al discutirse en Presupuesto de Egresos se establecen las contribuciones que serán percibidas por el Estado y el porcentaje o gasto al que son destinados de las contribuciones aprobadas.

1.7.4 Aportaciones de seguridad social

Dichas aportaciones las define el art 2, fracción II, del mencionado código tributario como las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas 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 de forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.

A pesar de que la anterior contribución esta efectivamente establecida en la ley, la misma atiende a una circunstancia especial, deberán ser pagadas por las personas sustituidas por el Estado en cumplimiento de las obligaciones de seguridad social o personas que se beneficien por tales servicios.

Se refiere principalmente a la calidad del patrón, el cual está obligado a ofrecer los servicios de seguridad social a sus trabajadores por lo que fiscalmente se encuentra obligado a contribuir con el Estado a sufragar dichos gastos. Y El estado se ve en la necesidad de crear instituciones autónomas encargados a ofrecer servicios a los trabajadores con la intención de que la seguridad social se vea cubierta sin ninguna deficiencia al trabajador.

En conclusión, como los servicios de seguridad social otorgados al trabajador no son responsabilidad directa del Estado sino una prestación esencial a la que el mismo tiene derechos a recibir por el patrón, y que el Estado en pro de asegurar el cumplimiento de tal obligación asume de manera parcial el cumplimiento de la misma, como consecuencia lógica resulta la creación de las aportaciones de seguridad social destinadas no a la cobertura de los fines federales generales, sino solo a los que específicamente se genera por la circunstancia especial, ya que los mismos no están establecidos en el presupuesto general del país.

1.7.5 Contribuciones de mejora

La Fracción III del Art. 2 del Código Fiscal de la Federación define este ingreso tributario de la siguiente forma: “Contribuciones de mejoras son las establecidas

en la ley a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”

La contribución especial o contribución de mejoras puede ser definida de la siguiente manera: Son contribuciones de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se beneficien de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.

1.- En primer término encontramos que la contribución especial es una prestación, es decir, deriva de un acto unilateral por parte del Estado.

2.- Debe precisarse que las contribuciones especiales se generan como consecuencia de servicios públicos generales indivisibles, es decir, servicios que benefician a la totalidad de la población.

3.- Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales o de mejoras, deben poseer un atributo singular, que, en cambio, no se requiere para ser contribuyente de cualquier otro tributo.

4.- Existen 2 métodos o procedimientos para determinar el monto de las contribuciones especiales o de mejoras: el que atiende a la plusvalía o incremento no ganado por el propietario beneficiado y que pretende utilizar esta figura jurídico-tributaria como instrumento que le permita al Estado obtener la recuperación del costo de las obras de urbanización que ejecute.

1.7.6 Derechos

El Artículo 2 IV del código fiscal de la federación menciona que: “derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el estado sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por

organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.”

La única justificación válida para la existencia de la relación jurídica tributaria se encuentra en la obligación que el Estado tiene a su cargo de destinar el producto de los ingresos tributarios a sufragar los gastos públicos.

Gran parte del destino del gasto público se dirige a la atención y mejoramiento de los servicios públicos. El servicio público suele definirse como la actividad que el Estado lleva a cabo para lograr la satisfacción de necesidades colectivas de interés general. El elemento fundamental de la definición de los servicios públicos se encuentra en la llamada noción de la necesidad colectiva de interés general.

“Son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio público particular divisible.”

De la definición mencionada podemos desprender los siguientes elementos

A diferencia de los impuestos, los derechos implican esencialmente una contraprestación, derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

Lo anterior viene a demostrar que la esencia de los derechos está constituida por las nociones de bilateralidad y contraprestación.

Cuando el contribuyente paga los derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el estado presta a toda la población, si no que, a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le proporciona ventajas particulares. Resulta válido concluir que los derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud del cual el estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

Los derechos son establecidos por el poder público, o sea por el estado, conforme a la ley. Al ser los derechos un tributo o contribución, evidentemente su establecimiento, determinación, liquidación, forma de pago, recaudación y administración, tiene que encomendarse a los órganos del poder público. El cobro de los derechos representa también un acto de soberanía e imposición por parte del estado, que ofrece en relación con los impuestos, la variante de que su producto está destinado a sufragar el costo de servicios que benefician a los usuarios de manera directa y específica. Principio de la legalidad tributaria, el establecimiento, fijación e imposición, deben realizarse a través de una ley debidamente aprobada y sancionada por los organismos legislativos competentes y ajustados a los principios que en materia fiscal la constitución consagra. Ningún derecho puede ser válido si previa y expresamente no se encuentra consignado en una norma jurídica aplicable al caso que se trate.

El destino que el estado debe dar al producto o rendimiento de los derechos que recaude, dicho destino debe ser el de sufragar el costo de los servicios públicos particulares divisibles. Dada la naturaleza de esta clase de servicios que en forma concreta van a beneficiar a quien los utilizar u no a toda la ciudadanía en general, resultaría injusto que su costo se sufragara a través del pago de impuestos, lo razonable es que su costo sea soportado por quien individualmente resulte beneficiado.

1.7.7 Contribuciones accesorias

Esta contribución o ingreso tributario del Estado, está constituido por lo que comúnmente se denomina como contribuciones accesorias, no se ha formulado una definición conceptual propiamente dicha, para poder tener una definición debemos de hacerlo en forma excluyente, es decir eliminando a los demás tributos que si son definibles de manera conceptual para expresar residualmente lo que significa el rubro que vamos analizar. En el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la federación señala que:“los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución.... son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza

de éstas” La forma correcta de definir contribuciones accesorias es la siguiente: Son contribuciones accesorias los recargos, las multas, los honorarios por notificación de créditos, los gastos de ejecución y los demás ingresos tributarios del Estado, no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones especiales o de mejoras. Esta definición expresa lo que son contribuciones accesorias por las siguientes razones:

- a) Porque mantiene la técnica adecuada de definir a este tributo residualmente y por exclusión, la que, por razones apuntadas, es la única forma lógica de llevar a cabo esta definición.
- b) Incluye además los honorarios por notificación de créditos fiscales los que aun cuando no se mencionan en el último párrafo del Artículo 2 del CFF poseen todas las características de las contribuciones accesorias

1.7.7.1 Recargos

Los recargos tienen en principio, el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se ha demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias. Los recargos son una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno. Los recargos son regulados por el artículo 21 CFF, los cuales se rigen por unos principios o reglas que rigen su cobro de la siguiente manera:

- a) Los recargos empiezan a correr a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal respectivo.

Que para que se genere el cobro de un recargo es necesario que se haya vencido el término o plazo que las leyes respectivas otorgan al contribuyente para llevar a cabo el entero de la prestación fiscal a que se encuentra obligado.

- b) La tasa de recargos se fija anualmente tomando en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado bancario.

Son como intereses moratorios, por consiguiente es lógico que la tasa respectiva se determine en función de los tipos de interés que rijan en el mercado bancario nacional, forzosamente debe utilizarse el llamado “costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México”, el que se toma como punto de partida para que el Congreso de la Unión, a través de una ley, fije anualmente una tasa. Dicha tasa se adiciona automáticamente en un 50% y así se obtiene el monto de los recargos aplicables en cada ejercicio fiscal.

- c) Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir de la exigibilidad y hasta que se efectúe el pago.

Se considera que se cobre por cada mes, pero sin embargo nuestro CFF también considera las llamadas fracciones de mes, de tal manera que basta que transcurra un solo día de un mes para que se cause integra la correspondiente tasa de recargos. Esto es inequitativo ya que se cobra igual al que se atrasó un día como al que atrasó 29 días. Lo recomendable sería que la tasa de recargos se sujete a una tasa proporcional que abarque todos los días del mes y por cada día vaya aumentando hasta llegar al monto total.

- d) Los recargos no se causan sobre contribuciones accesorias.

Los recargos se deben de calcular sobre el total del tributo pagado extemporáneamente, excluyendo a los propios recargos, a los gastos de ejecución y a las multas por infracción a las disposiciones fiscales.

- e) Los recargos se causan hasta por cinco años a partir de la respectiva fecha de exigibilidad.

Esto significa que al correr los recargos mes con mes tienen un límite, ese límite tiene como tope una cantidad equivalente a los recargos que se generen hasta por cinco años.

Los recargos se causan sobre el importe total de las contribuciones pagadas extemporáneamente, pero incrementado dicho importe en las cantidades que correspondan a la actualización de las propias contribuciones por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, utilizándose para ello un factor basado en el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

1.7.7.2 Multas

Las multas, como segundo tipo de contribuciones accesorias reguladas en nuestro sistema tributario, son las sanciones económicas que la autoridad hacendaría impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales, las multas constituyen la sanción directa, la consecuencia más desagradable de no ajustarse a lo preceptuado por la Ley Impositiva, estas persiguen un doble objetivo:

1) Constituir la sanción directa aplicable a todo causante que incumple sus deberes tributarios.

2) Servir como instrumento del poder de coacción o coerción que la Ley otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Las multas se deben de imponer de la manera siguiente de acuerdo a las reglas que a continuación menciono:

a) A continuación se mencionan los requisitos para imponer multas de los artículos 16 y 22 Constitucionales.

- 1.** La imposición de multas debe estar debidamente fundada.
- 2.** Que se encuentre debidamente motivada

3. Para evitar que sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción, el acto u omisión, se tomen en cuenta además la gravedad de los perjuicios causados.
 4. Tratándose de multas en las que puedan variar de un mínimo a un máximo se invoquen las circunstancias y las razones.
- b)** Cuando la infracción consista en la evasión u omisión de una prestación fiscal cuyo monto sea susceptible de precisarse en una cantidad líquida, la multa variará entre el 55% y el 75% del importe de dicha prestación actualizada por la inflación pudiéndose disminuir estos límites hasta un 25% incrementarse hasta un 60% según circunstancias.
- c)** Cuando no pueda precisarse el monto de la prestación fiscal omitida o bien la infracción por su misma naturaleza no resulte cuantificable, el monto de la multa respectiva debe calcularse conforme a cantidades fijas, entre mínimos y máximos de acuerdo con los artículos 80, 82, 84, 86, 88, 90 y demás relativos del CFF.

Cuando las multas tienen un rango porcentaje de imposición de multa se da lo que son las facultades discrecionales, pero debe seguir las siguientes reglas complementarias para la imposición de multas:

- a)** De acuerdo con el artículo 70 CFF, la aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios.
- b)** Conforme al artículo 71 del CFF indica que para resultar sujeto a una multa es necesario colocarse previamente en el supuesto o hipótesis normativa que la ley declara como hecho constitutivo de una infracción en materia fiscal.

- c)** Que cuando sean varios responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga, esto para evitar que dos o más contribuyentes se pongan de acuerdo a infringir una norma y se dividan la sanción.
- d)** Que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en la infracción por caso fortuito o fuerza mayor. Esta regla indica tres cosas fundamentales: que es de acuerdo a un pago pero espontáneo, caso fortuito o fuerza mayor y lo que se castiga es el dolo y la mala fe y en estos casos no sucede esto.
- e)** Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán exclusivamente a cargo de ellos y los contribuyentes solo pagaran lo omitido, sólo que si el incumplimiento se dio por inexactitud o falsedad de datos también los accesorios los pagará el contribuyente.
- f)** Las autoridades deben de fundar y motivar la imposición de multas de acuerdo al art. 75 CFF.
- g)** Las multas tienen Agravantes y atenuantes para la imposición de multas. Como agravantes están: reincidencia, uso de documentos falsos o en los que haga constar operaciones inexistentes; utilizar, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero..... el código indica cuales conductas deben de castigarse más severamente que otras.
- h)** Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

- i) En los artículos 75 fracción VI, 76 y 78 se fijan las bases para el ejercicio discrecional otorgadas a las autoridades fiscales, que de forma breve a continuación se describen:
1. Si la multa se paga dentro de los 45 días siguientes a la fecha de notificación la multa se reducirá un 20%.
 2. Si son infracciones por omisiones impositivas, se aplicaran las siguientes reglas:
 - Del 20 al 25% las contribuciones omitidas por error aritmético, y cuando el infractor las pague conjuntamente con sus accesorios dentro de los 15 días hábiles siguientes a que surta efectos la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió, la multa se reducirá a la mitad.
 - Del 55% al 75% en los demás casos.
- j) Conforme al artículo 77 del CFF las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes bases. Se aumentarán.
1. En un 20% de las contribuciones omitidas cada vez que el infractor haya reincidido.
 2. En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido cuando haya el infractor: uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.....
 3. En una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas de terceros y no enteradas. Se disminuirán. En un 20% siempre que el infractor pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva.

1.7.7.3 Gastos de ejecución

Además tenemos también los gastos de contribución como contribuciones accesorias y estos se producen cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal.

Las personas físicas y morales están obligadas a sufragar los gastos inherentes a las diligencias respectivas, mismos que serán razón del 2% del crédito fiscal más accesorios, por cada una de las diligencias siguientes:

1. Por el requerimiento de pago que realiza la autoridad, cuando el crédito fiscal no es cubierto en la fecha o dentro del plazo correspondiente.
2. Por el embargo practicado con motivo de la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución, o los realizados precautoriamente a solicitud de los interesados.
3. Por el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal, de los bienes sobre los cuales se trabo embargo.

1.7.7.4 Actualización de las contribuciones

El artículo 17 A del CFF indica un procedimiento denominado actualización, se indica que el monto de las contribuciones o devoluciones a cargo del Fisco Federal se deben de actualizar y para lo cual se aplicará un factor de actualización a las cantidades que se deban de actualizar Dicho este factor se obtendrá dividiendo el Indica Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de un mes. En México la justificación de esta reforma tributaria es dudable, ya que al fin yal cabo la finalidad de esta actualización es la misma que la de los recargos. En algunos casos se deberá cubrir al Fisco la siguiente fórmula sobre todo en juicio: Contribución + factor de actualización + recargos + factor de actualización + multa + factor de actualización + honorarios por notificación + factor de actualización + gastos de ejecución + factor de actualización.

1.7.8 Aprovechamientos

En su artículo 3° el código fiscal mexicano refiere que los aprovechamientos, contribuciones que por exclusión engloban a todas aquellas contribuciones que perciba el estado en funciones de derecho público y que como característica principal no forman parte de las que están definidas en el artículo segundo de

nuestro código tributario, además de los obtenidos por financiamientos, organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Art. 3 del Código Fiscal de la Federación: Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables.

Los recargos, las sanciones y los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo del art 21 del código mencionado, que se apliquen en relación con aprovechamientos son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

1.7.9 Productos

Los productos son las contraprestaciones por servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado, como lo menciona el artículo 3° del Código Fiscal de la Federación.

Capítulo II

La administración pública federal y el acto administrativo

La administración pública y la función que le corresponde, que es la función administrativa, tiene a su cargo la satisfacción de las necesidades públicas, siempre en el marco que le fija el derecho.

La necesidad de una eficiente administración pública que soporte las cargas sociales.

2.1 Concepto

Andrés Serra Roja define a la administración pública como la función administrativa es la función jurídica esencial, continua y permanente de la administración pública. En otras palabras, el objeto del derecho administrativo es la administración pública.²⁷ Y de igual manera la define como la administración pública es la máxima institución política que tiene el poder de la acción de oficio. Esta actividad implica una compleja acción encaminada a fijar los métodos, normas y aun tácticas, que regulan la actividad administrativa, es decir, que pone en marcha los elementos operativos que hacen posible la consecución del bien común, en un campo de acción superior y más elástico al que establece el orden jurídico de un país.²⁸

2.2 Clasificación de la administración pública

La administración pública tiene diversas clasificaciones dependiendo de los autores, pero se citaran a continuación las más sobresalientes:

- a) Activa y contenciosa. Es un criterio inspirado en la escuela francesa. La activa denota a los entes que producen y ejecutan actos administrativos; la contenciosa, a los órganos del poder ejecutivo facultados para resolver conflictos entre los gobernados y la propia administración pública;

²⁷ SERRA ROJA ANDRES, DERECHO ADMINISTRATIVO TOMO I, 8ª ed., Ed. Porrúa, México 1977, p. 95

²⁸ Ídem.

- b) Federal, local y municipal. Esta clasificación se basa en la constitución política mexicana, y atiende a los tres niveles de gobierno existentes en nuestro sistema jurídico político. Vale la observación de que la administración local también se conoce como estatal y en derecho comparado equivale a la denominada provincial o estadual;
- c) Centralizada y paraestatal. Se refiere a los dos tipos de administración pública previstos en el arto 90 de la constitución federal;
- d) Centralizada, desconcentrada y descentralizada. Este criterio está referido a la forma de relacionar los órganos administrativos con el titular del poder ejecutivo;
- e) De acuerdo con la competencia de cada órgano. Se puede hablar de administración política, de seguridad, agropecuaria, industrial, educativa, etcétera, y
- f) Dependencias y entidades. Esta distinción se introdujo en nuestro derecho a partir de 1977, e identifica dependencias con secretarías, departamentos administrativos y procuradurías de justicia (órganos centralizados), el vocablo entidades se reserva para los entes paraestatales (órganos descentralizados en sentido amplio).²⁹

2.3 Formas de organización administrativa

La necesidad de establecer y ordenar de manera coordinada a los entes que conforman a la administración pública, se debe a que sólo así se logra alcanzar una operatividad adecuada a sus finalidades y al ejercicio de la función o actividad administrativa.

²⁹ MARTINEZ MORALES RAFAEL. Op. Cit. Supra (5) p. 39

La organización administrativa está integrada por los entes del poder ejecutivo que habrán de realizar las tareas que conforme a la constitución y a las leyes respectivas les han sido asignadas.

Las formas de organización administrativa, es decir, los sistemas como se estructuran los entes del poder ejecutivo, están determinadas por la liga jerárquica que con mayor o menor intensidad los vincula con el titular del propio poder ejecutivo; ya sea que ese titular se llame presidente, primer ministro, gabinete, gobernador o ayuntamiento. Las formas de organización son la manera como estará integrada la administración pública; como se ordenarán los órganos del poder público encargados de la actividad o función administrativa del estado.

El derecho mexicano vigente establece las siguientes formas de organización de la administración pública de acuerdo al artículo 90 constitucional el cual menciona

2.4 Centralización administrativa federal

La centralización es una forma de la organización administrativa en la cual los entes del poder ejecutivo se estructuran bajo el mando unificado y directo del titular de la administración pública.³⁰

De acuerdo con el párrafo segundo del artículo 1° de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la administración pública centralizada la conforma la oficina de la presidencia de la república, las secretarías de estado, la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la Administración Pública Centralizada, e tanto que la procuraduría general de la república quedó excluida de esa norma en 1994, pero ello no le quita su naturaleza de ente centralizado. Esta disposición se contradice con el artículo 20 de la misma ley, que considera integrantes de la organización solamente a las secretarías. En el mismo artículo igualmente menciona que la Administración Pública Paraestatal la conforman los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos.

³⁰ Ídem. p 42

Ahora procedemos a enumerar los organismos que forman a la administración centralizada federal, según la citada ley.

- Secretaría de Gobernación
- Secretaría de Relaciones Exteriores
- Secretaría de la Defensa Nacional
- Secretaría de Marina
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- Secretaría de Desarrollo Social
- Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales
- Secretaría de Energía
- Secretaría de Economía
- Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación
- Secretaría de Comunicaciones y Transportes
- Secretaría de Educación Pública
- Secretaría de Salud
- Secretaría del Trabajo y Previsión Social
- Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano
- Secretaría de Turismo

El presidente de la república como funcionario administrativo, es el jefe superior de toda la administración pública federal, y por ello se encuentra en la cúspide de la pirámide jerárquica.

Las secretarías de estado son un órgano administrativo centralizado, previsto en el artículo 90 constitucional, con competencia para atender los asuntos que la ley le asigne de una determinada rama de la administración pública. Conviene recordar aquí, que ninguna secretaría de estado goza de personalidad jurídica propia, ya que la calidad de persona, a propósito del poder público, es un atributo del estado, en este caso de la federación como un todo.³¹ Al secretario de estado Rafael

³¹ MARTINEZ MORALES RAFAEL I. Op. cit. Supra (5) p. 55

Martínez Morales lo define como: la persona que encabeza a un órgano administrativo centralizado, con facultades para atender los asuntos que según la ley sean de su competencia.³²

2.4.1 Secretaría de hacienda y crédito público y su competencia

La Secretaria de Hacienda y Crédito Publico como autoridad competente en el cobro de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales, según lo establece el artículo 31 fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, debe ser dotada de una estructura legal y material encaminada al cumplimiento de sus tareas encomendadas por la norma señalada, fundamento que a la letra dicen:

“ARTÍCULO 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:”

“XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;”

Por ello las facultades otorgadas a la Secretaria De Hacienda Y Crédito Público se encaminan en dos importantísimas vertientes como son:

- 1.- La observancia en el cumplimiento de la ley tributaria, (cumplimiento formal);
- 2.- La observancia en el correcto pago de las contribuciones por parte del contribuyente. (Cumplimiento material).

2.5 Desconcentración Administrativa

La desconcentración es una de las formas de organización administrativa, es un modo de estructurar los entes públicos en su dependencia con el jefe del ejecutivo. Implica una manera de diluir el poder y la competencia en los

³² Ídem. p. 86

subordinados. Los entes desconcentrados forman parte de los órganos centralizados, por tanto no llegan a tener personalidad jurídica propia.³³

La desconcentración administrativa consiste en una forma de organización en la que los entes públicos, aun cuando dependen jerárquicamente de un órgano centralizado, gozan de cierta autonomía técnica y funcional.³⁴ Aunque también encontramos la definición en estricto sentido o funcional donde nos dice que “La desconcentración en derecho administrativo, tradicionalmente se ha considerado como una forma de organización administrativa referida a entes que realizan función administrativa, y que gozan de cierta libertad de acción en el aspecto técnico, propio de alguna materia que es de la competencia del órgano central del cual dependen dichos entes.”³⁵

Como características de los entes desconcentrados podemos indicar:

1. Forman parte de la centralización administrativa;
2. Mantienen liga jerárquica con algún órgano centralizado (secretaría, departamento o procuraduría);
3. Poseen cierta libertad para su actuación técnica;
4. Debe ser un instrumento de derecho público (ley, reglamento, decreto o acuerdo) el que los cree, modifique o extinga;
5. Cuentan con competencia limitada a cierta materia o territorio, y
6. No poseen personalidad jurídica propia.

Los órganos desconcentrados poseen cierta libertad de acción o autonomía técnica lo que los hace distinguirse de los demás. Se trata de una autonomía

³³ MARTINEZ MORALES RAFAEL I. DERECHO ADMINISTRATIVO I Y II. 3ª ed. Ed. Oxford. México, 1998. p. 109

³⁴ Ídem p. 109

³⁵ Ídem. p. 110

operativa y para ciertas decisiones, pero la política general y las directrices globales son definidas por el órgano centralizado.

Consideramos que la autonomía financiera no se da, ya que están incluidos en el presupuesto del ente central al que pertenecen, tampoco cuentan con ingresos y patrimonio propios; en caso de recaudar ciertos ingresos, éstos deben concentrarse en la secretaría de hacienda y crédito público.

La Base constitucional de la desconcentración administrativa es el fundamento para la existencia de tales entes y se encuentra establecido en los arts. 73 fracción XXX; 89 fracción. I, y 90.

Cuando sea el secretario de estado o cualquier otro funcionario con igual o inferior jerarquía, quien pretenda crear, modificar o extinguir un organismo desconcentrado, la medida sí carecerá de base constitucional.

En cuanto a la base legal, la desconcentración administrativa está contemplada en la actual ley orgánica del artículo 90 constitucional, a diferencia de sus antecedentes que no la preveían. El artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que: para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia. Las secretarías de estado y los departamentos administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

La primera vez que en derecho mexicano se utilizó el vocablo "desconcentrado" para denominar un órgano público, fue en 1975 cuando se reestructuró la procuraduría federal de la defensa del trabajo; es decir, conforme a este dato, no fue la Ley Orgánica de la Administración Pública, de 1976, la que lo introdujo en nuestros textos legales, según se ha afirmado por algunos comentaristas de la ley.

Atendiendo a esta investigación nos referimos al Servicio de Administración Tributaria como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la que determinaremos la competencia de dicho órgano a continuación.

2.5.1 Servicio de Administración Tributaria como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Comenzaremos con establecer primeramente su naturaleza jurídica, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El SAT, es el facultado para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tal y como lo establece el artículo 7 fracción VII, de la ley del Servicio de Administración Tributaria y expresa lo siguiente:

“Art. 7.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:
Fracción VII.- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones”.

El S.A.T. cumple con sus diversas funciones a través de una organización interna compleja, pero necesaria para la obtención de sus fines. Es debido a esto y para cumplir con una determinación específica de la autoridad administrativa encargada de llevar a cabo las facultades de comprobación dentro de las que destacan la visita domiciliaria, indispensable recurrir al reglamento interior del servicio de administración tributaria que contempla en su artículo 17 fracción III y 19 apartado A, fracción I lo siguiente:

“Art. 17.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:
III.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones, verificaciones de origen y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de tales disposiciones por los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones”

“Artículo 19.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, ejercer las facultades que a continuación se precisan:

A. Administraciones Locales de Auditoría Fiscal:

I.- Las señaladas en las fracciones II, III, IV... del artículo 17 de este Reglamento.”

Con base a lo anterior, podemos determinar que son las administraciones locales de auditoría fiscal las autoridades administrativas facultadas para la realización de las visitas domiciliarias.

Corresponderá a la Administración General de Recaudación, como lo describe el Artículo 25 del RISAT ejercer las facultades que a continuación se menciona:

IV.- 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, así como hacer efectivas las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal.

V.- Enajenar, dentro o fuera de remate, bienes y negociaciones embargados a través del procedimiento administrativo de ejecución, así como expedir el documento que ampare la enajenación de los mismos.

VI.- Tramitar, aceptar, rechazar o cancelar, según proceda, las garantías para asegurar el interés fiscal así como sus ampliaciones, disminuciones o sustituciones; ampliar el embargo en bienes del contribuyente o responsable solidario cuando estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales, o cuando la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, y fijar los honorarios del depositario interventor de negociaciones o del administrador de bienes raíces, en coordinación con las unidades administrativas competentes.

VII.- Tramitar y, en su caso, autorizar las solicitudes de pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales, mediante garantía de su importe y accesorios legales, inclusive tratándose de aprovechamientos, así como determinar y liquidar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las diferencias que hubiere por haber realizado pagos a plazos, diferidos o en parcialidades, sin tener derecho a ello.

VIII.- Determinar y cobrar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, el monto de los recargos, gastos de ejecución, honorarios y gastos extraordinarios que se causen en los procedimientos de ejecución que lleve a cabo, así como determinar y hacer efectivo el importe de los cheques no pagados de inmediato y de las indemnizaciones correspondientes.

IX.- Depurar y cancelar, cuando así proceda, los créditos fiscales a favor de la Federación.

X.- Cobrar las multas impuestas por las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

En tanto que a la Administración Local de Recaudación le corresponde ejercer las facultades de acuerdo al Artículo 27 RISAT.

2.6 Descentralización Administrativa

La descentralización administrativa es una forma de organización de entes que pertenecen al poder ejecutivo, y los cuales están dotados de su propia personalidad jurídica y de autonomía jerárquica para efectuar tareas administrativas.³⁶

Así, el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece:

³⁶ MARTINEZ MORALES RAFAEL I. Op. cit. Supra (5) p. 125

Son organismos descentralizados de las entidades creadas por ley o decreto del congreso de la unión o por decreto del ejecutivo federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.³⁷

Las características atribuidas a los organismos descentralizados varían según el autor y país que los estudien o regulen. Por nuestra parte, indicaremos las siguientes:

1. Son creadas por ley del congreso o por decreto del presidente de la república;
2. El orden jurídico les reconoce una personalidad jurídica propia, distinta de la del estado;
3. Como una consecuencia de la característica anterior, dichos organismos cuentan con patrimonio propio
4. Gozan de autonomía jerárquica con respecto al órgano central. Esto es, les distingue el hecho de poseer un autogobierno;
5. Realizan función administrativa; es decir, su objeto, en tanto persona moral o colectiva, se refiere a cometidos estatales de naturaleza administrativa,
6. Existe un control o una tutela, por parte del estado, sobre su actuación. Señalada excepción a esta característica de control tutela administrativa, la constituye la Universidad Nacional Autónoma de México.

Respecto al Régimen jurídico propio de estos entes, Los organismos descentralizados están regulados, de manera específica, por la ley o el decreto que los creó. En ese instrumento jurídico, se expresa que son personas morales, y se especifican su patrimonio, sus órganos de gobierno, su objeto y, en ocasiones, las formas en que el estado supervisará su funcionamiento y, además, la autorización para que expidan su reglamentación interna cuando sea el caso.

La mayoría de los entes descentralizados han sido creados por decreto presidencial, siguiendo una práctica de dudosa constitucionalidad (Pronósticos

³⁷ Ídem. p. 203

para la Asistencia Pública, el Sistema de Transporte Colectivo, Servicio Postal Mexicano, etcétera).

Si bien los organismos que comentamos, poseen ese ordenamiento que les da vida, también ha de indicarse que hay una serie de leyes cuya aplicación les es común recordemos aquí solamente a la

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y a la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, como dos ejemplos precisos de esa legislación que les es común.

Como ya se mencionó los órganos descentralizados poseen una Personalidad jurídica propia que el estado les reconoce u otorga, empezando por él mismo; personalidad a ciertos agrupamientos sociales o colectividades. Mediante esa ficción un organismo es sujeto de derechos y obligaciones.

2.7 El acto administrativo

La Ley Federal del Procedimiento Administrativo, NO define lo que es el acto administrativo; pero si dice que, los actos administrativos de la Administración Pública Federal Centralizada son actos de autoridad a los cuales se aplica esa ley, la cual también se aplica a los actos de la administración pública paraestatal, cuando estos sean actos de autoridad.

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo, en su artículo 4º regula la existencia de los “actos administrativos de carácter general” Y, precisa que estos son expedidos por las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública federal, y que para que produzcan efectos jurídicos, deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación, como son:

1. Los reglamentos.
2. Los decretos.
3. Los acuerdos
4. Las normas oficiales mexicanas.
5. Las circulares.

Los formatos, así como los lineamientos, criterios, metodologías, instructivos, directivas, reglas, manuales, disposiciones que tengan por objeto establecer obligaciones específicas cuando no existan condiciones de competencia y cualesquiera denaturaleza análoga a los actos anteriores.

En el Código Fiscal de la Federación, no se define lo que es el acto administrativo; pero si se precisa cuáles son sus requisitos.

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

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

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

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo, en su artículo 3° establece como elementos y requisitos del acto administrativo los siguientes:

I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;

II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;

III. Cumplir con la finalidad de interés público regulada o por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;

- IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;
- V. Estar fundado y motivado;
- VI.- (Se deroga)
- VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;
- VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;
- IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;
- X. Mencionar el órgano del cual emana;
- XI.- (Se deroga)
- XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;
- XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;
- XIV. Tratándose de actos administrativos deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;
- XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y
- XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

Después de establecer los elementos y requisitos del acto administrativo, procedemos a conceptualizar según algunos autores al acto administrativo.

Según Delgadillo Gutiérrez, es “una declaración unilateral de voluntad, conocimiento o juicio, de un órgano administrativo, realizada en ejercicio de su función administrativa, que produce efectos jurídicos en forma directa”.³⁸

³⁸DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO Y LUCERO ESPINOSA MANUEL, COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO 1º CURSO, 4ª ed., Ed. Porrúa, México 2000, p. 256.

El acto administrativo, según Acosta Romero “es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modificatransmite, declara o extingue derechos u obligaciones; es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general”³⁹

2.7.1 Características del acto administrativo

Los actos administrativos tienen por objeto originar un efecto de derecho, considerando a la presunción de legitimidad y a la ejecutoriedad como caracteres jurídicos del acto administrativo, a continuación se enumeran las siguientes características propias de dicho acto:

- a) El acto administrativo es un acto jurídico, de derecho público que emana de la Administración pública; y sometido al 'Derecho administrativo.
- b) Su naturaleza no normativa, resultado de distinguir los actos administrativos y las normas jurídicas. La norma administrativa mantiene su vigencia hasta que sea derogada, en tanto que el acto administrativo se agota con su cumplimiento. Guardan estrecha vinculación, pero actos y normas, obedecen a diverso régimen jurídico.
- c) Es una decisión ejecutoria y no contenciosa;
- d) Es una declaración que emana de una autoridad administrativa, unitaria o colegiada, en el ejercicio de la función administrativa;
- e) Declaración Unilateral ejecutiva y oportuna que produce una situación jurídica concreta;

³⁹ACOSTA ROMERO MIGUEL. COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. 3ª ed. Ed. Porrúa. México 2001, p. 419.

- f) La administración crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva;
- g) Se propone la satisfacción de un interés general, en ejercicio de la función administrativa.⁴⁰

2.7.2 Clasificación del acto administrativo

La clasificación del acto administrativo en sentido stricto sensu es muy variada, pero de entre ellas destacan las que atienden a los criterios de su esfera de aplicación, de su finalidad, de su contenido y efectos y de su relación con ley.

- a) Por su esfera de aplicación: de acuerdo a este criterio el acto administrativo se clasifica en interno y externo, en el primero sus efectos se producen al interior de la administración pública; y el acto administrativo externo, en cambio trasciende la esfera de la administración pública por producir efectos jurídicos respecto de los gobernados, como por ejemplo el otorgamiento de una licencia.
- b) Por su finalidad: el acto administrativo se clasifica en preliminar o de instrucción, decisorio o de resolución y de ejecución.
- El acto administrativo preliminar o de instrucción es aquel que prepara las condiciones para realizar otro posterior decisorio o resolutorio, por lo que constituye un primer paso en la adopción de una resolución administrativa que establece, ratifica, modifica o extingue obligaciones o derechos.
 - El acto administrativo decisorio o resolutorio es el que establece, ratifica, modifica o extingue obligaciones o derechos a cargo a cargo o a favor de un particular.

⁴⁰ SERRA ROJAS ANDRES. Op. cit. Supra (19) p. 226

- El acto administrativo de ejecución es el realizado en cumplimiento del decisorio o resolutorio, estos actos dan cumplimiento a las determinaciones del acto principal.
- c) Por su contenido y efectos: el acto administrativo se clasifica en aquellos que incrementan los derechos de los particulares, lo que restringen tales derechos y los que dan testimonio de una situación de hecho o derecho.
- Los actos administrativos que incrementan o fortalecen los derechos a los particulares o propician el ejercicio de los mismos son los actos administrativos de aprobación, de admisión, de condonación, de concesión, de permiso, de licencia y de autorización.
 - Los actos administrativos que restringen derechos a los particulares. Estos se presentan cuando los derechos de los particulares se ven limitados o disminuidos por actos administrativos realizados en beneficio del interés general o público; y estos pueden ser las ordenes, la expropiación y la sanción.
- d) Por su relación con la ley: en este sentido se clasifican en actos administrativos reglados y en actos discrecionales; los primeros se refieren a aquellos que se producen con apego a lineamientos muy precisos establecidos en los ordenamientos legales o reglamentarios; y son actos discrecionales los generados en ejercicio de un amplio margen de subjetividad y de libertad de actuación previsto en la ley.

2.7.3 Distinción entre hecho y acto jurídico

Primeramente referiremos que los hechos son fenómenos de la naturaleza o productos de la actividad humana que no traen consigo consecuencias jurídicas esta clase de hechos son los que no tienen valor para el derecho, ya que solamente lo tienen aquellos a los que atribuye consecuencias jurídicas; de allí los

hechos jurídicamente relevantes y los hechos jurídicamente irrelevantes. Son relevantes los hechos que, verificándose, sirven para hacer actual y concreta la disposición contenida en forma abstracta en una norma jurídica, haciendo nacer el efecto previsto por la norma, traen consecuencias jurídicas cuando estos hechos acontecen; y los hechos jurídicamente irrelevantes para el derecho son aquellos que, produciéndose no traen aparejados la aplicación de una norma jurídica no producen efectos jurídicos. En tanto que el acto jurídico es la manifestación de voluntad humana voluntario o consciente, y lícito, que tiene por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar, transferir, extinguir o conservar derechos. El acto jurídico produce una modificación en las cosas o en el mundo exterior porque así lo ha dispuesto el ordenamiento jurídico, dicha manifestación trae consecuencias jurídicas.

2.7.4 Elementos constitutivos del acto administrativo

El acto administrativo se considera formalmente como el acto legítimamente realizado por la Administración pública y materialmente como el acto que limita sus efectos a situaciones jurídicas concretas o particulares. A continuación procedemos a enumerar los elementos constitutivos de dicho acto administrativo.

a) Elemento subjetivo

- **Sujeto**

Se refiere al órgano de la Administración competente para producir el acto. El acto administrativo es un acto jurídico realizado por un sujeto, autoridad u órgano de la Administración pública, que obra en la esfera de su capacidad y competencia o en casos excepcionales por una persona que ha recibido una prerrogativa del poder público⁴¹

El sujeto emisor del acto, un órgano administrativo, debe tener la competencia que la ley le asigne, para actuar en el caso concreto. Es decir, el sujeto del acto

⁴¹ SERRA ROJAS ANDRES. Op. cit. Supra (19) p. 244

administrativo será siempre un órgano administrativo competente, el cual actúa por medio de funcionarios o empleados debidamente facultados para ello.

Quedan excluidos de la categoría acto administrativo, los actos de carácter legislativo, jurisdiccional y los producidos por los particulares.

Como ya se dijo, todo acto administrativo debe ser emitido por un sujeto competente, en este caso un órgano administrativo, el cual a su vez funge también como autoridad y esta se define como toda persona investida de potestad de mando frente a los gobernados o internamente dentro de un organismo público.⁴²

De manera amplia, señalemos que se puede considerar como autoridad a los individuos que, mediante órganos estatales competentes, están en posibilidad de tomar y ejecutar decisiones que afecten a los particulares u ordenar sean ejecutadas dichas decisiones y dicha autoridad debe ser competente y La competencia es el conjunto de facultades que legítimamente puede realizar el sujeto, es decir, el órgano de la Administración pública, la función administrativa, dicha competencia puede ser en cuanto al grado, materia y territorio.

b) Elementos objetivos

- **Objeto**

Es el efecto producido inmediata y directamente por el acto. Es lo que persigue la administración al emitir el acto; es decir, crear, registrar, reconocer, modificar o extinguir situaciones subjetivas de derecho, con miras a satisfacer el interés de la colectividad. El objeto debe ser lícito y alcanzable, y estar contenido en lo que la ley le asigne como competencia al órgano, y dentro de lo que faculte al servidor público. El objeto, en sí, es el contenido del acto administrativo. "El objeto o contenido se refiere a la declaración de voluntad, conocimiento o juicio en que el acto consiste. El objeto ha de ser determinado o determinable, posible y lícito"⁴³

⁴² MARTINEZ MORALES RAFAEL I. Op. cit. Supra (5) p. 203

⁴³ Ídem. p 204

El objeto o contenido de los actos administrativos debe ser:

- a) Determinado o determinable.
- b) Posible, física y jurídicamente, o estar en el comercio.
- c) Lícito, cierto, cuando la ley lo permita, y no lo prohíba, salvo el caso de facultades discrecionales y ofrece estos caracteres:
 1. Que el objeto del acto administrativo no contraríe ni perturbe el orden público.
 2. Que se ajuste a la ley.
 3. Que no sea incongruente con la función administrativa.⁴⁴

- **Motivo**

El motivo es el antecedente (hecho, situación, acto) que precede al acto y lo provoca. Es el móvil que lleva a emitir el acto administrativo; las consideraciones, de hecho y de derecho, que tiene en cuenta el órgano emisor para tomar una decisión: es el porqué del acto.

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

La motivación o fundamentación de una resolución administrativa, llamada por algunos autores la causa que la origina, constituye, por lo tanto, una garantía para el particular afectado.

- **Finalidad**

El fin es el resultado que produce el efecto del acto. En todo acto administrativo hay siempre un fin último, que es el resultado que la administración obtiene, útil y convenientemente, para el interés general.

⁴⁴ SERRA ROJAS ANDRES. Op. cit. Supra (19) p. 250

Es el elemento teleológico del acto administrativo, consistente en el propósito o meta que el órgano emisor persigue con su actuar.

Si el objeto del acto es lo que se persigue concreta e inmediatamente, la finalidad es de carácter general y a veces mediante: el interés público, el beneficio de la sociedad.

Dicho interés general es el fin global de la administración pública, pero es claro que existen fines específicos, según sean las atribuciones estatales (culturales, de salubridad, etcétera).

La falta de finalidad de un acto, emitido con base en facultades discrecionales, es desvío de poder. Tampoco es admisible que el acto persiga fines de naturaleza privada o partidista.

Prescindir de fines en la actividad administrativa, es deshumanizar un fenómeno social, como es la administración, y es pretender reducir el derecho a fórmulas matemáticas.⁴⁵

c) Elementos formales

Las formalidades son los requisitos legales para que el acto se manifieste en cambio, la forma, que es parte de la formalidad, se refiere estrictamente al modo como debe acreditarse la voluntad administrativa que origina el acto.

Tal es el caso referido a la materia fiscal en la que alude al artículo 51 de la Ley de procedimiento contencioso administrativo, donde a la letra señala:

“Art. 51.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

⁴⁵ MARTINEZ MORALES RAFAEL I. Op. cit. Supra (5) p. 206

- II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.
- III. Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
- IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.
- V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades”.

Un acto que carezca, total o parcialmente de los requisitos de forma puede originar serios perjuicios a los particulares.

El artículo 16 constitucional establece una de estas formas cuando se afectan intereses particulares:

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

El precepto constitucional alude al mandamiento escrito como una formalidad administrativa necesaria para la resolución, al mismo tiempo que debe fundar y motivar la causa legal del procedimiento, es decir, el acto además debe subordinarse a la ley, la cual puede establecer otras formalidades que son garantías para los interesados.⁴⁶

⁴⁶ SERRA ROJAS ANDRES. Op. cit. Supra (19) p. 254

- **Manifestación externa de voluntad**

Interviene para querer el objeto del acto en consideración del motivo y de la finalidad, es decir, para querer que un cierto efecto sea producido en razón de ciertos antecedentes que existen y en vista de lo que resultará finalmente del efecto producido.

Uno de los elementos esenciales del acto administrativo es la voluntad administrativa. El acto administrativo se forma por una voluntad legalmente manifestada, es decir, la voluntad del sujeto administrativo, que se expresa con voluntad y que dicha voluntad no esté viciada, que no existan vicios que afecten al contenido de la decisión administrativa en cuanto a su finalidad, como en los casos de desviación de poder y de arbitrariedad, que no existan vicios en el consentimiento, como es el caso del error, el dolo y la violencia.

La declaración de voluntad sea el acto administrativo en sí y no uno de sus elementos; sin embargo, suele estudiársele como tal. La manifestación externa o declaración de voluntad es la expresión de una decisión del órgano administrativo, pronunciada en cualquier sentido, que provoca consecuencias de derecho de tipo subjetivo. Tal voluntad, de carácter unilateral, debe originarse y expresarse de manera libre, sin vicios, ni error, dentro de un marco competencial y de facultades delimitado y conferido conforme a la ley, respectivamente.

La ausencia de dicha declaración de voluntad, cuando debió haberla, puede producir consecuencias de derecho. En este supuesto estaremos frente al llamado silencio administrativo.⁴⁷

- **Forma**

Es la manera como se exterioriza o expresa la voluntad del órgano administrativo. El acto administrativo generalmente se manifestará por escrito, aunque puede hacerlo de manera verbal (órdenes internas, cuestiones de seguridad, etcétera).

⁴⁷ MARTINEZ MORALES RAFAEL I. Op. cit. Supra (5) p. 204

En la forma escrita de externar la decisión de la administración, han de observarse ciertas reglas o formalidades que la ley y la costumbre establecen; entre ellas mencionamos la fecha, la firma, a quién se dirige, su fundamentación y motivación, etcétera.⁴⁸

2.7.5 Requisitos constitucionales del acto administrativo

La constitución federal fija requisitos de los actos administrativos, en los artículos 16 y 14 que en lo conducente prevén:

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento (artículo 16). A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna (artículo 14).

Por tal efecto el acto administrativo debe contener los siguientes requisitos:

a) Competencia

La competencia es la posibilidad que tiene un órgano de actuar; la ley le asigna al órgano determinados asuntos que puede o debe atender. Por su parte, las facultades se refieren a los servidores públicos; o sea a la aptitud que éstos reciben de la legislación para emitir los actos necesarios a fin de ejercer la competencia del órgano.

Así tenemos que, conforme a la disposición constitucional, el acto administrativo debe ser producido por un órgano competente, a través de un funcionario o empleado con facultades para ello.

La competencia la asigna la ley; las facultades deben estar contempladas también en la ley o, por disposición de ésta, en un reglamento o acuerdo de delegación de facultades.

b) Forma Escrita

El mandato constitucional es claro en el sentido de que los actos de autoridad han de ser por escrito. Esto constituye una garantía de certeza jurídica. Además, como

⁴⁸ Ídem. p. 204

se anotó en el tema 34, la forma escrita ha de reunir ciertos requisitos que la lógica, la ley y la costumbre contemplan (fecha, firma, claridad, etcétera).

c) Fundamentación y Motivación

Fundamentar un acto implica indicar con precisión qué ley o leyes y cuáles de sus artículos son aplicables al caso, originan y justifican su emisión.

No señalar las normas que dan fundamento legal al acto, vicia a éste. La fundamentación, es decir, citar el artículo y ley aplicable, se refiere tanto al contenido del acto como a la competencia del órgano y a las facultades del servidor público.

El motivar un acto administrativo consiste en describir las circunstancias de hecho que hacen aplicable la norma jurídica al caso concreto.

La motivación es la adecuación lógica del supuesto de derecho a la situación subjetiva del administrado.

La necesidad de que la administración pública funde y motive sus actos fue reconocida en el siglo XIX por la jurisprudencia francesa. En México, aparte del citado artículo 16 constitucional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado estos requisitos, fijando que las resoluciones administrativas, "fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivos... y motivarlas es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la aplicación de aquellos preceptos".

2.7.6 Principio de legalidad

Toda la actividad del estado, ya sea función administrativa, jurisdiccional o legislativa, debe ajustarse a la ley, debe ser emitida conforme a derecho. Así, los actos de los órganos del poder ejecutivo han de ser producidos conforme a disposiciones previamente emitidas por el legislador.

Si, en términos generales, el particular puede hacer todo lo que la ley no le prohíba, la administración pública solamente puede hacer lo que la ley le permita expresamente.

Bajo otro enfoque, el principio de legalidad se refiere a que los actos administrativos se reputan válidos o legítimos; correspondiendo, en todo caso, al gobernado o a los medios de control, demostrar lo contrario.

2.7.7 Principio de la no retroactividad

El principio de la no retroactividad que el artículo 14 constitucional indica para la ley, es aplicable a los actos administrativos. Dado que los órganos de la administración pública actuarán ejecutando la ley, es lógico concluir que sus acciones deben seguir las características de ésta.

La no retroactividad del acto administrativo se refiere a los efectos de éste, es decir, no puede lesionar derechos adquiridos con anterioridad a su emisión.

2.7.8 Efectos del acto administrativo

El acto administrativo una vez que se emite, debe ser acatado obligatoriamente por el gobernado a quien se dirige y por los terceros que estuvieren involucrados; el acto administrativo puede requerir el empleo de la coerción para que surta efectos.⁴⁹

2.7.9 Negativa ficta.

La autoridad administrativa no da siempre una respuesta categórica a las Instancias de los particulares, sin que puedan los interesados determinar cuál es el alcance de su situación. El interés de una sociedad exige que esos actos no queden en la incertidumbre y los conceda o los niegue, principalmente cuando se originan perjuicios a los particulares. La inactividad de la Administración pública resulta perjudicial a los particulares y en general al interés público. El derecho administrativo reconoce que hay numerosos casos en que la autoridad

⁴⁹ Ídem. p 210

administrativa no está obligada a informar a los particulares de sus actos, porque así puede exigirlo la seguridad, la tranquilidad y los intereses públicos.

El artículo 8° de la Constitución indica: "Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política, sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República. A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario."

Si pasado un término limitado no se obtiene una respuesta de la Administración, debe presumirse que hay una resolución negativa. Es una forma sui generis de manifestarse la voluntad de la Administración pública y permitir al particular la continuación de los trámites y de los recursos procedentes.

El Código Fiscal de la Federación dispone en el artículo 37:

"Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales, deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien esperar a que este se dicte."

El silencio administrativo, ausencia de acto cuando debería haber, es estudiado por un importante sector de la doctrina dentro del elemento manifestación de voluntad, precisamente como ausencia de ésta.

En materia fiscal, el derecho mexicano le confiere efectos negativos al silencio de la administración pública. Esta situación, muy conocida en el medio, se denomina negativa ficta.

En el derecho fiscal el silencio de la autoridad se presume como la resolución negativa de la instancia; es decir, el significado presunto del silencio es una negativa y así está previsto por el propio arto 37 del Código Fiscal de la

Federación al establecer que el silencio de las autoridades fiscales se considera como resolución negativa cuando no den respuesta en el término que corresponde. Comúnmente se le llama negativa ficta.

La figura de la negativa ficta en la actualidad también es atribuida a las autoridades administrativas que no resuelven los recursos o peticiones de los particulares en el término de tres meses, en relación con cuestiones que corresponden a la competencia del entonces tribunal fiscal de la federación, aunque no sean esencialmente tributarias.

2.7.10 Ejecución del acto administrativo

El acto administrativo es ejecutivo, en tanto que se le supone válido (emitido conforme a la ley), lo que significa que es obligatorio. La ejecutividad consiste en una presunción de validez que implica la posibilidad y obligación de ejecutarse.

También se habla de que el acto administrativo es ejecutorio. La ejecutoriedad es la potestad de realizar coactivamente el acto, ante la oposición del gobernado. Se trata de la ejecución forzada del acto, para ello la administración no requiere fallo previo de los tribunales, en razón de que es un privilegio a favor del acto administrativo, en virtud de perseguir el interés general.

Cuando el particular considere que el acto no es perfecto (falta de uno o más de sus elementos o requisitos constitucionales), podrá evitar o suspender la ejecución por medio de algún recurso, del contencioso administrativo o del amparo, según prevea la ley.

2.7.11 Cumplimiento del acto administrativo

Primeramente indiquemos que las irregularidades son defectos o vicios de un acto administrativo, al carecer de uno de sus elementos o requisitos o ser éstos inadecuados; la ineficacia se refiere a la falta de realización de un acto, es decir, el no producir los efectos para los cuales fue creado. Y lo anterior trae como resultado la nulidad relativa o absoluta del acto administrativo.

Una vez emitido el acto administrativo, el gobernado lo debe cumplir, acatando su contenido por considerarlo legítimo y adecuado. El cumplimiento es la realización voluntaria, no coactiva del acto; ello es lo normal ante los miles de actos que la administración pública genera en su intensa actividad diaria (sanciones, permisos, registros, constancias, autorizaciones, licencias, notificaciones de créditos fiscales, nombramientos, etcétera).

2.7.12 Irregularidades, Ineficacias y Extinción del acto administrativo

Primeramente indiquemos que las irregularidades son defectos o vicios de un acto administrativo, al carecer de uno de sus elementos o requisitos o ser éstos inadecuados, lo anterior trae como resultado la nulidad o anulabilidad del acto administrativo tal y como se menciona en el artículo 5, 6 y 7 de la ley federal de procedimiento administrativo:

Artículo 5.- La omisión o irregularidad de los elementos y requisitos exigidos por el Artículo 3 de esta Ley, o por las leyes administrativas de las materias de que se trate, producirán, según sea el caso, nulidad o anulabilidad del acto administrativo.

Artículo 6.- La omisión o irregularidad de cualquiera de los elementos o requisitos establecidos en las fracciones I a X del artículo 3 de la presente Ley, producirá la nulidad del acto administrativo, la cual será declarada por el superior jerárquico de la autoridad que lo haya emitido, salvo que el acto impugnado provenga del titular de una dependencia, en cuyo caso la nulidad será declarada por el mismo.

El acto administrativo que se declare jurídicamente nulo será inválido; no se presumirá legítimo ni ejecutable; será subsanable, sin perjuicio de que pueda expedirse un nuevo acto. Los particulares no tendrán obligación de cumplirlo y los servidores públicos deberán hacer constar su oposición a ejecutar el acto, fundando y motivando tal negativa. La declaración de nulidad producirá efectos retroactivos.

En caso de que el acto se hubiera consumado, o bien, sea imposible de hecho o de derecho retrotraer sus efectos, sólo dará lugar a la responsabilidad del servidor público que la hubiere emitido u ordenado.

Artículo 7.- La omisión o irregularidad en los elementos y requisitos señalados en las Fracciones XII a XVI del Artículo 3 de esta Ley, producirá la anulabilidad del acto administrativo.

El acto declarado anulable se considerará válido; gozará de presunción de legitimidad y ejecutividad; y será subsanable por los órganos administrativos mediante el pleno cumplimiento de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico para la plena validez y eficacia del acto. Tanto los servidores públicos como los particulares tendrán obligación de cumplirlo.

El saneamiento del acto anulable producirá efectos retroactivos y el acto se considerará como si siempre hubiere sido válido.

Por otro lado la ineficacia del acto administrativo se refiere a la falta de realización de un acto, es decir, el no producir los efectos para los cuales fue creado. En el artículo 8 y 9 la ley federal de procedimiento administrativo regula la eficacia del acto administrativo y este dice:

Artículo 8.- El acto administrativo será válido hasta en tanto su invalidez no haya sido declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según sea el caso.

Artículo 9.- El acto administrativo válido será eficaz y exigible a partir de que surta efectos la notificación legalmente efectuada.

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior, el acto administrativo por el cual se otorgue un beneficio al particular, caso en el cual su cumplimiento será exigible por éste al órgano administrativo que lo emitió desde la fecha en que se dictó o aquélla que tenga señalada para iniciar su vigencia; así como los casos en virtud de los cuales se realicen actos de inspección, investigación o vigilancia

conforme a las disposiciones de ésta u otras leyes, los cuales son exigibles a partir de la fecha en que la Administración Pública Federal los efectúe.

Ahora procedemos a desarrollar la extinción del acto administrativo y para ello la Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 11 dispone que:

Artículo 11.- El acto administrativo de carácter individual se extingue de pleno derecho, por las siguientes causas:

- I. Cumplimiento de su finalidad;
- II. Expiración del plazo;
- III. Cuando la formación del acto administrativo esté sujeto a una condición o término suspensivo y éste no se realiza dentro del plazo señalado en el propio acto;
- IV. Acaecimiento de una condición resolutoria;
- V. Renuncia del interesado, cuando el acto hubiere sido dictado en exclusivo beneficio de éste y no sea en perjuicio del interés público; y
- VI. Por revocación, cuando así lo exija el interés público, de acuerdo con la ley de la materia.

El acto administrativo, al igual que las otras clases de actos jurídicos, se extingue o agota sus efectos por diversas circunstancias que se clasifican en medios normales y medios anormales.

Los medios normales de extinción o agotamiento del acto administrativo son el cumplimiento y la ejecución forzosa. Con el concurso de uno u otro de esos medios, y en virtud de la presunción de legalidad, el acto surtirá todos sus efectos frente al gobernado, la administración y ante terceros.

Los efectos pueden realizarse de inmediato, o con un periodo mayor.

Los medios normales de extinción pueden estar sujetos a la realización de cierta formalidad, según vimos: publicación, notificación, etc., o suspendidos por decisión judicial o por tramitarse un recurso ante la propia administración.

En cuanto a los medios anormales de extinción de los actos administrativos son: la revocación, la rescisión, la prescripción, la caducidad, el término, la condición, la renuncia de derechos, la falta de algún elemento (voluntad, objeto, competencia) o requisito del acto que provoque su inexistencia (irregularidades) a un recurso administrativo, la sentencia de tribunal administrativo y el fallo favorable al particular en juicio de amparo.

Capítulo III

La obligación fiscal y los créditos fiscales

La obligación tributaria se materializa en el vínculo jurídico entre un acreedor que tiene derecho a exigir el impuesto y un deudor en quien recae la obligación del pago es de decir tiene obligación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar.⁵⁰ Sergio Francisco de la Garza considera que esta relación jurídica en una forma amplia se concibe como relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias, toda vez que las primeras hacen referencia a la obligación de pago de cualquier prestación al Estado y en la segunda son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos que son impuesto, derechos y las contribuciones especiales.

Algunos autores definen a la obligación fiscal cuyo objeto es un dar es conocida como obligación fiscal sustantiva y la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un no tolerar la llamamos obligación fiscal formal.

Dentro la obligación tributaria encuentra principalmente a dos sujetos como ya lo hemos mencionado, el sujeto activo que es el que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, facultad concedida en los preceptos jurídicos aplicables y un deudor o sujeto pasivo.

En forma amplia podemos referirnos al estado como sujeto activo de la relación tributaria, sin embargo son tres los sujetos activos conforme al marco constitucional mexicano según dispone el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Federal y son: la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios; ahora bien, el deudor es el sujeto pasivo de esa relación tributaria que identificamos como persona física o moral mexicana o extranjera cuya situación jurídica coincide con el hecho que genera el gravamen, por actividades diversas como la percepción de utilidades, sueldos, honorarios, premios, una herencia o cualquier otro ingreso proveniente del capital, del trabajo o de la combinación de

⁵⁰ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Op. cit. Supra (24) p. 451

ambos, por medio de las cuales queda configurada la esencia de la obligación tributaria.

La Base imponible juega un papel muy importante en la obligación tributaria puesto que su nacimiento se da al realizarse el hecho imponible, lo cual, provoca la necesidad de determinar la cuantía de aquello sobre lo que se hará el pago, por ello se hace presente la existencia de una base.

3.1 Concepto de obligación fiscal

Margain Manatou define la obligación tributaria de la siguiente manera: "...el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie"⁵¹

Con respecto a la Relación Jurídica Tributaria, Sergio Francisco de la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal o hecho imponible, es decir el hecho previsto por las leyes que genera el gravamen, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que viene a ser la prestación del tributo.⁵²

Sergio Francisco de la Garza concibe a la relación jurídica tributaria y a la obligación tributaria como dos elementos unidos, toda vez que si bien existe la obligación de la prestación de dar cuyo contenido es el pago, también existe una relación entre el sujeto activo y pasivo con respecto de esa obligación. También el autor en cita considera otras relaciones tributarias cuyo contenido no es solamente la obligación de pago pero están vinculadas con este y estas son aquellas relaciones tributarias cuyo contenido son prestaciones de hacer de tolerar o de no hacer y a esas relaciones u obligaciones las llama formales.

⁵¹ MARGAIN M. EMILIO. Op. cit. Supra (26) p. 226

⁵² GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Op. cit. Supra (24) p. 446

Margain Manatou afirma que es erróneo atribuirles el mismo significado a la obligación tributaria y a la relación jurídica tributaria, puesto que puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de una obligación.⁵³

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez también establece la diferencia entre ambos conceptos y expone lo siguiente:

“La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”⁵⁴

Por tanto la obligación tributaria consiste en aquel deber jurídico que tiene una persona ya sea física o moral de contribuir al gasto público al caer en el presupuesto de hecho o hipótesis contemplada en la ley que da nacimiento al tributo de la manera proporcional y equitativa. La obligación tributaria es una obligación de dar, consistente en una prestación pecuniaria o en especie al estado para el gasto público.

La relación jurídica tributaria es el vínculo entre el Estado y el ciudadano, dónde se busca el acatamiento de la norma jurídica fiscal, que obliga a un hacer, no hacer o tolerar y que tiene relación directa con la obligación tributaria pero dónde no forzosamente debe entregarse una cantidad de dinero al fisco pues como puede dar nacimiento a una obligación tributaria, también la puede modificar, extinguir y transmitir.

3.2 Objeto de la obligación fiscal

El objeto de la obligación tributaria consiste en dar la prestación que tiene derecho a percibir el estado cuando dicho deber nace, es decir cuando el sujeto pasivo realiza el hecho generador del impuesto.

⁵³ MARGAIN M. EMILIO; op. cit. (26) p. 267.

⁵⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO; PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, 3er ed. Ed. Limusa México, 2001 p. 115

El objeto del impuesto también es considerado como un deber de dar que se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de derecho público.

3.3 Nacimiento de la obligación fiscal y su base gravable

El fundamento de la obligación tributaria la encontramos en la ley, puesto que el artículo 31 de Fracción IV de la Constitución así lo dispone al consagrar el principio de legalidad tributaria. Por lo anterior es que las obligaciones fiscales 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 o fenómeno que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto”⁵⁵

Pero la razón de fondo es el gasto público, traducible en los servicios que el estado presta a sus ciudadanos, sin embargo Ernesto Flores Zavala va más allá y considera como fundamento los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado.

En efecto para Flores Zavala el único fundamento de la obligación tributaria o razón de fondo para crear leyes que obliguen al pago del tributo es el gasto público traducible en las tareas que el Estado tiene a su cargo, es decir atribuciones que la colectividad le ha impuesto, por lo que necesita medios económicos para realizarlas. Estas tareas o atribuciones dependen en cierta manera del pensamiento político dominante en la colectividad.⁵⁶

El hecho imponible juega un papel muy importante en el nacimiento de la obligación tributaria, puesto que al momento de realizarse el presupuesto jurídico de hecho y convertirse en un hecho generador es cuando nace la obligación tributaria. Tal aseveración la constatamos en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que dispone que el momento de la causación del impuesto sea

⁵⁵ FLORES ZAVALA ERNESTO. Op. cit. Supra (22) p. 455

⁵⁶ Ídem. p 135.

conforme se realizan las situaciones jurídicas de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes.

“El presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia... Es definido como el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria... La hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética, los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo... tales como el capital, la renta y los consumos-los hechos tributariamente relevantes, como son las percepciones de ingresos, las propiedades o posesiones de bienes, los actos jurídicos, los consumos de bienes o servicios, las importaciones y exportaciones de mercancía extranjera y nacional.”⁵⁷

Raúl Rodríguez Lobato señala de manera clara el nacimiento de la obligación tributaria tratándose de impuestos, derechos y contribuciones especiales. El autor en cita menciona:

“Tratándose de los impuestos, la obligación tributaria nace para el contribuyente en el momento en que se realiza el hecho jurídico que la ley como su presupuesto. En cuanto a los derechos, la obligación nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal 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, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla un particular.”⁵⁸

El momento del nacimiento de la obligación tributaria distingue el momento en que se origina la obligación y otros en los que se originan deberes tributarios de carácter formal como la presentación de declaraciones. Por lo que también ayuda

⁵⁷ QUINTANA VALTIERRA, JESÚS Y ROJAS YAÑEZ, JORGE, DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Ed. Trillas, México 1977, p. 92

⁵⁸ RODRIGUEZ LOBATO RAÚL, DERECHO FISCAL, 2ª ed., Ed. Oxford University Press, México 1998, p.120

a determinar la ley aplicable en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación por el particular.

La Base Gravable.

Al nacimiento de la obligación tributaria por realizarse el hecho imponible, surge la necesidad de determinar la cuantía de aquello sobre lo que se hará el pago, por ello se hace presente la existencia de una base.

Para Flores Zavala la base gravable es “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto”.⁵⁹

Todo hecho generador debe responder a una lógica interna rigurosa, si su elemento objetivo es sintomático de capacidad contributiva a juicio del legislador, obvio que la base gravable no podrá ser otra magnitud que una proporción de tal elemento objetivo. Por tanto, la base gravable deberá ser el mismo elemento objetivo, sólo que en la proporción que del mismo establezca el legislador. Una manera de quebrantar tal lógica es definiendo uno como elemento objetivo de un hecho generador y otra como la base gravable del mismo tributo”.

La base gravable es considerada en conexión con el hecho imponible y proyectada en armonía con el principio de proporcionalidad.

3.4 Elementos de la obligación fiscal

Los elementos que componen a la obligación tributaria son:

- Sujeto activo: que siempre es el estado.
- Sujetos pasivos o terceros: que son los contribuyentes.

Otro elemento de la obligación fiscal es el objeto que es la prestación pecuniaria eventualmente en especie, pero en este momento solo procedemos a desarrollar al sujeto activo y al sujeto pasivo como elementos de la obligación fiscal.

3.4.1 Sujeto Activo de la Obligación Tributaria.

Como ya hemos mencionado, en la obligación tributaria existen dos sujetos que son el sujeto activo y el sujeto pasivo.

⁵⁹ FLORES ZAVALA ERNESTO. Op. cit. Supra (22) p. 115

El estado es el sujeto activo de la relación tributaria y es el acreedor del impuesto a que está obligado a pagar el sujeto pasivo. Por tanto el Estado está facultado para establecer el impuesto que deberá pagar el contribuyente y realizar actividades tendientes al cobro.

Con respecto al establecimiento del impuesto, cabe hacer mención que un impuesto solamente tiene validez cuando se establece en una ley. Por lo tanto, el establecimiento del impuesto le corresponde únicamente al Poder Legislativo Federal (Congreso de la Unión) y Local (legislaturas de las Entidades Federativas y del Distrito Federal).

Con respecto al cobro podemos mencionar que del estudio del artículo 31, fracción IV, constitucional, los entes del Estado facultados para exigir el cobro de los impuestos son la Federación, las entidades federativas, el Distrito Federal y los municipios.

Ahora bien el artículo 31 Fracción IV de la Constitución deja claro que el sujeto activo se divide en tres: la Federación, los Estados y los Municipios.

Tanto la Federación como los Estados están facultados para establecer y exigir los impuestos necesarios para el gasto público, toda vez que los municipios recaudan impuestos, pues corresponde a las legislaturas de los Estados, según lo establece el artículo Constitucional en su fracción IV.

Por lo anterior cabe mencionar, que tanto la Federación como el Distrito Federal y los Estados tienen soberanía tributaria plena y los municipios tienen soberanía tributaria subordinada a la de las entidades Federativas.

Los órganos facultados por el sujeto activo son los facultados por las leyes fiscales expedidas como es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ley del Seguro Social, Ley de Servicio de Administración Tributaria, así como la Ley del Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Estos órganos en materia Federal son:

1.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público que es el órgano encargado de recaudar las contribuciones federales a través de su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria que tiene el carácter de autoridad fiscal y que además de recaudar tiene otras atribuciones como la determinación y liquidación tanto de impuestos como de contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios aplicando la legislación fiscal y aduanera.

2.- El Instituto Mexicano del Seguro Social, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas obrero patronales y trabajadores, que le corresponden, así como las cuotas para el sistema de Ahorro para el retiro, a cargo de los patrones.

3.- El Instituto Nacional de la Vivienda para los trabajadores, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por sus patrones.

4.- El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los trabajadores del Estado por conducto de la tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los trabajadores del citado Instituto, que le corresponden.

5.- El instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los militares, que le corresponden.

Las obligaciones del Sujeto Activo de la relación tributaria radica en la de recaudar o percibir el producto de las contribuciones por conducto de sus órganos debidamente facultados para ello.

No obstante lo anterior también debe cumplir con otras obligaciones complementarias, como son la de control, fiscalización y supervisión de los contribuyentes, las cuales incluyen las del Registro Federal de Contribuyentes y

las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales, previstas en el Código Fiscal de la Federación-

3.4.2 Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral sobre la cual recae la obligación de pago de una prestación determinada al Estado. De acuerdo con la opinión de Flores Zavala, una persona está obligada al pago, es decir, es sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando su situación coincide con la que la ley señala como hecho generador de la prestación que el Estado tiene derecho a percibir, es decir, el individuo realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el tributo, así como al individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.⁶⁰

Cabe mencionar que la obligación principal es el pago del impuesto y otras obligaciones secundarias que surgen de la relación jurídica tributaria son:

- a) De Dar: Obligaciones derivadas de la causación de los tributos generalmente consiste en la entrega de cantidades de dinero al fisco.
- b) De hacer.- Por ejemplo la presentación de declaraciones, llevar libros de contabilidad y expedición de comprobantes como lo dispone el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 28, 29, 30 y 31.
- c) De no hacer.- Por ejemplo, introducir o extraer mercancía del país sin el pago del impuesto respectivo, introducir mercancías de tráfico prohibido y proporcionar datos falsos al registro del Registro Federal de Contribuyentes previstos en los artículos 102, 105 fracción IV y artículo 110 fracción II.

⁶⁰ Ídem p.55

d) De tolerar.- Como permitir las prácticas de visitas de inspección de libros, locales, documentos de propiedad del causante en ejercicio de las facultades de comprobación previstas en los artículos 41, 42 y 42-A del Código Fiscal de la Federación.

Ernesto Flores Zavala especifica que existen ocasiones en que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero sí las secundarias; esto acontece cuando la situación de un individuo se encuentra prevista en la ley, sin embargo no se realiza el hecho generador del tributo, por lo que si bien el sujeto pasivo encuadra en un supuesto ley con respecto de aquel que le obliga al pago, lo cierto es que no nació la obligación de pago.⁶¹

Las terceras personas como aquellas que pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria y que no tienen la obligación principal solo las secundarias; de tal forma que las obligaciones de los terceros son las que corresponden a las personas físicas y morales que asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo principal o directo ya sea voluntariamente o por mandato legal y que por lo tanto deben de colaborar con la Hacienda Pública para determinar, retener y enterar el importe de una contribución, en observancia de las prestaciones normativas en la materia.”

Como obligaciones secundarias por parte de los terceros se entienden que son las mismas que ya fueron mencionadas anteriormente.

La doctrina a tomado en cuenta diferentes clasificaciones con respecto a los sujetos pasivos de la relación tributaria al respecto Narciso Sánchez Gómez clasifica a los sujetos pasivos en cuatro siguiendo la tradición doctrinal mexicana. Estos son:

1.- Sujeto pasivo principal.- Aquella persona física o moral nacional o extranjera sobre la cual recae el deber contributivo por estar obligado y lleva directamente a

⁶¹ Ídem p.59

cabo el hecho y se encuentra en la situación jurídica de hecho que genera el tributo por ello tiene la responsabilidad principal.

2.- Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria.- Es aquella persona física o moral, nacional o extranjera que en virtud de haber establecido una relación jurídica con el sujeto pasivo principal, adquiere concomitantemente la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en aquellos casos y condiciones que así lo indique expresamente la norma jurídica. Los sujetos pasivos con responsabilidad solidaria se encuentran previstos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

3.- Sujetos pasivos con responsabilidad sustituta.- Es aquella persona, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe, con respecto de un acto jurídico generador del tributo a los que la ley hacer responsables del pago bajo determinadas circunstancias, como es el caso de los retenedores o de las personas a las que les imponga la ley la obligación de recaudar contribuciones a cargo del sujeto pasivo principal, como son los fedatarios o funcionarios públicos que actúan por receptoría, que deben hacer certificaciones de documentos, expedir constancias o registrar un acto jurídico. La obligación por sustitución se hace presente cuando el funcionario público, magistrado, juez o el fedatario, no se cercioran del cálculo y del pago correcto del impuesto y por lo tanto debe responder por el gravamen hasta por el monto del mismo en nombre del deudor principal.

4.- Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva.- Dicha responsabilidad se presenta cuando el adquirente de un bien ó de una negociación debe responder por disposición de la ley del monto de un gravamen, como sujeto pasivo obligado directamente al pago del mismo, por haber dejado insoluto su pago por el propietario anterior, que no pago en tiempo ese deber a contribuir.⁶²

⁶² SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO, DERECHO FISCAL MEXICANO, 7ª ed., Ed. Porrúa, México 2009, p. 627

3.5 Hecho imponible

El hecho imponible precisa el objeto del tributo y provoca el nacimiento de la obligación tributaria. En México, la referencia al hecho imponible se encuentra en la fracción I del artículo 2 del CFF, al utilizar la expresión “situación jurídica o de hecho”, “imponible” indicando una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es “imponible”, sino “impuesto”. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen.

No se debe confundir el hecho imponible o presupuesto de hecho con el hecho generador puesto que el hecho generador es “el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario” a diferencia del hecho imponible, el cual es una construcción hipotética que sólo cuenta con una existencia ideal en la norma tributaria.⁶³,

Con el objeto de dejar claro las diferencias entre el hecho imponible y hecho generador:

El Presupuesto de hecho es una descripción genérica de un hecho en una ley en tanto que el hecho generador es el hecho concretamente ocurrido en el mundo fáctico, por lo que es tangible.

En el Presupuesto de hecho hay una designación de un sujeto activo y este sujeto activo ya está determinado.

En el presupuesto de hecho existe un criterio genérico para la identificación del sujeto pasivo, así como un criterio de fijación del momento en que este se configura mientras que en el hecho generador el sujeto pasivo ya está determinado y se da la realización en un momento determinado.

⁶³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit. Supra (58) p. 115.

En el hecho imponible existe una eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar, mientras en el hecho generador existe un modo y lugar determinado.

En el hecho imponible hay un criterio genérico de medida y en el hecho generador se da una medida determinada

3.6 Determinación de la obligación fiscal

“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.”⁶⁴

Margain Manatou señala que debe tenerse presente que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, pues la determinación del crédito fiscal es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley, es decir la obligación nace de una ley, pero su cuantificación normalmente requiere de la determinación.⁶⁵

En este sentido las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben de estar incorporadas en la ley no en un reglamento por lo dispuesto por el principio de legalidad tributaria.

Conforme al Derecho Fiscal de nuestro país, a la determinación de la obligación fiscal puede estar a cargo de las siguientes personas:

1.- Por los Sujetos Pasivos Principales (autodeterminación).- Dichas personas están obligadas a respetar los preceptos legales que dan nacimiento a la obligación fiscal por lo que están obligados a llevar la contabilidad, expedir documentos, hacer balances, para que en forma impresa se demuestre el hecho generador y se realicen las operaciones aritméticas que conduzcan a cuantificar el

⁶⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; Op. cit. Supra. (58) p.121.

⁶⁵ MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. cit. Supra (26) p. 315.

porcentaje del gravamen que debe enterarse al fisco en dinero o en especie, lo cual en palabras de Narciso Sánchez Gómez “debe hacerse en la fecha, período o momento estipulado en la ley sobre la materia, para que el cumplimiento de ese deber tributario se haga en su oportunidad, de manera concreta, completa y justa.”⁶⁶

2.- Por los Responsables Solidarios.- Estos son terceros que actúan por receptoría sin la intervención de la autoridad fiscal. Tal es el caso previsto en el artículo 26 del Código Fiscal Federal que considera como responsables solidarios a las siguientes personas; Retenedores y recaudadores; personas que efectúen pagos provisionales por terceros; liquidadores y síndicos; Directores, gerentes generales o administrador único; etc.

3.- Por la Autoridad Fiscal.- Esta determinación es operante cuando la administración pública descubre que se ha omitido por error, ignorancia, imposibilidad física del causante o dolo al cumplimiento de la obligación fiscal. Para ello puede valerse de la colaboración del sujeto pasivo sobre el cual recae la obligación principal o puede valerse de terceras personas.

Entre otros artículos que sirven de fundamento para la determinación de la obligación por parte de la autoridad fiscal destacan lo siguientes: El artículo 41 del Código Fiscal cuyo contenido dispone:

“Artículo 41.- [...]

I.- Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos periodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsiguiente

⁶⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. Op. cit. (62) p. 350

para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.”

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que contiene las facultades de fiscalización, hace referencia a la determinación de contribuciones al establecer:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para...”

El artículo 48, fracción VIII del Código Fiscal Federación se refiere a: “La resolución que determine las contribuciones omitidas se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción”.

El artículo 51 del mismo Código señala que las autoridades fiscales al ejercer las Facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución.

Otra forma de determinación consiste en el “común acuerdo entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo, o por mandato de ley, en dónde el segundo se encarga de proporcionarle los datos, documentos constancias o informes pertinentes a la primera, para que llegue a concretizar el acto, operación tipo de ingresos o actividad que dio origen al tributo, para que con base en esos elementos, se finque la esencia de la base gravable, se pueda formular la liquidación de la contribución, y con ello se proceda a verificar el pago de la

misma, ese tipo de medidas también se les conoce en el Derecho Fiscal con el nombre de contrato tributario”⁶⁷

Los métodos reconocidos por la doctrina para la determinación de la obligación tributaria son los siguientes:

El Método Indiciario.- Consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, elementos documentos o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente, del objeto, ingresos o acto gravado, para determinar, con mayor precisión, la capacidad contributiva del sujeto pasivo o pagador del gravamen, para que la base gravable y la liquidación del tributo estén apegada a derecho. Los métodos indiciarios más importantes son: el basado en la capacidad abstracta de producción de maquinaria y clase de materia prima a emplearse, el apoyado en giro el negocio y capital invertido, el de la teoría de los signos externos de riqueza.

Método Objetivo.- Es el método más común de los adaptados en las leyes especiales y consiste en establecer una cuota o tasa en razón del peso, medida, volumen y valor o calidad de las mercancías o bienes gravados, y no requiere grandes investigaciones para precisar la base gravable y calificar el porcentaje del impuesto a pagar, pues una vez que se especifique el hecho que dio nacimiento a la contribución se debe aplicar la cuota o tasa al porcentaje de medida, valor de bienes, operaciones o insumos gravados.

Método Declarativo.- Consiste en una manifestación formal de ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible. Rodríguez Lobato lo define como:

“El método declarativo consiste en imponer legalmente al causante a un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible.”⁶⁸

⁶⁷ Ídem. p. 350

⁶⁸ RODRIGUÉZ LOBATO, Raúl. Op. cit. (58) p.123

La declaración puede ser meramente informativa; es decir, sólo presenta los datos necesarios para cuantificar la obligación fiscal u otros exigidos por la ley, o puede ser de pago; es decir, además de contener los datos de la informativa también contiene la cuantía de la obligación fiscal a cubrir.

3.6.1 Tarifas

Se refiere al conjunto de tipos de gravamen aplicables en un determinado impuesto. La tarifa tributaria se clasifica en las siguientes:

- La tarifa de derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos del mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen.
- La tarifa es fija cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.
- La tarifa es proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionalmente en relación con el valor gravado.
- La tarifa progresiva es aquella que aumenta al aumentar la base, es el caso del impuesto sobre la renta, en lo relativo de personas físicas que se encuentren en el régimen de salarios y el régimen por honorarios.

3.6.2 Época de pago

Utilizamos la palabra “enterarlo”, en virtud de la peculiar terminología tributaria, “enterar” significa pagar. El plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variara según lo disponga la ley aplicable.

Por su parte, y a manera de regla general, el artículo 6º del CFF, en su parte conducente, nos indica que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero que a falta de disposición expresa deberá hacerse:

I. “Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a mas tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al determinación del período, de la retención o de recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la acusación”. Pero bien, lo esencial es dejar asentado que para configurarse, un tributo requiere de tres momentos básicos a saber:

1. El nacimiento que tiene lugar cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley, realizando el hecho generador del propio tributo.
2. La determinación en cantidad líquida, que se presenta al efectuarse la operación matemática consistente en aplicar la tasa tributaria al hecho generador o base gravable, también en los términos dispuestos por la ley.
3. El plazo para el pago, que necesariamente presupone la existencia de las dos etapas anteriores y cuya temporalidad varía según lo señalen las leyes respectivas o en su caso, el CFF.

3.6.3 Exigibilidad

Un tributo 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, por tanto la obligación fiscal genera tres principales consecuencias respecto a la exigibilidad de las contribuciones:

1. La imposición de recargos y multas.

Los recargos suelen definirse como una especie de intereses moratorios que se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo, en tanto que las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaria impone a quienes infringen las leyes fiscales.

2. La instauración del procedimiento económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución fiscal.

Se denomina así a la acción que el Fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más el de los correspondientes tributos accesorios, de manera forzada y aun en contra de la voluntad del afectado, mediante el embargo y remate de bienes de su propiedad en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de que se trate.

3. El cobro de gastos de ejecución

Cuando se inicia el procedimiento económico-coactivo, el Fisco incurre en diversas erogaciones, cuyo monto debe ser cargado al causante remiso que por su incumpliendo da origen a esta situación, en adición a los impuestos, derechos o contribuciones especiales, recargos y multas que adeuda, a fin de que la percepción de la Hacienda Pública resulte libre de esta clase de gastos, como lo está cuando el sujeto pasivo entera los tributos voluntariamente y dentro del plazo legal respectivo. Así, la exigibilidad produce una tercera consecuencia que también implica un impacto económico más para el contribuyente moroso.

La temporalidad con que cuentan las autoridades hacendarias para hacer efectivo un crédito fiscal es de cinco años a partir de la fecha en que el mismo se haya convertido en exigible, que de lo contrario, con arreglo a lo que dispone el art. 67 del CFF, las correspondientes facultades se extinguen por caducidad.

3.7 Relación jurídica

La Relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación. Este vínculo Jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos hipotéticamente encuadrados en la Ley.

3.8 Exención de la obligación fiscal

Narciso Sánchez Gómez opina que en el caso de las exenciones “se trata de todos aquellos supuestos previstos por la norma fiscal que quedan liberados de la obligación contributiva por razones sociales, económicas y políticas, sobre todo tienden a proteger a las personas de bajos ingresos en dinero o en especie, o que carecen de ellos, también llevan a cabo la finalidad de impulsar actividades agrícolas, ganaderas, artesanales, industriales, prestación de servicios de diversa índole a la colectividad, o cuando se trate de bienes del Estado destinados a un servicio público, al uso común de la Federación, de la Entidades Federativas y de los Municipios; realmente se refieren a una excepción de la regla general de causación de una prestación fiscal, y deben instruirse en al legislación tributaria, para alcanzar la justicia y equidad entre población...”⁶⁹

El tratadista Flores Zavala, manifiesta de acuerdo a lo anterior:

“La Suprema Corte dijo: la prohibición que contiene el artículo 28 Constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trate de favorecer intereses de determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda categoría de personas por medio de leyes que contienen un carácter general”.⁷⁰

⁶⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. Op. cit. Supra (62) p. 358

⁷⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op, cit. Supra (22) p. 192.

En efecto la exención es un privilegio; es decir, una ganancia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de una obligación al conceder una exención de impuestos, significa dispensar el cumplimiento de la obligación de pagarlos. Pero ese deber de enterar contribuciones, empieza con la capacidad contributiva, de manera que si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene. La exención que otorga la ley no tiene otro valor más que la de un reconocimiento, por parte del Estado, de la inexistencia de la obligación de pagar impuestos, por lo mismo, no es contrario al artículo 28 constitucional.

Por tanto no obstante la prohibición del artículo 28 constitucional, en atención a los principios de proporcionalidad y equidad, son constitucionalmente válidas las exenciones por su naturaleza tendiente a proteger intereses de gran valor ya sean de tipo social y económico.

Arrijo Vizcaíno explica las razones por las cuales se hace presente la figura de la exención de la siguiente manera:

- a) De equidad, significa que la exención de impuestos opera, más que como privilegio como un instrumento de justicia social y distributiva, por ello, quienes no tienen capacidad contributiva por sus bajos ingresos, escasa riqueza o por no tenerla, deben quedar liberados de la obligación contributiva y se debe tratar en igualdad de condiciones a todas aquellas personas físicas o morales que se encuentren en esa misma circunstancia.
- b) Conveniencia, dentro de la variada gama de exenciones que contempla nuestra Legislación Fiscal, nos encontramos que se ha eliminado de la regla general de causación a determinados organismos, instituciones y agrupaciones que, dado el papel que desempeñan dentro de la vida social, se ha considerado conveniente no sujetarlas a cargas tributarias, dicha conveniencia puede ser de orden institucional, público o para proteger la economía de ciertos sectores de la población.

- c) Razones de política económica. Mediante los llamados paquetes de estímulos fiscales encaminados a fomentar las actividades industriales mediante las exenciones, para el impulso a industrias nuevas y necesarias, la creación de nuevos polos de desarrollo, o para apoyar la agricultura, ganadería, las artesanías.”⁷¹

Por ello se puede concluir que las exenciones si bien para algunos autores es un privilegio, lo cierto es, que su fundamento es la justicia tributaria sobre la base de los principios de capacidad y equidad, principios contemplados en nuestra constitución junto con el de legalidad y son fundamentales para el cumplimiento de la obligación tributaria, pues las contribuciones deben ser proporcionales a la capacidad que tiene el sujeto para contribuir y debe tratarse en igualdad de condiciones a quienes se encuentren en las mismas circunstancias. En este orden de ideas, si el sujeto del impuesto por sus circunstancias económico-sociales carece de la capacidad contributiva para cumplir con la obligación fiscal, deberá estar exento del impuesto, junto con todos aquellos que estén bajo las mismas circunstancias.

Las exenciones encuentran su nacimiento en las leyes pues estas serán de acuerdo a los términos y condiciones que las leyes dispongan tal y como lo preceptúa el artículo 28 Constitucional.

3.9 Extinción de la obligación fiscal

Por extinción de la obligación tributaria entendemos la desaparición de la relación jurídica-tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo principal o responsable solidario.

Es decir una vez que se ha satisfecho la conducta de hacer o de tolerar, termina la razón que le dio origen al deber contributivo, en cuanto quedan fehacientemente cumplidas las pretensiones del fisco, logrando el entero de una prestación contributiva.

⁷¹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Op. cit. Supra (1) p. 327.

Por ello la persona Moral o Física que se encontraba obligada al otorgamiento de una prestación al Estado, cumple con dicho deber, mediante el pago de una cantidad específica dispuesta en las leyes, o bien que el pago sea exigido en ejercicio del poder coactivo de la Administración Pública, cuando descubra la omisión contributiva.

No obstante lo anteriores las formas de extinción de la obligación tributaria en nuestra legislación mexicana son: el pago, condonación, compensación, prescripción y caducidad.

3.9.1 Pago

El pago consiste en la entrega de la prestación debida al fisco una vez que ha nacido la obligación tributaria. El artículo 2062 del Código Civil Federal aplicable en toda la república y que es supletorio a la materia fiscal define al pago como “la entrega de la cosa o cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiere prometido.”

Narciso Sánchez Gómez define al pago como “la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física o moral que se encuentre comprendida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal”⁷²

Margain Manatou dice que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que señala la ley, el cual se establece en comodidad del causante y en atención al control que pueda tener la hacienda pública del propio causante.

Este mismo autor indica que pueden distinguirse los siguientes casos, a propósito del nacimiento y del pago de la obligación fiscal:

a) “El gravamen se paga antes de que nazca la obligación fiscal. En este caso, primero se paga el futuro crédito fiscal y después se realizan los actos

⁷² SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. Op. cit. Supra (62) p. 391.

generadores del mismo. Por regla general esto lo encontramos establecido en aquellos impuestos que tienen como objeto mercancías de difícil control cuando han salido de su zona de producción o explotación.

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

c) El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal. En este caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga este. Esta situación es visible en aquellos tributos que gravan actividades por las cuales se sujeta a registro al contribuyente y cuyos rendimientos serán más cuantiosos y económicos si se hace más cómodo el pago.”⁷³

El artículo 2065 del Código Civil Federal aplicable supletoriamente a la materia fiscal indica que “el pago puede ser hecho por el mismo deudor, por su representante o por cualquier otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación”. El artículo 2067 estipula que “puede hacerse igualmente por un tercero ignorándolo el deudor”.

Sergio Francisco de la Garza afirma que el objeto del pago esta sujeto a los siguientes principios:

a) “Principio de Identidad. - Por virtud de la cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.

⁷³ MARGAIN MANATOU, Emilio; Op.cit. Supra (26) p. 280.

b) Principio de Integridad.- Por virtud de la cual la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Además todo pago extemporáneo de contribuciones propicia el nacimiento de accesorios legales, que son: multas, recargos, gastos de ejecución e indemnizaciones que también deben ser enterados conforme a la ley.

c) Principio de Indivisibilidad.- Por virtud de la cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de un convenio expreso o por el otorgamiento de una prórroga que se autorice legalmente.”⁷⁴

En el Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación prevé que las contribuciones se deben de pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas y para el caso de que haya falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso.

Al respecto resulta oportuno remitirnos al contenido del artículo 6° que preceptúa lo siguiente:

“Artículo 6. - [...] Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación...”

⁷⁴DE LA GARZA, Sergio Francisco; Op. cit. Supra (24) p. 599.

Como excepción al artículo 6°, dispone el artículo 65 del propio Código Fiscal de la Federación que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación.

El pago en garantía es aquél mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la citación prevista por la ley.

Así, de acuerdo con los artículos 141, 142 fracción II y 143 segundo párrafo, del Código Fiscal, también se da el pago en garantía, cuando se constituye depósito de dinero para garantizar el interés fiscal, cuando se autorice prórroga para el pago de los créditos fiscales, o que los mismos sean cubiertos en parcialidades, ya que si el crédito queda firme se ordena su aplicación por la Secretaría de Hacienda.

Por otro lado el artículo 66 prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferida o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 36 meses y durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo accesorios, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago diferido o en parcialidades, exigirán se garanticen el interés fiscal. Dicha autorización terminara en el momento en que desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente; en el momento en que el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial; en el momento en el que omita el pago de las parcialidades,

con sus recargos, a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquél en que vence la parcialidad.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional y en caso de efectuarse pagos en el extranjero se podrá realizar en la moneda del país de que se trate, pero para este último efecto se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación, en el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Y en el mismo artículo en su segundo párrafo refiere que en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

Margain Manatou, define diversas formas de pago y estas son:

1. El pago liso y llano.- Es aquel que efectúa el contribuyente sin objeción alguna. Este tipo de pago puede tener dos consecuencias: el pago de lo debido y el pago de lo indebido.
2. El pago de lo debido.- El pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley.
3. El pago de lo indebido.- Consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda. Los ejemplos se pueden presentar; por un lado, cuando el contribuyente es deudor de créditos fiscales, pero la hacienda pública entrega por error una cantidad mayor a la que legalmente le corresponde pagar; por otro lado, el contribuyente, creyéndose deudor de la

cantidad de la cantidad que entera o que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error.⁷⁵

El pago de lo indebido también puede ser por error de hecho o de derecho. En ambos casos surge el derecho de devolución de lo pagado indebidamente y se encuentra instituida la instancia de devolución para que opere de oficio o a gestión de parte siguiendo las prescripciones de los preceptos fiscales creados en la Federación, Entidades Federativas y Municipios.

Otras formas de pago son:

El pago bajo protesta.- Es aquél que el contribuyente que inconforme respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta su adeudo. Se presenta cuando el particular intenta algún medio de defensa como el recurso administrativo o juicio de nulidad.

El pago provisional.- Es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco. Generalmente se presenta por los impuestos sobre la renta, al valor agregado o sobre producción y servicios.

El pago definitivo.- Es aquel que deriva de la autodeterminación por parte del contribuyente y no esta sujeta a revisión por parte del fisco. Tal es el caso del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, los cuales son hechos después del cierre del ejercicio.

El pago de anticipos.- Es el que se hace a cuenta de una cantidad perteneciente al fisco.

El pago extemporáneo.- Es aquel que se entera fuera del plazo legal y puede asumir dos formas espontáneo o a requerimiento. En el primero no media algún requerimiento alguno y el contribuyente presenta su pago fuera del plazo

⁷⁵ MARGAIN MANATOU, Emilio; Op. cit. Supra (26) p. 282

estipulado por la ley, en el segundo, “es una consecuencia de la excitativa que hace la autoridad fiscal al contribuyente mediante un mandamiento de ejecución”.

En caso de que no se realizare el pago de las contribuciones dentro del plazo legal establecido, el monto de las mismas se actualizará siguiendo las estipulaciones conducentes y se causarán recargos en concepto de indemnización al fisco federal, en observancia del artículo 21 del Código Tributario; así como se impondrá la sanción que correspondiente que es la multa o sanción pecuniaria por el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

3.9.2 Compensación

Esta se encuentra prevista en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, su antecedente es civilista y opera cuando dos personas tienen simultáneamente, recíprocamente y por propio derecho los caracteres de acreedores y deudores, extinguiéndose las deudas hasta el límite menor.

Sin embargo, solo son compensables las deudas de créditos referibles a contribuciones pagables mediante declaración y existiendo saldo a favor. Sólo opera tratándose de la misma contribución salvo autorización expresa, puede operar de oficio o a instancia del administrado, no son compensables deudas tributarias frente a créditos cuya devolución se haya solicitado.

3.9.3 Caducidad

“Es una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que está sujeta a suspensión. Con ella se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afecten la seguridad jurídica de los particulares, al tener certeza que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades una vez transcurrido el término expresado en la ley.”⁷⁶

⁷⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO; Op. cit. Supra (62) p. 411.

Con fundamento en los artículos 30 y 67 del Código Fiscal son dos las facultades que se extinguen con la caducidad, para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios y para imponer sanciones por infracciones en materia del entero de dichas contribuciones. Así mismo tratándose del plazo de extinción de las facultades de la autoridad en materia fiscal es de cinco años, a partir del día siguiente a aquel en que se haya presentado la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de declaración complementaria, el plazo se computará a partir del día siguiente a aquel en que se presentó la misma, únicamente por los conceptos modificados. Se haya prestado o debió prestarse, declaración o aviso que no corresponde a contribuciones que se calculen por ejercicios. Se haya cometido la infracción a las disposiciones fiscales si se trata de infracciones de carácter continuo o continuado. El plazo se computa del día siguiente a aquel en que hubiera cesado la consumación o se hubiera realizado la última conducta:

A partir de cuando se causaron las contribuciones, cuando no haya obligación de pagarlas mediante declaración; a partir de que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, respecto de la exigibilidad de fianzas otorgadas a favor de la Federación, y constituidas para garantizar el interés fiscal.

La caducidad se extenderá a 10 años cuando los contribuyentes no hayan presentado solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes si están obligados a ello; no lleven contabilidad; por los ejercicios en que no se presentó alguna declaración del ejercicio.

El plazo se reducirá a cinco años, cuando el contribuyente presente la declaración omitida. Se indica en el artículo 67 del Código Fiscal, que el plazo de cinco años sumado al tiempo transcurrido entre la fecha que debió presentarse y cuando se presentó no exceda de diez años

3.9.4 Condonación

Con fundamento en el artículo 39 fracción I y 74 del Código Fiscal de la Federación, nos encontramos en un acto discrecional.

Tratándose de la condonación de contribuciones, la discrecionalidad radica en el juicio seguido por las autoridades fiscales cuando advierta daños a la economía en diversos sectores o zonas del país por catástrofes u otros factores. Esta potestad esta con relación a la situación política para advertir cuando es prudente llevar a acabo la misma. Ahora bien, se puede condonar una parte o la totalidad de una contribución.

En el caso de la condonación de multas, estas deben ser firmes es decir que no se hayan impugnado mediante medio de defensa alguno, este queda totalmente al arbitrio de la autoridad.

El acto de condonación dado su naturaleza no da posibilidad alguna de que cause agravio su negativa o su concesión parcial toda vez que no significa una reducción en los bienes o en el ingreso del contribuyente.

3.9.5 Prescripción

La prescripción constituye una institución llamada a servir al valor de seguridad jurídica, aportando sobre todo certidumbre.

Esta figura tiene efectos meramente liberatorios, pues puede liberarse del pago igual que la autoridad fiscal puede liberarse de la obligación de devolver cantidades pagadas en demasía o en forma indebida. Para ello debe cumplirse el plazo de cinco años a partir de la fecha de inicio de la exigibilidad del crédito tributario tiempo que debe computarse por días de calendario según el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo este plazo se interrumpe con cualquier gestión de cobro o la solicitud de llevar acabo pagos en parcialidades.

Lógicamente para que la prescripción opere es necesario la existencia de una determinación del pago de la obligación en cantidad liquida.

3.9.6 Otras formas de extinción de las obligaciones

a) La cancelación.- Esta contemplada en el artículo 146-A del Código Fiscal para no exigir el pago de una obligación fiscal, cuando resulta incobrable o incosteable su requerimiento. Se considera que un crédito es incobrable o incosteable cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son

completamente insolventes y es incosteable cuando su escasa cuantía es anti-económico su cobro. La cancelación no libera del cobro al sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues si un deudor deja de ser insolvente deberá cubrir su adeudo tributario.

- b) La dación en pago.-** Es de carácter civilista y consiste en que una obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa diferente a la que se le debía, pero en igualdad de valor y porcentaje a la obligación original. Ello ocurre cuando una vez embargados bienes suficientes mediante el procedimiento administrativo de ejecución, por el no pago oportuno en lugar de a la almoneda de remate, la Hacienda Pública decide adquirir en propiedad esa clase de bienes en adjudicación, como pago de finiquito de la obligación reclamada.

- c) La Revocación.-** Se refiere a la extinción de los actos administrativos mediante una resolución que dicta una autoridad administrativa competente para dejarlos sin efecto, cuando en forma injustificada o ilegal se esta requiriendo de pago de un tributo. El aviso de baja, clausura o cierre de un negocio.- Se trata de otra forma de extinción de la obligación tributaria por que la persona moral o física a dejado de realizar el acto previsto en el presupuesto de hecho, con ello también se interrumpen sus obligaciones declarativas.

- d) La confusión de derechos.-** Surge cuando simultáneamente se reúnen en una sola persona las calidades de deudor y acreedor.

- e) La novación fiscal.-** Se trata de un acto consensual entre el fisco y el contribuyente, es decir, por medio de la novación se puede lograr el entero de una prestación impositiva que reviste el carácter de rezago, prácticamente se refiere a los adeudos causados en ejercicios anteriores y que se pacta la forma y manera de hacer su pago en ejercicios posteriores. Esta aplica a las prórrogas o el diferimiento del pago en cuestión a plazos y en parcialidades.

- f) **El convenio o concordato.-** Esta figura se refiere a las facilidades otorgadas al sujeto pasivo para realizar el pago por su elevada cuantía o por su falta de determinación exacta del monto que se adeude, por lo que se celebra un convenio en respeto a los principios de proporcionalidad y equidad, lo cual en la práctica tiene relación con las prórrogas y los pagos en parcialidades.

3.10 Créditos fiscales

En referencia al nacimiento de los créditos fiscales el artículo 6° del código fiscal de la federación nos plasma la forma de generación del crédito fiscal, diciendo: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”

Por su parte Flores Zavala, al hablar acerca del nacimiento del crédito fiscal, menciona:

“No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal”⁷⁷

Para que exista crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se comprendan dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico.

Existen ocasiones en que el crédito fiscal nace por la realización de un solo acto, pero hay otros casos en que la autoridad puede declarar que existe un crédito fiscal hasta que se comprueba la existencia de una serie de hechos, necesarios no solamente para que pueda decirse que el crédito fiscal nació, sino también para que pueda liquidarse su importe.

⁷⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto: Op. cit. Supra (22) p. 44

Respecto a las contribuciones del tipo de los impuestos, estos nacen en el momento mismo en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto; según el artículo 6º del Código Fiscal tratándose de los derechos, el crédito fiscal nace cuando se realiza el hecho jurídico, que en estos ingresos surge cuando se presta efectivamente el servicio; por su parte y en lo que respecta a las contribuciones especiales, no existen como ocurre con los derechos, disposiciones propias y específicas que señalen el nacimiento del crédito fiscal, ya que en este tipo de contribuciones, la situación jurídica generadora del crédito es la resolución de la autoridad administrativa componente que ordena la realización de la obra.

Nuestro código fiscal en su artículo 4º define a los créditos fiscales como los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados 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.

3.10.1 Liquidación del crédito fiscal

Cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida tenemos lo que llama el Crédito Fiscal la liquidación prevista en el artículo 6º segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, de cuya orden se desprende que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación. Así mismo el artículo 6º tercer párrafo del Código Fiscal establece que la determinación o liquidación de los créditos fiscales, por regla general corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario, pero cuando las leyes fiscales lo ordenen, la determinación o liquidación de los créditos fiscales deben ser hechas por las autoridades fiscales.

En este caso los sujetos pasivos informarán a las autoridades de la realización de los hechos que hubieren dado nacimiento a la obligación fiscal y los que sean pertinentes para la liquidación del crédito dentro de los quince días siguientes a la fecha de causación.

El hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa separó las etapas o fases del crédito fiscal, siendo estas: su nacimiento, liquidación y exigibilidad diciendo que la relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en cantidad líquida y finalmente su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento con la determinación en cantidad líquida o sea el 'accertamento', según la expresión de la doctrina italiana, y la exigibilidad.

El autor Sergio F. de la Garza, dice que se deben utilizar como sinónimos, los términos de liquidación y de determinación de la obligación tributaria, ya que la liquidación cumple la doble función de reconocer existencia de la obligación tributaria a cargo de un determinado sujeto y de cuantificar el crédito fiscal. El Código Fiscal adoptó en todo su articulado de manera uniforme el término determinación en lugar de liquidación.

El mismo autor, nos da el siguiente concepto de liquidación: "La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente".⁷⁸

Resumiendo los procedimientos de liquidación o determinación dice: En nuestro derecho, pueden señalarse cuatro clases de procedimientos de determinación o liquidación:

⁷⁸ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Op. cit. Supra (24) p. 120

1. La liquidación que realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal,
2. La liquidación que realiza la administración, con la colaboración del sujeto pasivo,
3. La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del deudor, llamada “liquidación de oficio”, “determinación de oficio”, o “liquidación estimativa”; y una vez que la obligación fiscal se determina en cantidad líquida, y por tanto surge el crédito fiscal éste debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales.

Los artículos 6° y 145 del Código Fiscal de la Federación, disponen que la falta de pago o garantía de un crédito fiscal, en la fecha o dentro del plazo señalado por la ley, determina que se haga exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

De lo cual desprendemos que en los artículos 6°, 17-A, 21 primer párrafo y 145 del mismo ordenamiento podemos distinguir claramente, las etapas del crédito fiscal, como son su nacimiento o causa, liquidación, actualización y exigibilidad, o en otras palabras la obligación, crédito y exigibilidad.

3.10.2 Firmeza de los créditos fiscales

Se refiere más a una cuestión procesal, es decir, se entenderá como tal, cuando:

- El particular no interpuso medio de defensa (recurso de revocación, juicio de nulidad o amparo) dentro de los plazos señalados en la Ley.
- Habiendo sido impugnado el crédito fiscal, el particular se desista del medio de defensa respectivo.
- En el medio de defensa interpuesto por el particular, se emita resolución que confirme la validez del documento determinante del crédito fiscal, deseche el medio de defensa o que ponga fin al recurso o juicio, y dicha

resolución no admita ya ningún medio de defensa o, admitiéndolo, el mismo no fue promovido por el particular dentro de los plazos legales.

Así, todo crédito fiscal firme es exigible, pero no todo legalmente exigible es firme, pues para esto último se requerirá ubicarse en alguno de los supuestos descritos en los puntos que anteceden.

Capítulo IV

Facultades de la autoridad fiscal

Estas facultades se refieren a las que tiene la autoridad administrativa para realizar el procedimiento administrativo de ejecución, entre otras, dichas facultades deben tener sustento constitucional.

4.1 Fundamento constitucional

Las facultades de la autoridad se encuentran establecidas en el artículo 16 y 31 fracción IV constitucional, las que textualmente mencionan:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

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

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

Del primer ordenamiento constitucional citado se desprende la obligación de los mexicanos de contribuir para el gasto público, es decir, aportar recursos económicos para que el estado pueda llevar a cabo sus fines, siempre de manera proporcional y equitativa.

En el caso del segundo precepto citado da la facultad a la autoridad administrativa, es decir al ejecutivo federal, a realizar visitas domiciliarias con el objeto de

comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a las que están sujetos los contribuyentes.

4.2 Fundamento legal

El poder ejecutivo es ejercido por una sola persona tal y como lo dispone el art. 80 de nuestra carta magna, pero para cumplir eficientemente con sus funciones se apoyara en los secretarios de despacho. Debido a la estructura del ejecutivo federal, es necesario remitirse a la ley orgánica de la administración pública federal para definir que secretaria es autoridad administrativa para efectos de la visita domiciliaria.

El art. 31, Fracción XI de dicho ordenamiento legal establece lo siguiente:

“ART. 31.- A la secretaria de hacienda y crédito público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

Fracción, XI.-Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales”.

Con base a lo anterior se concluye que para efectos de la visita domiciliaria la Secretaria de Hacienda y Crédito Público es la autoridad administrativa competente. Dadas las dimensiones de los estados modernos, incluyendo México, es preciso profundizar en la estructura de la Secretaria de hacienda para poder determinar con exactitud qué autoridad es la facultada para realizar las auditorias fiscales. Por esto necesariamente nos remitiremos al art. 4 del reglamento interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público debido a que este contempla la delegación de facultades del secretario en servidores públicos subalternos en gran medida para realizar un mejor cumplimiento de sus facultades, y que a continuación se transcribe:

“Art. 4.-La representación tramite y resolución de los asuntos competencia de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, corresponde originalmente al secretario. Para la mejor organización del trabajo, el secretario podrá, sin perjuicio de su ejercicio directo, delegar sus atribuciones en servidores públicos subalternos, mediante acuerdos que deberán ser publicados en el diario oficial de la federación”.

En razón de lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), es el facultado para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, como ya se detalló en el apartado de los órganos desconcentrados de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en este caso el SAT.

Por otro lado, es indispensable hacer un desglose legal similar al anterior para poder determinar de igual manera los fundamentos legales que tiene la autoridad para la realización de las auditorías fiscales. Al inicio de este capítulo se menciona el art. 16 constitucional el cual contempla la figura jurídica de la visita domiciliaria. La necesidad de la existencia de dicho procedimiento esta contemplada en el Código Fiscal de la Federación en su art. 6, tercer párrafo, a su vez el artículo 42, fracción III del mismo ordenamiento reitera la facultad de la autoridad administrativa para la realización de las visitas domiciliarias, ambos preceptos se plasman a continuación:

“ART. 6.-Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben de hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación”.

“Art. 42.-Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los

créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

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

Al ser los propios contribuyentes los que determinan sus obligaciones fiscales la autoridad tiene que implementar sistemas para comprobar y vigilar que lo determinado por los gobernados sea lo correcto con apoyo en las leyes establecidas para tal efecto. Se ha logrado definir de manera específica a la autoridad administrativa y se ha fundado el ejercicio de la visita domiciliaria, pero hasta este punto no se ha determinado como es que dicha autoridad decide emitir una orden de visita domiciliaria a un contribuyente específico. Del estudio de los ordenamientos legales multicitados hasta el momento no se encuentra algún tipo de procedimiento o enumeración de requisitos que deba observar la autoridad administrativa para la elaboración de una orden de visita, con base en esto es que se concluye que el ejercicio de las facultades de comprobación es mediante una facultad discrecional de autoridad competente.

4.3 Facultad discrecional

Con relación a esta facultad los doctrinados han encontrado definiciones muy similares que facilitan la delimitación del concepto.

Para Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, la facultad discrecional simplemente es la libertad de apreciación que tiene la autoridad administrativa para determinar la emisión o no de un acto administrativo.⁷⁹

Como regla general podemos decir que los actos administrativos son nombrados por los criterios rígidamente definidos por la ley, sin embargo, la excepción de la regla son todas aquellas actuaciones de autoridad en las que no existe un

⁷⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO Y LUCERO ESPINOSA, MANUEL. Op. cit. Supra (38) p. 77

mecanismo legal rígido sobre los actos que deban efectuar los administradores, por tener estos, siempre derivado de la misma ley, un campo libre de acción. Dicha libertad de acción concedida por la ley a la autoridad administrativa es lo que se conoce como facultad discrecional.

Por su parte, el jurista Miguel Acosta Romero considera a la facultad discrecional como aquella facultad que tienen los órganos del Estado para determinar su actuación o abstención, el límite y el contenido de su intervención. En otras palabras del mismo autor, es la libre apreciación que la ley otorga al órgano de la Administración para apreciar de manera precisa cada caso particular y en base a esto determinar los límites de su actuación.

En un Estado de Derecho como el Mexicano, donde las facultades de los funcionarios están basadas en lo establecido en la ley, la facultad discrecional no rompe con esta idea. Esto se debe a que es la norma jurídica la que da la base, contenido y límites a la actuación discrecional de la autoridad administrativa. Es decir, en todas las facultades discrecionales por más amplias que sean se ejercita una autoridad reglada, entendido por esta última como aquella que la ley otorga y exige imperativamente al órgano administrativo, su cumplimiento.

Existen diversas clasificaciones de facultades discrecionales, para efectos prácticos nos enfocaremos a una en específico. La presente clasificación es en base a la aptitud de las facultades de comprobación.

1.- Facultad discrecional libre.- Es aquella en donde la autoridad administrativa cuenta con los mas amplios márgenes, no se limita mas que por el contenido de la ley, pudiéndola ejercitar o no, ejercitarse parcialmente o en forma continua.

2.- Facultad discrecional obligatoria.- Es aquella cuyo ejercicio es obligatorio siempre dentro de los límites de la ley.

3.- Facultad discrecional técnica.- Es aquella que debe ejercitarse observando determinados datos técnicos, ya sea de la realidad o de conocimiento científico.

Con base en esta clasificación, es que todo acto administrativo debe delimitarse. La teoría limita el campo de la facultad discrecional a aquellos casos en los que exista la posibilidad de diversas concurrencias cuyos elementos no puedan ser regulados de antemano o que, el principio de igualdad ante la ley quede mejor protegido por una estimación en cada caso individual.⁸⁰

La norma constituye una garantía para los particulares debido a que el legislador como una garantía otorgada por el Estado de Derecho en que vimos somete a los funcionarios a los mandatos legales. Para Andrés Serra Rojas la “*pouvoirdiscretionnaire*” o facultad discrecional surge cuando el legislador solo se limita a trazar el marco legal dentro del cual la autoridad administrativa puede actuar libremente en cada caso particular.

Este proceder del legislador tiene como base el hecho de que solo la autoridad administrativa tiene la experiencia necesaria para dictar disposiciones en sentido favorable al interés público. En efecto, dicha autoridad debe resolver cada caso particular de acuerdo con la ley y para ello debe basarse en su manera de ver la realidad, debido a sus conocimientos científicos y a su experiencia práctica de la técnica administrativa.⁸¹

El Poder Judicial de la Federación señala al respecto que la facultad discrecional o de arbitrio, debe respetarse la de la autoridad administrativa. Debe respetarse por lo general, en el juicio de amparo, el uso que la autoridad administrativa haga de su poder discrecional o de la facultad de arbitrio que la Ley le concede, a condición de que se dé un ejercicio prudente de tal arbitrio, es decir, que la autoridad parta de hechos objetivos y de datos comprobados y, sobre la base de estos, elabore argumentaciones que no pugnen con las reglas de la lógica ni con las máximas de la experiencia.

⁸⁰ ACOSTA ROMERO MIGUEL. TEORIA GENERAL DEL DERECHO. 9ª ed. Ed. Porrúa. México, 1990, p. 843

⁸¹ SERRA ROJA ANDRES. Op. cit. Supra (27) p. 182

La facultad discrecional tiene lugar cuando la ley deja a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, en que momento debe obrar, como debe obrar y/o que contenido va dar a su actuación. Se esta frente al otorgamiento de una facultad discrecional cuando la ley usa términos que sean permisivos o facultativos, cuando la ley deja a la autoridad libertad de decidir su actuación por consideraciones principalmente de carácter subjetivo tales como de convivencia, necesidad, equidad, razonabilidad, suficiencia, exigencia del interés u orden público, lo mismo pasa cuando en la ley se prevean dos o más posibles actuaciones en un mismo caso y no se imponga ninguna de ellas como obligatoria. Cuando en el texto legislativo se conceden facultades discrecionales a la autoridad administrativa dichas facultades normalmente se refieren, masque a la realización del acto en su integridad, solamente a algunos de los elementos del mismo, tales como el motivo del acto.

Con lo anterior concluimos que la facultad discrecional es la norma jurídica la que da base, contenido y límites a la actuación discrecional de la autoridad administrativa; es una libertad de apreciación para determinar la emisión o no de un acto administrativo.

El legislador se limita a trazar el marco legal dentro del cual la autoridad administrativa puede actuar libremente en cada caso particular; y la autoridad administrativa se basa en la experiencia propia de su función y esta es necesaria para dictar disposiciones en sentido favorable al interés público.

Cuando en el texto legislativo se conceden las facultades discrecionales a la autoridad administrativa dichas facultades se refieren, más que a la realización del acto en su integridad, solamente a algunos de los elementos del mismo.

4.4 Facultad de comprobación

Las autoridades hacendarias cuentan con una serie de facultades para comprobar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, entre las que destacan las

visitas domiciliarias, previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y reguladas ampliamente en el Código Fiscal Federal. La práctica de estas visitas implica que dichas autoridades deban internarse en el domicilio de los particulares y que constituye un acto de molestia, de ahí que estén sujetas a una serie de requerimientos y formalidades.

Para el cumplimiento de dichas disposiciones la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra facultada para verificar, revisar, supervisar, requerir, comprobar y/o fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones tributarias en nuestro país, tal como lo establece el artículo 16 ante penúltimo párrafo de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos así como el 42 del Código Fiscal de la Federación que continuación se transcribe:

Artículo 16 constitucional:

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

Artículo 42:

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para...”

Dentro de las facultades de comprobación que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra la de realizar visitas al domicilio fiscal de los contribuyentes, ya sean personas físicas y/o morales, con la finalidad de revisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias respecto aun ejercicio fiscal

determinado, tal como lo señala la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

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

4.5 Prácticas de visitas domiciliarias

Las visitas domiciliarias son actos de molestia por lo que se encuentran reguladas por el artículo 16 constitucional, que en su primer párrafo establece los requisitos previstos para los casos en que las autoridades realicen actos de molestia:

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

Los actos de molestia constituyen una afectación a la esfera jurídica del gobernado, pero sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos. Constitucionalmente podrán llevarse a cabo dichos actos, siempre y cuando: preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en el que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El artículo 16 constitucional, en su dieciseisavo párrafo, prevé aspectos aplicables específicamente para las visitas domiciliarias, con lo cual se “quiso dar una regla de protección especial al domicilio”, en los términos que a continuación se transcriben:

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

Dentro de la regulación fiscal, como ya se precisó, es el Código Fiscal de la Federación el que establece en su artículo 42, fracción III, que las autoridades fiscales están facultadas para realizar visitas domiciliarias, y es dicho ordenamiento el que regula su desarrollo: Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: [...] III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

La práctica de una visita domiciliaria debe ordenarse a través de mandamiento escrito que satisfaga determinados requisitos constitucionales del artículo 16, como ya lo mencionamos anteriormente, y legales; inicia con la asistencia de los visitadores designados en el lugar y fecha señalados; y concluye con el levantamiento de un acta final en la que los auditores asientan los hechos u omisiones que conocieron. Dicha acta final, junto con las actas parciales que hayan sido elaboradas durante el desarrollo de la visita, son analizadas y calificadas con posterioridad por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para, en su caso, determinar la responsabilidad fiscal.

4.6 Requisitos de la orden de visita domiciliaria

Las visitas domiciliarias constituyen un procedimiento por la serie de actos concatenados con que se desarrollan, siendo la orden el acto que les da sustento. Por esta razón, si no existe una orden de visita, o bien, si ésta no reúne los requisitos constitucionales y legales, el procedimiento no debe iniciarse ni sustanciarse ya que de lo contrario, no producirá efecto alguno en contra del visitado e, incluso, podría dar lugar al fincamiento de responsabilidad para la autoridad que lo practique.

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deben contener los actos administrativos que deban notificarse a los particulares, los cuales resultan aplicables para la orden de visita domiciliaria, dichos requisitos son:

- Constar por escrito en documento impreso o digital.
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Señalar lugar y fecha de emisión.
- Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

El artículo 43 del mismo ordenamiento establece requisitos específicos que deben contener las órdenes de visita:

- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita.
- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas.
- El nombre del visitado (excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore su nombre, caso en que deben señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales pueden ser obtenidos al momento de efectuarse la visita).

En términos de la Constitución y del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 43, la orden de visita debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive su causa.
- Expresar el nombre del visitado.

- Señalar el lugar o lugares en que debe efectuarse la visita.
- Especificar el objeto de la visita, que es a lo que debe limitarse la diligencia.

La orden de visita debe contar además con los requisitos ya mencionados anteriormente con los siguientes requisitos:

a) Objeto

El objeto de la orden de visita se refiere no sólo al propósito o intención que da pauta a la facultad comprobatoria de las autoridades hacendarias sino también a todos aquellos elementos que producen certidumbre respecto de lo que se va a revisar. Así, el objeto de la orden debe ser determinado para dar seguridad al gobernado y no dejarlo en estado de indefensión. Lo mismo respecto de órdenes de visita dirigidas a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que tenga que rendir cuentas al fisco. En estos términos, la orden de visita debe establecer de manera específica las contribuciones y ejercicios fiscales a revisar.

Ahora bien, si la orden de visita contiene un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales no relacionados con la situación del contribuyente, dicha orden resulta genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitantes las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad.

Lo anterior no se subsana por el hecho de que el visitador únicamente revise las contribuciones que efectivamente se encuentran a cargo del contribuyente como obligado tributario directo.

Caso distinto es el de los contribuyentes clandestinos –los que no se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes–, pues respecto de éstos las autoridades fiscales, al desconocer sus actividades, no tienen forma de saber qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. Así, en este supuesto, la orden de visita requiere ser genérica.

Por otro lado, el requisito de que el objeto de la orden de visita se encuentre expresamente determinado implica también la obligación de la autoridad de precisar claramente su alcance temporal, tanto para las obligaciones fiscales que se rigen por periodos determinados, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto al Valor Agregado, como en relación con la expedición de comprobantes fiscales debidamente requisitados. De esta forma, el visitado puede conocer de manera cierta el período respecto del cual se practicará la verificación y, además, ello constriñe a los visitadores a sujetarse al espacio temporal que fue previamente determinado por la autoridad que emitió el acta --se violaría el principio de seguridad jurídica si se dejara al arbitrio de los visitadores determinar el periodo sobre el cual debe recaer la verificación.

Puede suceder que en la orden de visita domiciliaria se señalen distintos períodos a revisar. Así, para ciertos períodos es posible que sí se establezca con claridad la fecha de inicio y de conclusión, y que respecto de otros sea confusa, al dejarla en manos del visitador (por ejemplo, que se señale como fecha de terminación aquella en que se entregue la orden al visitado). Como ya lo mencionamos, resultarían inconstitucionales tanto la orden como sus consecuencias cuando, respecto del periodo a revisión, el referido señalamiento no lo determina el emisor de la orden, sino el visitador. Debe entenderse que la irregularidad cometida sólo afecta lo relacionado con los periodos que no fueron debidamente determinados, pero no por lo que toca a los perfectamente especificados.

En cuanto a la determinación del objeto en órdenes de visita mediante las cuales se pretendan revisar obligaciones fiscales que no están regidas por periodos determinados (por ejemplo, cuando se trate de órdenes emitidas para verificar la legal importación, tenencia o estancia en el país de mercancías de procedencia extranjera y el cumplimiento de las diversas obligaciones relacionadas con ellas), no se requiere la precisión de un periodo de revisión. Ello toda vez que la autoridad desconoce si encontrará o no ese tipo de mercancías, si se generaron o

no obligaciones a cargo del visitado y, con mayor razón, el periodo al que pudo estar sujeto a obligaciones con motivo de las mismas.

En consecuencia, en este tipo de órdenes de visita es suficiente para considerar satisfecho el requisito de determinación de su objeto, el señalamiento de que la verificación se realiza respecto de mercancías de procedencia extranjera que se encuentren en el domicilio visitado a la fecha de notificación de la orden y de las obligaciones con ellas relacionadas, pues de esta manera se otorga certeza al gobernado y se permite el ejercicio de la facultad verificadora de la autoridad.

b) El lugar

El requisito de que en la orden de visita se señale el lugar o lugares en que ésta se llevará a cabo es importante ya que debe ser precisamente ahí donde se notifique al contribuyente del acto de autoridad y tenga verificativo la inspección, donde se realizará la visita domiciliaria.

Si la orden, además de señalar el domicilio donde se llevará a cabo la visita, establece que el visitado debe permitir al verificador el acceso al establecimiento, oficinas, locales, instalaciones, talleres, fábricas, bodegas y cajas de valores, ello no implica imprecisión e incertidumbre respecto del señalamiento del lugar exacto en el que debe desarrollarse la diligencia, pues esos recintos no pueden ser otros sino los que se ubiquen en el domicilio indicado para la verificación.

Generalmente las visitas domiciliarias se llevan a cabo en el domicilio fiscal del contribuyente, pero existe la posibilidad de que la visita se lleve a cabo en diversos lugares o domicilios del contribuyente. Esto es, no necesariamente acontecerá que todos los efectos objeto de la visita se encuentren en el principal asiento de negocios del contribuyente, sino que es posible que se localicen en lugares secundarios del mismo.

c) Nombre de los visitantes

Como sabemos, las autoridades emisoras de la orden de visita deben señalar el nombre de la persona o personas que van a realizar la visita domiciliaria. Las autoridades que emitan la orden de visita deben fundamentar su competencia para designar a los visitantes, citando de manera expresa el artículo 43, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, con independencia del número de visitantes que hayan de realizarla, ya sea conjunta o separadamente.

d) Nombre del visitado

La visita domiciliaria puede dirigirse a los contribuyentes directos, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, a efecto de revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Esto no implica que en la orden de visita deba expresarse, además de la categoría que se atribuye al sujeto a visitar, la razón por la que se le considera en alguno de esos supuestos jurídicos, ya que esto obligaría a la autoridad administrativa a determinar *a priori* la categoría del sujeto a visitar, lo que se traduciría en la pérdida de la libre apreciación de los hechos con motivo del desarrollo de la visita domiciliaria, y que es intrínseca a la discrecionalidad con la que cuenta la autoridad hacendaria.

Puede suceder que en la orden de visita se haga un apercibimiento genérico al contribuyente, para el caso de que se oponga a la auditoría, la entorpezca o no proporcione la información o la documentación solicitadas.

4.7 Orden de visita y citatorios

La visita domiciliaria inicia con la entrega de la orden de visita, siempre y cuando el visitado o su representante legal se encuentren presentes y éstos reciban la orden personalmente; de lo contrario, la autoridad debe dejar citatorio para recibir la orden en una hora determinada del día siguiente. En caso de no atenderse el citatorio, la diligencia se inicia con quien se encuentre en el lugar visitado según lo

establece el artículo 44, fracción II, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Siendo importante que el citatorio respectivo especifique que es para recibir la orden de visita y, por tanto, que el visitado o el representante legal tengan la posibilidad de estar presentes en el desarrollo de la misma. Esto se debe a que la visita implica la intromisión al domicilio del particular y, como sabemos, solamente puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 de la Constitución, al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio.

La orden de visita en varios domicilios puede presentarse en el caso de que una visita domiciliaria se lleve a cabo de manera simultánea en varios domicilios. En tal supuesto, tanto en su inicio como en su desarrollo deben cumplirse, además de las formalidades genéricas que regula el propio Código Fiscal de la Federación para todas las visitas domiciliarias, otras de carácter específico:

- En la orden de visita deben establecerse los lugares a visitar. La visita debe limitarse a dichos lugares, los cuales pueden aumentarse, siempre y cuando dicha situación se notifique al visitado.
- La orden debe entregarse al visitado o a su representante legal sólo en el primer domicilio en el que la visita se desarrolle. En el caso de que el visitado no se encuentre al momento de que las autoridades se presenten, se dejará citatorio en los términos que ya fueron expuestos.
- Los visitadores nombrados en la orden pueden constituirse en forma simultánea en los demás domicilios a visitar con copia certificada de dicha orden, y por una cuestión de certeza jurídica deben cumplir con lo siguiente:
 - 1.- En el caso de que en el primer domicilio se haya entregado la orden al visitado o a su representante, deben esperar un lapso de tiempo razonable previo al inicio de la visita, para que en el domicilio inicial el visitado o su representante ejerzan su derecho de nombrar testigos.

2.- En el caso de que no se haya encontrado al visitado o a su representante deben esperar a que se haya entregado el citatorio en el primer domicilio y sólo entonces pueden ejercer las medidas cautelares que les autoriza el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, como es la relación de la documentación que integra la contabilidad.

3.- Posteriormente, y una vez que el citatorio haya surtido sus efectos, los visitantes que vayan a actuar en los demás domicilios, deben esperar a que en el domicilio inicial se nombren testigos para cada uno de los lugares que serán objeto de la visita, para entonces dar inicio a la visita.

Al inicio de las visitas, los auditores deben identificarse plenamente en cada uno de los domicilios a los que acudan.

Citatorios

Tiene por objeto que el visitado o su representante legal esperen a los visitantes a hora fija del día hábil siguiente para entender con ellos la diligencia respectiva y que se les entregue la orden de visita.

Es necesario que en el citatorio se especifique que es para recibir la orden de visita, ya que constituye un requisito de legalidad ante la necesidad del contribuyente de tener un conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal y así poder estar presente durante la misma, ya que la recepción de la orden implica la realización inmediata de la diligencia y, por tanto, la irrupción en su domicilio para revisar papeles, bienes y registros contables; caso distinto se presenta cuando se trata de la mera notificación de una resolución.

Por otra parte, la exigencia de que el citatorio respectivo especifique que es para recibir la orden de visita, constituye una facultad reglada, puesto que establece la conducta específica que debe seguir la autoridad. Ello, toda vez que la emisión del citatorio es un acto que no debe dejar margen alguno para la apreciación subjetiva de la autoridad sobre la circunstancia del acto y su ejecución y es el medio por el cual el contribuyente o su representante conoce el tipo de diligencia administrativa

de que se trata y que constituye una excepción a la regla de inviolabilidad del domicilio. Por lo tanto, la emisión del citatorio no sólo es un imperativo para la autoridad sino una garantía de seguridad jurídica para el visitado.

Si el particular a quien va dirigida la orden de vista presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio respectivo para la entrega de la orden de visita, entonces el propio Código Fiscal de la Federación autoriza a los visitadores a que puedan realizar la visita tanto en el nuevo domicilio como en el anterior, sin que sea necesaria una nueva orden de visita o la ampliación de aquélla.

4.8 Visitadores y Testigos

Habiendo estado bien notificada la orden de visita, y en su caso, el citatorio, se dará inicio a la visita domiciliaria.

El Código Fiscal de la Federación establece que al iniciarse la visita domiciliaria, los visitadores deben identificarse ante la persona con quien se vaya a entender la diligencia y, posteriormente, requerirle que designe dos testigos, conforme al artículo 44, fracción III, del referido ordenamiento.

En el acta que en ese momento se emita, debe describirse con claridad el documento con el que se identifican los visitadores y los datos de su expedición. Como señalamos, la persona que atienda la visita tiene el derecho de nombrar dos testigos al inicio de dicha diligencia; si no lo hace o bien, si los testigos que designó no aceptan servir como tales, son los visitadores quienes deben hacer la designación.

4.9 Levantamiento de actas

Como observamos, durante el desarrollo de la visita domiciliaria se llevan a cabo una serie de actos como es el requerimiento de información, el análisis de la contabilidad y de la documentación del visitado. Los resultados obtenidos se asientan en las actas parciales de visita y en la última acta parcial.

El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación establece que de toda visita se levantará acta circunstanciada de los hechos u omisiones conocidos por los visitantes, los cuales serán prueba de su existencia para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado.

Respecto de la naturaleza y objeto de las actas de visita domiciliaria, éstas constituyen actos de carácter transitorio que por sí mismos no trascienden a la esfera jurídica de los gobernados, pues los visitantes asientan hechos u omisiones, e incluso opiniones que pueden servir de motivación a la resolución que, en su caso, emita la autoridad legalmente competente para calificar su contenido y determinar la situación fiscal del contribuyente visitado.

Por lo anterior, es evidente que las actas de visita por sí mismas, no causan perjuicio alguno al gobernado, por lo que no es necesario que se fundamenten y motiven en los términos que lo exige la Constitución para los actos de molestia. Posteriormente, las actas son analizadas y calificadas por la autoridad competente para, en su caso, liquidar un crédito fiscal. Dicha autoridad, al apreciar los hechos asentados en las actas, puede hacerlo en el sentido en el que lo hicieron los visitantes o en uno diverso.

En términos del artículo 46 del Código Fiscal Federal, el requisito de circunstanciación de las actas de visita domiciliaria consiste en detallar pormenorizadamente:

- Los datos de los libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad del contribuyente visitado.
- Los datos de los discos, cintas o cualquier medio de procesamiento de datos que éste tenga en su poder.
- Los objetos y mercancías que se encontraron en el domicilio visitado.
- La información proporcionada por terceros.

Esto es, los datos que hagan posible la identificación particular de cada uno de los hechos u omisiones que conocieron los auditores durante el desarrollo de una visita domiciliaria.

Un ejemplo del levantamiento de actas que se pueden presentar durante el desarrollo de la visita, es el acta de sustitución de los testigos, de conformidad con el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, situación que la autoridad fiscalizadora está obligada a precisar en el acta relativa. Ahora bien, si la sustitución es efectuada por los visitadores, en ejercicio de sus facultades decisorias, es imprescindible fundar y motivar esa determinación ya que se puede causar una afectación a la esfera jurídica del visitado; pero esta obligación no es necesaria hacerla si la sustitución se realiza a solicitud del visitado.

4.10 Presentación de documentos informes y declaraciones

Durante el desarrollo de la visita domiciliaria, las autoridades pueden requerir al visitado la presentación de informes o documentos en los términos y dentro de los plazos que señala el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación. Dicho precepto establece distintos plazos a saber:

- a) si se trata de libros y registros que formen parte de la contabilidad del visitado, así como diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, deben ser presentados inmediatamente;
- b) si se trata de documentos que deba tener en su poder el contribuyente, cuenta con un plazo de seis días contados a partir del siguiente en que surtió efectos la notificación de la solicitud de la autoridad; y finalmente,
- c) se establece el plazo de quince días para los demás casos.

La autoridad puede otorgar diez días más si se trata de informes o documentos de difícil obtención.

4.11 Acta final

Como se apuntó, el visitado puede o no presentar el escrito de inconformidad contra los hechos u omisiones consignados en la última acta parcial. Independientemente de ello, las autoridades están obligadas a levantar el acta final en el plazo de veinte días a partir de que se levantó la última acta parcial (salvo que se dé la ampliación del plazo), con lo cual se da por concluida la visita

domiciliaria. Al respecto, debe observarse lo previsto por el artículo 46, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación que establece que al momento del cierre del acta final de la visita es necesario que se encuentre presente el visitado o su representante. En caso de que esto no suceda, los visitadores deben dejar citatorio para que esté presente a una hora determinada del día hábil siguiente. Ahora bien, si el contribuyente no se presentare, el acta final se levanta ante quien se encuentre en el lugar visitado.

En el levantamiento del acta final es necesaria la presencia de los visitadores que hayan intervenido en la visita, del visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y de los testigos; todos ellos deben firmar el acta, de la cual se entrega copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla o se niegan a aceptar copia de la misma, dicha circunstancia se debe asentar en la propia acta sin que esto afecte su validez y valor probatorio.

4.12 Plazos

El Código Fiscal de la Federación establece el plazo en el que debe concluirse la visita domiciliaria, el cual se contabiliza a partir de que se notifica la orden de visita y hasta que se levanta el acta final.

En el artículo 46-A del citado Código se establece que las autoridades fiscales deben concluir la visita domiciliaria dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación. Existen dos excepciones a esta regla, para los contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de los que consolidan para efectos fiscales, el plazo es de 18 meses, y de 24 meses cuando se solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país, se verifiquen las obligaciones de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero o empresas multinacionales, o cuando se realice la verificación de origen a exportadores o productores de otros países.

El mencionado precepto establece que cuando las autoridades no levanten el acta final dentro de los plazos mencionados, se entenderá que la visita ha concluido en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita, incluyendo la resolución liquidatoria.

Si bien la facultad de las autoridades fiscales de realizar visitas domiciliarias es discrecional en términos del Código Fiscal, tales actuaciones están sujetas a la garantía de inviolabilidad del domicilio y demás formalidades que consigna el artículo 16 constitucional. Una de estas formalidades es el plazo máximo para que dichas visitas concluyan, el cual no está sujeto a la discrecionalidad de la autoridad. Por ello, si no se levanta el acta final dentro del plazo mencionado, se actualiza lo establecido en el último párrafo del mencionado precepto.

El plazo para concluir las visitas domiciliarias puede suspenderse en los supuestos previstos por el propio artículo 46-A del Código Fiscal. Por ejemplo, cuando el contribuyente desocupa su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio respectivo o cuando no se le localiza en el domicilio que señaló, caso en el cual se suspende el plazo para la práctica de la visita hasta que se le localice.

4.13 Resolución

Una vez levantada el acta final, conforme al artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales cuentan con un plazo de seis meses contados a partir del cierre de dicha acta, para emitir su resolución liquidatoria, o bien, eximir de responsabilidad al contribuyente.

La autoridad se encuentra obligada a señalar en la resolución liquidatoria, los plazos en que el particular puede impugnarla a través del recurso administrativo y del juicio contencioso administrativo.

Si se omiten dichos señalamientos, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer tales medios de defensa.

Si durante el plazo de seis meses que tiene la autoridad para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en contra del acta final, dicho plazo se suspenderá desde el momento en que se interponga el medio de defensa y hasta que se dicte la resolución definitiva de los mismos. Ahora bien, si las autoridades no emiten la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, esto provocará que tanto la orden, como las actuaciones que se derivaron durante la visita queden sin efectos, inclusive la propia resolución liquidataria.

Capítulo V

Procedimiento administrativo de ejecución

Los procedimientos de ejecución son las etapas que han de efectuarse para que el acto se cumpla, ya sea de manera voluntaria o mediante el uso de la coacción.

El procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) es el medio legal a través del cual el fisco federal, (como son la SHCP, IMSS e INFONAVIT) hace efectivos los cobros de los créditos fiscales cuando no hubiesen sido cubiertos o garantizados en los plazos señalados en la ley. Este procedimiento convierte al fisco federal en un acreedor privilegiado porque, sin necesidad de acudir a un tribunal, cobra de manera directa y coactiva sus créditos fiscales. Procedimiento que se encuentra regulado en los artículos 145 al 196-B del C.F.F.

La expresión formalidades esenciales del procedimiento, referida inicialmente a la materia procesal o judicial, se ha hecho extensiva a las otras ramas del derecho. Estas formalidades esenciales son aquellas previstas en la ley para no dejar en estado de indefensión al particular, tales como escuchar a éste, notificarle las decisiones que le afectan directamente, etcétera; mismas que se encuentran contempladas en la Jurisprudencia del Pleno que a la letra dice: “FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.”⁸²

5.1 Procedimiento administrativo de ejecución

Primeramente para que exista un procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista un crédito fiscal, que son los que tiene derecho a percibir el Estado que provengan de contribuciones o sus accesorios o de aprovechamientos, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena que no hayan sido satisfechos

⁸² Tesis P./J. 47/95 [J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo II, Diciembre de 1995; Pág. 133

dentro del plazo que señala el Código Fiscal de la Federación, mimos que se exigirán mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE).

El PAE materializa la facultad económico-coactiva del estado, cuya esencia radica en la idea de que la autoridad administrativa de carácter fiscal, puede hacer efectivos los créditos que le adeuden los gobernados sin que sea necesaria la previa intervención de un órgano judicial o jurisdiccional.

Tal posibilidad de acción se ha identificado como el carácter ejecutivo de las resoluciones administrativas, el cual se funda en la evidente necesidad de que las atribuciones de ejecución (cobro) del estado, no pueden estar sujetas a las trabas y dilaciones que implicaría someterla a la tramitación de juicios o controversias ante órganos jurisdiccionales.

En este sentido, el PAE se efectúa mediante una serie de actos que tienen su inicio o fundamento en lo dispuesto por el artículo 145 del CFF, en cuanto dispone que las autoridades estén facultadas para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.

Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurren contra un mismo deudor, el fisco federal y el local fungiendo como autoridad de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismo descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público iniciará o continuará el procedimiento.

Ese procedimiento consta de los siguientes presupuestos:

- a) La existencia de una obligación de pago a cargo de sujeto determinado (contribuyente y/o responsable solidario).
- b) Que la obligación haya sido debidamente cuantificada.
- c) Que el crédito fiscal haya sido debida y legalmente notificado.
- d) Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter de exigible.

5.1.1 Fundamento constitucional y legal

Constitucionalmente el requisito legal del procedimiento administrativo de ejecución se encuentra fundamentado en el artículo 16, respecto a que la autoridad sea competente y el procedimiento se lleve a cabo a través de mandamiento escrito, en el que se funde y motive la causa legal para cometer un acto de molestia contra un particular, como ya lo explicaremos en el apartado de garantías constitucionales de seguridad jurídica en dicho procedimiento.

En tanto que, como ya lo mencionamos el procedimiento administrativo de ejecución tiene como fundamento legal el “Art. 145 CFF.- 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.

5.2 Procedimiento administrativo como garantía constitucional

A diferencia de la actividad privada, la actuación pública requiere seguir unos cauces formales, más o menos estrictos, que constituyen la garantía de los ciudadanos en el doble sentido de que la actuación es conforme con el ordenamiento jurídico y que esta puede ser conocida y fiscalizada por los ciudadanos.

El procedimiento administrativo se configura como una garantía que tiene el ciudadano de que la Administración no va a actuar de un modo arbitrario y discrecional, sino siguiendo las pautas del procedimiento administrativo, procedimiento que por otra parte el gobernado puede conocer y que por tanto no va a generar indefensión.

Las Garantías de seguridad jurídica son las que pretenden que las autoridades del estado no apliquen arbitrariamente el orden jurídico, se salvaguarda cuando las autoridades actúan con apego a las leyes, y las formalidades deben observarse antes de que a una persona se le prive de sus propiedades o su libertad.

5.2.1 Garantía de legalidad

Esta garantía se encuentra en el artículo 16 constitucional y de ella se desprenden:

1. Garantía de autoridad competente
2. Garantía de mandamiento escrito, en el que se funde y motive la causa legal para cometer un acto de molestia contra un particular

La garantía de mandamiento escrito es un requisito que debe de cubrir la autoridad, es constar por escrito, es decir, ser mostrado gráficamente al destinatario, para que este constate que la orden proviene de una autoridad competente y se encuentra debidamente fundada y motivada. Jurídicamente fundar es un acto de autoridad que supone apoyar la procedencia de tal acto en razones legales establecidas en un cuerpo normativo; y ese mismo acto estará motivado cuando la autoridad emisora explique o dé razón de los motivos que lo condujeron a emitirlo.

5.2.2 Garantía de audiencia

Esta garantía de audiencia se encuentra reglamentada en el artículo 14 constitucional involucrando cuatro garantías:

1. Que la privación se realice mediante juicio que concluya en una resolución que dirime una controversia.
2. Que el juicio sea seguido ante tribunales previamente establecidos, por tribunal se entiende cualquiera que realice una función materialmente jurisdiccional.
3. Que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento principalmente en el derecho de defensa y en la facultad de aportar pruebas.
4. que la privación se realice conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De la exacta aplicación de la ley se busca salvaguardar la seguridad jurídica de las personas, a quienes no se les puede considerar delincuentes sin que se les haya probado que infringieron una norma penal vigente. No se puede imponer una pena por analogía o por mayoría de razón sino solo que esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

5.3 Días y horas hábiles

En el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación se establecen claramente los días y horas hábiles durante las visitas domiciliarias por tal motivo se transcribe textualmente:

“Artículo 13. La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se consideraran hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular”.

5.4 Plazos

“Artículo 65 CFF.- 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 para su notificación, ...”

5.5 Formas de garantía del interés fiscal

El Artículo 141 de nuestro código tributario establece las formas en las que el contribuyente o responsable solidario puede garantizar un crédito fiscal y son las siguientes:

1. Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera que establezca la SHCP.
2. Prenda o hipoteca.
3. Fianza (la que no gozará de los beneficios de orden y excusión).
4. Obligación solidaria asumida por tercero.
5. Embargo en la vía administrativa.
6. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Al garantizar un crédito fiscal se deben tomar en consideración las reglas que se desprenden en relación con los artículos 141 y 144 del Código Fiscal de la Federación:

- a) La garantía deberá comprender:
 - Las contribuciones adeudadas actualizadas
 - Los accesorios causados
 - Así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.
- b) La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal, salvo en créditos fiscales de cuotas obrero patronales que será de 15 días.
- c) El contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía ofrecida a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

5.6 Notificaciones

La notificación fiscal, es el medio legal procesal por el que se da a conocer a los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados el contenido de un acto administrativo de carácter fiscal.

Los actos a notificar deben contener los siguientes requisitos:

- Constar por escrito
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Estar fundados y motivados
- Objeto o propósito de que se trate
- Contener la firma del funcionario competente

En tratándose de la responsabilidad solidaria se señalara además la causa.

Del artículo 135 del Código Fiscal de la Federación destaca que las notificaciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique.

5.6.1 Clasificación

De acuerdo al Artículo 134 de nuestro Código Tributario existen los siguientes tipos de notificaciones:

- a) Personalmente o por correo certificado o electrónico: cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.
- b) Por correo ordinario o por telegrama: cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.
- c) Por estrados: Cuando la persona desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la Notificación, o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este código.
- d) Por edictos: Cuando la persona hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que este o el de su representante no se encuentre en territorio nacional.

- e) Por instructivo: Solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137, de este código, refiriéndose en este artículo a la persona citada o su representante legal que se negare a recibir la notificación de dicho citatorio, se le notificara por este medio.

5.7 Requerimientos de pago

Es la exigencia material del pago que realizan las autoridades fiscales a los deudores, respecto de aquellos créditos fiscales que no fueron pagados, impugnados o garantizados dentro de los plazos legales.

En el caso de créditos determinados por las autoridades fiscales, el requerimiento se hará a partir del día hábil siguiente en que venció el plazo de 45 días siguientes al en que surtió efectos su notificación. (Art. 65 del C.F.F.).

Cuando no se ha cumplido de manera voluntaria con la obligación de pagar un crédito fiscal, o no se han garantizado con los plazos señalados. En términos del artículo 151 del CFF, las autoridades fiscales pueden hacer efectivo dicho crédito fiscal mediante un requerimiento de pago, que en la práctica recibe el nombre de mandamiento de ejecución (debe constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar debidamente fundado y motivado, indicar a la persona que se dirige y establecer el objeto, la razón causa o la razón del mismo); por medio de este, la autoridad ejecutora ordena al deudor que cumpla con el pago apercibiéndolo de que si no lo comprueba en la diligencia, se procederá el embargo de bienes.

El requerimiento del pago se debe notificar personalmente y cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Debe entenderse la diligencia con la persona a la que se dirige el oficio de requerimiento de pago o bien con su representante legal;
- b) De no encontrarse el destinatario del requerimiento debe dejarse citatorio para que a una hora determinada del día siguiente espere el deudor al ejecutor; y

- c) Apersonarse el ejecutor en el día y hora señalada, la diligencia de notificación se realizara con el destinatario del requerimiento, su representante legal o cualquier persona (en caso de que no se encuentre ninguno de los anteriores).

5.8 Embargo

Primeramente, para que la autoridad proceda a la ejecución de un embargo el crédito fiscal del contribuyente debe ser exigible la cual se da cuando los mismos no son pagados o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

El embargo es un acto legal mediante el cual se aseguran bienes suficientes, propiedad de los deudores, para satisfacer el interés fiscal. Como ya se menciona en el apartado anterior el artículo 151 de nuestro código tributario establece que las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato:

- a) A embargar bienes suficientes para, en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.
- b) 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.

El acta de embargo debe contar con las siguientes formalidades:

1. Identificación del ejecutor
2. Se levantara acta pormenorizada
3. La persona con quien se entienda la diligencia podrá designar dos testigos y si no lo hace o estos se negaran a firmar no impide o afecta la legalidad del acto.
4. La persona con quien se entienda la diligencia tendrá derecho a señalar bienes sujetándose al orden establecido en el artículo 155 del C.F.F.

5. El ejecutor podrá señalar bienes cuando:
 - a) La persona con quien se entienda la diligencia, no señale bienes o no se sujeten al orden establecido.
 - b) Teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo señale:
 - Bienes fuera de la circunscripción
 - Bienes que reporten algún gravamen
 - Bienes de fácil descomposición o deterioro
6. Nombramiento de los depositarios de acuerdo a lo establecido por el Artículo 153 del C.F.F., donde se menciona que los bienes o negociaciones que se embarguen se podrán dejaran bajo la guarda del o de los depositarios necesarios, los jefes de las oficinas nombraran y removerán libremente a estos. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 112 del C.F.F, los depositarios pueden incurrir en responsabilidad.

Una vez que las actas levantadas por los ejecutores son recibidas en la dirección de fiscalización se realizara una cuidadosa revisión de las mismas a efecto de comprobar que las diligencias se han realizado conforme a las disposiciones legales y administrativas aplicables.

De detectarse alguna inconsistencia, acordara la cancelación de la diligencia y se ordenara reposición de la misma, independientemente de las sanciones jurídicas administrativas que procedan.

Se debe gestionar la inscripción de los embargos practicados sobre bienes raíces derechos reales o negociaciones, en el registro público de la propiedad y de comercio, a fin de que surta el efecto contra terceros.

Supervisar que el dinero, metales preciosos, alhajas y otros muebles que se hubieran embargado, sean entregados por los depositarios previo requerimiento de la autoridad.

Prevenir que las cantidades de los contribuyentes que acudan a pagar con el requerimiento, se enteren ante las oficinas recaudadoras de la Tesorería de la

Federación, institución de crédito de su elección o entidades receptoras autorizadas, si se trata de liquidar la totalidad del adeudo.

Ordenar que en los casos de embargo de créditos a favor del embargado, se notifique a los deudores de este, para que el pago de las cantidades respectivas lo hagan en las cajas señaladas en el punto anterior y no al contribuyente en esta diligencia se apercibirá de doble pago en caso de incumplimiento, a los deudores del embargado.

Tramitar lo necesario, para la designación de los interventores con cargo a la caja o administradores que se requiera, en los casos de embargos sobre negociaciones.

Acordar la ampliación de los embargos, cuando se estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales y sus accesorios.

En los casos en los que los embargos no hayan podido efectuarse los ejecutores rindan informe de asunto no diligenciado, por el que se den cuenta de los impedimentos encontrados, se analizaran tales situaciones a efecto de disponer lo precedente.

En el supuesto de que el contribuyente no haya sido localizado en el domicilio señalado, ordenar de nueva cuenta la práctica de la diligencia con otro ejecutor a efecto de confirmar o modificar el informe antes dictado.

En el supuesto de que la negociación opere en días u horas inhábiles, emitir acuerdo de habilitación de horas y días inhábiles de los mismos y entregar al ejecutor para que practique la diligencia.

En el supuesto de que el contribuyente se oponga a la práctica de la diligencia, el ejecutor podrá solicitar el auxilio a la fuerza pública, para iniciar la práctica de la diligencia.

En el supuesto de que en la práctica de la diligencia del embargo de bienes muebles, se oponga un tercero argumentando tener dominio de los mismos, exhibiendo documentación que acredite la propiedad, el ejecutor no practicara el embargo y recabara fotocopias de la documentación exhibida, a efecto de que el jefe del área dictamine la conducente sobre el particular.

Cuando los bienes señalados para el embargo se encuentren sujetos a embargo de otras autoridades federales y/o Estatales, se practicara la diligencia, no obstante existir un embargo fiscal previo, procediendo a la entrega de los bienes al depositario designado y efectuar el aviso a las autoridades interesadas, a efecto de demostrar el derecho de prelación en el cobro que les asista.

Lo Anterior, tanto para autoridades fiscales como no fiscales y terceros interesados (hipotecarias).

El tribunal que conozca del asunto, deberá tomar en cuenta las garantías constituidas, para emitir la resolución correspondiente, así como determinar el destino del producto que se obtenga y el orden de prelación.

5.8.1 Bienes embargables

El artículo 155 del Código Fiscal establece que la persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que este se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

1. Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida.
2. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro.
3. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
4. Bienes inmuebles.

En el procedimiento existen también bienes que son inembargables como lo mencionamos a continuación.

5.8.2 Bienes inembargables

Quedan exceptuados de embargo los siguientes bienes:

1. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares
2. Los muebles de uso indispensables del deudor y de sus familiares, no siendo del lujo a juicio del ejecutor.

3. Los libros instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedica el deudor.
4. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación de su totalidad si a ella están destinados.
5. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar.
6. Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados pero no los derechos sobre las siembras, si a ella están destinados.
7. El derecho de usufructo, pero no los frutos de este.
8. Los derechos de uso o de habitación.
9. El patrimonio de familia en los términos que establezca las leyes desde su inscripción en el registro público de la propiedad y del comercio.
10. Los sueldos y salarios
11. Las pensiones de cualquier tipo
12. Los ejidos

5.8.2.1 Embargo en intervención

Es el acto con el que la autoridad recaudadora realiza el embargo de una negociación, se hará con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda a fin de obtener mediante la intervención de ella, recursos que satisfagan el crédito fiscal.

Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador (Artículo 164 CFF).

El embargo de la negociación se perfecciona anexando al acta de embargo la siguiente documentación que comprueba la propiedad de los bienes a nombre de la negociación:

1. Inventario de bienes muebles que estén a la vista en el momento de la diligencia
2. Relación de activo que forma parte de la negociación

3. Acta constitutiva de la sociedad
4. Título de la propiedad de bienes y muebles, donde conste folio real
5. Cuentas bancarias
6. Avalúos de la negociación bancarios que para efectos bancarios se haya realizado
7. Poder del representante legal

5.8.2.2 Intervención con cargo a caja

El interventor con cargo a la caja después de separar las cantidades que correspondan por conceptos de salarios y de más créditos preferentes que señala el artículo 165 del C.F.F., deberá retirar como mínimo el 10% de los ingresos diarios y enterarlos en algunas de las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto; además deberá informar a la autoridad recaudadora las irregularidades que en el manejo de la negociación o de las operaciones que realiza, pongan en peligro los intereses del fisco federal.

Facultades del interventor de acuerdo a los artículos 165 CFF y 109 RCFF

- Retirar de la negociación intervenida hasta el 10% de los ingresos.
- Tener acceso a toda la información contable, fiscal y financiera.
- Tener acceso a toda la información relativa a los estados de las cuentas bancarias y de las inversiones.
- Exigir, cuando proceda, la presencia de la persona que sea titular de la negociación o que tenga acreditada la representación legal de la misma.

5.8.2.3 Interventor administrador

Tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y las que se encuentran establecidas en el artículo 166 del código tributario.

1. Plenos poderes para ejercer actos de dominio y de administración, pleitos y cobranzas.
2. Otorgar o suscribir títulos de crédito.

3. Presentar denuncias o querellas y desistir de estas últimas.
4. Otorgar poderes generales o especiales, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

No quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.

Tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

El interventor administrador tendrá las siguientes obligaciones de acuerdo al artículo 167 del Código Fiscal Federal.

1. Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
2. Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida, después de separar las cantidades por concepto de salarios y demás créditos preferentes, y enterar su importe al fisco federal.

El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo.

Cuando se den los supuestos de enajenación de la negociación intervenida a que se refiere el artículo 172 CFF, se procederá al remate.

La intervención se levantará cuando de conformidad con el artículo 171 de esta misma disposición el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cuando de conformidad con este Código se haya enajenado la negociación. En estos casos, la oficina ejecutora comunicará el hecho al Registro Público de la propiedad que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso.

- La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.
- 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. (153 CFF).

Los depositarios o interventores serán sancionados de acuerdo al artículo 112 del código fiscal federal

“Art. 112 CFF.- 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 \$122,530.00; 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”.

5.9 Oposición al Embargo

Si durante el procedimiento administrativo de ejecución existiere algún opositor al embargo, al respecto el Artículo 158 establece: si al designarse bienes para el embargo, se opusiera un tercero fundándose en el dominio de ellos, el ejecutor no practicara el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor.

Y si fuere necesario que exista rompimiento de cerraduras por tal oposición dado que la persona con quien se lleva la diligencia no abre las puertas donde se presume que existan bienes muebles el ejecutor previo acuerdo del jefe de la oficina ejecutora romperá las cerraduras (Art. 163 CFF).

De igual procedimiento cuando la persona no abre los muebles donde se presume guarden: Dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes.

O puede embargar estos bienes y sellarlos para después abrirlos en presencia del contribuyente o su representante o en su caso por un experto.

De ser necesario se requerirá auxilio de la fuerza pública para el caso en que se impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquel o el lugar, el ejecutor podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública (Art. 158).

5.10 Remate

Se llevara a cabo a partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de nuestro código tributario, en los casos de embargo precautorio (artículo 145 CFF), cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento, cuando el embargado no proponga comprador (artículo 192 Fr. ICFF) al quedar firme la resolución del acto impugnado, recaído en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el reglamento de este código y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicara avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificara personalmente al embargado el avalúo practicado

Para efectos del párrafo anterior es necesario hacer una definición de Avalúo que es la determinación del valor de un bien o la fijación del precio de una cosa, base que sirve a la autoridad para enajenar el remate de los bienes embargados, y como ya se mencionó, en todos los casos la autoridad notificara personalmente el avalúo practicado.

El avalúo se efectúa en los siguientes bienes:

1. Bines muebles.- Se hace en forma conjunta entre la autoridad fiscal y el embargado. De no efectuarse dentro de los 6 días siguientes a la fecha en que se practico el embargo, se hará mediante avalúo pericial.
2. Bienes inmuebles.- La base para su enajenación será el avalúo, y para negociaciones el avalúo pericial.

Estos tendrán una vigencia de 6 meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen. (Art. 175 C.F.F. Y 4° R.C.F.F.)

Cuando el embargado o terceros acreedores no estén de acuerdo con el avalúo del perito designado por la secretaria, podrán oponerse a esta designación interponiendo recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación; en todos los casos ambas partes deberán ponerse de acuerdo sobre la designación del perito, de no lograrse, la Secretaria lo designara escogiéndolo de los de Institución Bancaria.

De no interponerse el recurso de revocación, no designar valuador o no presentarse el dictamen del perito dentro de los plazos, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.

Los peritos deberán rendir su dictamen en los plazos siguientes: 10 días en bienes muebles, 20 días en bienes inmuebles y 30 días tratándose de negociaciones.

En todos aquellos casos en que el dictamen producido con motivo del avalúo de los bienes embargados, permita determinar que el valor de estos es insuficiente para cubrir el crédito fiscal, incluyendo sus accesorios y los gastos de ejecución generados o a generar con motivo del Procedimiento Administrativo de Ejecución, procederá se disponga la ampliación del embargo sobre bienes del deudor suficiente para que el interés fiscal quede asegurado en su totalidad.

Posteriormente se continúa con la enajenación que es el acto que realiza la autoridad fiscal, encaminada a satisfacer la pretensión determinada en el crédito, mediante la transmisión de la propiedad de los bienes embargados al adquirente.

La enajenación de bienes embargados, procederá:

1. A partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base en los términos del Artículo 175 de este Código.
2. En los casos de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
3. Cuando el embargo no proponga comprador dentro del plazo fijado.

4. Al afirmarse la resolución del acto impugnado.

Salvo los casos que este Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos. La subasta pública es un modo de venta cuya fijación consiste en provocar la concurrencia de los compradores, para que se efectúe del que ofrezca el mejor precio.

Estas subastas públicas deberán celebrarse en el local de la oficina ejecutora; sin embargo la autoridad podrá designar otro lugar cuando la venta se haga fuera de remate, como es el supuesto, en el que esta se encomiende a alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Así mismo la autoridad podrá autorizar, en su caso, que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas. La excepción a lo antes descrito, en tratándose 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, podrán enajenarse fuera de remate.

El remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los 30 días siguientes.

La convocatoria se hará cuando menos 10 días antes del inicio del período señalado para el remate; se fijará en sitio visible de la oficina ejecutora, así como en la página electrónica de las autoridades fiscales y deberá contener: los bienes objetos de remate, el valor-base para su enajenación y requisitos a cumplir por los postores.

Para el remate de bienes raíces, derechos reales o negociaciones, se requiere que la autoridad ejecutora, obtenga previamente a la convocatoria de remate, certificado de gravámenes expedido por el Registro Público de la Propiedad y de comercio correspondiente a los últimos diez años, que permita citar a los acreedores del embargado, si los hubiere, a efecto de que asistan al acto del remate y hagan las observaciones que estimen procedentes, mismas que serán resueltas por la autoridad ejecutora en el acto de la diligencia.

Cuando no sea factible citar a los acreedores, por ignorarse su domicilio, se hará dicho citatorio a través de la convocatoria de remate, en la cual se asentara el nombre del acreedor o acreedores, quienes podrán concurrir al remate y hacer las observaciones que estimen el caso, las que serán resueltas en el acto de la diligencia por la propia autoridad ejecutora.

El remate debe ser anunciado para que se logre la finalidad que es la de obtener el mejor rendimiento posible de los bienes embargados.

La postura legal es el ofrecimiento que hacen los interesados en adquirir los bienes a rematar, conforme a las formalidades legales correspondientes, la cual debe cubrir las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

El artículo 178 establece que mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate y deberá ofrecerse de contado. Dichas posturas tienen que presentarse en documento digital, y el artículo 182 del código fiscal establece que el documento digital en que se haga la postura, deberá contener los siguientes datos: nombre, nacionalidad y el domicilio del postor; la cantidad que se ofrezca; el número de cuenta bancaria; la dirección de correo electrónico y el domicilio para oír y recibir notificaciones; y el monto y número de la transferencia electrónica de fondos.

El día y hora señalados en la convocatoria, la autoridad ejecutora hará saber a los presentes que posturas fueron calificadas como legales y cual es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la ultima postura no sea mejorada. La autoridad ejecutora fincara el remate a favor de quien hubiere hecho la mejor postura. Si en la ultima postura se ofrece igual suma de contado, por dos o más licitantes, se designara por suerte cual debe aceptarse.

Al término de la diligencia, en caso de no presentarse posturas legales, deberá elaborar acta circunstanciada, declarando desierta la almoneda.

Cuando no se finque el remate en la primera almoneda, se fijara nueva fecha y hora para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo la segunda almoneda. La base para el remate en la segunda almoneda, se determinara deduciendo un 20% de la señalada para la primera.

Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando: (art. 192)

1. El embargado proponga comprador antes del día en que finque el remate.
2. Se trate de bienes de fácil descomposición o de materiales inflamables.

Habiéndose fincado el remate se procede a la adjudicación que es el acto de la autoridad ejecutora, consistente en la transmisión como propia a persona determinada, de un bien mueble o inmueble o de un derecho, como consecuencia, con la consiguiente entrega al adjudicatario.

Respecto a la adjudicación del adquirente de los bienes embargados, fincado el remate de tales bienes a favor del mejor postor, se lleva a cabo lo siguiente:

Si se trata de bienes muebles, la autoridad ejecutora tramitara la aplicación del depósito constituido y dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor enterara por conducto de la caja recaudadora de la secretaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que hubiere resultado de las mejores.

Tan pronto como el postor cumpla con el requisito al que se refiere al párrafo anterior, la autoridad ejecutora procederá a entregarle los bienes que le hubiere adjudicado. Una vez adjudicado los bienes al adquirente, este deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición. En caso de no hacerlo se causaran derechos por el almacenaje, a partir del día siguiente.

Cuando el monto del derecho por almacenaje sea igual o superior al valor en que se adjudiquen los bienes, estos se aplicaran a cubrir los adeudos que se generen por este concepto.

Si el postor en cuyo favor se finca el remate, no cumple con las obligaciones contraídas perderá el monto de su depósito, el cual se aplicara favor del Fisco Federal, reanudándose el procedimiento de las Almonedas.

Hecho el pago y designado en su caso el notario por el postor, se citara al ejecutado para que dentro del plazo de diez días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que si no lo hiciere, la autoridad ejecutora lo hará en rebeldía. El ejecutado, aun en el caso de rebeldía responde de la evicción y los vicios ocultos.

De acuerdo al artículo 190 del Código Tributario, el fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

1. A falta de postores
2. A falta de pujas
3. En caso de posturas o pujas iguales.

El valor de la adjudicación del fisco federal será el 60% del valor de avalúo.

Aplicación del producto obtenido el artículo 194 del código fiscal establece “El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 de este Código”.

“Artículo 20 CFF.- Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antesal adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

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

En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito fiscal, ya sea total o parcialmente, y recuperar inmediatamente los bienes embargados, en la proporción del pago, considerando el precio del avalúo. Una vez hecho el pago u obtenida sentencia favorable, el embargado deberá retirar los bienes en el momento en que la autoridad los ponga

a su disposición, y de no hacerlo, se causarán derechos por el almacenaje, esto de acuerdo al artículo 195 de nuestro código tributario.

5.11 Prescripción y Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución

Dicho procedimiento prescribe según lo establecido en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, esto es el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, iniciando a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

El término se interrumpe:

1. Con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor,
2. por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito,
3. por desocupar el domicilio sin presentar el aviso respectivo o haberlo señalado en forma incorrecta.

En tanto que el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación establece la suspensión, que a la letra dice:

1. Cuando se garantice el interés fiscal.
2. Cuando no hayan transcurrido los plazos fijados por el CFF para el pago de los créditos fiscales (45 días hábiles).
3. Cuando se interpongan medios de defensa y se garantice el interés fiscal.
4. En recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de 5 meses.
5. En los casos de sentencia de concurso mercantil (excepto lo dispuesto en el penúltimo párrafo).

5.12 Procedimiento de Inmovilización

En este apartado se expone la parte medular del presente trabajo, procediendo a desarrollar el relativamente nuevo procedimiento especial en materia fiscal.

Hasta el ejercicio fiscal de 2009, el artículo 155 fracción I del Código Fiscal de la Federación, previa como bienes susceptibles de embargo:

“Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios”.

Sin embargo, derivado de la reforma efectuada a dicho numeral, para el ejercicio de 2010, el mismo artículo y fracción, amplió e incluyó como bienes susceptibles de ser embargados, los siguientes:

“Los depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo...”

Por virtud de tal reforma, fue que a partir del ejercicio de 2010, se generalizó por parte del Servicio de Administración Tributaria, el señalamiento y embargo de depósitos en cuentas bancarias de los contribuyentes, así como su posterior inmovilización o congelamiento.

Con la modificación y adición antes señaladas se facultó a la autoridad fiscal para realizar solicitudes de información, inmovilización de depósitos bancarios y transferencia de fondos, en forma directa a las instituciones de banca múltiple.

Tal disposición se transcribe textualmente:

“Artículo 156-bis.- la inmovilización que proceda como consecuencia del embargo de depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente código, así como la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, derivado de créditos fiscales firmes, salvo los depósitos que una persona tenga en su

cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias que se hayan realizado hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado conforme a la ley de la materia, solo se procederá hasta por el importe del crédito y sus accesorios o en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos. La autoridad fiscal que haya ordenado la inmovilización, girara oficio a la unidad administrativa competente de la comisión nacional bancaria y de valores, de la comisión nacional de seguros y fianzas o de la comisión nacional del sistema de ahorro para el retiro, según proceda, o a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, a efecto de que esta última de inmediato la inmovilice y conserve los fondos depositados.

Al recibir la notificación del oficio mencionado en el párrafo anterior por parte del servicio de administración tributaria o la instrucción que se dé por conducto de la comisión nacional bancaria y de valores, de la comisión nacional de seguros y fianzas o de la comisión nacional del sistema de ahorro para el retiro, según corresponda, la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate deberá proceder a inmovilizar y conservar los fondos depositados, en cuyo caso, el servicio de administración tributaria notificara al contribuyente de dicha inmovilización por los medios conducentes.

En caso de que en las cuentas de los depósitos o seguros a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, no existan recursos suficientes para garantizar el crédito fiscal, la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, deberá efectuar una búsqueda en su base de datos, a

efecto de determinar si el contribuyente tiene otras cuentas con recursos suficientes para tal efecto. De ser el caso, la entidad o sociedad procederá de inmediato a inmovilizar y conservar los recursos depositados hasta por el monto del crédito fiscal. En caso de que se actualice este supuesto, la entidad o sociedad correspondiente deberá notificarlo al servicio de administración tributaria, dentro del plazo de dos días hábiles contados a partir de la fecha de inmovilización, a fin de que dicha autoridad realice la notificación que proceda conforme al párrafo anterior.

La entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo deberán informar a la autoridad fiscal a que se refiere el primer párrafo de este artículo, el incremento de los depósitos por los intereses que se generen, en el mismo periodo y frecuencia con que lo haga al cuentahabiente.

Los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse al fisco federal una vez que el crédito fiscal relacionado quede firme, y hasta por el importe necesario para cubrirlo.

En tanto el crédito fiscal garantizado no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas embargadas podrá ofrecer otra forma de garantía de acuerdo con el artículo 141 de este código, en sustitución del embargo de las cuentas. La autoridad deberá resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o el requerimiento de requisitos adicionales, dentro de un plazo máximo de diez días. La autoridad tendrá la obligación de comunicar a la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo el sentido de la resolución, enviándole copia de la misma, dentro del plazo de quince días

siguientes a aquel en que haya notificado dicha resolución al contribuyente, si no lo hace durante el plazo señalado, la entidad o sociedad de que se trate levantara el embargo de la cuenta.”

Partiendo del artículo anterior, se señalan los pasos a seguir de la autoridad fiscal en la realización de la inmovilización de depósitos, seguros, etc., mismo que se presentaran en el siguiente orden:

- a) El Servicio de Administración tributaria ordenará la inmovilización de los depósitos señalados en cantidad específica que se encuentren en las cuentas bancarias del contribuyente. Dicha orden de inmovilización consistirá en un oficio emitido por la unidad competente del Servicio de Administración Tributaria a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, a efecto de que cualquier de estas entidades a las que vaya dirigida la orden, de inmediato inmovilice los depósitos y conserve los fondos depositados.
- b) Es importante considerar que sólo deberá ordenarse por parte del Servicio de Administración Tributaria la inmovilización de los depósitos en cantidad que exclusivamente cubra el total del crédito fiscal con sus accesorios legales. De manera que si se ordena y se inmoviliza la totalidad de los depósitos de una cuenta bancaria, cuyos montos excedan el crédito fiscal y sus accesorios legales, tal inmovilización será ilegal o inconstitucional en su caso, únicamente respecto del monto excedente que quedó inmovilizado.
- c) Una vez que la entidad financiera reciba la notificación del oficio mencionado en el párrafo anterior por parte del Servicio de Administración

Tributaria o la instrucción que se dé por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según corresponda, deberá proceder a inmovilizar y conservar los fondos depositados. Ocurrido esto, el Servicio de Administración Tributaria deberá notificar al contribuyente de dicha inmovilización por los medios conducentes.

- d) Siempre que el contribuyente impugne la resolución que determina el crédito fiscal a través del medio de defensa respectivo, sus depósitos bancarios quedarán inmovilizados, sin que ni la institución de crédito respectivo, ni el Servicio de Administración Tributaria pueda realizar sustracción de dichos depósitos, en virtud de que éstos, únicamente quedan como garantía del interés fiscal.
- e) De manera que los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse al Fisco Federal una vez que el crédito fiscal relacionado quede firme, y hasta por el importe necesario para cubrirlo.
- f) Sin embargo, es importante considerar que si bien, el Servicio de Administración Tributaria ordena embargar los depósitos de las cuentas bancarias del contribuyente para cubrir el crédito fiscal no pagado o garantizado, siempre que el crédito fiscal garantizado no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas embargadas podrá ofrecer otra forma de garantía, en sustitución del embargo de las cuentas.

Si esto sucede, la autoridad fiscal deberá resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o el requerimiento de requisitos adicionales, dentro de un plazo máximo de diez días. Estas resoluciones deberán ser comunicadas a su vez a la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo el sentido por parte de la autoridad fiscal, enviándole copia de

la misma, dentro del plazo de quince días siguientes a aquél en que haya notificado dicha resolución al contribuyente.

De ser aceptada la garantía ofrecida por el contribuyente en sustitución del embargo de las cuentas bancarias, el Servicio de Administración Tributaria deberá ordena a la entidad financiera que corresponda, el levantamiento de la inmovilización de las cuentas bancarias, por virtud del otorgamiento de otro medio de garantía por parte del contribuyente, debiendo quedar liberadas las cuentas bancarias del contribuyente.

En el proceder legal de la autoridad fiscal, en el caso de que existiendo un crédito fiscal a cargo de un contribuyente, y que el mismo ya sea firme, la autoridad llevara a cabo el procedimiento de inmovilización, conforme lo establece el artículo 156-ter del Código Fiscal Federal, como complemento del artículo 156-bis del mismo código, el que a la letra dice:

“Artículo 156-ter.- Una vez que el crédito fiscal quede firme, la autoridad fiscal procederá como sigue:

- I. Si la autoridad fiscal tiene inmovilizadas cuentas en entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, y el contribuyente no ofreció otra forma de garantía del interés fiscal suficiente antes de que el crédito fiscal quedara firme, la autoridad fiscal ordenara a la entidad financiera o sociedad cooperativa la transferencia de los recursos hasta por el monto del crédito fiscal, o hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir el mismo. la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo deberán informar al servicio de administración tributaria, dentro de los tres días posteriores a la orden de transferencia, el monto transferido y acompañar el comprobante que acredite el traspaso de fondos a la cuenta de la tesorería de la federación.

- II. Si cuando el crédito fiscal quede firme, el interés fiscal se encuentra garantizado en alguna forma distinta a las establecidas en las fracciones I y III del artículo 141 de este código, la autoridad fiscal procederá a requerir al contribuyente para que efectúe el pago del crédito fiscal en el plazo de cinco días. en caso de no efectuarlo, la autoridad fiscal podrá, indistintamente, hacer efectiva la garantía ofrecida, o proceder al embargo de cuentas en entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, procediendo en los términos del párrafo anterior, a la transferencia de los recursos respectivos. en este caso, una vez que la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo informe al servicio de administración tributaria haber transferido los recursos a la tesorería de la federación suficiente para cubrir el crédito fiscal, la autoridad fiscal deberá proceder en un plazo máximo de tres días, a liberar la garantía otorgada por el contribuyente.
- III. Si cuando el crédito fiscal quede firme, el interés fiscal se encuentra garantizado en alguna de las formas establecidas en las fracciones I y III del artículo 141 de este código, la autoridad fiscal procederá a hacer efectiva la garantía.
- IV. si cuando el crédito fiscal quede firme, el interés fiscal no se encuentra garantizado la autoridad fiscal podrá proceder a la inmovilización de cuentas y la transferencia de recursos en los términos de la fracción I de este artículo. En cualesquiera de los casos indicados en este artículo, si al transferirse el importe al fisco federal el contribuyente considera que este es superior al crédito fiscal, deberá demostrar tal hecho ante el servicio de administración tributaria con prueba documental suficiente, para que dicha autoridad proceda a la devolución de la cantidad transferida en exceso en términos del artículo 22 de este código en un plazo no mayor de veinte días. Si a juicio del servicio de administración tributaria, las pruebas no son

suficientes, se lo notificara al interesado haciéndole saber que puede hacer valer el recurso de revocación correspondiente.”

Las nuevas atribuciones respecto al artículo 156-Bis del Código Fiscal de la Federación están en función de los estatus de los adeudos a cargo de los contribuyentes y se observan dos grandes supuestos:

- 1. Créditos exigibles.** En este supuesto se ubican, los derivados del embargo de depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, del Código Fiscal de la Federación (embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución principalmente, aquellos adeudos que se encuentran sujetos a algún medio de defensa y, respecto de los cuales, existiendo la obligación de garantizar, no han sido garantizados.

En este mismo supuesto, referente a la facultad de la autoridad para inmovilizar cuentas, derivado del embargo de depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad primeramente debe asegurarse que se encuentra ante créditos fiscales que no hayan sido pagados o garantizados, es decir que sean exigibles y que los mismos no se encuentren firmes, pues justamente el fin de la medida, radica en garantizar el interés fiscal o dicho de otra forma asegurar que en su momento podrá hacerse efectivo el cobro de los créditos fiscales. De no producirse tales circunstancias no procede la inmovilización de cuentas con fundamento en este supuesto del artículo 156-Bis.

Antes de emitir la orden para dicha inmovilización, la autoridad fiscal debe agotar el procedimiento administrativo de ejecución, ya que el artículo 156-Bis al disponer que: “...la inmovilización que proceda como consecuencia del embargo de depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente Código...”, condiciona la imposición de la medida a que previamente se actualice el supuesto del citado artículo 155, fracción I, en el cual se consagra el derecho que tiene el deudor de señalar los bienes respecto de los cuales se debe trabar el

embargo. Con lo que es claro que previamente se debe iniciar el PAE que comienza con el mandamiento de ejecución, que atiende a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, a través del cual de manera fundada y motivada se informa al contribuyente, que al haber transcurrido los plazos legales para el pago o garantía del crédito fiscal, se inicia su procedimiento de cobro, con el requerimiento de pago del adeudo y en su caso con el embargo de bienes suficientes a efecto de garantizar el interés fiscal, es decir la autoridad debe observar las formalidades de procedimiento que el ordenamiento fiscal de la materia prevé en su Título V, Capítulo III. Situación que guarda congruencia con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal, al limitar la facultad de las autoridades fiscales a exigir el pago de créditos fiscales únicamente cuando no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

Pero cuando la autoridad procede a inmovilizar alguna cuenta sin notificar al contribuyente el inicio del PAE, con su notificación y requerimiento de pago, con esta actuación dejó de observar los dos requisitos establecidos por la norma legal para poder ejercer su facultad de inmovilizar cuentas, con fundamento en el primer supuesto del artículo 156-Bis, es decir, que los créditos fiscales que pretendía ejecutar fueran exigibles y no se encontraran impugnados en un medio de defensa pendiente de resolverse, así como iniciar el PAE, antes de ordenar la inmovilización de la cuenta. Aunado a ello, la autoridad que ordena la inmovilización de las cuentas del contribuyente, le notifica al contribuyente esa afectación tiempo después de haber impuesto la medida o simplemente no lo hace hasta que el propio contribuyente sea el que se percata de tales hechos.

Con tales actuaciones la autoridad evidentemente no respetó los derechos fundamentales de legalidad, audiencia, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas de la contribuyente, consagrados en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Con su forma de proceder, la autoridad desconoció que la regla general en el PAE es la notificación por lo menos al momento del embargo, para dar oportunidad al

contribuyente a designar bienes; sin que tenga relevancia que el artículo 155, fracción I, establezca en un primer rango de prelación los depósitos bancarios junto con el dinero y metales preciosos, pues el que la autoridad tenga facultad para embargar los bienes de mayor liquidez no la exime de respetar el derecho del contribuyente de designar el bien, o incluso proceder en ese momento al pago del adeudo fiscal. Razonar al contrario sería hacer negatoria una formalidad de procedimiento que la ley establece para un acto tan trascendente como el embargo respecto de un crédito fiscal que se encuentra exigible y sub júdice, es decir no habían adquirido firmeza.; más aún que el artículo 1° constitucional mandata la interpretación más amplia de todas las normas que establezcan derechos fundamentales, siendo el de debido proceso legal, uno de los más reconocidos, favoreciendo en todo tiempo a las personas.

Es de gravedad que la autoridad proceda al embargo de cuentas sin iniciar el PAE y en consecuencia sin otorgarle al contribuyente su derecho de señalar los bienes susceptibles de ser embargados, pues al actuar así violenta en su perjuicio los derechos fundamentales de audiencia, defensa y debido proceso consagrados en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El texto del artículo 14 constitucional referido determina: “Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”, los cuales medularmente consisten en otorgar a los gobernados la oportunidad de defenderse previamente a la emisión del acto privativo de la libertad, propiedad, posesiones o derechos, y por consiguiente su debido respeto obliga a las autoridades a observar las formalidades esenciales del procedimiento para garantizar una adecuada y oportuna defensa al gobernado. Lo anterior toda vez que el contribuyente no tendría la oportunidad de advertir los extremos gravosos de dicha medida, ni podría ejercer su derecho a señalar bienes, adicionalmente a que la autoridad podrá proceder en caso de que el

crédito fiscal se vuelva firme al cobro automático que prevé el artículo 156-Ter del Código Fiscal de la Federación.

2. Créditos firmes. Es este supuesto se ubican aquellos adeudos en los que el contribuyente, consintió tales créditos, es decir, no los impugnó en su momento o, bien, perdió en definitiva los medios de defensa interpuestos, o interponiendo medios de defensa el particular se haya desistido

En términos generales, podemos entender por crédito fiscal firme como una deuda líquida y exigible a cargo del gobernado y a favor del gobierno. La deuda está determinada y es exigible puesto que han transcurrido en exceso los plazos que tiene el gobernado para interponer los medios de defensa, y como tal el fisco tiene expedito su derecho para hacer el embargo de bienes necesarios para ejecutar su cobro, los artículos 145 y siguientes de la Sección II del Capítulo III, Título V del Código Fiscal prevén el procedimiento administrativo de ejecución que detallan el proceso de hacer efectivos los créditos fiscales firmes así como regulan los supuestos de embargo de cuentas bancarias en este supuesto de crédito fiscal firme.

La autoridad fiscal a través del embargo lato sensu tiende a ejecutar créditos fiscales firmes sobre adeudos siguiendo un procedimiento previsto por el Código Fiscal de la Federación.

Entendemos en principio que el embargo de las cuentas bancarias puede realizarse en ejecución y seguimiento de un crédito fiscal firme, cuando el gobernado no pagó o bien no interpuso algún recurso administrativo que hubiera suspendido la ejecución del mismo. Destaca la naturaleza del embargo lato sensu que la exigibilidad del crédito está cierta y determinada pues son adeudos firmes, y como consecuencia no hay razón para no exigirlos, por ende el fisco puede ejecutar sobre todos los activos de los gobernados deudores incluyendo las cuentas bancarias.

Dentro del artículo 156-Bis del Código Fiscal de la Federación existe un concepto esencialísimo para la procedencia de la inmovilización de los depósitos bancarios, me refiero al de “créditos fiscales firmes”.

Transcribiendo: “La inmovilización que proceda como consecuencia del embargo de depósitos... derivado de créditos fiscales firmes...”

Debiendo aclarar que todo crédito fiscal firme es exigible, pero no todo crédito exigible es firme, pues para esto se requiere que ya no sea posible impugnarlo.

Como quedó expuesto con antelación, para efectos de que los ejecutores adscritos al Servicio de Administración Tributaria puedan señalar y embargar los depósitos de las cuentas bancarias del contribuyente, y como regla general aplicable a todo inicio del procedimiento administrativo de ejecución, será requisito indispensable que hubieren transcurrido los 45 días hábiles a partir de que surta efectos la notificación del crédito fiscal, como el plazo legal para pagar o garantizar el crédito fiscal por parte del contribuyente (artículo 65 y 145 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación).

No será entonces hasta el día 46 a partir de que surta efectos la notificación del crédito fiscal, cuando los ejecutores autorizados por la autoridad fiscal, podrán constituirse en el domicilio fiscal del contribuyente para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, esto es, la entrega del mandamiento de ejecución, el requerimiento de pago y en su caso, el embargo.

Ahora bien, una vez llegado el día 46, y los ejecutores se constituyen en el domicilio fiscal del contribuyente, deberán seguir todos y cada uno de los pasos señalados en el inicio de este capítulo referente al adecuado y legal desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución.

Sin embargo, específicamente en el levantamiento del acta de embargo, los ejecutores deberán señalar de manera específica la cantidad que será la que quedará como embargada, la cual debe constar concretamente en el monto total del crédito fiscal, con sus respectivos accesorios legales hasta el día del levantamiento del embargo; pues de lo contrario, el señalamiento genérico del embargo de los depósitos en las cuentas bancarias, sin señalar específicamente una cantidad, será ilegal o en su caso, inconstitucional.

Por su parte, una vez que queda finalizado el procedimiento administrativo de ejecución, específicamente por lo que refiere al señalamiento de embargo de los

depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente por un monto determinado y por el levantamiento del acta respectiva, existe la posibilidad de iniciar un procedimiento previsto en el artículo 151 fracción I y el 156-Bis del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2010, que es la inmovilización de depósitos, seguros, particularmente cuentas bancarias.

Cuando el contribuyente cuenta con créditos firmes la autoridad puede solicitar directamente a las instituciones de crédito la inmovilización y transferencia de los recursos que localice a nombre de los contribuyentes, hasta por el monto de los adeudos firmes actualizados, incluyendo sus accesorios. Es decir, la autoridad se cobra directamente de las cuentas bancarias, los importes de los créditos actualizados.

Para ello, adicionó de manera alterna, al procedimiento administrativo de ejecución, un procedimiento sumarísimo de cobro de dichos créditos, que encuentra sustento en la firmeza de dichos créditos, los cuales por dicha característica hace que se equiparen a la de un título ejecutivo, por lo que su exigencia se realiza directamente sobre un bien fungible por excelencia, llamado dinero, o sobre derechos personales fácilmente realizables, como son los depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores.

El hecho de que las autoridades fiscales instruyan a las instituciones bancarias a que transfieran recursos a la Tesorería de la Federación con cargo a las cuentas inmovilizadas de los contribuyentes, cuando se trata de créditos fiscales que no han adquirido firmeza (se encuentran impugnados en algún medio de defensa pendiente de resolverse), constituye una situación de especial gravedad y es contraria a lo dispuesto por los artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación.

Como ya se menciona en el primer punto, del primer párrafo del artículo 156-Bis se desprende que la autoridad tiene facultades para inmovilizar depósitos bancarios en dos supuestos. En el presente inciso revisaremos el segundo de ellos, cuando la imposición de la medida procede como consecuencia de la existencia de créditos fiscales firmes (embargo como medio de cobro), lo que autoriza a la autoridad a que, una vez inmovilizados los depósitos bancarios, ordene su transferencia al Fisco Federal, a efecto de hacer efectivo el crédito fiscal, que no ha sido pagado, ni garantizado.

Para la procedencia de esta modalidad de inmovilización de cuentas y posterior transferencia de los recursos, la autoridad debe considerar dos aspectos de gran relevancia, el primero relativo a asegurarse que se encuentra ante créditos fiscales firmes, es decir, que ya no existe algún medio de defensa al alcance del contribuyente que pueda agotar en contra de la determinación del crédito fiscal, condición que de forma expresa prevé el artículo 156-Bis, en su penúltimo párrafo al disponer:

“Los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse al Fisco Federal una vez que el crédito fiscal relacionado quede firme, y hasta por el importe necesario para cubrirlo.”

El segundo aspecto y no menos relevante es el que la autoridad verifique que el crédito fiscal que pretende hacer efectivo con la transferencia de fondos no se encuentre garantizado, tal como lo establece el artículo 156-Ter, en su fracción IV, al disponer:

“Si cuando el crédito fiscal quede firme, el interés fiscal no se encuentra garantizado la autoridad fiscal podrá proceder a la inmovilización de cuentas y a la transferencia de recursos...”.

Por tanto, únicamente si se está ante créditos fiscales firmes no garantizados o garantizados parcialmente, es que la autoridad puede ejercer su facultad de hacerlos efectivos, mediante el procedimiento alterno y sumario establecido en los

artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación, es decir inmovilizar los depósitos bancarios y ordenar transferir los recursos al Fisco Federal.

Tal procedimiento sumarísimo y alterno de cobro para ese tipo de créditos, como lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 358/201141, se rige por sus propias reglas contenidas en los artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación, no así por las previstas para el procedimiento administrativo de ejecución, lo que conduce a estimar que para ejercer la facultad de inmovilización destacada es innecesario que previamente se requiera el pago y se trabé embargo en los términos establecidos para el procedimiento administrativo de ejecución, y para apoyar jurídicamente su decisión se sustentó en la siguiente jurisprudencia principalmente y en tesis aisladas:

“PROCEDIMIENTO DE INMOVILIZACIÓN DERIVADO DE CRÉDITOS FISCALES FIRMES. SE RIGE EXCLUSIVAMENTE POR LAS REGLAS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 156-BIS Y 156-TER DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2010).

Del indicado artículo 156-Bis se advierte la facultad de las autoridades fiscales para determinar la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, derivada de créditos fiscales firmes no garantizados; atribución que tiene su origen en el procedimiento sumarísimo y alterno de cobro para ese tipo de créditos, establecido por el legislador a fin de dotar a las autoridades fiscales de herramientas eficientes para lograr mayor presencia recaudatoria, el cual encuentra

sustento en la firmeza de dichos créditos y se rige por sus propias reglas contenidas y, además, por las referidas en el artículo 156-Ter del Código Fiscal de la Federación, no así por las previstas para el procedimiento administrativo de ejecución, lo que conduce a estimar que para ejercer la facultad de inmovilización destacada es innecesario que previamente se trabe embargo en los términos establecidos para el procedimiento administrativo de ejecución”.⁸³

“INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS DECRETADA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. ES ILEGAL CUANDO LA AUTORIDAD FISCAL NO TRABA PREVIAMENTE SU EMBARGO.

De los artículos 144, 145 y 150 a 155 del Código Fiscal de la Federación, que regulan parte del procedimiento administrativo de ejecución, se observa que el crédito fiscal firme no cubierto o garantizado puede ser exigido por la autoridad siguiendo ciertas formalidades, dentro de las que se encuentra, que exista un requerimiento de pago y embargo. Por otra parte, de una interpretación lógica del artículo 156-Bis del propio ordenamiento, se advierte que procede la inmovilización de los depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente a consecuencia de su embargo. Por tanto, la inmovilización decretada sobre las cuentas bancarias del fiscalizado es ilegal cuando la autoridad no traba previamente su embargo, pues ello rompe con el orden preestablecido para el mencionado

⁸³ [J]; 10ª. Época; 2ª. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 4; Pág. 3064

procedimiento, traduciéndose en un perjuicio para el contribuyente”.⁸⁴

Por consiguiente, si se está ante créditos fiscales garantizados, de manera total o parcial, la inmovilización para el cobro que proceda para los garantizados parcialmente será tan sólo hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos. En ambos casos una vez que los créditos adquieran firmeza, la autoridad deberá observar las reglas dispuestas en las fracciones I, II y III, del artículo 156-Ter del código tributario para proceder en su caso a la transferencia de recursos al Fisco Federal.

Dichas reglas consisten en lo siguiente:

- I. Si el contribuyente no ofreció otra forma de garantía del interés fiscal suficiente antes de que el crédito fiscal quedara firme, la autoridad fiscal ordenará la transferencia de los recursos hasta por el monto del crédito fiscal, o hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir el mismo.
- II. Si el interés fiscal se encuentra garantizado en alguna forma distinta a las establecidas en las fracciones I y III del artículo 141 del Código Fiscal, es decir, en una forma distinta al dinero, carta de crédito, fianza u otra forma de garantía financiera equivalente, la autoridad requerirá al contribuyente para que efectúe el pago del crédito fiscal en el plazo de cinco días. En caso de no efectuarlo, la autoridad podrá, indistintamente, hacer efectiva la garantía ofrecida, o proceder al embargo de cuentas, para la transferencia de los recursos respectivos, de optar por este último supuesto deberá liberar la garantía otorgada por el contribuyente.
- III. Si el interés fiscal se encuentra garantizado en alguna de las formas establecidas en las fracciones I y III del artículo 141 de este Código (dinero,

⁸⁴ [TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIII, Abril de 2011; Pág. 1317

carta de crédito, fianza u otra forma de garantía financiera equivalente), la autoridad procederá a hacer efectiva la garantía.

En este orden de ideas, la única forma en la que la autoridad puede proceder a la inmovilización de cuentas bancarias de manera directa y a la consecuente transferencia de recursos, es cuando ya existe un crédito fiscal determinado, para lo cual tiene además que verificar, en primer lugar, que dicho crédito haya adquirido firmeza y, en segundo lugar, que no se encuentre garantizado, situación prevista en el artículo 156-Ter, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

Cuando la autoridad no sólo inmoviliza la cuenta de un contribuyente, sino que además ordena la transferencia de fondos, es evidente que ya no se limitó a un embargo, sino que procedió a hacer efectivos los créditos, no obstante, además de que no observó las reglas que rigen el procedimiento sumario y alterno para el cobro, previstas en los artículos 156-Bis y 156-Ter, lo cierto es que éstos preceptos resultaban totalmente inaplicables ya que, como se ha dicho, los créditos fiscales se encontraban aún sub júdice. Ahora bien, en su actuar administrativo irregular, la autoridad únicamente pretendió basarse en el artículo 156-Bis, el cual de manera expresa señala que únicamente procederá la inmovilización de cuentas y transferencia de fondos, si el crédito fiscal se vuelve firme.

De igual forma, hay un actuar irregular cuando antes de que la autoridad procediera a la inmovilización y transferencia de fondos, lleva a cabo actos tendientes al cobro de los propios créditos fiscales, aun cuando dichos créditos se encuentran garantizados mediante el embargo en la vía administrativa ya como garantía que había sido valorada y aceptada por la propia la autoridad, sumando a ello que con fecha posterior la autoridad notifica al contribuyente el mandamiento de ejecución y procede a inmovilizar la cuenta de la contribuyente, situación totalmente ilegal pues dejó de atender lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, que establece la prohibición de ejecutar los actos administrativos en los que se encuentre garantizado el interés fiscal, así

como la obligación de suspender su ejecución cuando se acredite la impugnación intentada contra el crédito fiscal y se haya ofrecido garantía.

Tratándose de un procedimiento de “ejecución”, se entiende que el particular se rehusó al pago voluntario, por ello el procedimiento se efectúa sin que concurra su voluntad, se determinó un crédito fiscal, éste adquirió firmeza por las razones anotadas, y al requerirse su pago el particular no lo hizo ni otorgó garantía, por lo cual es evidente que el legislador tuvo que determinar en protección del Fisco una medida que garantizase su facultad recaudatoria.

El procedimiento establecido para la inmovilización de cuentas y transferencia de recursos contenido en los artículos 156-Bis y 156-Ter, del Código Fiscal de la Federación, contiene reglas específicas y su aplicación se actualiza solo hasta después de que de inicio el procedimiento administrativo de ejecución, se ha determinado un crédito fiscal firme y éste no ha sido cubierto por el contribuyente, por lo que la inmovilización de cuentas procede como consecuencia de embargos de depósito, o seguros a que se refiere el artículo 155 del Código Tributario Federal y respecto de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente.

Partiendo del sentido de que en un procedimiento de inmovilización de cuentas, se debe atender a las reglas previstas en los artículos reclamados, y no a las reglas previstas para el procedimiento administrativo de ejecución, que en el caso de que se lleve a cabo tal procedimiento de inmovilización de cuentas, la autoridad fiscal esté exenta de cumplir con las formalidades del procedimiento administrativo de ejecución que se establece en los artículos del código fiscal de la federación del contenido de los artículos 150 a 155 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el procedimiento administrativo de ejecución inicia con el requerimiento de pago al deudor y en caso de que éste en el acto no pruebe haberlo efectuado, se procederá de inmediato a embargar bienes suficientes para,

en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco; o bien, embargar negociaciones, a fin de obtener, mediante su intervención, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios

Ahora bien, como ya se mencionó con antelación, conforme a lo dispuesto en los artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación, transcritos, se advierte la existencia de reglas específicas, tratándose de la inmovilización que proceda como consecuencia del embargo de depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, así como respecto de la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, derivado de créditos fiscales firmes.

CONCLUSIÓN

Las características que debe reunir un buen sistema tributario son la creación de nuevas leyes fiscales, su regulación y sobre todo la aplicación de las mismas al sujeto pasivo, atendiendo al principio de legalidad. La relación jurídico tributaria tiene como objeto principal el tributo, y en consecuencia la obligación fiscal, el crédito fiscal y la exigibilidad por parte del sujeto activo cuando después de haber nacido dicha obligación y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

La autoridad fiscal, tiene la facultad de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los cobros de los créditos fiscales cuando no hubiesen sido cubiertos o garantizados en los plazos señalados en la ley; teniendo también la facultad de inmovilizar depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito atendiendo a lo establecido en el artículo 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación.

El procedimiento de inmovilización procede en dos supuestos, en cuanto a la existencia de un crédito fiscal firme y un crédito fiscal exigible, se deduce que la autoridad, por una lado, ejecutó los créditos fiscales al inmovilizar la cuenta bancaria del contribuyente, no obstante que el interés fiscal se encontraba garantizado y, por otro lado, ordenó la transferencia de los fondos de la cuenta inmovilizada a favor de la Tesorería de la Federación, esto último a pesar de que los créditos fiscales no se encontraban firmes. Dichas conductas evidencian la violación en perjuicio del contribuyente de los derechos fundamentales de legalidad, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas tutelados por los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna, ya que la autoridad carecía de facultades y de fundamento legal para inmovilizar y retirar los recursos de la cuenta del contribuyente, cuando los créditos determinados estaban debidamente garantizados y los mismos aún no estaban firmes.

Las disposiciones legales regulan la inmovilización de cuentas bancarias de una forma tan confusa, que ello propicia que las autoridades de manera arbitraria y discrecional lleven a cabo, la imposición de la medida, sin fundamentar adecuadamente sus actos, ya que los artículos 156-Bis y 156-Ter, no establecen de una manera clara los diversos supuestos en que procede la inmovilización de cuentas bancarias.

No obstante los lineamientos tan específicos que debe cumplir la autoridad fiscal tratándose del procedimiento administrativo de ejecución, es una práctica común que ésta realice las siguientes actuaciones, tratándose especialmente de embargo e inmovilización de depósitos en cuentas bancarias:

La autoridad fiscal Inmoviliza cuentas bancarias sin haber iniciado el procedimiento administrativo de ejecución, esto es, sin existir un “mandamiento de ejecución”, ni requerimiento de pago, ni acta de embargo, en donde se señalen como embargados los depósitos bancarios; de haber inicio del procedimiento administrativo de ejecución y señalamiento de embargo de cuentas bancarias, la autoridad inmoviliza depósitos bancarios antes de que transcurran los 45 días para pagar o garantizar el crédito fiscal.

Se inmoviliza una cuenta bancaria de un contribuyente sin que exista un crédito fiscal firme, significando que las instituciones financieras mantienen inmovilizados los depósitos, seguros o cuentas del contribuyente hasta que el contribuyente realice una sustitución de la garantía o hasta que el crédito fiscal se vuelva firme y así simplemente poder transferirlo al fisco federal, en el mejor de los casos, porque en algunas situaciones se efectúa la transferencia al fisco inmediatamente de que son inmovilizadas las cuentas del contribuyente.

Cuando el crédito fiscal es firme y no se ha iniciado el procedimiento administrativo de ejecución, la autoridad le da al contribuyente la oportunidad de sustituir la garantía conforme al artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, no

obstante que no debería existir sustitución de garantía ya que el propio contribuyente no es el que voluntariamente decide poner en garantía de un crédito fiscal, sus propias cuentas bancarias, sino que la autoridad fiscal es la que determina y ordena que las cuentas del contribuyente se inmovilizaran, reiterando, como garantía de un crédito que no es firme, añadiendo que la inmovilización y transferencia no es equivalente a un pago porque, esencialmente, un pago es voluntario y la inmovilización y transferencia por naturaleza es un cobro coactivo.

Otra práctica común que realiza la autoridad fiscal es la inmovilización de depósitos bancarios sin efectuar notificación al contribuyente, ya que normalmente procede al bloqueo de una cuenta bancaria, sin haber notificado al contribuyente el inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, y sin haberle respetado su garantía de audiencia, a efecto de que tuviera la posibilidad de decidir, entre el pago de los créditos o señalar bienes para garantizar su cobro, es decir la autoridad viola las formalidades esenciales del procedimiento.

Cuando se inmoviliza y transfiere un depósito bancario debido a que el adeudo es firme o cuando se inmoviliza para lograr la garantía del crédito debido a que éste es exigible, se le debe notificar dicho acto al contribuyente, esto significa que la autoridad fiscal a través de un procedimiento legal debidamente establecido (art. 137 C.F.F.) deberá notificar personalmente la inmovilización de las cuentas del contribuyente y no debe hacerlo la entidad financiera (cuando el contribuyente acude a ella) como actualmente se da en la práctica, denotando una ilegalidad mas del procedimiento de inmovilización, ya que como se señala en el artículo 156-Bis: “el servicio de administración tributaria notificara al contribuyente de dicha inmovilización por los medios conducentes”.

Una transferencia de recursos al fisco federal sin previo requerimiento de pago, traba de embargo e incluso notificación previa, constituye un acto de privación respecto del cual no se da oportunidad de defensa.

Un actuar ilegal más de la autoridad fiscal es la inmovilización de depósitos bancarios en cantidades excedentes a las que corresponden al crédito fiscal, y es que el Servicio de Administración Tributaria “congela” cuentas bancarias no solo por el adeudo, sino por el total de lo que se tenga en la cuenta, no obstante que atendiendo al numeral que rige el procedimiento de inmovilización señala que: “Solo se procederá hasta por el importe del crédito y sus accesorios o en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos”.

Al 11 de marzo del presente año, el total de quejas presentadas a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en contra del Servicio de Administración Tributaria suman 1,364 que representan créditos fiscales por 6,407.6 millones de pesos, ya que los particulares acuden ante dicha procuraduría al verse afectados cuando “de repente” sus cuentas bancarias se encuentran “congeladas”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha declarado la inconstitucionalidad del aseguramiento precautorio y por lo mismo ahora la autoridad fiscal hace uso de un nuevo mecanismo que es este procedimiento de inmovilización de depósitos, seguros o cuentas bancarias.

El Servicio de Administración Tributaria considera que, como garantía del interés fiscal, puede congelar la cuenta bancaria de un contribuyente sin notificarle y éste solo se entera (que no tiene sus recursos disponibles) al no poder cubrir un pago y algunos funcionarios de dicho organismo desconcentrado aseguran que continuarán con esas acciones, ya que es un principio de justicia para recuperar recursos.

Detrás de la actual efectividad recaudatoria, existe un severo impacto jurídico y económico para los contribuyentes al obstaculizarse e incluso impedirse el funcionamiento ordinario de su actividad económica pudiendo ocasionar con ello que sus actividades se paralicen, pues no tienen los medios financieros para llevar

a cabo sus operaciones e inversiones necesarias, provocando el desempleo y estancamiento, y poniendo en riesgo el desarrollo económico de las empresas, lo que puede interferir en la actividad productiva del país y, en algunos casos hasta en la supervivencia del contribuyente y su familia; esto en muchos de los casos, resulta innecesario, pero se han constituido como medidas de presión y represión que las autoridades fiscales usan para que los contribuyentes paguen sus adeudos, o bien, para que constituyan la garantía del interés fiscal en los términos en que precisamente lo indique la autoridad fiscal.

Si bien las autoridades están facultadas por ley para realizar la inmovilización de los depósitos y cuentas financieras de los contribuyentes, también está muy claro que la autoridad debe ejercer dicha facultad con la mayor reserva, apegada de manera estricta a los casos que la ley prevé para su procedencia, así como aplicarla estrictamente en proporción a los objetivos que se persigan, ya que su uso se ha vuelto indiscriminado y desproporcional, ilegal y arbitrario pues ni siquiera justifican que se actualicen los supuestos para su procedencia, situación que se genera por la falta de claridad en la regulación de la medida, lo que conlleva una indebida interpretación de la norma y, en consecuencia, una incorrecta aplicación; al grado de que no ha pasado una sola semana en que la procuraduría no reciba a un contribuyente con un problema de ésta índole, siendo desde personas morales hasta pensionados, sin informarles qué autoridad ordenó el congelamiento y por qué causa.

PRODECON, como organismo autónomo, ha emitido once recomendaciones derivado del procedimiento de quejas y reclamaciones, las que representan el 36.6% del total de las recomendaciones emitidas en el periodo comprendido del primero de septiembre de 2011 al treinta de septiembre de 2012.

La actuación de la autoridad fiscal, debe ceñirse invariablemente al marco jurídico para que la afectación en la esfera jurídica de los gobernados esté justificada y no se considere arbitraria, por lo tanto, la autoridad, a efecto de respetar el principio

de seguridad jurídica como derecho fundamental del contribuyente, debe fundar, motivar y acotar su actuación, aun cuando la norma le dé un cierto margen de decisión.

En la generalidad de las recomendaciones emitidas en materia de inmovilizaciones de cuentas, la Procuraduría ha sugerido a las autoridades recomendadas, medidas correctivas consistentes en levantar la inmovilización o embargo de las cuentas que ha sido realizado de forma ilegal y en contravención a los derechos fundamentales de los contribuyente; en los casos que ha sido procedente, se ha propuesto que la autoridad reintegre al contribuyente los fondos ilegalmente transferidos al fisco federal y, en otros casos, donde procede, se ha propuesto a la autoridad fiscal que proceda a la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado a los contribuyentes por su actuación administrativa ilegal.

Se estima pertinente atender el problema desde la raíz, y proponer modificaciones a la legislación fiscal que regula la facultad y alcances de la autoridad para la inmovilización de cuentas, de tal manera que tanto la autoridad fiscal como el contribuyente cuenten con un marco legal que brinde seguridad y certeza jurídicas y delimite el margen de actuación o ejercicio de las facultades de la autoridad en la aplicación de la medida, lo que debe provocar un cambio que promueva la efectiva tutela de los derechos de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ROMERO MIGUEL, COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, PARTE GENERAL, 3ª ed., Ed. Porrúa, México 2001, pp. 566
- ACOSTA ROMERO MIGUEL, TEORIA GENERAL DEL DERECHO, 9ª ed., Ed. Porrúa, México 1990, pp. 1159
- AMAYA ADOLFO, LA INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES TRIBUTARIAS, Ed. Arayú, Argentina 2000, pp. 86
- ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO, DERECHO FISCAL, 16ª ed., Ed. Themis, México 2002, pp. 558
- CARRASCO IRIARTE HUGO, DERECHO FISCAL I, Ed. Iure, México 2001, pp. 413
- DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO, PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, 3er ed., Ed. Limusa México 2001, pp. 223
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO Y LUCERO ESPINOSA, MANUEL, COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, PRIMER CURSO, 4ª ed., Ed. Porrúa, México 2000, pp. 416
- FLORES ZAVALA ERNESTO, ELEMENTOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, Ed. Porrúa, México 1993, pp. 429
- GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Ed. Porrúa, México 1993, pp. 1025
- JIMENEZ GÓNZALEZ ANTONIO, LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, 5ª ed. Ed., Ecafsa, México 1998, pp. 432
- MARGAIN M. EMILIO, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, 9ª ed., Ed. Porrúa, México 1989, pp. 355
- MARTÍNEZ MORALES RAFAEL I., DERECHO ADMINISTRATIVO 1ER. Y 2DO. CURSO, 5ª ed., Ed. Oxford University Press, México 2004. pp. 352

- MARTÍNEZ MORALES RAFAEL I., DERECHO ADMINISTRATIVO 3ER. Y 4TO. CURSO, 3^aed., Ed. Oxford University Press, México 2000, pp. 440
- MOTO SALAZAR EFRAIN, ELEMENTOS DE DERECHO, 32^a ed., Ed. Porrúa. México 1986, pp. 452
- PEREZ NIETO CASTRO LEONEL, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO, 4^a ed., Ed. Oxford, México 2002, pp. 342
- QUINTANA VALTIERRA JESÚS, Y ROJAS YAÑEZ JORGE, DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Ed. Trillas, México 1977, pp. 371
- QUIROZ ACOSTA ENRIQUE, LECCIONES DE DERECHO CONSTITUCIONAL, Ed. Porrúa, México, 2002 pp. 447
- REYES VERA RAMÓN, LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. T.F.F. México 1982. pp. 234
- RODRIGUEZ LOBATO RAÚL, DERECHO FISCAL, 2^a ed., Ed. Oxford University Press, México1998, pp. 309.
- SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO, DERECHO FISCAL MEXICANO, 7^a ed., Ed. Porrúa, México 2009. pp. 627
- SERRA ROJA ANDRES, DERECHO ADMINISTRATIVO TOMO I, 8^a ed., Ed. Porrúa, México 1977, pp. 718
- SERRA ROJAS ANDRES, DERECHO ADMINISTRATIVO TOMO II, 8^a ed., Ed. Porrúa, México 1977, pp. 226
- TAMAYO Y SALMORÁN ROLANDO, EL DERECHO Y LA CIENCIA DEL DERECHO, Ed. UNAM, México 1986, pp. 440
- VILLORO TORANZO MIGUEL, INTRIDUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO, Ed. Porrúa, México 1966, pp. 486

LEGISLACIÓN:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación
- Código Civil Federal
- Ley federal de procedimiento administrativo
- Ley federal de procedimiento contencioso administrativo
- Ley orgánica de la administración pública federal
- Ley del servicio de administración tributaria
- Reglamento Interior de Servicio de Administración Tributaria

OTRAS FUENTES:

- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN <http://ius.scjn.gob.mx>
<http://ius.scjn.gob.mx/paginas/tesis.aspx>
- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA <http://www.sat.gob.mx>
http://www.sat.gob.mx/fiscal/18_22730.html
- PROCURADURÍA DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE
<http://www.prodecon.gob.mx> [prodecon.gob.mx/libros/c7/img/CuadernoVII.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/libros/c7/img/CuadernoVII.pdf)
- EL CONTA PUNTO COM <http://elconta.com>
<http://elconta.com/2011/12/01/creditos-fiscales-firmes-pae/>
- SOLUCIONES FISCALES ARECHIGA <http://asesor-fiscal.blogspot.mx/>
<http://asesor-fiscal.blogspot.mx/2012/05/inmovilizacion-de-cuentas-bancarias-por.html>
- CNNEXPANSIÓN <http://www.cnnexpansion.com>
<http://www.cnnexpansion.com/economia/2013/03/31/el-sat-se-brinca-a-la-suprema-corte>