

Es importante destacar que el libro *Derecho Procesal Fiscal. El Procedimiento Oficioso. ¿Complicado o sencillo?*, es un esfuerzo de estudio e investigación, realizado no solo a la luz de la doctrina, las leyes y la jurisprudencia, sino también con un conocimiento práctico sobre la materia, lo que implica un gran esfuerzo, dedicación y entrega ilimitada en la realización de esta obra jurídica, que incluso no solamente va a ser de utilidad para los profesionistas y especialistas dedicados a la cotidiana aplicación de los diversos procedimientos, en los que se apoya la autoridad en su hacer cotidiano, sino también para los profesores y alumnos de los centros de estudios de educación superior.

Es trascendente señalar que en forma hábil y precisa, en cada procedimiento, señala su concepto y los elementos del mismo, apoyando sus razonamientos en criterios jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación, pero el libro no sólo se detiene a narrar y explicar los procedimientos, sino que es propositivo haciendo críticas muy oportunas a éstos cuando las considera convenientes, e incluso propone cambios que tienen que hacerse a la legislación conducente, para lograr mejorar la relación jurídica tributaria y ponerla más cerca de la justicia y lo más apartado posible de la arbitrariedad, es decir de un poder absoluto del Estado.

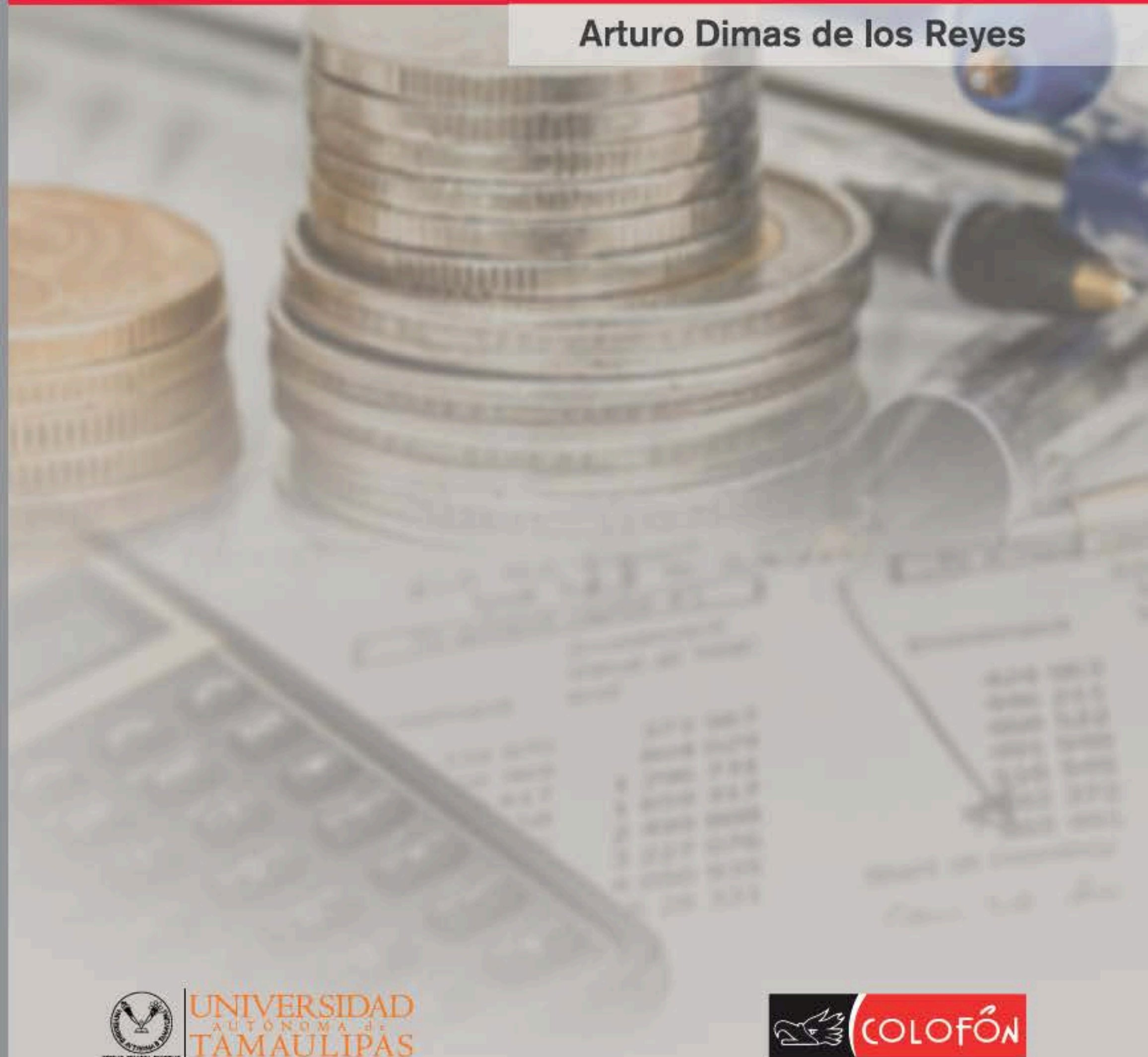
Dr. Hugo Carrasco Iriarte

Publicación financiada con recurso PFCE 2016

Derecho procesal fiscal

El procedimiento oficioso:
¿Complicado o sencillo?

Arturo Dimas de los Reyes



DERECHO PROCESAL FISCAL
EL PROCEDIMIENTO OFICIOSO:
¿COMPLICADO O SENCILLO?



UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA
DE
TAMAULIPAS



GENERACIÓN de
CONOCIMIENTO
con VALORES



Consejo de
publicaciones
UAT



COLOFÓN

Dimas de los Reyes, Arturo

Derecho procesal fiscal, el procedimiento oficioso : ¿complicado o sencillo? / Arturo Dimas de los Reyes — Ciudad de México : Colofón ; Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2017

241 p. ; 17 x 23 cm

1. Tribunales fiscales 2. Derecho procesal 3. Derecho fiscal

LC: KGF4605 D55

DEWEY: 343.72040269 D55

D. R. © 2017, Universidad Autónoma de Tamaulipas
Matamoros, s.n., Zona Centro, Ciudad Victoria, Tamaulipas, México. C.P. 87000

Consejo de Publicaciones UAT

Tel. (52) 834 3181-800 • extensión: 2948 • www.uat.edu.mx

Diseño de portada: Inventor Studio



**Fomento
Editorial** Una Edición del Departamento de Fomento Editorial
de la Universidad Autónoma de Tamaulipas

Edificio Administrativo, planta baja CU Victoria

Ciudad Victoria, Tamaulipas, México

Libro aprobado por el Consejo de Publicaciones UAT

Colofón, S. A. de C. V.

Franz Hals 130

Col. Alfonso XIII

Delegación Álvaro Obregón, C.P. 01460

Ciudad de México, 2017.

www.paraleer.com • Contacto: colofonedicionesacademicas@gmail.com

ISBN: 978-607-8563-42-5

Se prohíbe la reproducción total o parcial de esta obra incluido el diseño tipográfico y de portada, sea cual fuere el medio, electrónico o mecánico, sin el consentimiento por escrito del Consejo de Publicaciones UAT.

Impreso en México • *Printed in Mexico*

El tiraje consta de 300 ejemplares

Publicación financiada con recurso PFCE 2016

Este libro fue dictaminado y aprobado por el Consejo de Publicaciones UAT mediante un especialista en la materia. Asimismo fue recibida por el Comité Interno de Selección de Obras de Colofón Ediciones Académicas para su valoración en la sesión del primer semestre de 2016, se sometió al sistema de dictaminación "doble ciego" por especialistas en la materia, el resultado fue positivo.



Consejo de
publicaciones
UAT

C.P. Enrique C. Etienne Pérez del Río
PRESIDENTE

Dr. José Luis Pariente Fragoso
VICEPRESIDENTE

Dr. Héctor Cappello García
SECRETARIO TÉCNICO

C.P. Guillermo Mendoza Cavazos
VOCAL

Dr. Marco Aurelio Navarro Leal
VOCAL

Lic. Víctor Hugo Guerra García
VOCAL

Consejo Editorial del Consejo de Publicaciones de la Universidad Autónoma de Tamaulipas

Dra. Lourdes Arizpe Slogher

Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. Amalio Blanco

Universidad Autónoma de Madrid. España

Dra. Rosalba Casas Guerrero

Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. Francisco Díaz Bretones

Universidad de Granada. España

Dr. Rolando Díaz Loving

Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. Manuel Fernández Ríos

Universidad Autónoma de Madrid. España

Dr. Manuel Fernández Navarro

Universidad Autónoma Metropolitana. México

Dra. Juana Juárez Romero

Universidad Autónoma Metropolitana. México

Dr. Manuel Marín Sánchez

Universidad de Sevilla. España

Dr. Cervando Martínez

University of Texas at San Antonio E.U.A.

Dr. Darío Páez

Universidad del País Vasco. España

Dra. María Cristina Puga Espinosa

Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. Luis Arturo Rivas Tovar

Instituto Politécnico Nacional México

Dr. Aroldo Rodríguez

University of California at Fresno. E.U.A.

Dr. José Manuel Valenzuela Arce

Colegio de la Frontera Norte México

Dra. Margarita Velázquez Gutiérrez

Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. José Manuel Sabucedo Cameselle

Universidad de Santiago de Compostela. España

Dr. Alessandro Soares da Silva

Universidad de São Paulo. Brasil

Dr. Alexandre Dorna

Universidad de CAEN. Francia

Dr. Ismael Vidales Delgado

Universidad Regiomontana. México

Dr. José Francisco Zúñiga García

Universidad de Granada. España

Dr. Bernardo Jiménez

Universidad de Guadalajara. México

Dr. Juan Enrique Marcano Medina

Universidad de Puerto Rico-Humacao

Dra. Úrsula Oswald

Universidad Nacional Autónoma de México

Arq. Carlos Mario Yory

Universidad Nacional de Colombia

Arq. Walter Debenedetti

Universidad de Patrimonio Colonia. Uruguay

Dr. Andrés Piqueras

Universitat Jaume I. Valencia. España

Dr. Yolanda Troyano Rodríguez

Universidad de Sevilla. España

Dra. María Lucero Guzmán Jiménez

Universidad Nacional Autónoma de México

Dra. Patricia González Aldea

Universidad Carlos III de Madrid. España

Dr. Marcelo Urrea

Revista Latinoamericana de Psicología Social

Dr. Rubén Ardila

Universidad Nacional de Colombia

Dr. Jorge Gissi

Pontificia Universidad Católica de Chile

Dr. Julio F. Villegas

Universidad Diego Portales. Chile

Ángel Bonifaz Ezeta

Universidad Nacional Autónoma de México

DERECHO PROCESAL FISCAL
EL PROCEDIMIENTO OFICIOSO:
¿COMPLICADO O SENCILLO?

ARTURO DIMAS DE LOS REYES

ÍNDICE

Índice	9
Dedicatoria	15
Prólogo	17
Introducción	19
El procedimiento oficioso	21
CAPÍTULO 1. EL PROCEDIMIENTO EN MATERIA FISCAL	23
1.1. El procedimiento para determinar la obligación fiscal	25
1.1.1. Procedimiento o proceso	25
1.1.2. Etapas del procedimiento en materia fiscal	26
1.1.3. Autoridades administrativas o jurisdiccionales en el procedimiento fiscal	27
1.2. Formalidades esenciales del procedimiento	29
1.3. Clases de procedimientos administrativos	32
1.4. La obligación fiscal, definición y tipos	34
1.5. La determinación de la obligación fiscal	35
1.5.1. Concepto de determinación	35
1.5.2. El sujeto en relación a la determinación tributaria	36
1.5.3. Clases de determinación en materia fiscal	37
1.5.4. La base cierta en relación a la determinación tributaria	37
1.5.5. La base presuntiva en la determinación de obligaciones	38
1.5.5.1. Los casos en los que procede la determinación presuntiva de la utilidad fiscal	39
1.5.5.2. Procedimiento para la determinación presuntiva	39
1.5.5.3. Determinación presuntiva de retenedores	39
1.5.5.4. Presunción de la autoridad fiscal ante la comprobación fiscal de ingresos	40
1.5.5.5. Presunción ante la omisión de registro de adquisiciones en contabilidad	42
1.5.5.6. Presunciones ante causales de determinación presuntiva	43
1.5.5.7. Presunción sobre información de terceros, en relación con el contribuyente	43

Resumen	45
Cuestionario	46
Cuadro sinóptico	47
CAPÍTULO 2. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN Y COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES FISCALES	49
2.1. Concepto de verificación y comprobación	51
2.2. Las visitas domiciliarias practicadas a los contribuyentes para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales	53
2.2.1. Contenido de la orden de visita	54
2.2.2. Procedimiento para las visitas domiciliarias	55
2.2.3. Obligaciones de los contribuyentes visitados	56
2.2.4. Reglas para el desarrollo de la visita domiciliaria	58
2.2.5. Plazos para que la autoridad lleve a cabo la conclusión de las visitas domiciliarias	63
2.2.6. Suspensión de los plazos para concluir la visita	63
2.2.7. Conclusión anticipada de las visitas domiciliarias	64
2.2.8. Plazo con que cuenta la autoridad para emitir la resolución donde determine las contribuciones omitidas	65
2.3. Las revisiones de gabinete y su procedimiento	66
2.4. El procedimiento para la revisión del dictamen de estados financieros y demás información	68
2.5. Otros medios de comprobación fiscal	69
2.6. Verificación de bienes y mercancías en transporte	70
2.7. La verificación de expedición de comprobantes fiscales	71
2.8. Acuerdos conclusivos	74
2.8.1. Momento para solicitar el acuerdo conclusivo	74
2.8.2. Procedimiento para tramitar el acuerdo conclusivo	74
2.8.3. Suspensión del plazo para concluir la visita de 12 meses	75
2.8.4. Condonación de multas	75
2.8.5. Impugnación de la resolución a un medio conclusivo	76
Resumen	77
Cuestionario	78
Cuadro sinóptico	79

CAPÍTULO 3. PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES	81
3.1. El sustento legal de las sanciones	83
3.2. Concepto de sanción administrativa	84
3.3. Tipos de sanción	84
3.3.1. Sanciones principales	84
3.3.1.1. Privación de la libertad	84
3.3.1.2. Multas	85
3.3.2. Sanciones accesorias	92
3.3.2.1. Recargos	92
3.3.2.2. Decomiso	93
3.3.2.3. La clausura del establecimiento	96
3.3.2.4. La pérdida de privilegios otorgados por la autoridad administrativa	96
3.4. Medidas de apremio	97
3.4.1. Auxilio de la fuerza pública	98
3.4.2. Imposición de multas	99
3.4.3. Decretar el aseguramiento precautorio de bienes	99
3.4.4. Solicitar se proceda por desobediencia a un mandato de autoridad competente fundado y motivado	101
3.5. Caducidad de las facultades de la autoridad para sancionar	102
3.6. La suspensión del plazo para que opere la caducidad	103
3.7. La presunción de buena fe por parte del contribuyente	104
Resumen	106
Cuestionario	107
Cuadro sinóptico	108
CAPÍTULO 4. EL PROCEDIMIENTO PENAL EN MATERIA FISCAL	109
4.1. Generalidades de los delitos en materia fiscal	111
4.2. Los delitos en materia fiscal	112
4.3. Procedimiento penal en materia fiscal	115
4.3.1. Requisitos procesales	116
Resumen	117
Cuestionario	118
Cuadro sinóptico	119

CAPÍTULO 5. EL PROCEDIMIENTO DE NOTIFICACIÓN DE ACTOS Y RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS	121
5.1. Concepto de notificación	123
5.2. Tipos de notificación	124
5.2.1. Buzón tributario, personales, correo certificado o mensaje de datos	124
5.2.2. Por correo ordinario o telegrama	127
5.2.3. Por estrados	127
5.2.4. Por edictos	128
5.2.5. Por instructivo	128
5.3. Momento en que surten efectos las notificaciones	129
5.4. Lugar donde deben realizarse las notificaciones	130
5.5. Notificaciones en el extranjero	132
5.6. Habilitación de terceros como notificadores	132
5.7. Sanción por notificaciones ilegales	132
Resumen	134
Cuestionario	135
Cuadro sinóptico	136
CAPÍTULO 6. PROCEDIMIENTO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL	137
6.1. El crédito fiscal, su privilegio	139
6.1.1. El privilegio de poder ejecutar sus propias resoluciones	140
6.1.2. Preferencia ante otros acreedores	140
6.1.3. Presunción de legalidad de los actos y resoluciones de la autoridad fiscal	141
6.1.4. Plazo para impugnar los actos y resoluciones administrativas	141
6.1.5. Derecho de retención	142
6.2. Las diversas garantías en materia fiscal	143
6.2.1. El depósito en dinero, carta crédito y otras formas de garantía financiera	143
6.2.2. Prenda o hipoteca	146
6.2.3. Fianza	147
6.2.4. Obligación solidaria	148
6.2.5. Embargo en la vía administrativa	150
6.2.6. Títulos de crédito o cartera de créditos	151

6.3. Ante quien se ofrece la garantía	151
6.4. Conceptos que comprende la garantía de interés fiscal	152
6.5. Casos en los cuales procede garantizar el interés fiscal	153
6.6. Formas de hacer efectivas las garantías del interés fiscal	153
6.7. Plazos para presentar la garantía del interés fiscal	154
6.8. Sustitución de garantías	154
6.9. Procedencia de la cancelación de la garantía del interés fiscal	154
Resumen	156
Cuestionario	157
Cuadro sinóptico	158
CAPÍTULO 7. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA	159
ADUANERA	
7.1. Procedimiento de retención de mercancías en las aduanas	161
7.2. Procedimiento de embargo precautorio de mercancías	162
7.2.1. Sustitución del embargo precautorio	164
7.2.2. Determinación de créditos fiscales cuando no aplique embargo precautorio	164
7.2.3. Mercancías excedentes o no declaradas embargadas	165
7.2.4. Mercancías extranjeras ilegales encontradas durante la práctica de una visita domiciliaria	165
7.2.5. Mercancías perecederas, animales vivos o automóviles o camiones embargados precautoriamente	166
7.2.6. Entrega de un bien sustituto	167
7.2.7. Resolución favorable obtenida por un particular	167
7.3. El procedimiento administrativo en materia aduanera	168
7.3.1. Concepto	168
7.3.2. Acta de inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	168
7.3.3. Plazo para que el interesado ofrezca pruebas	169
7.3.4. El interesado deberá señalar domicilio	170
7.3.5. Notificación al Interesado	170
7.3.6. Las Pruebas y alegatos	170
7.3.7. Resolución Administrativa	172
Resumen	174
Cuestionario	175

Cuadro sinóptico	176
CAPÍTULO 8. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	177
8.1. El procedimiento administrativo de ejecución (parte teórica)	179
8.1.1. Justificación del procedimiento económico coactivo	179
8.1.2. Concepto y denominación del procedimiento administrativo de ejecución	186
8.1.3. Naturaleza del procedimiento administrativo de ejecución	194
8.1.4. Las etapas del procedimiento administrativo de ejecución	201
8.2. El procedimiento administrativo de ejecución (parte práctica)	202
8.2.1. El requerimiento de pago (primera etapa)	202
8.2.2. El embargo de bienes (segunda etapa)	203
8.2.2.1. Embargo precautorio	205
8.2.2.2. Embargo en la vía administrativa	210
8.2.2.3. Embargo definitivo	213
8.2.3. El remate de bienes (tercera etapa)	222
8.2.4. La intervención de las negociaciones	230
Resumen.	233
Cuestionario.	234
Cuadro sinóptico.	236
Conclusiones y propuestas	237
Lista de referencias	238

Dedico esta obra con mucho afecto:

A mis padres: Macario Dimas García (†) y Lidia de los Reyes Soto

A mi esposa: María del Carmen Méndez Torres

A mis hijos Arturo, Christian y María Fernanda Dimas Méndez

*Por permitir que les robe un poco del tiempo destinado para ellos dedicándolo al estudio y trabajo,
sin embargo, saben que siempre están conmigo y quiero darles el ejemplo de no apartarse del camino
del estudio y la superación*

PRÓLOGO

Es importante destacar que el libro “*Derecho Procesal Fiscal. El Procedimiento Oficioso. ¿Complicado o sencillo?*”, es un esfuerzo de estudio e investigación, realizado no solo a la luz de la doctrina, las leyes y la jurisprudencia, sino también con un conocimiento práctico sobre la materia, lo que implica un gran esfuerzo, dedicación y entrega ilimitada en la realización de esta obra jurídica, que incluso no solamente va a ser de utilidad para los profesionistas y especialistas dedicados a la cotidiana aplicación de los diversos procedimientos, en los que se apoya la autoridad en su hacer cotidiano, sino también para los profesores y alumnos de los centros de estudios de educación superior.

La técnica que utiliza es magistral, ya que primero nos enseña qué es un procedimiento en materia fiscal y por qué no tiene que hacerse alusión a proceso fiscal. A continuación hace referencia a las diversas etapas del procedimiento en materia fiscal y la actuación al respecto de las autoridades administrativas o jurisdiccionales, así como a las formalidades esenciales del procedimiento, en donde se respeta la garantía de audiencia de los gobernados para que tengan una oportunidad razonable para expresar lo que a su derecho convenga, e incluso exhiba los elementos de prueba que considere convenientes, previos a los actos de privación; en forma posterior menciona las distintas clases de procedimientos administrativos.

Es trascendente señalar que en forma hábil y precisa, en cada procedimiento, señala su concepto y los elementos del mismo, apoyando sus razonamientos en criterios jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación, pero el libro no sólo se detiene a narrar y explicar los procedimientos, sino que es propositivo haciendo críticas muy oportunas a éstos cuando las considera convenientes, e incluso propone cambios que tienen que hacerse a la legislación conducente, para lograr mejorar la relación jurídica tributaria y ponerla más cerca de la justicia y lo más apartado posible de la arbitrariedad, es decir de un poder absoluto del Estado.

Además de que orienta al lector con cuadros sinópticos para que no se pierda en la abundante diversidad normativa que rige cada procedimiento, siendo excelente que al final de cada capítulo tenga un resumen y cuestionario de evaluación, lo que permite que el libro se convierta en un instrumento pedagógico básico para las universidades y centros de educación superior del país.

Dr. Hugo Carrasco Iriarte

INTRODUCCIÓN

Este trabajo es el resultado de la preocupación surgida al observar que los alumnos universitarios, tanto de licenciatura como de posgrado, confunden en ocasiones el procedimiento en materia fiscal y se les dificulta distinguir entre todos los procedimientos que establecen las disposiciones fiscales, cuál de ellos corresponde iniciar al gobernado, cuál corresponde iniciar, a la autoridad así como a cuál de esas partes corresponde ejercer su derecho de acción e iniciar una impugnación, para interponer un recurso o demanda en contra de actos o resoluciones emitidos por la autoridad administrativa o fiscal.

Por tal preocupación y para presentar la información de manera sencilla y comprensible, se hizo un análisis sobre el tema de derecho procesal fiscal en las universidades, donde se imparte la materia, predomina en el temario el estudio de lo referente al procedimiento contencioso, asimismo se investigaron otras obras relacionadas con el procedimiento en materia fiscal y aún y cuando se encontraron algunos libros con ese nombre, su contenido solo se enfocaba a estudiar el procedimiento contencioso administrativo desde su historia, competencia del Tribunal y procedimiento para su interposición y resolución, sin analizar ambos procedimientos y sin dejar claro al estudiante o contribuyente en qué fase y procedimiento se encuentran, por lo que, es importante efectuar las aclaraciones pertinentes.

El objetivo es analizar los procedimientos que se encuentran establecidos dentro de la materia fiscal y determinar si son complicados o sencillos, para ello, me permito clasificarlos en dos grandes rubros: el procedimiento oficioso y el procedimiento contencioso, dentro del presente trabajo sólo se analizará el procedimiento oficioso, es decir, los procedimientos que inicia la autoridad fiscal: los principios generales y comunes a los procedimientos en materia fiscal; el procedimiento de verificación de obligaciones fiscales; el procedimiento de comprobación del cumplimiento en materia tributaria; el procedimiento para sancionar el incumplimiento de las obligaciones fiscales; el procedimiento de notificación de actos y resoluciones administrativas; el procedimiento para garantizar el interés fiscal; el procedimiento administrativo en materia aduanera, el procedimiento penal en materia fiscal y el procedimiento administrativo de ejecución.

El desarrollo sigue la metodología general, el método de análisis, descriptivo y las técnicas de investigación indirectas, para concluir y determinar si es complicado o

sencillo el procedimiento administrativo oficioso, asimismo se realizarán propuestas de mejora y comentarios para un mayor entendimiento sobre la materia procesal fiscal destinada a los alumnos o estudiosos de la materia tributaria.

EL PROCEDIMIENTO OFICIOSO

CAPÍTULO I

EL PROCEDIMIENTO EN MATERIA FISCAL

1.1. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN FISCAL

Al determinar la obligación tributaria es relevante recordar que las obligaciones en materia fiscal se dividen en sustantivas y formales. Serán sustantivas las obligaciones que se refieran al pago de las contribuciones, mientras que serán formales todas aquellas que no tengan que ver con el pago como el inscribirse ante el registro federal de contribuyentes, el presentar algún aviso ante la autoridad fiscal, etc.

Debemos recordar que la fuente de las obligaciones mencionadas es la ley, lo anterior al pertenecer el derecho fiscal al derecho público, el cual se considera de interés general, a diferencia del derecho privado en donde solo interesa a las partes y en el cual las obligaciones tienen como fuente no la ley, sino un acuerdo de voluntades el cual puede ser bilateral o unilateral, como puede ser un contrato.

Las obligaciones fiscales nacen de la ley, ya se encuentran ahí, solo que de manera general y abstracta, son requisitos que deben tener las normas que se encuentran dentro de las legislaciones; es decir, son normas que van dirigidas a todos y a nadie, (hecho imponible) hasta que un sujeto persona física o moral, realiza la conducta ahí descrita, (hecho generador) que al materializar lo descrito por la norma automáticamente adquieren obligaciones con las autoridades fiscales y surge lo que se ha llamado la relación tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, ambos se deberán entonces derechos pero también obligaciones.

Se puede establecer que las obligaciones fiscales surgen de la ley, y que requieren de actos posteriores para estar en condiciones de conocer la cuantía o monto que se debe pagar a la autoridad, como resultado de encuadrar en una situación jurídica o de hecho establecida por la misma; a esos actos posteriores se les llama determinación, y ésta puede ser efectuada por el sujeto pasivo, sujeto activo o por ambos.

1.1.1. Procedimiento o proceso

Las preguntas que en ocasiones nos hacemos son las siguientes: ¿Estamos frente a un procedimiento o a un proceso?, ¿por qué llamar procedimiento en materia fiscal y por qué no llamarlo proceso en materia fiscal?

José Ovalle Favela, menciona que cuando el tercero ajeno que decide el conflicto es un órgano jurisdiccional del Estado, un juzgador con facultades no sólo para emitir una resolución obligatoria para las partes, sino también para imponerla por sí mismo en forma coactiva, se está frente al proceso; que el proceso es la solución heterocompositiva, es decir la solución imparcial, a cargo de un órgano de autoridad del Estado, el juzgador que interviene a instancia de una de las partes y

cuya autoridad deriva del imperio del propio Estado y de la fuerza de la ley¹.

Sergio Francisco de la Garza, señala que la materia fiscal es una materia administrativa por naturaleza, y tributaria por calificación; y que no todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es un procedimiento, y menciona que según varios autores es: “rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad”, que puede ser jurisdiccional o no. En cambio, proceso implica siempre litigio, composición².

Cuando hablemos de la materia fiscal podremos señalar que se trata de un procedimiento fiscal sea jurisdiccional o no, aún y cuando sea seguido en forma de juicio, pero diremos que es un proceso fiscal, cuando exista alguna controversia, litigio entre las partes y sea un tercero quien dirima esa controversia.

1.1.2. Etapas del procedimiento en materia fiscal

Aún y cuando podemos observar varias clases de procedimientos administrativos, como los procedimientos coercitivos, los ejecutivos y los de impugnación; las etapas del procedimiento en materia fiscal son dos; la etapa oficiosa y la contenciosa.

Lo anterior tomando en cuenta que el derecho de iniciar algún tipo de procedimiento lo efectúa la autoridad o el gobernado quien es considerado el sujeto pasivo de la relación tributaria; es decir cuando el contribuyente lleva una actividad económica de la cual busca un lucro, automáticamente cae en la hipótesis establecida en la ley lo que se ha llamado (hecho imponible), al materializar esa hipótesis, realiza lo que es el (hecho generador); y al ejercer el derecho a realizar una actividad o trabajo en este país, ya ahí desde ese momento nació automáticamente la (relación tributaria) entre el gobierno y el gobernado, es decir ya ambos se deben derechos y obligaciones, el gobernado debe darse de alta en la Secretaria de Hacienda y la autoridad tiene la obligación de proporcionarle todos los elementos y facilidades para que cumpla dicha obligación.

Así como también existe el derecho del gobernado a exigir ese derecho a la información para no caer en errores y que por ello le imponga alguna multa la autoridad, y el derecho que ya tiene la autoridad para exigirle que se registre ante ella, pues en caso de no hacerlo lo sancionará y por supuesto exigirá el cumplimiento de todas las demás obligaciones que establece la ley para quien realice esa actividad; por ejemplo el pago de contribuciones (obligación sustantiva) o presentar algún tipo

¹ OVALLE FAVELA, José, (2005). *Teoría General del Proceso*, 6ª edic., Oxford, México, p. 29

² DE LA GARZA, Sergio Francisco, (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edic., Porrúa, México, p. 669.

de aviso como el registro, cambio de domicilio, aumento de obligaciones, suspensión de actividades, apertura de establecimiento etc. (obligación formal).

El sujeto pasivo es quien realiza o inicia un procedimiento para incorporarse al padrón fiscal. Los procedimientos de la autoridad tienen dos etapas: la etapa oficiosa y la etapa contenciosa; oficiosa se refiere a todos los procedimientos que realiza la autoridad *motu proprio*, es decir ella inicia el procedimiento, esté de acuerdo el gobernado o no; por ejemplo, el procedimiento de notificación, el de ejecución, el de revisión; en cambio estaremos frente al procedimiento contencioso cuando exista *litis* o controversia entre la actuación de la autoridad y el gobernado.

A diferencia del procedimiento oficioso iniciado por la autoridad *motu proprio*, el procedimiento contencioso puede surgir al ejercer su derecho de acción tanto el gobernado como la autoridad; por ejemplo si el gobernado no está de acuerdo con la resolución de la autoridad estará en su derecho de impugnarla iniciando un (juicio de nulidad), para buscar que el tribunal declare nula la resolución emitida por la autoridad administrativa; sin embargo, también la autoridad puede impugnar esa misma resolución siempre que le cauce algún perjuicio lo que se ha llamado como (juicio de lesividad), ya que la autoridad considera que hay una lesión a sus intereses, por lo que está en su derecho de impugnar su propia resolución.

Sergio Francisco de la Garza, menciona:

...el procedimiento administrativo tributario es esencialmente oficioso. El interés que procura es fundamentalmente el interés público, esto es, el de la necesidad de obtener los ingresos o recursos para satisfacer los gastos públicos. Por tanto, nadie espera que lo impulse sino la propia Administración, la cual tiene la responsabilidad de lograr el objetivo que se propone, que es el de hacer ingresar los recursos a las cajas del Estado o proveer de otros modos indirectos a la tutela de ese interés, y que en el código fiscal de 1938, precisamente se calificaba con el término “oficioso” al procedimiento administrativo fiscal³.

1.1.3. Autoridades administrativas o jurisdiccionales en el procedimiento fiscal

En el procedimiento fiscal interviene la autoridad administrativa, siempre y cuando los procedimientos se lleven a cabo ante ésta, toda vez que al salir de su ámbito puede tramitarse ante una autoridad judicial, y tomando en cuenta que la autoridad

³ Ídem. p. 684.

administrativa es la encargada de la administración pública, siendo en este caso su representante el presidente de la república, quien a través de sus secretarías de estado se encarga del funcionamiento y supervisión de la administración pública.

El artículo 90 Constitucional establece que la administración pública federal será centralizada y paraestatal, conforme a la ley orgánica que expida el congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la federación que estarán a cargo de las secretarías de estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del ejecutivo federal en su operación⁴.

En cuanto a las autoridades jurisdiccionales, éstas son las que se encargan de dirimir los conflictos del orden judicial que se suscitan entre los particulares o entre los particulares y el Estado, para ello el artículo 94 Constitucional establece que: “Se depositará el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.

En materia fiscal-administrativa también encontramos al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ahora (Tribunal Federal de Justicia Administrativa), entendiendo por jurisdicción administrativa, según Manuel Lucero Espinosa, la manifestación del Estado que tiene por objeto resolver las controversias que se plantean entre dos partes con intereses contrapuestos, que son sometidos a la consideración de su órgano estatal, el cual actúa de manera imparcial. Continúa manifestando que la jurisdicción administrativa se refiere a las instancias que tienen los gobernados para impugnar los actos administrativos ante tribunales, sean administrativos o judiciales. Y que por lo tanto se justifica el establecimiento de tribunales que resuelvan las controversias entre administrados y la administración pública, por la necesidad de establecer un límite a las prerrogativas de los órganos administrativos, ya que se les impide, por un lado, que sean ellos los que revean el acto y, por otra parte, el sometimiento ante un tribunal imparcial que se encarga de dirimir el conflicto. Y que por lo tanto el contencioso administrativo constituye un medio de control jurisdiccional de los actos de la administración pública, puesto que representa una instancia por medio de la cual los administrados pueden lograr la defensa de sus derechos e intereses, cuando se ven afectados por actos administrativos ilegales⁵.

⁴ ANDRADE SÁNCHEZ, Eduardo, (2016). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, 3ª edic., Oxford, México, p. 238.

⁵ LUCERO ESPINOSA, Manuel, (2000). *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, 6ª edic., Porrúa, México, pp. 14-17.

Raúl Rodríguez Lobato menciona que, la tramitación del procedimiento fiscal se lleva a cabo ante autoridad administrativa o jurisdiccional, según se trate de la fase oficiosa o contenciosa del procedimiento, y que son autoridades administrativas aquellas que forman parte del órgano del Estado encargado de la ejecución en la esfera administrativa de las leyes impositivas, en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los organismos correspondientes de las entidades federativas y los municipios.

Las autoridades administrativas se clasifican en administradoras y exactoras, las primeras son las que tienen a su cargo la administración de los tributos y las segundas las que únicamente recaudan los tributos y ejecutan en la esfera administrativa las órdenes o resoluciones de las autoridades administradoras.

Continúa señalando que las autoridades jurisdiccionales son aquellas que en los términos de la ley ejercen jurisdicción, es decir tienen a su cargo dirimir las controversias entre el gobernado y el fisco. Estas autoridades se clasifican en administrativas y judiciales, según formen parte del poder judicial o del poder ejecutivo, esta clasificación atiende al aspecto formal u orgánico de la autoridad ya que del punto de vista material ambas ejercen una función jurisdiccional.

Las autoridades jurisdiccionales administrativas pueden ser una dependencia del órgano del Estado que tiene a su cargo la ejecución en la esfera administrativa de las leyes tributarias, o un tribunal administrativo dotado de plena autonomía la primera conoce y resuelve los recursos administrativos y la segunda los juicios administrativos⁶.

1.2 FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO

José Ovalle Favela, menciona que se denomina así a las condiciones fundamentales que deben satisfacer el proceso jurisdiccional y procedimiento administrativo para otorgar al posible afectado por el acto privativo una razonable oportunidad de defensa, y para que esas formalidades se cumplan es necesario que se den las siguientes condiciones:

1. La primera condición consiste en proporcionar al demandado o al posible afectado una noticia completa ya sea de la demanda presentada por la parte actora, con sus documentos anexos, o ya sea del acto privativo de derechos o posesiones que pretenda realizar la autoridad administrativa.

⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, (2007) *Derecho Fiscal*. 2ª edic., Oxford, México, pp. 198-200.

Se satisface por medio de un *emplazamiento o citación* que le permita conocer plenamente la demanda de la parte actora, con sus documentos anexos, así como la resolución en la que el juzgador haya admitido aquella y señalado el trámite subsecuente. Se requiere, además, que en las leyes procesales se otorgue al demandado una *oportunidad razonable para que pueda contestar la demanda*, de modo que el tiempo de que disponga para hacerlo realmente se lo permita. El procedimiento administrativo también se debía iniciar con la notificación personal.

2. la segunda condición consiste en otorgar a las partes o al posible afectado una oportunidad razonable para aportar las pruebas pertinentes y relevantes para demostrar los hechos en que se funden. El derecho a la prueba, admitan las pruebas pertinentes e idóneas que ofrezcan; se practiquen y sean valoradas.
3. Como tercera condición, se debe otorgar a las partes y al posible afectado una oportunidad para que expresen alegatos, es decir, para que formulen argumentaciones jurídicas con base en las pruebas practicadas.
4. Por último, se debe concluir con una resolución en la que el juzgador o la autoridad administrativa decida el litigio o el asunto planteado⁷.

Respecto a las anteriores condiciones que se deben cumplir para tener por satisfechas las formalidades esenciales del procedimiento, por las autoridades, basta resumirlas en que haya una notificación por parte de la autoridad hacia el gobernado; que se le otorgue un periodo probatorio para acreditar su dicho; que exista la fase de alegatos para las partes y al final que se dicte una sentencia o resolución, ello será suficiente para tener por satisfecho el requisito de las formalidades esenciales del procedimiento.

Al respecto la Suprema Corte de la Nación ha establecido lo siguiente:

Registro No. 200234

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

II, Diciembre de 1995

Página: 133

Tesis: P./J. 47/95

Jurisprudencia

⁷ OVALLE FAVELA, José. (2002). *Garantías Constitucionales del Proceso*, 2ª edic., Oxford, México, pp. 117-120.

Materia(s): Constitucional, Común

FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.

La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga **“se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento”**. Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

Época: Novena Época

Registro: 188308

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XIV, Diciembre de 2001

Materia(s): Administrativa

Tesis: VI.3o.A.52 A

Página: 1686

AMPLIACIÓN DE DEMANDA Y ALEGATOS EN MATERIA FISCAL. CUANDO SE OMITE CONCEDER ESE DERECHO, PREVISTO LEGALMENTE, SE VIOLAN LAS FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO.

Cuando se alegue que el acto administrativo no fue notificado o lo fue ilegalmente, al tener por contestada la demanda se debe conceder a la actora el derecho de ampliar la misma, por estarse en la hipótesis de los artículos 209 bis, fracción II

y 210, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, para que el actor esté en aptitud de exponer lo que a su interés convenga; o bien, si la Sala Fiscal considera que no se está en ese supuesto, así debe expresarlo en el acuerdo respectivo y dejar en manos de la actora controvertir tal actuación, pero no privarla de ese derecho, así como de formular alegatos, en transgresión clara a la garantía de audiencia que tutela el artículo 14 constitucional. Lo anterior, debido a que, como lo ha sustentado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 47/95, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, diciembre de mil novecientos noventa y cinco, página ciento treinta y tres, **las formalidades esenciales del procedimiento son las que garantizan una adecuada y oportuna defensa previa al acto privativo y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas, por lo que de no respetarse estos requisitos, se deja de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado**⁸.

1.3. CLASES DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.

Existen diferentes clases de procedimientos administrativos, dependiendo de la clasificación que realice cada estudioso del derecho, así tenemos por ejemplo la clasificación que realiza Sergio Francisco de la Garza, al señalar que la clasificación que tiene nuestro sistema tributario comprende el siguiente:

- a) Procedimientos Preparatorios y de control previo que se refieren a todos los actos realizados por la Administración para establecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente.
- b) Procedimientos de determinación, por virtud del cual la Administración indaga la producción de hechos generadores que le han sido o no declarados, revisa las

⁸ Jurisprudencia y tesis emitida por el Poder Judicial Federal, recuperada de: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>, el 22 de mayo de 2017.

declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga;

c) Procedimientos de reembolso y de extinción de créditos fiscales;

d) Procedimientos coercitivos que utiliza la Administración para hacer cumplir sus determinaciones;

e) Procedimientos de ejecución forzosa y:

f) Procedimientos de impugnación que la ley establece para la protección de los derechos de los contribuyentes.⁹

En el punto 1.1.2. del presente capítulo se refirieron algunas clases de procedimientos administrativos, sin embargo todos ellos, pueden encontrarse dentro de dos fases o etapas del procedimiento como lo es la fase oficiosa y la fase contenciosa, por lo que una primer clasificación de los procedimientos en materia fiscal, lo es dependiendo de qué se trata cada uno de ellos, por ejemplo procedimiento de garantías, procedimiento de notificación, procedimiento de ejecución, procedimiento de impugnación, procedimiento de verificación, etc., sin embargo todos ellos se pueden colocar en dos grandes fases como son la oficiosa y la contenciosa, entendiéndose por oficiosa aquella que es de interés público, es decir, que le interesa llevarla a cabo más que al contribuyente o gobernado a las autoridades tributarias, ya que de ello depende que realice la recaudación suficiente para sufragar el gasto público, por lo que es responsabilidad del gobierno a través de la secretaría correspondiente llevar a cabo todas las acciones necesarias para lograr la imposición y recaudación de las contribuciones.

En relación con la fase contenciosa, pues estaremos en presencia de ésta, cuando a diferencia de la oficiosa que le corresponde a la autoridad impulsar el procedimiento, le corresponde al gobernado impulsar esta fase, al considerar que le causa agravio o perjuicio la resolución o acto de autoridad, es decir cuando existe un conflicto de intereses entre los gobernados y las autoridades, conflicto que le corresponderá resolver a la propia autoridad si hablamos de un recurso ordinario como el recurso de revocación o inconformidad, o que resolverá una autoridad diferente ya sea administrativa como lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa) o en su caso las Instituciones del Poder Judicial.

⁹ Op. cit., nota 2, p. 675.

No obstante lo anterior veremos más adelante que también la autoridad puede impulsar o iniciar el procedimiento contencioso como iniciar el juicio de lesividad, en donde la autoridad fungirá como demandante y el gobernado como demandado.

1.4. LA OBLIGACIÓN FISCAL, DEFINICIÓN Y TIPOS

La obligación fiscal es definida por Emilio Margáin como, el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.¹⁰

Como se puede observar los elementos que comprende la obligación fiscal en general deben contener los elementos consistentes: Que exista un vínculo jurídico entre ambas partes; que existe un sujeto pasivo (gobernado), un sujeto activo (autoridad), y un deber que consiste en dar (dinero o especie).

El vínculo o relación entre ambos sujetos, nace a partir de que el sujeto pasivo lleva a cabo el hecho generador que es realizar la conducta establecida en la ley fiscal, la cual se denomina hecho imponible, a partir de que el gobernado lleva a cabo la materialización de la conducta descrita en la ley fiscal, surge la obligación en general, obligación que se divide en sustantiva y formal.

La obligación sustantiva, consiste en la obligación que tiene el sujeto pasivo de la relación tributaria para contribuir al gasto público, tal y como lo establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, por lo que satisface esa obligación al pagar sus contribuciones, como se observa es una obligación de dar, que en este caso es dinero, bienes o servicios para cubrir el pago de las contribuciones.

Sergio Francisco de la Garza define la relación jurídica tributaria sustantiva principal, señalando que es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.¹¹

En cuanto a la obligación formal, podemos decir que, son todas aquellas obligaciones de naturaleza administrativa que debe cumplir el gobernado para estar en condiciones de llevar a cabo el cumplimiento de la obligación sustantiva, es decir, sin la realización o cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones formales

¹⁰ Op. cit., nota 6, p. 110.

¹¹ Op. cit., nota 3, p. 455.

no se podría concretizar la obligación sustantiva, como ejemplo de obligaciones formales tenemos: inscribirse en el registro federal de contribuyentes, proporcionar información que solicite la autoridad, presentar los avisos de cambios de domicilio, de cambio de actividad, de suspensión de actividades, declaraciones informativas, y en general todas aquellas que no se refieran al pago de una contribución; podemos terminar diciendo que son obligaciones de hacer, no hacer y tolerar; por ejemplo de hacer, presentar los avisos ante la autoridad, darse de alta ante la autoridad fiscal, de no hacer, no importar mercancía sin el pago de los impuestos tanto internos como al comercio exterior y de tolerar, pues tolerar que la autoridad llegue a nuestro domicilio y revise nuestra información, realice la verificación de mercancías o bienes con la finalidad de observar si existen bienes para embargo, realice auditorías en nuestras negociaciones, etc.

1.5. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Es importante analizar el tema de la determinación de la obligación fiscal, toda vez que puede ser el primer acto de la autoridad o bien el primer acto que realice el contribuyente o gobernado, ya que una vez que se haya obtenido su registro federal de contribuyentes (RFC), el siguiente paso es saber qué obligaciones tiene, si son sustantivas y formales, saber cuándo se debe cumplir con una y/o con otra. Al hablar de determinar la obligación fiscal, estamos hablando de hacer líquida la obligación y saber cuánto debe pagarse por concepto de contribuciones, pues esa obligación de determinación corresponde al contribuyente y excepcionalmente a la autoridad.

1.5.1. Concepto de determinación

Giuliani Fonrouge, define a la determinación o liquidación de la obligación fiscal diciendo que:

...consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.¹²

La determinación es hacer líquida la deuda es decir, conocer cuánto le corresponde pagar al sujeto pasivo, que como ya sabemos a la cantidad que debe pagar se le llama

¹² GIULIANI FONROUGE, cit. Por SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO,(2000), *Derecho Fiscal Mexicano*, tomo I, 12ª edic., Cárdenas, México, p.338.

crédito fiscal de acuerdo a lo establecido en el artículo 4 del Código Fiscal Federal, el cual establece que:

son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos 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.¹³

1.5.2. El sujeto en relación a la determinación tributaria

Para estar en condiciones de realizar la determinación de la obligación fiscal, es importante considerar que estamos hablando de una ley de carácter fiscal, la cual como sabemos es una ley autoaplicativa, es decir, es la regla general, cada sujeto pasivo al realizar una conducta tipificada dentro del Código Fiscal como sujeta a un régimen tributario, debe cumplir ciertas obligaciones, obligaciones que él solo se debe determinar, ya que el Estado le da esa confianza y le permite que sea él quien se aplique la ley y determine cuánto es lo que debe pagar por concepto de contribuciones; ahora bien, por excepción la autoridad puede llevar a cabo esa determinación, por ejemplo cuando la autoridad ejerce sus facultades de comprobación y realiza una auditoría al contribuyente y detecta que no ha cumplido correctamente con su obligación procede a determinarle una cantidad a su cargo.

Lo anterior hablando de los impuestos que como una especie de contribución se debe pagar al Estado; sin embargo, también el Estado puede llevar a cabo la determinación del pago de la contribución, sin tomar en cuenta al gobernado por ejemplo, en el pago de derechos, el Estado no pide la opinión del gobernado y emite una Ley Federal de Derechos en la cual establece cuál es el monto que debe pagar cada gobernado que quiera utilizar algún servicio que presta el Estado, por ejemplo el pago de un acta de nacimiento, de matrimonio, de defunción, el pago por el derecho a tener una concesión, el pago por la emisión de un pasaporte, en estos casos es el Estado quien de manera unilateral señala cuanto se debe pagar por esta contribución denominada derechos.

El artículo 6, tercer párrafo, del Código Fiscal Federal, establece que:

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo

¹³ Fisco Agenda 2017, *Código Fiscal de la Federación*, Isef, México, 2017, p.3.

disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.¹⁴

De lo anterior se desprende que corresponde tanto al sujeto pasivo como activo de la relación tributaria determinar la obligación fiscal.

1.5.3. Clases de determinación en materia fiscal

La determinación de la obligación fiscal no es nada sencilla, es complicado poder determinar cuánto es lo que debe pagar por concepto de alguna contribución el gobernado; ahora bien, como ya observamos la obligación de realizar la determinación de las contribuciones de acuerdo a lo establecido en el artículo 6 del Código Fiscal Federal, le corresponde a los contribuyentes y por excepción a la autoridad, sin embargo el problema se presenta para ambos cuando el contribuyente no cuente con una base para ello, es decir, lo más sencillo es que el contribuyente cuente con todos los elementos para poder llevar a cabo tal determinación como son los libros contables, los comprobantes fiscales, las declaraciones provisionales y todos aquellos elementos que le sean indispensables para realizar una correcta determinación, si es así, no es tan complicado porque le corresponda a él o le corresponda a la autoridad y ahí se encuentran los elementos o base para realizarlo; el problema es cuando la autoridad detecta contribuyentes que omiten cumplir con esas obligaciones fiscales y entonces deberá realizar una determinación presuntiva, es decir, va a suponer que el contribuyente obtuvo tales o cuales ingresos y sobre ellos le finca un crédito fiscal, el cual debe pagar el contribuyente, al menos que desvirtúe las presunciones de la autoridad.

1.5.4. La base cierta en relación a la determinación tributaria

La base para la determinación fiscal es fundamental, toda vez que de ella dependerá la certeza o no de lo que se está declarando al pagar las contribuciones, como lo establecí en el punto anterior es fundamental que los contribuyentes hagan conciencia en llevar toda la información y documentos fiscales en orden para que puedan cumplir en forma correcta y dentro del plazo establecido, ya que si no lo hacen así se complicará para ellos al momento de querer determinar y saber cuánto van a pagar de contribuciones, así mismo estarían en desventaja al no tener elementos

¹⁴ *Ídem*, p. 4.

con los cuales probar a la autoridad lo que afirman como puede ser que tuvieron una cantidad determinada de ingresos, porque la autoridad tiene la facultad de determinar ingresos presuntos, es decir, van a dar por cierto que el contribuyente tuvo una cantidad de ingresos cuando en realidad tal vez no es así.

La determinación de la base que puede hacer el Estado, es solo con los elementos que le pueda proporcionar el contribuyente, en caso contrario al no obtener la información de éste, la autoridad realizará lo conducente para poder determinar de manera presuntiva, lo cual no quiere decir de manera arbitraria sino que realizará las gestiones como puede ser compulsas de documentos, requerir información de terceros, para contar con elementos sólidos que puedan esclarecerle y decirle cuantos ingresos tuvo el contribuyente y cuanto le corresponde pagar, ahora bien, si el contribuyente no está de acuerdo con esa determinación presuntiva, pues tiene los medios de impugnación para hacerlos valer y tratar de desvirtuar lo afirmado por las autoridades fiscales, por lo anterior es de suma importancia la base cierta para la determinación de la obligación fiscal.

1.5.5. La base presuntiva en la determinación de obligaciones

Como ya se estableció anteriormente tanto el contribuyente como la autoridad deben realizar una determinación sobre una base cierta, sin embargo, cuando no existe esta posibilidad pues deberá hacerlo la autoridad de manera presuntiva, es decir va a determinar el monto a pagar de contribuciones solo son presunciones, esas presunciones no son al arbitrio de la autoridad, sino que deben estar sustentadas en la documentación o información que tenga el contribuyente y que le entregue a la autoridad, o bien con información que ésta pueda obtener de terceros que tengan o hayan tenido una relación con el contribuyente revisado.

Es importante tomar en cuenta los siguientes aspectos en relación a la determinación presuntiva que hace la autoridad fiscal:

- Los casos en los que procede la determinación presuntiva de la utilidad fiscal.
- Procedimiento para la determinación presuntiva.
- Determinación presuntiva de retenciones.
- Presunción de la autoridad fiscal ante la comprobación de ingresos.
- Presunción ante la omisión de registro de adquisiciones en contabilidad.
- Presunciones ante causales de determinación presuntiva.
- Presunción de información de terceros.

Los anteriores aspectos se analizarán de manera superficial, toda vez que la finalidad no es hacer un estudio a fondo de ellos, sino que se tenga el conocimiento sobre su existencia y en caso de requerir analizarlos a profundidad, se puede consultar el Código Fiscal Federal.

1.5.5.1. Los casos en los que procede la determinación presuntiva de la utilidad fiscal

En las siguientes situaciones procede la determinación presuntiva de la utilidad fiscal:

- Cuando los contribuyentes se opongan a la revisión de las autoridades.
- Cuando no proporcionen la contabilidad.
- Cuando haya irregularidades en la contabilidad.
- Cuando no lleven control y valuación de inventarios.
- Cuando no utilicen las máquinas registradoras de comprobación fiscal.
- Cuando existan otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten conocer las operaciones.

1.5.5.2. Procedimiento para la determinación presuntiva

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

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.
- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

1.5.5.3. Determinación presuntiva de retenciones

Las autoridades fiscales también pueden realizar una determinación presunta de las contribuciones que se debieron haber retenido cuando aparezca omisión en la

retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Si las retenciones son sobre sueldos y el retenedor tiene más de 20 trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:

I. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al periodo que se revisa.

II. En el caso de que el retenedor no hubiera efectuado pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, se considerará que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al periodo que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previstas en el artículo 136 de la ley federal del trabajo, se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, elevado al periodo que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

1.5.5.4. Presunción de la autoridad fiscal ante la comprobación de ingresos

Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

- Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.
- Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.
- Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o

actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Ahora bien, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

- Se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a **\$1 285 670.00** en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones. No se aplicará lo dispuesto anteriormente cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.
- Se presumirá que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y esta no los registre en contabilidad.
- Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.
- Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.
- Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad.
- Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando este no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:
 - a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.
 - b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción antes descrita operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

1.5.5.5. Presunción ante la omisión de registro de adquisiciones en contabilidad

Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de realizar las operaciones siguientes:

- El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.
- la cantidad resultante se sumara al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

El porcentaje de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinara dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente, el costo se determinara según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

La presunción antes establecida no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

Igual procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerara el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo.

1.5.5.6. Presunciones ante causales de determinación presuntiva

Cuando los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 del Código Fiscal Federal, y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

- Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.
- Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicara la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinara previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la ley del impuesto sobre la renta.

1.5.5.7. Presunción sobre información de terceros, en relación con el contribuyente

Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por este, cuando:

- Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.
- Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.
- Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el

contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

- Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

En el presente capítulo hemos analizado las generalidades de los procedimientos, ya que si vamos a hablar del procedimiento oficioso en materia fiscal, es inminente que quien estudie este libro conozca dichos elementos para posteriormente hablar de un tema de suma importancia en esta materia, ya que todo inicia con quien realiza la determinación de la obligación fiscal si la autoridad o el contribuyente, tomando en cuenta que la determinación de la obligación fiscal es una de las primeras actividades que realiza la autoridad o el particular.

Como hemos mencionado la determinación del pago de contribuciones corresponde a los contribuyentes, sin embargo también lo hace la autoridad por excepción pero solamente hablando de impuestos, toda vez que las demás contribuciones como los derechos, es dicha autoridad quien determina el monto a pagar por los servicios que presta el Estado, lo cual refiere en la Ley Federal de Derechos, por lo anterior, considere de suma importancia en el primer capítulo hablar de la determinación fiscal, para posteriormente analizar otro procedimiento que puede hacer la autoridad de manera oficiosa como la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos pasivos de la relación fiscal.

Como podemos observar no resulta sencillo conocer y aplicar tanto los conceptos generales tratados en este capítulo como los procedimientos que se deben llevar a cabo para determinar como contribuyentes nuestras obligaciones fiscales, por lo que tarde o temprano puede existir un error al tratar de cumplir con las disposiciones a que estamos sujetos en esta materia.

RESUMEN

En este capítulo se llevó a cabo el análisis de las generalidades del procedimiento administrativo, para sentar las bases generales para los demás procedimientos. Se determinan tipos de obligaciones fiscales, requisitos del procedimiento administrativo, definir si se trata de un procedimiento o proceso, señalar cuáles son las clases de procedimientos, realizar una definición de obligación fiscal, así como analizar el concepto de determinación y dejar claro cuando se trata de una determinación de las obligaciones fiscales con base y cuando se trata de una determinación de obligaciones, sin base fija y para lo cual necesitamos determinar la obligación a través de presunciones, determinar y hacer líquida la deuda, con lo cual se quiere dejar claro cuánto es el dinero que debe pagarse por concepto de dicha obligación y para ello es necesario que el contribuyente cuente con una base fija, por ejemplo una persona que labora por salarios, su base fija para determinar cuánto va a pagar de contribuciones es el sueldo que se le paga, claro restándole los ingresos exentos de pago de contribuciones, así como las deducciones a que tenga derecho y así quedará una cantidad base para poder aplicar las tarifas correspondientes, por ejemplo la del impuesto sobre la renta y de esa forma podrá saber cuánto le corresponde pagar.

Sin embargo, cuando el contribuyente no cuenta con esa base fija, la autoridad tendrá que determinarla en base a presunciones, sin embargo como es una presunción humana, ésta puede ser desvirtuada por los contribuyentes.

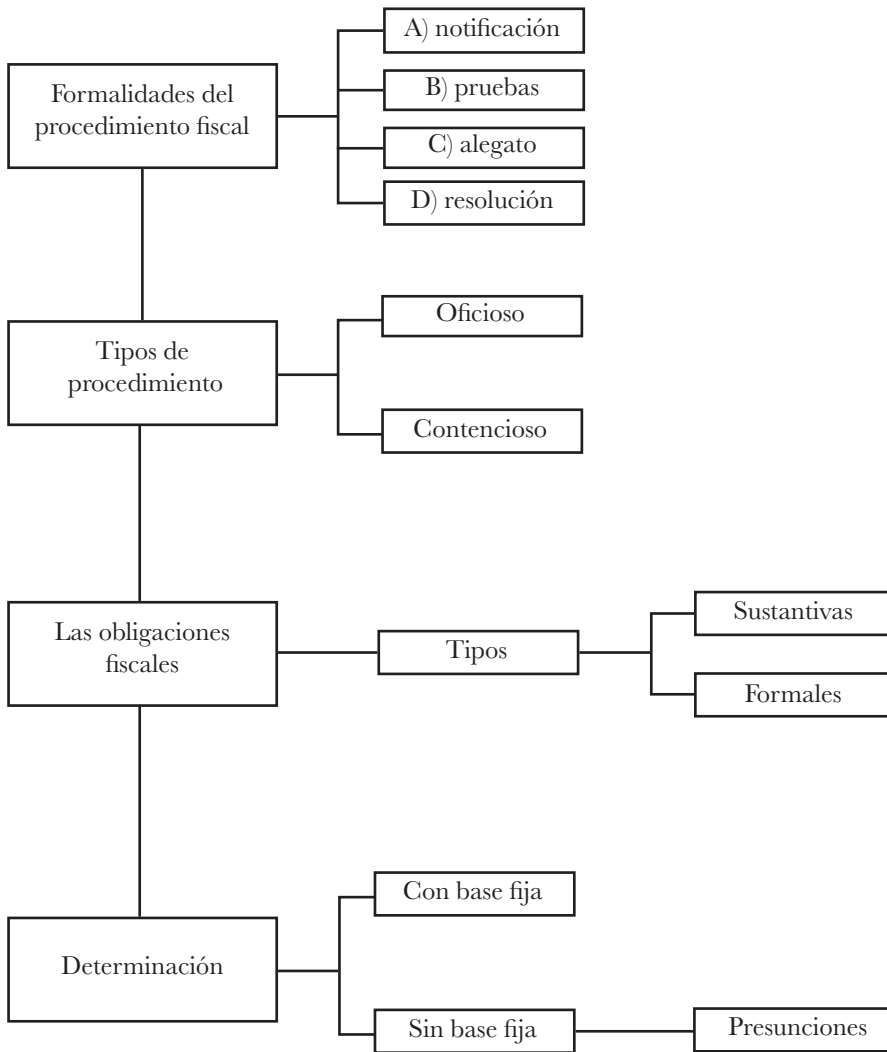
Por lo que podemos observar en este capítulo, no es sencillo realizar dicha determinación para un contribuyente que conociendo o desconociendo la norma fiscal, de todas formas se le complica dicha determinación fiscal, por lo que considera necesario acudir a solicitar ayuda para tal efecto, ya sea gratuita ante las oficinas del Servicio de Administración Tributaria o bien ante un contador particular.

CUESTIONARIO

1. Mencione los tipos de obligaciones fiscales.
2. ¿Cuáles son las formalidades esenciales del procedimiento?
3. Mencione las clases de procedimiento.
4. Defina la obligación fiscal.
5. Explique los tipos de obligaciones fiscales.
6. ¿Cuál es el concepto de determinación?
7. ¿Quiénes son los sujetos de la relación tributaria?
8. Mencione 3 ejemplos en los cuales procede la determinación presuntiva.
9. ¿En qué consiste la determinación presuntiva de retenciones?
10. ¿En qué consiste la determinación presuntiva de ingresos?

Cuadro sinóptico

Procedimiento para determinar la situación fiscal



CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN Y COMPROBACIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

2.1. CONCEPTO DE VERIFICACIÓN Y COMPROBACIÓN

Es interesante analizar los anteriores conceptos toda vez que, según el análisis realizado en diversos diccionarios nos llevan a concluir que *verificar* y *comprobar* se refieren a lo mismo, sin embargo tal parece que la autoridad hacendaria le da otro sentido.

Hugo Carrasco Iriarte en su diccionario de derecho fiscal señala que comprobación significa:

Facultad que tienen las autoridades fiscales para investigar y **verificar** la documentación que llevan, expiden y obtienen los contribuyentes con motivo de sus actividades, a fin de determinar si han cumplido con las disposiciones fiscales establecidas en leyes y en reglamentos impositivos, así como para **comprobar** si han pagado correctamente las contribuciones causadas y sus accesorios, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en su caso ejercer la acción penal y para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios.¹⁵

Como se puede observar tanto el concepto de verificar y de comprobar se encuentran dentro de lo que es la facultad de comprobación.

Ahora bien, según el diccionario USUAL:

Verificación es:

prueba, probanza, comprobación, cotejo, examen, revisión, cumplimiento de lo anunciado, realización de un proyecto y verificar es: “probar la verdad de lo dudoso o de lo impugnado por la falsedad, comprobar la realidad o exactitud de algo, examinar, reconocer, efectuar, cumplir, realizar, hacer, ejecutar, revisar.”¹⁶

Hugo Carrasco Iriarte, señala que verificación, es: “*Acción y efecto de probar que una o varias partidas, cuentas, libros o estados financieros son ciertos y exactos.*”¹⁷

Comprobación, “es la facultad que tienen las autoridades fiscales para investigar y verificar la documentación que llevan, expiden y obtienen los contribuyentes, con motivo de sus actividades a fin de determinar si han cumplido con las disposiciones

¹⁵ Carrasco Iriarte, H., (1998), *Diccionario de Derecho fiscal*. Oxford, México, p.106.

¹⁶ Diccionario de Derecho Usual, Tomo IV, 11, edic., Heliasta, S.R.L., Argentina, 1976, p. 388.

¹⁷ Carrasco Iriarte, H., (2002), *Diccionarios jurídicos temáticos*, 2ª, serie, Derecho Fiscal, 2ª parte, volumen 3, 2ª edic., Oxford, México, p. 922.

fiscales, establecidas, tanto en leyes como en reglamentos impositivos, así como para comprobar si han pagado correspondientemente las contribuciones causadas y sus accesorios, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales en su caso ejercer la acción penal y para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios”.¹⁸

Se puede deducir que la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, verifica que se cumpla con las obligaciones fiscales, sin embargo en el Código Fiscal se aplica el concepto de *verificar* cuando se refiere a la verificación de bienes y mercancías en transporte, visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales y la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, y por el contrario cuando se refiere a las facultades de comprobación fiscal, se refiere por ejemplo a la práctica de visitas domiciliarios (auditorías) o revisiones de escritorio o gabinete, sin embargo se refiere a lo mismo al *comprobar* o *verificar* que los gobernados están cumpliendo correctamente con sus obligaciones fiscales.

Al respecto el artículo 41-A del Código Fiscal Federal, establece que no se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento, asimismo el artículo 41-B, señala que las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación.

De lo anterior se deduce que para la autoridad fiscal no es lo mismo ejercer las facultades de verificación que las facultades de comprobación, porque puede estar ejerciendo las facultades de verificación pero no las de comprobación fiscal como quedó señalado en los artículos anteriormente citados; no obstante que en el artículo 42 del mismo ordenamiento legal que más adelante analizaremos se incluyen dentro de las facultades de las autoridades fiscales tanto la de comprobación como la de verificación.

¹⁸ Carrasco Iriarte, H., (2002), *Diccionarios jurídicos temáticos*, 2ª, serie, Derecho Fiscal, 1ª parte, volumen 2, 2ª edic., Oxford, México, p. 238

2.2. LAS VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS A LOS CONTRIBUYENTES PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES

Un tema importante sin duda en materia impositiva lo son las facultades que posee la autoridad fiscal para llevar a cabo la comprobación o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias tanto sustantivas como formales que debe realizar el sujeto pasivo de la relación tributaria, para tal efecto el artículo 42 del Código Fiscal Federal, establece que 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:

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.
- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las maquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la

documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la secretaria de hacienda y crédito público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del código federal de procedimientos penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Una de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal consiste en las visitas domiciliarias como quedó señalado en el numeral 5 antes descrito, por lo que, es importante analizar cómo se desarrolla.

2.2.1. Contenido de la orden de visita

El artículo 43 del mismo Código establece que en la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 del Código, se deberá indicar:

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

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

la visita se notificará al visitado.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 del Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

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

2.2.2. Procedimiento para las visitas domiciliarias

En relación al procedimiento para llevar a cabo una visita domiciliaria el artículo 44 del Código Fiscal señala que las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros atenderán lo siguiente:

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

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

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 del Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.

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

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

visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

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

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

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

2.2.3. Obligaciones de los contribuyentes visitados

Se establece en el artículo 45 el multicitado código que los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los

visitadores podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores:

- I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.
- VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos por el tercer párrafo de este artículo, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 del Código, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el

ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

2.2.4. Reglas para el desarrollo de la visita domiciliaria

El artículo 46 del Código Fiscal establece las reglas a las cuales se sujetará la visita en el domicilio fiscal, siendo las siguientes:

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del Artículo 44 del Código Fiscal.

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

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente. Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya

intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará 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 el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

VIII. Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Lo señalado en la fracción anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

En cuanto a la realización de la referida visita el artículo 49 establece que para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 del Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren

abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.

II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos del Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.

2.2.5. Plazos para que la autoridad lleve a cabo la conclusión de las visitas domiciliarias

De acuerdo a lo señalado por el artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

- A. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.
- B. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se les notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

2.2.6. Suspensión de los plazos para concluir la visita

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, se suspenderán en los casos de:

- I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- II. Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- III. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.
- IV. Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento

del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses. En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año.

V. Tratándose de la reposición del procedimiento, el plazo se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente la reposición del procedimiento.

VI. Cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Dicha suspensión no podrá exceder de un plazo de dos meses contados a partir de que la autoridad notifique al contribuyente la reposición del procedimiento.

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

2.2.7. Conclusión anticipada de las visitas domiciliarias

El artículo 47 del Código Fiscal señala que las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A del Código.

Lo anterior no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A del Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales, ni cuando el dictamen se presente fuera de los plazos previstos en el Código.

En el caso de conclusión anticipada se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.

2.2.8. Plazo con que cuenta la autoridad para emitir la resolución donde determine las contribuciones omitidas

En su artículo 50 el Código establece que las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 del mismo, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 del Código.

El plazo para emitir la resolución se suspenderá en los casos previstos en las fracciones I, II y III del artículo 46-A del mismo ordenamiento fiscal:

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

En dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación

aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el último párrafo del artículo 46 del Código.

2.3. LAS REVISIONES DE GABINETE Y SU PROCEDIMIENTO

En el artículo 48 del Código Fiscal, se encuentra el fundamento legal de las revisiones de gabinete, que no es otra cosa que las mismas facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales pero en un lugar distinto al domiciliario como puede ser en sus propias oficinas; al efecto el dispositivo legal en mención señala que cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

- I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del referido Código, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren.
- II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.
- III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.
- IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.
- V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.
- VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo en mención, se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I del mismo numeral y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los

documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A del Código.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV del artículo 48, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente directamente o los representantes que designe, en los términos de la fracción IV del artículo 46 del Código, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere dicha fracción.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I del mismo artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

Se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

2.4. EL PROCEDIMIENTO PARA LA REVISIÓN DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS Y DEMÁS INFORMACIÓN

En relación a este punto, el artículo 52-A del Código Fiscal Federal señala que cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento del Código, estarán a lo siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme al Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) antes citado o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del artículo 52-A, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A del Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos del Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I del artículo 52-A es independiente del que se establece en el artículo 46-A del Código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en el referido artículo 52-A, cuando:

- a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A del Código.
- c) El dictamen no surta efectos fiscales.
- d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.
- e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento del Código.
- f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en ese artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

2.5. OTROS MEDIOS DE COMPROBACIÓN FISCAL

Existen otros medios de comprobación fiscal, los cuales ya quedaron señalados en el punto 2.2 del presente libro, siendo algunos de ellos practicar avalúos, practicar verificaciones físicas, recabar información de funcionarios, empleados públicos, fedatarios, allegarse todo tipo de pruebas para poder presentar las querellas, denuncias o declaratorias ante la autoridad correspondiente, etc.

2.6. VERIFICACIÓN DE BIENES Y MERCANCÍAS EN TRANSPORTE

En relación con la verificación de bienes y mercancías en transporte, el artículo 13 del Código Fiscal Federal dispone que tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las veinticuatro horas del día.

Al respecto el artículo 29-D, establece que en el transporte de mercancías sus propietarios o poseedores deberán acompañarlas con la documentación siguiente:

I. Tratándose del transporte de mercancías de procedencia extranjera por el territorio nacional, con la documentación comprobatoria a que se refiere la Ley Aduanera.

II. Tratándose del transporte de mercancías nacionales, con el comprobante fiscal que cumpla con los requisitos establecidos en el Código.

Los propietarios de las mercancías deberán proporcionar a quienes las transporten la documentación con que deberán acompañarlas.

No se tendrá la obligación de amparar el transporte de mercancías o bienes cuando éstos sean para uso personal o menaje de casa, así como tratándose de productos perecederos, dinero o títulos valor y mercancías transportadas en vehículos pertenecientes a la Federación, las entidades federativas o los municipios, siempre que dichos vehículos ostenten el logotipo que los identifique como tales.

Cuando el transporte de las mercancías no esté amparado con la documentación a que se refiere la Ley Aduanera, o cuando dicha documentación sea insuficiente para acreditar la legal importación o tenencia de las mismas, quienes transporten las mercancías estarán obligados a efectuar el traslado de las mismas y de sus medios de transporte al recinto fiscal que la autoridad les indique, a fin de que dicha autoridad proceda conforme a lo dispuesto en las disposiciones aplicables.

La verificación del cumplimiento de las obligaciones a que se refiere este artículo sólo podrá efectuarse por las autoridades competentes, de conformidad con las leyes fiscales federales y cuando se trate de mercancías de procedencia extranjera, resultará aplicable la regulación que para tal efecto establezca la Ley Aduanera.

Otro artículo de importancia en cuanto a la verificación es el artículo 41-A del referido Código, el cual señala que las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no ma-

por de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos , y que las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente. Dejando claro que esto no se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo y que pueden ejercerlas en cualquier momento.

El numeral 41-B del citado cuerpo de normas, establece que las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación.

El artículo 45, señala que los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita, y que también deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

En cuanto al procedimiento para llevar a cabo la verificación antes citada, el artículo 49 establece que para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 del Código, es decir de las verificaciones, las visitas domiciliarias que se llevan a cabo para tal efecto se realizarán conforme a lo siguiente:

II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

2.7. LA VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES

El artículo 42 del Código Fiscal Federal, en materia de verificación de comprobantes fiscales, señala que 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 V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de ese Código.

Y el artículo 49 antes citado señala que para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 del Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

- I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.
- II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.
- III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o

los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos del Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere el artículo 49, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.

Del análisis anterior y sin querer profundizar en el tema ya que es demasiado extenso en su estudio y comprensión, y lo que se busca con él, solo es brindar los elementos a quien lea la presente obra, para que comprenda cuales son las facultades de la autoridades fiscales, dejando en claro que las autoridades fiscales cuentan con diversas formas de llevar a cabo sus facultades de comprobación y determinar, si el sujeto pasivo de la relación tributaria lleva a cabo eficazmente sus obligaciones fiscales, dentro de esas diversas facultades, se encuentran las visitas domiciliarias, la cual puede constituir una auditoría.

Sin embargo, también dentro de esas visitas puede ser que no se ejerzan dichas facultades de comprobación como en el caso anterior, sino que solamente se ejerzan facultades de verificación, dejando claro entonces que cuando la autoridad realiza una auditoría fiscal, siempre está ejerciendo sus facultades de comprobación, sin embargo

cuando lleva a cabo una visita domiciliaria para realizar una verificación no siempre está ejerciendo dichas facultades como quedó establecido anteriormente según los artículos mencionados; no obstante ello, una vez que la autoridad fiscal realice una verificación, posteriormente puede llevar a cabo el ejercicio de sus facultades de comprobación, por ello aunque al inicio mencione que tanto comprobar como verificar es lo mismo ya que una engloba a la otra, para la autoridad fiscal son dos cosas diferentes, toda vez que la verificación es solo una de especie de comprobación ya que cuenta con otras como son las establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal Federal.

2.8. ACUERDOS CONCLUSIVOS

Los acuerdos conclusivos, son una figura que se encuentra normada dentro del Código Fiscal de la Federación, el cual establece en su artículo 69-C, que cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del referido Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

2.8.1. Momento para solicitar el acuerdo conclusivo

Los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

2.8.2. Procedimiento para tramitar el acuerdo conclusivo

El artículo 69-D del Código Fiscal establece que el contribuyente que opte por el acuerdo conclusivo lo tramitará a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. En el escrito inicial deberá señalar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria.

Recibida la solicitud, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contados a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo.

En caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior procederá la imposición de la multa prevista en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una vez que acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, contará con un plazo de veinte días para concluir el procedimiento, lo que se notificará a las partes. De concluirse el procedimiento con la suscripción del Acuerdo, éste deberá firmarse por el contribuyente y la autoridad revisora, así como por la referida Procuraduría.

Para mejor proveer a la adopción del acuerdo conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.

2.8.3. Suspensión del plazo para concluir la visita de 12 meses

El artículo 69-F del Código señala que el procedimiento de acuerdo conclusivo suspende los plazos de 12 meses para concluir la visita, así como el plazo de 6 meses para emitir y notificar la resolución al contribuyente auditado, a partir de que el contribuyente presente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la solicitud de acuerdo conclusivo y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento del acuerdo conclusivo.

2.8.4. Condonación de multas

El artículo 69-G, establece que el contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda. La condonación prevista en este artículo no dará derecho a devolución o compensación alguna.

2.8.5. Impugnación de la resolución a un medio conclusivo

El dispositivo legal número 69-H del multicitado código señala que en contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio de lesividad, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.

RESUMEN

En el presente capítulo se analizó el procedimiento administrativo de verificación de obligaciones fiscales, así como las facultades de comprobación fiscal con las cuales cuenta la autoridad tributaria.

Lo anterior, con la finalidad de establecer que éste, es un procedimiento de oficio que inicia la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para comprobar que los contribuyentes cumplan de manera correcta con el pago de sus contribuciones y para ello, realicen una aplicación correcta de las normas fiscales.

Es importante recordar que las obligaciones fiscales, a través de la ley fiscal, se auto determinan, los contribuyentes estamos obligados a determinar nuestras obligaciones fiscales y por lo tanto las leyes fiscales son auto aplicativas, cada contribuyente la aplica, sin embargo, al no ser expertos concedores de la materia fiscal, contratamos un contador, quien es el especialista en la materia o bien un abogado que se especialice en litigar asuntos fiscales, para que nos apoye con la interpretación de la norma tributaria.

En este capítulo se aborda desde el concepto de verificación y comprobación fiscal, hasta los requisitos de las ordenes de visita emitidas por la autoridad fiscal, así como las reglas y todo el procedimiento que se debe llevar a cabo desde el inicio de las facultades hasta que se concluya con la emisión de la resolución correspondiente, la cual puede ser impugnada en caso de no estar conforme con la misma.

Como podemos observar, una vez analizado, este procedimiento, es complicado para cualquier sujeto pasivo de la relación tributaria aplicarse las legislaciones en materia tributaria y cumplir de manera correcta, ya que siempre existirá un margen de error en su cumplimiento al desconocer su aplicación o el sentido que quiso darle el legislador a las legislaciones emitidas en esta materia.

CUESTIONARIO

1. Escriba el concepto de verificación.
2. ¿Cuál es la finalidad de las visitas domiciliarias a los contribuyentes?
3. Mencione los requisitos de la orden de visita.
4. Describa el procedimiento para las visitas domiciliarias.
5. ¿Cuáles son las obligaciones de los contribuyentes visitados?
6. Cite las reglas para las visitas.
7. ¿En qué plazo se debe concluir una visita?
8. ¿Cuál puede ser una causa para que se suspenda el plazo para concluir la visita?
9. ¿En qué caso se puede concluir la visita de manera anticipada?
10. ¿Cuál es el plazo para que la autoridad fiscal emita la resolución determinando las contribuciones?

PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN FISCAL

1. VISITAS DOMICILIARIAS	2. REVISIONES DE GABINETE	3. REVISIÓN DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS
<p>A) Contenido de la orden de visita: lugar visitado, nombre del visitador, nombre del visitado.</p> <p>B) Procedimiento: Se realiza en el lugar señalado, si no se encuentra se deja citatorio, se identifican las partes y señalan testigos, se puede solicitar el auxilio de la fuerza pública.</p> <p>C) Reglas: se levanta el acta de hechos y omisiones; se puede señalar la contabilidad, documentos o bienes, archivos u oficinas; se podrán levantar actas parciales o complementarias incluso en el domicilio de la autoridad; se debe concluir la visita en el plazo de 12 meses; el plazo para dictar resolución es de 6 meses</p>	<p>Procedimiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La solicitud se notifica al contribuyente. • Se indica el lugar y el plazo para proporcionar la información. • El contribuyente o representante proporciona los documentos. • Se formula el oficio de observaciones con hechos y omisiones. • Si no hay observaciones concluye la revisión. • El contribuyente cuenta con 20 días para desvirtuar las observaciones y corregirse. • Se emite la resolución y se notifica. 	<p>Procedimiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se requiere al contador que firmó el dictamen: información de los estados financieros, exhibición de papeles de trabajo de la auditoría y otra información necesaria para confirmar el cumplimiento. • Si no se presentan los documentos se ejercerá facultad de comprobación al contribuyente. • La autoridad puede solicitar información a terceros.

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN FISCAL

1. DE EXPEDICIÓN DE COM- PROBANTES FISCALES	2. DE MERCANCÍAS EN TRANSPORTE	ACUERDO CONCLU- SIVO
<p>Procedimiento :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se lleva a cabo en domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en vía pública abiertos al público. también en almacenes de mercancías donde enajenen, presten servicios o contrate el uso o goce temporal de bienes. • Se presenta el verificador, entrega la orden de verificación a quien encuentre y se realiza la inspección. • Se identifican, requiere dos testigos, sino el verificador los designa. • Levantan acta con hechos u omisiones, irregularidades. Si se detectaron irregularidades se emite resolución en un plazo que no exceda de 6 meses antes se le otorgan 3 días para pruebas y alegatos. • Si el visitado o testigos se niegan a firmar, o no aceptan la copia del acta se asentara en el acta dando por concluida la visita. 	<p>Procedimiento :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Son hábiles todos los días y horas. • La mercancía extranjera deberá ir acompañada de la documentación comprobatoria. • Las mercancías nacionales con el comprobante fiscal con todos sus requisitos. • No hay obligación de amparar mercancías de uso personal. • Si no se acompaña los comprobantes quien transporte la mercancía la traslada al recinto fiscal. • La autoridad realiza lo procedente al P.A.M.A si es mercancía extranjera. 	<p>Procedimiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se solicita en cualquier momento. • Se tramita a través de la PRODECON, mediante escrito señalando hechos y omisiones que le atribuyen y adjuntan los documentos necesarios. • PRODECON recibe solicitud y requiere a la autoridad la cual en un plazo de 20 días señalará si acepta o no el acuerdo todo fundado y motivado. Si la autoridad no cumple con el requerimiento se le multa • La PRODECON recibida la respuesta tiene 20 días para concluir el procedimiento notificando a las partes, se firma el acuerdo por el contribuyente la PRODECON y autoridad.

CAPÍTULO III

PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR EL INCUMPLI- MIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

3.1. EL SUSTENTO LEGAL DE LAS SANCIONES

Las sanciones encuentran su fundamento en las diversas leyes, independientemente de la materia de que se trate; recordemos nuestras leyes ordinarias que es donde se encuentran contempladas todas las conductas que podemos llevar a cabo y que pueden considerarse como infracciones a las disposiciones legales, así como la respectiva sanción para el incumplimiento de cada una de ellas, sanciones que pueden ser desde una multa que consiste en una sanción económica, hasta una sanción corporal, como la pena privativa de libertad, lo anterior, atendiendo a que es indispensable ese apartado de infracciones y sanciones, ya que si existieran leyes que no obligaran al gobernado a realizar una conducta o a abstenerse de realizarla, estaría incompleto dicho cuerpo normativo, al no establecer una sanción aplicable a una infracción cometida por los gobernados, porque al ser así nadie cumpliría dicha legislación.

Independientemente de la ley ordinaria, el fundamento originario se encuentra en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual en su artículo 21 establece que compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones de los reglamentos gubernamentales y de policía, que únicamente consistirán en multa y el arresto; sanciones que establece la constitución federal en caso de autoridades administrativas, refiriéndose a los municipios que son los que cuentan con esa facultad reglamentaria, ya que como se comentó anteriormente las demás sanciones se encuentran en las diversas leyes emitidas por el Poder Legislativo al hacer uso de la facultad o potestad tributaria otorgada por la propia constitución federal.

Es importante recordar que tanto la actuación del sujeto pasivo (gobernado) se considera de buena fe; así como la del sujeto activo (autoridad), se considera legal, por lo tanto corresponderá a la autoridad acreditar la mala fe o mala actuación del contribuyente, así como le corresponderá al contribuyente o gobernado demostrar mediante un procedimiento impugnatorio que la actuación de la autoridad fiscal es ilegal, es decir, que no se ajustó a lo establecido en las diversas disposiciones legales.

El artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, establece que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Asimismo el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, establece que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho

3.2. CONCEPTO DE SANCIÓN ADMINISTRATIVA

En el diccionario jurídico mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas, de la Universidad Nacional Autónoma de México, se establece como definición de sanción administrativa la siguiente:

SANCIÓN ADMINISTRATIVA. I. Es el castigo que imponen las autoridades administrativas a los infractores de la ley administrativa. Presupone la existencia de un acto ilícito, que es la oposición o infracción de un ordenamiento jurídico administrativo.¹⁹

3.3. TIPOS DE SANCIÓN

Los tipos de sanción que puede imponer el Estado, en este caso la autoridad fiscal o judicial, pueden variar dependiendo del país de que se trate, sin embargo, en México encontramos como tipos de sanciones administrativas la privación de la libertad, la multa, los recargos, el decomiso, la clausura de establecimientos comerciales y pérdida de algunos derechos adquiridos, sanciones que se analizarán de manera detallada.

3.3.1. Sanciones principales

Las principales sanciones que se establecen en materia fiscal administrativa son: la privación de la libertad y las multas,

3.3.1.1. Privación de la libertad

La privación de la libertad, al igual que la multa, son las sanciones principales en la materia fiscal, toda vez que cuando se incumple con la obligación de pagar las contribuciones, por lo general la sanción puede ser económica y puede llegar incluso hasta la privación de la libertad, todo ello, con la única finalidad de lograr su objetivo como autoridad recaudadora; cuando analicemos el capítulo de los delitos fiscales veremos que no importa que el gobernado haya cometido un delito, si éste garantiza el crédito fiscal o cubre en su totalidad el pago del adeudo fiscal, la autoridad le otorgara el perdón con lo cual el gobernado obtendrá de nuevo su libertad, quedando claro que la autoridad no busca que el gobernado se pueda quedar recluido en una celda por una larga temporada como en el derecho penal, donde no se busca el cobro de un adeudo, sino reivindicar al delincuente ante la sociedad, sin embargo en materia fiscal no opera así, aquí se utiliza como una forma de presión para que el gobernado

¹⁹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano P-Z", 7ª edic., Porrúa, México, 1994, p. 2872.

cumpla con su obligación tributaria y de ser así, se le otorga el perdón, quedando en completa libertad.

Solo por cometer algún delito puede el gobernado perder su libertad, tales como defraudación fiscal, contrabando, delitos equiparados al contrabando y a la defraudación fiscal, delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes, alteración o destrucción de aparatos de control, como sellos oficiales y depositaria infiel entre otros; ya que cuando hablamos de otro tipo de infracciones, la sanción puede ser una multa o las sanciones accesorias que más adelante veremos.

3.3.1.2. Multas

Una multa como todos conocemos, es una sanción económica impuesta a los infractores de las diversas leyes que imponen un hacer o un no hacer por parte de los gobernados, por lo que, ante tal acción u omisión del sujeto pasivo de la relación tributaria, se hace acreedor al pago de una cantidad económica, independientemente del crédito fiscal que se haya dejado de pagar y que debe cubrir.

Las multas son accesorios de las contribuciones, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 70 que la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se harán independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando incurran en responsabilidad penal.

Las referidas multas se deben pagar en la fecha que se ha establecido, por lo general son 30 días hábiles después de que surta efectos su notificación, si no se paga en ese periodo, el monto de la misma se aumentará, es decir, se llevará a cabo el procedimiento de actualización desde la fecha en que se debió de haber pagado y hasta el momento en que sea pagada, ya que como todo crédito fiscal, es susceptible a modificarse por el trascurso del tiempo, al afectarle la inflación.

Las multas no pueden ser cantidades fijas, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció que las multas fijas son inconstitucionales, por lo que, anteriormente si existían multas fijas en las disposiciones fiscales, sin embargo a raíz de este pronunciamiento, la autoridad decidió modificar dichos ordenamiento jurídicos y en su lugar establecer una cantidad mínima y una máxima para que el juzgador cuente con la facultad de establecer la multa que considere pertinente al caso concreto atendiendo a la conducta agravada o atenuada a diversos factores que hayan incluido para ello, ya que no se puede medir de la misma forma a todas las conductas realizadas por los contribuyentes, por lo que debe existir ese rango mínimo y máximo donde el juzgador se pueda mover.

Es importante señalar que la autoridad cuenta con la facultad para determinar la reducción de las multas que haya impuesto, es decir, esa modificación o reducción es a través del procedimiento de condonación de multas, ya hemos estudiado que el pago de contribuciones es una obligación constitucional y general pero también, que se puede condonar el pago de contribuciones, pero que eso solo puede ser autorizado por el ejecutivo federal, sin embargo tratándose de condonación de multas la puede realizar cualquier autoridad que cuente con atribuciones para ello, como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su órgano desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria, y en específico, la Administración Local Jurídica correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, dicha condonación puede variar incluso puede autorizarse la condonación del 100% de la multa, dependiendo del cumplimiento de ciertos requisitos que la misma autoridad establece.

Las multas se impondrán por las autoridades fiscales y administrativas cuando se incumpla una obligación, por ejemplo el no darse de alta ante la Secretaría de Hacienda en el registro federal de contribuyentes, el no presentar los avisos de cambio de domicilio, apertura de establecimiento, cierre de establecimiento aumento de obligaciones o disminución, y cualquier otro aviso que deba ser presentado ante dicha autoridad, así como no presentar las declaraciones de contribuciones en los plazos establecidos por las autoridades; cuando un servidor público no cumple con sus obligaciones en materia de responsabilidad de los servidores públicos, además de las multas que se imponen a los particulares.

El artículo 73 del Código Fiscal Federal, establece que no habrá imposición de multas a los contribuyentes cuando cumplan de manera espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos establecidos para ello, o cuando se haya incurrido en infracción por causa de fuerza mayor o caso fortuito.

Las multas se pueden imponer por diversas situaciones como son las siguientes:

a) Multas por omisión en las declaraciones por error aritmético

Se aplicará una multa del 20 al 25% de las contribuciones omitidas.

b) Multas relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes

1. No inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
2. No inscribir a terceras personas en el registro federal de contribuyentes cuando se está obligado a ello.
3. No presentar avisos al Registro Federal de Contribuyentes.
4. No citar la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

5. Autorizar actas constitutivas sin inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
6. Señalar otro domicilio fiscal.
7. No asentar o asentar incorrectamente el registro federal de contribuyentes en escrituras públicas.
8. No verificar la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

c) Multas relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, así como la presentación de declaraciones, avisos y otros

1. No presentar declaraciones, avisos o constancias que les exijan las autoridades fiscales.
2. Presentar declaraciones, solicitudes o avisos con errores.
3. No pagar contribuciones dentro del plazo, salvo que el pago sea espontáneo.
4. No efectuar los pagos provisionales.
5. No proporcionar información de las personas a las que se les entregó subsidio para el empleo.
6. No presentar aviso de cambio de domicilio, salvo que sea en forma espontánea.
7. No presentar información de las razones por las cuales no se determinó el impuesto.
8. No presentar información los fabricantes, productores, envasadores, etc., y los datos requeridos dentro de los plazos señalados por la autoridad fiscal.
9. No proporcionar información requerida en el plazo.
10. No cumplir con lo relativo a comprobantes fiscales digitales.
11. No incluir en la solicitud de autorización a todas las sociedades controladas.
12. No presentar avisos al régimen de consolidación fiscal.
13. No proporcionar información a quien se les otorgó donativos.
14. No dar información de operaciones a través de fideicomisos.
15. No dar información sobre las inversiones.
16. No proporcionar la declaración a través de los medios y formatos electrónicos.
17. No presentar la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero.
18. No proporcionar la información los contribuyentes que se señalan.
19. No proporcionar información de los controles físico o volumétrico.
- 20-. No presentar aviso cuando se deje de ser residente en México.
21. No estar registrado en el Registro Federal de Contribuyentes.
22. No proporcionar información del interés real por créditos hipotecarios.
23. No proporcionar la información de ventas a maquiladoras.
24. No proporcionar constancia de impuesto sobre la renta.
25. No contar con controles volumétricos.

26. No proporcionar información de pagos, retenciones y traslados de impuesto al valor agregado a sus proveedores.
27. No proporcionar información de las personas a las que se les haya retenido impuesto sobre la renta.
28. No comunicar si prestan servicios a otro empleador.
29. No proporcionar la información de los prestadores de servicios.
30. No proporcionar la documentación comprobatoria.
31. No proporcionar información de las contraprestaciones, donativos y enajenación de bienes.
32. No proporcionar información de los comprobantes expedidos con los folios asignados.
33. No proporcionar los datos, informes o documentos solicitados.
34. No destruir los dispositivos de seguridad no utilizados y no presentados en el aviso.

d) Relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.

1. No llevar contabilidad.
2. No llevar algún libro o registro especial que obliguen las leyes fiscales.
3. Llevar la contabilidad en forma distinta.
4. No hacer asientos correspondientes.
5. No conservar la contabilidad.
6. No expedir o entregar los comprobantes fiscales.
7. Microfilmear o gravar discos ópticos disposiciones generales, documentación sin cumplir los requisitos.
8. No expedir comprobantes fiscales.
9. No dictaminar estados financieros.
10. Expedir comprobante de donativos deducibles sin los requisitos.
11. No expedir documentación que acompañe o ampare mercancías en transporte.
12. No registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras.
13. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas.
14. No presentar el reporte.

e) En las que incurren las Entidades Financieras o Sociedades Cooperativas de Ahorro y préstamo

1. No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.

2. Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión para abono en cuenta.
3. Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban.
4. No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito.
5. Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que la sustituya, del cuentahabiente.
6. No transferir a la Tesorería de la Federación el importe de la garantía y sus rendimientos, dentro del plazo a que se refiere el artículo 141-A, fracción II del Código.
7. No expedir los estados de cuenta o no proporcionar la información conforme a lo previsto en el artículo 32-B del Código.
8. No realizar la inmovilización de depósitos a que se refiere el artículo 156-Bis del Código.
9. No informar a la autoridad fiscal sobre la inmovilización de los depósitos a que se refiere el artículo 156-Bis del Código en el plazo señalado por dicha autoridad.
10. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 32-E del Código.

f) Las de los usuarios de servicios y cuentahabientes de las Instituciones de crédito

Por la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos.

g) En las que incurren las empresas de factoraje financiero y las sociedades financieras

Multa por no efectuar la notificación de la transmisión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o el negarse a recibir dicha notificación.

h) En las que pueden incurrir las casas de bolsa

Multa por no proporcionar la información a que se refiere el artículo 60 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de contribuyentes que enajenen acciones con su intermediación.

i). No expedir los estados de cuenta

Multa para las personas que emitan tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria, en relación con las obligaciones a que se refiere el artículo 32-E del Código, el no expedir los estados de cuenta.

j). No proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información contenida en los estados de cuenta.

Se puede imponer multa a las personas morales a que se refiere el artículo 84-I del Código, al no proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información contenida en los estados de cuenta.

k) Relacionadas con las facultades de comprobación

Multas por:

1. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal, no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; ni proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.
2. No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito.
3. No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionen con la clave que les corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades.
4. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del Código.
5. Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo 70-A del Código.

l) Relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas

1. No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.
2. Hacer cualquier uso diferente de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.
3. Poseer, por cualquier título, bebidas alcohólicas, cuyos envases o recipientes carezcan del marbete o precinto correspondiente, así como no cerciorarse de que los cita-

dos envases o recipientes que contengan bebidas cuentan con el marbete o precinto correspondiente al momento de adquirirlas, salvo en los casos en que de conformidad con las disposiciones fiscales no se tenga obligación de adherirlos, ambas en términos de lo dispuesto en el artículo 19, fracción V de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

4. No destruir los envases vacíos que contenían bebidas alcohólicas cuando se esté obligado a ello.

m) Que cometan los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados

1. No llevar el control físico a que se refiere el artículo 19, fracción X de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlo en forma distinta.

2. Asimismo, son infracciones de los productores o envasadores de bebidas alcohólicas, no llevar los controles físico o volumétrico.

n) Infracciones en que incurren los funcionarios o empleados públicos

1. No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios, recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.

2. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos.

3. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.

4. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del Código.

5. Revelar a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 del Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.

ñ) Infracciones por terceros

1. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.

2. Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

3. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

o) Infracción diversa

La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas anteriormente, se sancionará con multa de \$260.00 a \$2 510.00.

p) Relacionada con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos

Multa al contador público que dictamina y no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

3.3.2. Sanciones Accesorias

Las sanciones accesorias a las principales que son las multas y la privación de la libertad, son: los recargos, el decomiso de mercancías, la clausura del establecimiento y la pérdida de privilegios otorgados por la autoridad administrativa, figuras que a continuación analizamos.

3.3.2.1. Recargos

Cuando hablamos de recargos no estamos hablando de otra cosa que, de los intereses moratorios, es decir, cuando no se liquida una deuda a tiempo se debe pagar una cantidad adicional a la deuda principal, por ello, los intereses son considerados como una deuda accesoria a la deuda principal, es también una sanción económica por el paso del tiempo que no liquida la deuda, en México a eso intereses moratorios se le ha llamado recargos, es conveniente manifestar que los intereses son de dos clases los intereses moratorios que son los que se causan por no pagar a tiempo una deuda y los intereses por financiamiento que son los que se pagan cuando se proyecta una deuda futuro ya que la autoridad está financiando una deuda pues es lógico que cobre una cantidad adicional por ese financiamiento.

Los recargos se encuentran establecidos en el Código Fiscal Federal en su artículo 21, el cual establece:

Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, para tal efecto, la tasa se considerará hasta la centésima y, en su caso, se ajustará a la centésima inmediata superior cuando el dígito de la milésima sea igual o mayor a 5 y cuando la milésima sea menor a 5 se mantendrá la tasa a la centésima que haya resultado.

Del anterior dispositivo legal se desprende que cuando no se paga a tiempo un crédito fiscal, éste causará recargos por haber caído en mora, es decir, a la contribución que no se pagó, más la actualización se le aplicara el porcentaje de recargos que se encuentre vigente para cada uno de los meses que dejó de pagar, por lo que, sea mes o fracción se debe sumar mes con mes y así obtener el porcentaje total de recargos que se le aplicara al adeudo.

En cuanto al tiempo o plazo en que se causan los recargos, la regla general es que se causarán recargos hasta por 5 años, salvo excepciones, como por ejemplo en el caso de la extinción de las facultades de comprobación, en estos casos los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios.

En tratándose de garantías de la obligación fiscal a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal. Es importante señalar que el artículo 21 último párrafo establece que en ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

3.3.2.2 *Decomiso*

Por **DECOMISO** se entiende: *“Una sanción o pena que priva a una persona de bienes muebles sin indemnización por la violación a una ley administrativa o a una ley penal”*, por ejemplo

cuando una autoridad judicial incauta los instrumentos y efectos de un delito como medida de seguridad.²⁰

El decomiso para Rafael Martínez Morales, “*es el medio por el cual pasan a propiedad del Estado los objetos, los instrumentos y el producto involucrados en la comisión de algún ilícito*”.²¹

Al respecto el Poder Judicial Federal ha expresado lo siguiente:

Registro No. 905850

Localización:

Quinta Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice 2000

Tomo II, Penal, P.R. SCJN

Página: 427

Tesis: 909

Tesis Aislada

Materia(s): Penal

DECOMISO

Aunque es una pena no prohibida por la Constitución, su aplicación es consecuencia de la comisión de un delito, relacionado con el objeto decomisado, en los términos de las disposiciones penales respectivas; y llevado a cabo en otra forma, importa una violación constitucional.

Amparo penal en revisión. Sales Raúl. 17 de noviembre de 1919. Unanimidad de diez votos. Ausente: Enrique Moreno. La publicación no menciona el nombre del ponente. Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo V, página 815, Pleno.

Registro No. 905855

Localización:

Séptima Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Apéndice 2000

²⁰ MORAL PADILLA, Luis. (1999). *Notas de Derecho Constitucional y Administrativo*, 2ª edic., Mc. Graw Hill Interamericana, México, 1998, p.160.

²¹ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. (1999). *Derecho Administrativo 3º y 4º Curso*, 3ª edic., Oxford, México, p. 48.

Tomo II, Penal, P.R. SCJN

Página: 429

Tesis: 914

Tesis Aislada

Materia(s): Penal

Decomiso, fundamento de la pena de...

Independientemente de que el precepto que tipifique el delito en cuya comisión haya incurrido el inculpado, no señale el decomiso como pena, la imposición de ésta es correcta si para decretarla se atiende a la regla general señalada en el artículo 40 del Código Penal Federal, que autoriza hacer uso de esta medida respecto de los instrumentos u objetos que se hayan utilizado para la comisión del ilícito; en tal virtud, viene a constituir una sanción accesoria diversa de las previstas específicamente para el delito cometido.

Amparo directo 3684/83. César Augusto Salazar Nuffio. 13 de septiembre de 1984. Cinco votos. Ponente: Raúl Cuevas Mantecón.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 187-192, Segunda Parte, página 25, Primera Sala.

Registro No. 905733

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice 2000

Tomo II, Penal, P.R. SCJN

Página: 373

Tesis: 792

Tesis Aislada

Materia(s): Penal

Confiscación y decomiso. sus diferencias básicas

Confiscación y decomiso son dos figuras jurídicas afines, pero con características propias que las distinguen. Por la primera, debe entenderse la apropiación violenta por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación, pena que se encuentra prohibida por el artículo 22 constitucional; en

tanto que la última es aquella que se impone a título de sanción, por la realización de actos contra el tenor de leyes prohibitivas o por incumplimiento de obligaciones de hacer a cargo de los gobernados con la nota particular de que se reduce a los bienes que guardan relación con la conducta que se castiga, o sea, los que han sido utilizados como instrumento para la comisión de un delito o infracción administrativa, los que han resultado como fruto de tales ilícitos o bien los que por sus características, representan un peligro para la sociedad. Amparo en revisión 1394/94. Egon Meyer, S.A. 19 de marzo de 1996. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, mayo de 1996, página 55, Pleno, tesis P. LXXIV/96.

(El subrayado es propio)

3.3.2.3. La clausura del establecimiento

En algunas legislaciones se establece como sanción administrativa, la clausura de los establecimientos donde se llevan a cabo actividades empresariales, esas clausuras pueden ser temporales o definitivas, según la gravedad o reincidencia en que caiga la conducta del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Por ejemplo, el artículo 86-F del Código Fiscal Federal, establece que a quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-E del Código, se les impondrá una multa de \$38 890.00 a \$90 750.00. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 del Código.

3.3.2.4. La pérdida de privilegios otorgados por la autoridad administrativa

Algunos estudiosos de la materia fiscal administrativa señalan que la pérdida de un derecho que haya otorgado la autoridad fiscal no es una sanción, sino que lo que se trata de hacer es regresar o restituir las cosas a cómo eran antes del otorgamiento de ese derecho; no obstante ello, al realizarse una afectación en los derechos del contribuyente se está imponiendo una sanción que puede ser la cancelación de un derecho otorgado, ya que el contribuyente está incumpliendo una obligación como puede ser, haberse sujetado a un pago en parcialidades o haber solicitado una autorización para

recibir donativos y después por incumplir las reglas establecidas para ello, la autoridad le retire ese derecho, así como cuando la autoridad retira el derecho otorgado sobre una concesión que le haya sido autorizada al gobernado con antelación y por no cumplir lo pactado le es cancelada, con ello se afectan sus derechos y puede verse como una sanción ante la violación al pacto efectuado entre ambas partes.

Por ejemplo, el artículo 84 del Código Fiscal, establece que, a quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones, y en su fracción IV, inciso c) menciona: “De \$12 070.00 a \$69 000.00 tratándose de contribuyentes que cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles a que se refieren los artículos 79, 82, 83 y 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 y 114 del Reglamento de dicha Ley, según corresponda. En caso de reincidencia, además se revocará la autorización para recibir donativos deducibles.”

Así mismo el artículo 66, señala que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades; y el artículo 66-A del mismo ordenamiento legal menciona que para los efectos de la autorización a que se refiere el artículo anterior se estará a lo siguiente; y señala en su fracción IV que se revocará la autorización para pagar a plazos en parcialidades o en forma diferida, cuando se den algunos supuestos que ahí continúa describiendo.

Éstas son las sanciones que establece y que impone la autoridad fiscal cuando el gobernado comete alguna infracción a las disposiciones fiscales, es decir, ya infringió la ley fiscal y por lo tanto, se hace acreedor a esta conducta disciplinaria o sancionadora por parte de la autoridad, sin embargo, es importante comentar que para evitar que los contribuyentes realicen y caigan en estas conductas delictivas, también es importante que se utilicen los medios de apremio.

3.4. MEDIDAS DE APREMIO

Las medidas de apremio según el diccionario se definen como: “*el conjunto de instrumentos jurídicos a través de los cuales el juez o tribunal puede hacer cumplir coactivamente sus resoluciones*”²²

Del anterior concepto se desprende que, son instrumentos legales con que cuentan las autoridades para hacer cumplir sus determinaciones, si no de

²² Instituto de Investigaciones Jurídicas. (1994). *Diccionario Jurídico Mexicano I-O*, 7ª edic., Porrúa, México, p. 2095.

manera voluntaria si de manera forzosa; es importante resaltar que anteriormente analizamos algunas figuras para sancionar a los contribuyentes que incumplieron sus obligaciones, no obstante dichas sanciones se imponen toda vez que el gobernado incumplió alguna disposiciones legal y como consecuencia se le impuso cualquiera de las mencionadas sanciones.

No obstante al hablar de medidas de apremio se habla del acto antecedente a la imposición de la sanción, es decir, se ordena al contribuyente a través de la ley o de alguna comunicación realizada por la autoridad, que realice o deje de realizar una conducta o que tolere la actuación de la autoridad, y en caso de que el sujeto pasivo de la relación tributaria se oponga, como consecuencia de ello, la autoridad impone la sanción que corresponda, ya que éstas solo son medidas que la autoridad adopta para amedrentar al ciudadano y dejarle claro que si no cumple el mandato que se le está notificando ello tendrá una consecuencia la cual puede ser arresto, uso de la fuerza pública etc.

El artículo 40 del Código Fiscal Federal establece que cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán aplicar como medidas de apremio, las siguientes:

1. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
2. Imponer la multa que corresponda en los términos del Código.
3. Decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente.
4. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Para ejemplificar lo anterior, analizaremos cada uno de los medios de apremio que puede utilizar la autoridad fiscal.

3.4.1. Auxilio de la fuerza pública

El auxilio de la fuerza pública, es una medida de apremio muy común, es decir, la autoridad envía un mandato al contribuyente y en el comunicado le deja claro que, debe cumplir con su obligación fiscal y que en caso de que no cumpla se hará acreedor a una sanción y que en este caso será el uso de la fuerza pública.

El artículo 162 del Código Fiscal Federal, establece que si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de

aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

Como se puede observar la disposición legal que obliga al gobernado a permitir el acceso al domicilio de la autoridad para que cumpla con su obligación fiscal se encuentra dentro del marco de la legalidad, ya que la autoridad tiene la facultad legal para ello, además, debe ser la autoridad legitimada. Si la deuda son contribuciones, pues la autoridad competente y legitimada para cobrar será la autoridad fiscal, llámese Secretaría de Finanzas Estatal, o municipal, o Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y quien acuda al domicilio debe cumplir con identificarse con el documento oficial sido expedido para tal efecto, si se cumplen con estos requisitos estamos obligados a permitir la entrada al domicilio para que realicen su trabajo, por ejemplo si se trata de embargo de bienes para cubrir un crédito fiscal, utilizarán la fuerza pública para cumplirlo.

3.4.2. Imposición de multas

Cuando la autoridad requiera un hacer, no hacer o un tolerar por parte del contribuyente, tendrá la facultad para mencionarle en el escrito de notificación o en el acto o resolución notificado, que en caso de no cumplir con sus obligaciones que ahí se establecen, se hará acreedor a una multa, expresándole de manera fundada y motivada el proceder de la misma así como el monto que debe pagar por tal concepto.

Nos podríamos preguntar, cuál es la diferencia de la multa que estudiamos en las sanciones en relación con la multa que aquí observamos, y la respuesta es muy simple, la multa establecida en el apartado de sanciones es una sanción o multa que se impuso por haber incumplido una obligación; sin embargo, la multa que aquí vemos es apenas un apercibimiento es decir “te expreso que si no cumples con lo que te pido te impondré una multa de tantos pesos”, esta medida de apremio es un acto antecedente a la imposición, así el gobernado decidirá si cumple con su obligación o no cumple y como consecuencia se hace acreedor o no a dicha sanción.

3.4.3. Decretar el aseguramiento precautorio de bienes

Anteriormente la autoridad fiscal llevaba a cabo el embargo precautorio de bienes propiedad del contribuyente, aun no existiendo crédito fiscal y señalaban que se embargaba de manera precautoria para garantizar los futuros créditos fiscales, sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que esos embargos eran inconstitucionales, toda vez que no existía un crédito fiscal firme que fuera el motivo

de la ejecución, por lo que, contravenía lo establecido en la Constitución Federal, al no existir un juicio o procedimiento previo a la ejecución fiscal.

Ahora bien, con motivo de dicha resolución de la Suprema Corte, se estableció la figura del aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente, sin que por aseguramiento se entienda embargo precautorio o definitivo. Los artículos 145 y 145-A del Código Fiscal citan la figura del embargo precautorio y del aseguramiento de bienes.

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

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad tramará el embargo.

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

Artículo 145-A. Las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente cuando:

- I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.
- II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.
- IV. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el aseguramiento realizado.

V. Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos o bien no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, se encuentren alterados o sean falsos.

En los casos anteriores, la autoridad que practique el aseguramiento deberá levantar acta circunstanciada en la que precise las razones para hacerlo.

3.4.4. Solicitar se proceda por desobediencia a un mandato de autoridad competente fundado y motivado

La autoridad puede solicitar el auxilio de la fuerza pública por desobediencia a un mandato de autoridad fundado y motivado, como en el caso de que el destinatario de la resolución o acto administrativo se oponga a que la autoridad cumpla con su función, por ejemplo, si la autoridad acude al domicilio del contribuyente, porque debe un crédito fiscal y la autoridad ya localizó bienes para embargar en el domicilio del contribuyente, pero al llegar al domicilio y solicitar el pago de la deuda fiscal y, en caso de que se no haya pagado dicho crédito fiscal, la autoridad debe otorgar el derecho a señalar bienes para embargo, pero si el contribuyente no desea hacer uso de ese derecho y se niega a señalar bienes, entonces le corresponde el derecho a la autoridad y ésta señalará los bienes del embargo e incluso secuestrar dichos bienes y llevarlos al recinto fiscal para su guarda y custodia, y si el contribuyente se opone a que la autoridad lleve a cabo tal embargo, el cual debe cumplir con todos los requisitos legales establecidos, como es que sea por autoridad competente y legitimada, que el acto esté fundado y motivado etc, entonces la autoridad podrá proceder por desacato a una orden de autoridad competente por ser un acto fundado y motivado. Para ello, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal. El apoyo consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de las actividades de los contribuyentes, para estar en posibilidad de iniciar el acto de fiscalización o continuar el mismo; así como en brindar la seguridad necesaria a los visitantes.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las entidades federativas, de la Ciudad de México o de los municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.

Es importante reconocer que una medida de apremio es una forma de hacer

cumplir al sujeto su obligación fiscal, intimidándolo con alguna de esas figuras; sin embargo cuando hablamos de poner a disposición del Ministerio Público al sujeto pasivo por desobediencia a un mandato de autoridad fundado y motivado, estamos hablando ya de un delito, del procedimiento sancionador que puede traer como consecuencia la privación de la libertad, por lo que, aun y cuando el artículo 40 antes citado lo señala como una medida de apremio, la verdad es que se puede castigar al contribuyente por haber desobedecido una orden de autoridad, pero no se le obliga a realizar la petición que le están haciendo y es por ello que se le sanciona con la figura del desacato.

Ahora que, si solamente se le apercibe con aplicarle esta figura y basta con el solo apercibimiento ya que por temor a que se le aplique sanción, el contribuyente cumple con su obligación, sin dar motivos a la autoridad para consignarla ante el Ministerio Público por desobediencia, pues entonces sí, esta figura hará las veces de medida de apremio.

3.5. CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD PARA SANCIONAR

Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, de acuerdo a lo establecido por el artículo 67 del Código Fiscal se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

- I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.
- II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir de los días siguientes al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidos para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracciones III, X y XVII del Código, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

3.6. LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA QUE OPERE LA CADUCIDAD

El plazo no se interrumpe, sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se

reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente.

Asimismo, el plazo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

Igualmente se suspenderá el plazo al que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 del Código para emitirla. De no emitirse la resolución, se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses o de siete años, según corresponda.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán; los contribuyentes, transcurridos los plazos, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

3.7. LA PRESUNCIÓN DE BUENA FE POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE

En relación con el contribuyente, es necesario destacar que así como los actos de la autoridad fiscal se presumen legales de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal Federal, también la actuación de los contribuyentes se presume que es de buena fe, lo anterior se encuentra establecido en el artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el cual establece que en todo caso la actuación de los contribuyentes

se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Lo anterior es importante sobre todo atendiendo a que existe en México la presunción de inocencia es decir, todos los gobernados somos inocentes hasta que se demuestre que somos culpables de haber cometido una infracción a las disposiciones legales previamente establecidas, que en esta materia pues puede ser una infracción que tenga como sanción una multa o bien un delito que merezca pena corporal, sin embargo es importante conocer que nuestros actos son presumidos de buena fe y que le corresponde a la autoridad demostrar lo contrario por lo que le corresponde la carga de la prueba a ella y no a nosotros.

RESUMEN

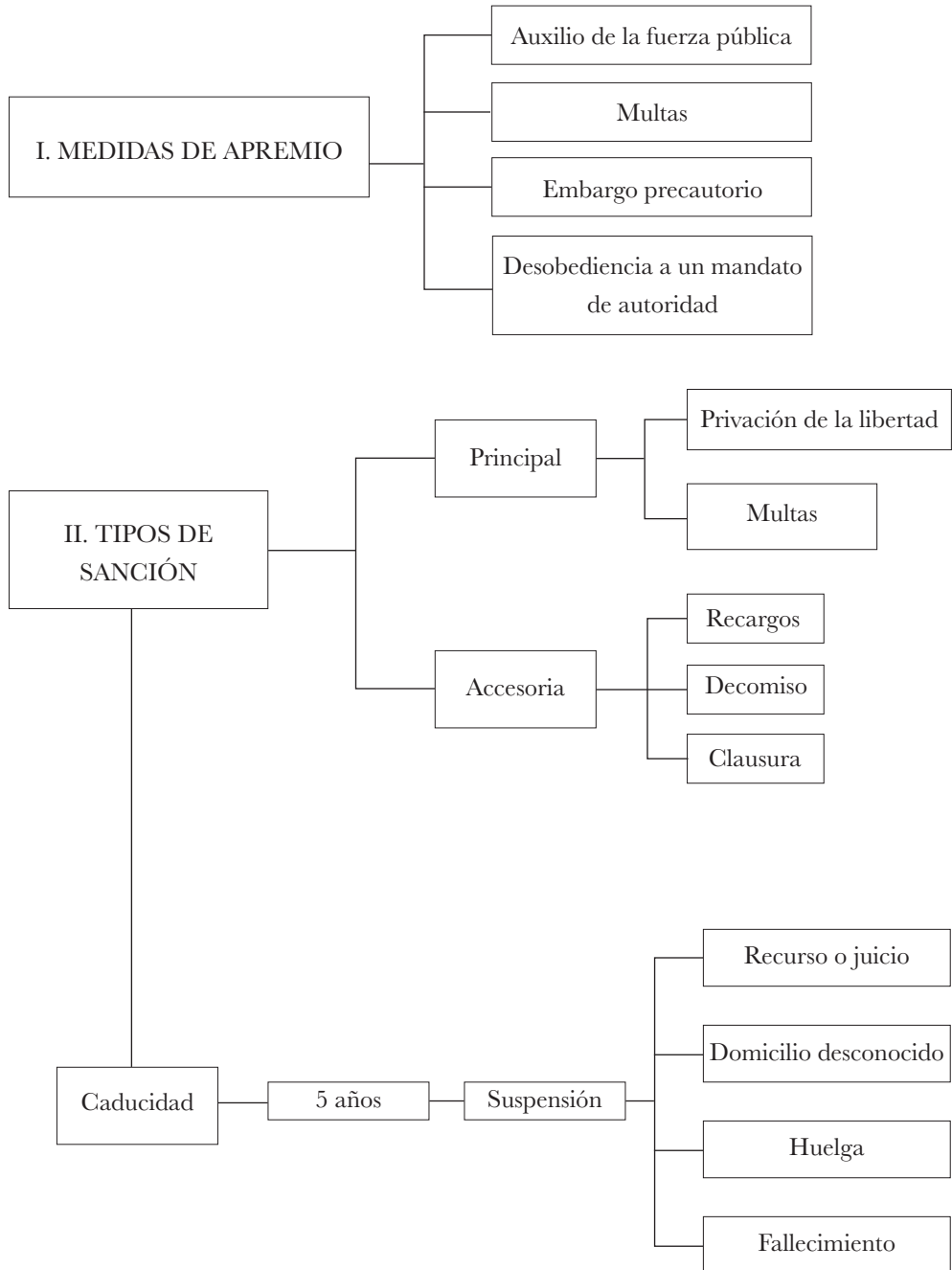
En el capítulo tres se estudiaron las sanciones administrativas, ya que si bien es cierto que existe un gran número de legislaciones, tanto leyes especiales como el Código Fiscal Federal, legislaciones que establecen un sinnúmero de obligaciones tributarias; sin embargo no basta con la existencia de dichas disposiciones que regulen la materia tributaria, la relación entre los sujetos pasivo y activo, y la forma en que deben cumplir ambos sus obligaciones, sino que debe existir un catálogo de sanciones para quienes incumplan dichas legislaciones, ¿Qué sería de una norma jurídica? si no se tiene el instrumento para hacerla cumplir, aun en contra de la voluntad de los gobernados. Por ello es importante agregar el capítulo de sanciones, en donde se describen tanto las sanciones que existen en materia tributaria, así como las hipótesis que existen dentro de la legislación fiscal, para que como gobernados las conozcamos y evitemos caer en dichas conductas y hacernos acreedores a este tipo de sanciones; de igual forma es importante analizar las medidas de apremio, ya que en ocasiones suelen confundirse este tipo de figuras.

Una vez analizado el presente capítulo relativo a las sanciones administrativas para los sujetos tributarios que incumplen sus obligaciones y se adecuen a las hipótesis previstas en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal, observamos que si bien, en la teoría no se observa tan complicado, en la práctica sí es complicado el conocer y cumplir a cabalidad con todo el catálogo de obligaciones que se establecen en los diferentes ordenamientos fiscales, por lo que fácilmente se puede caer en estas hipótesis ya sea por desconocimiento, por una mala interpretación de la norma o bien porque no se atiende lo solicitado en ellas o por las autoridades fiscales.

CUESTIONARIO

1. ¿Cuál es el sustento constitucional de las sanciones administrativas?
2. Escriba el concepto de sanción administrativa.
3. ¿Cuáles son los tipos de sanciones?
4. ¿En qué consiste el decomiso?
5. ¿Qué son las multas?
6. Cite dos ejemplos de omisiones que ameriten una multa.
7. ¿Cuáles son las sanciones accesorias?
8. Mencione las medidas de apremio.
9. ¿Cuándo procede la clausura de un establecimiento?
10. ¿En qué caso se puede aplicar la sanción consistente en privación de la libertad?

PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES



CAPÍTULO IV

EL PROCEDIMIENTO PENAL EN MATERIA FISCAL

4.1. GENERALIDADES DE LOS DELITOS EN MATERIA FISCAL

En el capítulo anterior analizamos lo relacionado con los tipos de sanciones que puede aplicar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, sin embargo, una de esas sanciones es la pena privativa de libertad, la cual se aplicará a petición de la autoridad fiscal y a través del ejercicio de la acción penal llevada a cabo por el Ministerio Público Federal ante el juzgador federal, al tratarse de una materia federal como lo es la materia tributaria.

Hablamos de una materia administrativa, la cual en un momento dado puede convertirse en un procedimiento penal independientemente del procedimiento administrativo fiscal; por ejemplo la autoridad fiscal cuenta con las facultades de verificación y comprobación, imaginemos que al ejercer esa facultad a través de una auditoría fiscal detecta que la mercancía que se encuentra en el domicilio fiscal del contribuyente auditado es de procedencia extranjera y no realizó el pago de los impuestos al comercio exterior correspondientes.

Un procedimiento iniciado como una auditoría cuya finalidad era solamente verificar que el contribuyente hubiera cumplido de manera correcta con el pago de sus contribuciones, puede dejar de ser un procedimiento administrativo al detectar mercancía de procedencia extranjera sin la correcta importación y pago de impuestos correspondientes. Provoca el levantamiento de otra acta pero para iniciar un procedimiento administrativo en materia aduanera cuya finalidad será declarar que la mercancía extranjera pasa a propiedad del fisco y que se paguen los impuestos correspondientes desde la fecha que ingresó al territorio mexicano, además podría iniciar un procedimiento penal por el delito de contrabando si se acredita que el contribuyente ingresó la mercancía y en caso de que no fuere así, por el delito equiparable al contrabando, cuya pena es la misma, sin embargo al no acreditar el verbo rector que en este caso es “introducir o extraer” mercancías del territorio nacional sin el pago de impuestos, no se acredita el delito de contrabando, pero sí el equiparable a éste.

En este rubro es muy importante dejar en claro dos aspectos que en la práctica y teoría suelen confundirse, como la evasión fiscal y la elusión fiscal, en pocas palabras la evasión es la trasgresión a la norma jurídica en materia fiscal, es decir la violación directa a la ley fiscal, mientras que en la elusión fiscal se habla de utilizar las propias disposiciones legales para no realizar el pago de contribuciones, es decir la ley otorga beneficios que se utilizan y, al final de cuantas, en ambos no se pagan las contribuciones al erario federal y ello afecta las arcas de la nación ya que en ambos casos no llega dinero al Estado.

Es importante recordar que los delitos y las infracciones se cometen tanto por acción es decir cuando se hace lo contrario a lo establecido por la ley fiscal, como por omisión, es decir no se hace lo que obliga la ley, en ambos casos se comete una infracción o un delito en materia fiscal, lo cual cae dentro de la materia del derecho penal. En este capítulo no abarcaremos toda la historia del derecho penal, ni los elementos que lo comprenden, toda vez que esas generalidades ya se han estudiado dentro de la materia correspondiente, y no es la finalidad de este texto, sino solamente hacer mención de los diversos procedimientos oficiosos que lleva a cabo la autoridad tributaria, dentro de los que se encuentra el procedimiento penal el cual se inicia a petición de ésta.

4.2. LOS DELITOS EN MATERIA FISCAL

Los delitos en materia fiscal se encuentran establecidos dentro del marco del código fiscal federal, en diversos artículos que lo comprenden, no se referirán ya que podrían sufrir alguna modificación y en un futuro confundirían al lector, por lo que solamente se hará mención del procedimiento y de los requisitos para tal efecto, toda vez que lo inicia la autoridad fiscal pero posteriormente esta facultad sale de su ámbito al solicitar el ejercicio de la acción penal al Ministerio Público Federal, donde se convierte en un procedimiento penal como cualquier otro, claro con algunas peculiaridades que aquí comentaremos.

Delitos que se encuentran establecidos en el referido código:

- El delito de defraudación fiscal y su equiparable.
- El delito de contrabando y su equiparable.

Además se sanciona el encubrimiento y la tentativa.

Otros delitos fiscales y sus sanciones los cometen:

- Quien
 - Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.
 - Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
 - Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
 - Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el

buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.

– Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 del Código, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Se le impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien cometa cualquier conducta de las antes citadas.

Igual sanción se impondrá a quien cometa cualquiera de las conductas siguientes:

– Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

– Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

– Determine pérdidas con falsedad.

– Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.

– Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del Código.

– No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción I del artículo 28 del Código; los altere, los destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente.

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 \$137,770.00; 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.
- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:
- Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.
 - Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.
 - Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.
- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a
- Los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.
 - Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.
- Se sancionará con prisión de uno a cinco años
- Al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.
- Se aumentará la sanción hasta por una mitad más de la que resulte aplicable, al servidor público que promueva o gestione una querrela o denuncia notoriamente impropcedente.
- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión,
- Al servidor público que revele a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 del Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.
- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión,
- Al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$59 040.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

Se impondrá sanción de seis a diez años de prisión

– Al comercializador o transportista, de gasolina o diésel que tenga en su poder dichos combustibles, cuando éstos no contengan los trazadores o las demás especificaciones que Petróleos Mexicanos o sus organismos subsidiarios utilicen para la identificación de los productos mencionados.

Tratándose de gasolina o diésel que estén sujetos a especificaciones de identificación para su comercialización exclusiva en zonas geográficas limitadas, también se aplicará la pena mencionada al comercializador o transportista, que tenga en su poder los combustibles mencionados, fuera de las zonas geográficas limitadas. Además el código establece lo supuestos con los cuales se considera agravado el delito.

4.3. PROCEDIMIENTO PENAL EN MATERIA FISCAL

El procedimiento penal como ya quedó establecido se lleva a cabo ante el ministerio público federal y en caso de que éste ejercite acción penal, se llevará ante un juez federal, no obstante con las reformas en materia penal se ha modificado y hoy en día se encuentra plasmado dentro del Código Nacional de Procedimientos Penales, que no es materia de análisis en el presente trabajo, sin embargo, existe un procedimiento interno que lleva a cabo la autoridad fiscal dentro de sus funciones y dentro del servicio de administración tributaria, es decir le corresponde a la autoridad fiscal como ya quedó establecido en el capítulo 2 del presente texto que la facultad de comprobación y verificación le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria y éste a su vez por conducto de las Administraciones Locales.

Si de tal ejercicio se desprende que existe la comisión de una conducta tipificada como delito, la autoridad fiscal deberá iniciar el procedimiento de obtención de todas las pruebas, necesarias para encuadrar la conducta desplegada por el contribuyente en contra del Estado, para ello contará con el apoyo de los departamentos encargados de guardar información y documentos, así como las actas en las cuales se detalle la conducta que se pretende encuadrar como delito y todos aquellos elementos que sean necesarios para tal efecto.

Una vez que se considere que existen los elementos suficientes para querellarse en contra del contribuyente que se considera cometió el delito fiscal en contra del

Estado Mexicano, se envía el expediente al Ministerio Público de la Federación, acompañado de la querrela correspondiente.

4.3.1. Requisitos procesales

Como se ha señalado con antelación, para que se inicie el procedimiento por parte del Ministerio Público Federal, es necesario que se presente la querrela necesaria, toda vez que al tratarse de un delito que se persigue a petición de parte como por ejemplo la defraudación fiscal es un requisito indispensable para que dé inicio la averiguación previa.

Es importante señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público existe solamente por una causa y ésta es el dinero, el ver como el Estado puede allegarse recursos económicos para poder subsistir, por ello para proceder penalmente por los delitos fiscales establecidos dentro del Código Fiscal Federal, dependiendo del delito es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: formule querrela, declare que el fisco ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio, formule la declaratoria correspondiente y por último en algunos casos específicos solamente bastará que presente la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia secretaría. La petición para tal efecto se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, como lo señalé anteriormente la Secretaría de Hacienda solo busca dinero, por lo tanto no obstante que ya se haya iniciado el procedimiento penal, si el contribuyente paga sus contribuciones a satisfacción de Hacienda, ésta le otorgará el perdón y todo quedará olvidado como si nada hubiera pasado.

Como se puede observar dentro de este procedimiento penal es importante resaltar lo siguiente: el delito por ejemplo de defraudación fiscal, requiere querrela necesaria para que proceda, después para fijar la caución, es necesario determinar el monto del crédito fiscal a cargo del contribuyente, después en caso de que el contribuyente pague el crédito fiscal la autoridad le otorgará el perdón, por lo tanto el Estado utiliza al sistema del Ministerio Público como un mero cobrador de contribuciones, ya que está dentro de sus facultades querrellarse contra los contribuyentes y una vez que estos paguen sus deudas fiscales, les otorga el perdón para iniciar de nuevo con su relación tributaria.

RESUMEN

En el presente capítulo, se analizó lo relacionado con la materia fiscal, y si bien es cierto estamos con una obra de derecho procesal fiscal en su parte oficiosa, también es importante señalarlo, toda vez que si el contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales o realiza conductas que sean tipificadas como delictivas, se iniciará un procedimiento administrativo o bien penal en su contra, recordemos que los delitos se cometen por acción o por omisión.

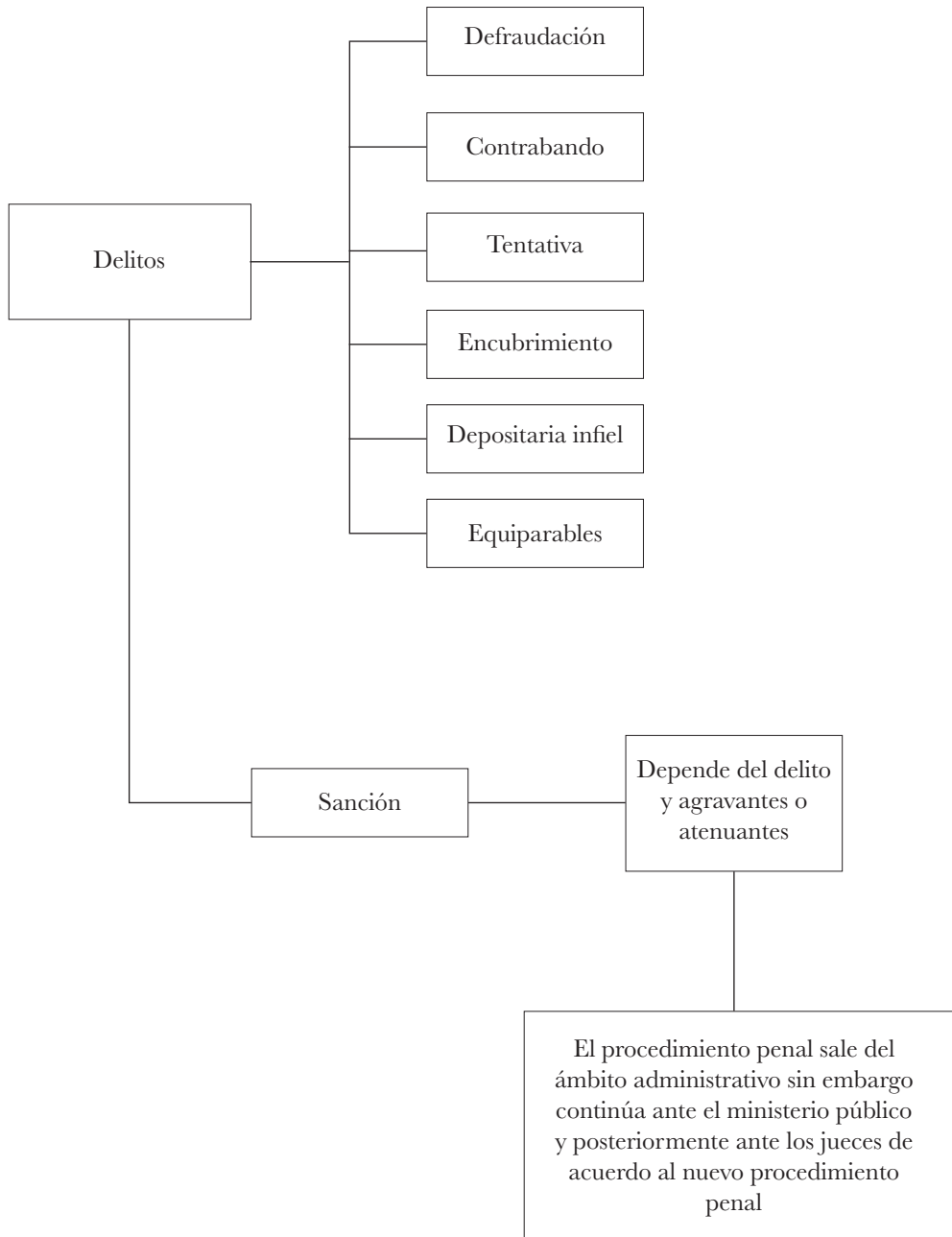
Dicho procedimiento administrativo, consistirá en que la autoridad jurídica, que representa al Servicio de Administración Tributaria, debe reunir todos los elementos que se encuentren en poder de las demás administraciones, por ejemplo de la administración local de auditoría, o de la administración local de recaudación, con la finalidad de integrar correctamente el expediente, tratando de encuadrar la conducta del sujeto pasivo de la relación tributaria en la tipificada como delito dentro del Código Fiscal Federal.

Una vez que ya se integró dicho expediente la autoridad hacendaria, remitirá el expediente al Ministerio Público Federal, aportando las pruebas necesarias y todos los elementos para que éste pueda integrar y adecuar la conducta al tipo penal y así ejercitar la acción penal en contra del contribuyente; como se puede observar la autoridad fiscal solo integra y aporta los elementos necesarios para encuadrar la conducta, sin embargo el procedimiento que se lleva a cabo sale del ámbito administrativo y se va al área penal, procedimiento que no se encuentra regulado en el código fiscal sino en el nacional de procedimientos penales, ahora con los juicios orales, lo cual considero innecesario describir aquí ya que en las universidades se imparte la materia penal y es ahí en donde se estudia dicho procedimiento; no obstante que no es un procedimiento administrativo exclusivamente fiscal, hasta la fecha considero que es complicado su cumplimiento ya que las autoridades, los defensores y la ciudadanía no están debidamente capacitados en la oralidad y sobre todo ahora que se escucha que la materia fiscal también entrará a los juicios orales, dejando de lado los procedimientos electrónicos.

CUESTIONARIO

1. ¿Qué son los delitos fiscales?
2. ¿En que consiste el delito de defraudación fiscal?
3. Defina el delito de contrabando.
4. ¿En qué consiste el encubrimiento?
5. ¿Cuáles son los requisitos procesales?
6. Mencione un ejemplo del delito de defraudación fiscal
7. Cite un ejemplo del delito de contrabando
8. ¿En qué consiste el delito de depositaria infiel?
9. ¿Cuándo la autoridad fiscal otorga el perdón?
10. ¿Qué es la tentativa?

PROCEDIMIENTO LEGAL EN MATERIA FISCAL



CAPÍTULO V

EL PROCEDIMIENTO DE NOTIFICACIÓN DE ACTOS Y

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

El carácter de la autoridad fiscal es administrativo, toda vez que pertenece al Poder Ejecutivo, por lo tanto al llevar a cabo su función emite actos y resoluciones, que debe dar a conocer al gobernado de una o de otra forma, toda vez que, si éste no conoce dicho acto o resolución, no estará en condiciones de cumplir con el mandato de la autoridad; y si ésta no se lo da a conocer, pues tampoco tiene el derecho a reclamar su cumplimiento toda vez que no ha hecho del conocimiento del contribuyente su petición.

El Código Fiscal de la Federación establece diversos tipos de notificaciones para dar a conocer dichos actos y resoluciones a los sujetos pasivos de la relación tributaria, dependiendo de las circunstancias de cada asunto en lo particular, ya que una notificación que debería ser de carácter personal, puede convertirse en una notificación por estrados o por edictos o por instructivo dependiendo del supuesto jurídico que se presente al momento de la notificación.

El primer contacto que tiene la autoridad con el gobernado es el momento en que ésta hace del conocimiento ese acto o resolución administrativa, por ello la autoridad debe vigilar que su personal cumpla con todas las formalidades que debe imperar tanto en el acto administrativo que se notifica como en el acto de notificar ya que este debe de cumplir con los mismos requisitos que el acto o resolución a notificar y que se encuentran establecidos en el artículo 38 de dicha codificación.

De no cumplir con lo anteriormente expresado, se corre el peligro de que el notificado deje transcurrir el procedimiento y cuando la autoridad esté a punto de cobrar la deuda tributaria, éste impugna el procedimiento, alegando que existen vicios dentro del mismo incluso desde la notificación, y como consecuencia si no fue realizada correctamente la notificación esta se declarara ilegal y se dejara sin efectos, sucediendo lo mismo con las resoluciones o actos posteriores a ella, por eso es importante el acto de notificación, porque ella es el pilar de los demás actos, resoluciones y procedimiento fiscal.

Ahora bien, en primer término es importante mencionar el concepto de notificación, para posteriormente analizar cada una de las formas de notificación que establece el Código Fiscal de la Federación.

5.1. Concepto de notificación

Por notificación podemos entender el acto de las autoridades fiscales que tiene como finalidad dar a conocer a los gobernados la emisión de un acto o resolución que requiere su atención y cumplimiento y para ello se le debe dar a conocer y otorgarle un plazo razonable para que pueda dar cumplimiento al mismo, o en su defecto im-

pugnarlo en caso de no estar de acuerdo con el mismo. Según el diccionario jurídico mexicano, la notificación son: *Medios de comunicación procesal*.²³

5.2. TIPOS DE NOTIFICACIÓN

Cuando un acto o resolución emitido por la autoridad hacendaria puede ser motivo de impugnación, su notificación al gobernado debe ser de manera personal, ya que así lo establece el Código Fiscal Federal, sin embargo esta notificación que establece el artículo 134 fracción I de dicho ordenamiento tributario, puede variar de acuerdo a las circunstancias del caso específico, por ello a continuación se presentan los diferentes tipos de notificación y la formalidad que debe seguir la autoridad para que se consideren dentro del marco de la legalidad.

5.2.1. Buzón Tributario, personales, correo certificado o mensaje de datos

El buzón tributario entró en vigor desde el 30 de junio de 2014 para personas morales y a partir del 01 de enero de 2015 para personas físicas y el Servicio de Administración Tributaria cuenta con un Manual para la notificación a través del buzón tributario, por medio del cual facilitan el conocimiento de este medio de notificación, no obstante, existe un gran número de amparos en contra del referido medio de notificación, pero tal parece que las autoridades tributarias no darán marcha atrás con este medio de notificación.

El Código Fiscal Federal en su artículo 17-K, establece que las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, el cual consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

- La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.
- Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Asimismo señala que, las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario, deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que

²³ Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2005). *Diccionario Jurídico Mexicano (J-O)*, Porrúa, México, p.2630.

reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria, mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

Tal parece que en la práctica este medio electrónico de notificación vendrá a sustituir a los demás medios de notificación.

El procedimiento para las **notificaciones personales** es muy sencillo de aprender como su nombre lo indica debe realizarse de manera directa con la persona interesada, es decir, la autoridad representada por el actuario o notificador ejecutor acudirá al domicilio del contribuyente, tocará la puerta del domicilio fiscal, si éste se encuentra, el notificador se identificara con documento oficial que por lo general es un oficio de nombramiento y pedirá al notificado que se identifique mostrando una identificación oficial, que por lo general es la credencial para votar; ahora bien, el notificador procede a llenar el acta de notificación que lleva previamente de manera pre impresa solo dejando los espacios en blanco para su llenado, una vez que termina de llenar el acta procede a desprendarla y entrega al notificado original del acta de notificación y una copia del acto o resolución que está notificando.

Lo anterior, en el supuesto de que el destinatario de la resolución se encuentre en el domicilio y la notificación sea directa, porque si el destinatario de la resolución no se encuentra en el domicilio, el notificador procederá a dejar una cita de espera con quien se encuentre en el domicilio fiscal, para que acuda a notificarse dentro de los 6 días siguientes o para que espere en ese domicilio y al día siguiente acudirá de nueva cuenta el notificador y procederá a notificar al destinatario de la resolución o en su defecto a quien se encuentre en el domicilio.

De la diligencia se levantará el acta correspondiente, en la que asentarán los requisitos del artículo 38 que deben llevar todos los actos y resoluciones, así como señalar la fecha en que se está notificando, recabar el nombre del notificado y la firma. En caso de que se niegue afirmar se asentará esa circunstancia en el acta de notificación y ésta será válida.

Es importante señalar que si el notificado manifiesta que conoce el acto o resolución administrativa antes de la fecha de notificación, se tendrá por notificado desde la fecha en que se haga sabedor del acto de autoridad

Correo certificado o mensaje de datos

En cuanto a la notificación por correo certificado, es igual que en la notificación

personal, es decir, lo que busca la autoridad es cerciorarse de que el destinatario de la resolución reciba el acto o resolución que se le envía, por lo que será suficiente con el acuse de recibo para demostrar tal hecho, tomando en cuenta que como ya lo mencione, se debe notificar por estos medios todos los actos y resoluciones que se puedan impugnar, por lo tanto además de ser un derecho del gobernado el que exista la certeza jurídica de que tuvo conocimiento del acto de autoridad, también para la autoridad es una protección ya que en caso de que el gobernado impugne dicha notificación o desconozca el acto o resolución notificada, la autoridad estará en posibilidades de acreditar que es sabedor del mismo a través del acta de notificación o del acuse de recibo del correo certificado.

En cuanto a **notificación por mensaje de datos**, tomando en cuenta la modernización en la cual ha entrado la autoridad hacendaria, también hoy en día el correo electrónico es un documento válido y eficaz para abatir el tiempo y costos en cuento a sueldo del notificador, gasto en papel, impresora, tóner, etc.; además de buscar que se cumpla el principio de justicia pronta y expedita a que hace referencia la constitución federal.

En cuanto a este tipo de notificaciones el Código Fiscal de la Federación establece que podrá realizarse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o mediante correo electrónico, conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Para tal efecto, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave de seguridad que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione. La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento. Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique. Las notificaciones por correo electrónico serán emitidas anexando el sello digital correspondiente.

5.2.2. Por correo ordinario o telegrama

Los actos emitidos por las autoridades fiscales que no causen instancia pueden ser notificados por medio de correo ordinario o telegrama, ya que al no causar instancia no pueden ser impugnados, por lo que, a la autoridad no le interesa conservar algún documento que acredite que fue notificado a su destinatario, como por ejemplo, las invitaciones que envía la autoridad a todos los ciudadanos en las que en ocasiones les dice “se le invita para que presente su declaración anual, en caso de que ya la haya presentado haga caso omiso a esta invitación”, pues solo son invitaciones no le causan ningún agravio al destinatario de los mismos, por lo que, no los puede impugnar, y en caso de hacerlo pues no procedería dicha impugnación al no causar agravio personal y directo en contra del contribuyente.

5.2.3. Por estrados

Recordemos que la notificación que debe hacer la autoridad fiscal cuando se trate de actos o resoluciones que puedan ser impugnados es de manera personal, sin embargo en caso de que suceda alguna circunstancia especial, pues tendrá que hacerla de forma diferente como en este caso, por estrados, siempre y cuando realice un levantamiento del acta circunstanciada correspondiente en la que funde y motive por qué una notificación que debe ser personal la realiza por medio de estrados, dicha circunstancia deberá ir avalada por dos testigos quienes asentarán su firma en dicho documento.

La notificación por estrados, se realizara por parte de la autoridad cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro, después de la notificación de la orden de visita, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

Las notificaciones por estrados se harán fijando durante quince días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación o publicando el documento citado, durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales; dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que el documento fue fijado o publicado según corresponda; la autoridad dejará constancia de ello en

el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día contado a partir del día siguiente a aquél en el que se hubiera fijado o publicado el documento.

5.2.4. Por edictos

La notificación por edictos es otra modalidad diferente a una notificación que de origen debería ser personal, sin embargo si la persona quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conoce al representante de la sucesión, la autoridad levantara constancia de ello y acordara la notificación por este medio.

Las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones en cualquiera de los siguientes medios:

- I. Durante tres días en el Diario Oficial de la Federación.
- II. Por un día en un diario de mayor circulación.
- III. Durante quince días en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general.

Estas publicaciones contendrán un extracto de los actos que se notifican. Se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

5.2.5. Por instructivo

La notificación por instructivo es una forma de notificación que se emplea en el procedimiento administrativo de ejecución, ya que no obstante que son actos administrativos que se puede impugnar, es difícil para la autoridad llevar a cabo su notificación de manera personal.

Por lo tanto, cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, dejará citatorio en el domicilio, para que espere a una hora fija del día hábil siguiente el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Una notificación que de origen debe ser personal, se realizará por instructivo por tratarse de actos de ejecución, pues es la única posibilidad que tiene la autoridad de notificar de esta forma, ya que si se tratara de una notificación, por ejemplo de una multa que es una resolución y que es el primer contacto que tendría la autoridad con el contribuyente, pues no podría notificar por instructivo en caso de

que el contribuyente se opusiera, sino que lo procedente ahí sería la notificación por estrados, posteriormente una vez que trascurrieran los 30 días que establece el Código Fiscal Federal para que el deudor cumpla con el pago de la multa y éste no lo realice, pues ahora sí procederá la autoridad a notificarle en su domicilio el requerimiento de pago, y ahora sí en caso de que de nueva cuenta se oponga, ya procedería la notificación por instructivo, porque ya es un acto de procedimiento administrativo de ejecución, de lo contrario jamás podría la autoridad llevar a cabo la ejecución forzosa al oponerse el contribuyente deudor, sin embargo al tener esta facultad ahora sí estaría en posibilidades de notificar por instructivo y proceder a entrar al domicilio embargar bienes, secuestrarlos y rematarlos en su caso para así cobrar la deuda tributaria en su favor.

5.3. MOMENTO EN QUE SURTEN EFECTOS LAS NOTIFICACIONES

Las notificaciones surten efectos al día hábil siguiente de haberse realizado, por ejemplo la notificación personal, se notifica el día de hoy mañana surte efectos y pasado mañana empieza el plazo ya sea para garantizar, impugnar etc.; en las notificaciones por estrados se tiene como fecha de notificación el decimosexto día, recordemos que se coloca la notificación en los estrados de la autoridad por 15 días; y en la notificación por edictos, se tiene como fecha de notificación la de la última publicación que se hubiere realizado.

En relación con las **horas hábiles** éstas se encuentran comprendidas de las 7:30 a las 18:00 horas, de acuerdo a lo señalado en el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, por lo que, la autoridad fiscal solamente puede acudir a notificar al domicilio del contribuyente en este horario ya que si lo realiza en otro distinto, se considera que dicha notificación es ilegal.

Los **días hábiles** son todos excepto los sábados, los domingos, el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, igual que en las horas hábiles, si se realiza una diligencia de notificación fuera de los días hábiles, se considera que dicha notificación es ilegal.

Ahora bien, tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles **todos los días del año y las 24 horas del día**, por lo que, se les puede notificar en ese momento cualquier actuación de la autoridad fiscal.

Se pueden **habilitar las horas y días inhábiles**, por parte de las autoridades fiscales cuando se trate de la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, 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.

La actuación de la autoridad debe estar debidamente fundada y motivada al llevar a cabo la habilitación de horas y días inhábiles, toda vez que, en ocasiones la autoridad acude el domicilio en el cual pretende notificar y en ese momento que es hora inhábil le notifica al gobernado que habilitó las horas y días para acudir en ese momento, pero resulta que como le entrega en la noche el oficio de habilitación, pues entonces está notificando dicho acto administrativo también en hora inhábil, cuando lo correcto es que la autoridad fiscal se lo dé a conocer y si no se puede de manera personal, pues utilizando los demás medios de notificación, pero no llegar en una hora inhábil y entregarle el oficio de habilitación, el acta de notificación y el acto o resolución que se le pretende notificar, porque entonces la actuación de los 2 actos administrativos (habilitación y notificación) y la resolución administrativa que se notifica están siendo dadas a conocer en hora o día inhábil que es la finalidad de la notificación, dar a conocer el acto o resolución al gobernado pero en horas y días hábiles.

5.4. LUGAR DONDE DEBEN REALIZARSE LAS NOTIFICACIONES

Para llevar a cabo la notificación personal de los actos y resoluciones emitidos por las autoridades fiscales se debe tomar en cuenta el lugar donde pueden hacerse las notificaciones ya que, de ello depende su legalidad o ilegalidad.

El **domicilio** en el cual se debe notificar los actos y resoluciones al particular, se encuentra señalado en el artículo 10 del Código Fiscal, el cual establece lo que se considera domicilio para efectos fiscales, señalando que cuando se trate de **personas físicas**, se considera domicilio fiscal, si realizan actividades empresariales el local en que se encuentre el principal asiento de sus actividades; y si no realiza alguna de las actividades empresariales que se establecen en el artículo 16 del Código como son: agricultura , ganadería, pesca, silvicultura, industriales y comerciales, será su domicilio fiscal el local que utilice para el desempeño de cualquiera de sus actividades;

ahora bien , si la persona realiza cualquiera de las actividades anteriores y no cuenta con ninguno de los anteriores domicilios, se notificará en su casa habitación y le harán del conocimiento que cuenta con un plazo de 5 días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los que ya mencionamos.

En caso de las **personas morales**, si son residentes de México, se considera que tienen su domicilio fiscal en el local donde se encuentre la administración principal del negocio, que por lo general es donde está asentada la empresa matriz, ahora bien, si se trata de establecimientos de personas morales residentes del extranjero, dicho establecimiento, y si son varios establecimientos el domicilio donde tenga la administración principal del negocio en el país o en su defecto el domicilio que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que de acuerdo al Código se considere su domicilio, indistintamente.

También es de resaltarse que las notificaciones se pueden efectuar en **el domicilio de la autoridad fiscal**, que por lo general cuando son actos o resoluciones que les interesa a los gobernados conocer pues acuden a las oficinas de la autoridad y ahí se notifican, para ello también se levanta el acta de notificación respectiva, un ejemplo de ello es, cuando el contribuyente solicita autorización para recibir donativos y la autoridad ya emitió la referida autorización, sin embargo no ha podido ir a notificarla pues el contribuyente acude y se da por notificado.

Las notificaciones también se pueden hacer **en cualquier lugar** siempre y cuando sean de manera personal y las partes se encuentren debidamente identificadas recordemos que debemos cuidar que al gobernado se le respete sus garantías constitucionales y principios como el de certeza jurídica.

También puede notificarse en el último domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes y que se encuentre registrado en la base de datos de la autoridad, también podrá notificarse en el domicilio que hayan señalado para oír y recibir notificaciones (domicilio convencional), cuando hayan iniciado alguna instancia o dentro de un procedimiento lo hayan mencionado.

5.5. NOTIFICACIONES EN EL EXTRANJERO

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales de manera personal, correo certificado, correo electrónico correo ordinario o telegrama o por edictos o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

5.6. HABILITACIÓN DE TERCEROS COMO NOTIFICADORES

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones personales, cumpliendo con las formalidades previstas en el Código y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria; no se debe confundir la habilitación de horas y días inhábiles con la habilitación de personas, que aunque en ocasiones laboran para la autoridad pero que no son notificadores o ejecutores, la misma autoridad los podrá habilitar, mediante el oficio de habilitación correspondiente, debidamente fundado y motivado; lo anterior lo resalto toda vez que en ocasiones la autoridad fiscal cuando realizaba los oficios de habilitación de horas y día inhábiles, dentro del cuerpo del documento señalaba que se lo dirigía al notificador y le decía que lo habilitaba para que acudiera en una horario inhábil o en un día inhábil a un domicilio para llevar a cabo una diligencia de notificación, siendo que el notificador ya tenía su nombramiento y lo que se tenía que habilitar era el día u hora no al notificador, por ello es importante analizar la redacción que utiliza la autoridad al momento de emitir cualquier acto o resolución administrativa.

5.7. SANCIÓN POR NOTIFICACIONES ILEGALES

Cuando se deje sin efectos una notificación practicada ilegalmente, se impondrá al notificador una multa de diez veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, para ello es importante no solo que el contribuyente se queje ante la autoridad y le manifieste que el notificador al realizar la diligencia cometió algún vicio de fondo y que como consecuencia se debe dejar sin efectos la notificación, sino que para que la autoridad esté en condiciones de imponer la sanción y fincar a cargo del contribuyente ese crédito fiscal, es necesario que exista un documento base de la acción que en este caso sería una resolución al recurso de

revocación, emitida por la Administración Local Jurídica mediante la cual determine dejar sin efectos el acta de notificación por alguna violación a las disposiciones fiscales, o bien una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a través de la cual determine declarar la nulidad del acto administrativo de notificación por algún vicio cometido en perjuicio de los derechos y garantías del contribuyente.

RESUMEN

El capítulo 5 enfoca el procedimiento administrativo de notificación, ya que es muy importante que tanto la autoridad como los contribuyentes conozcan de manera exhaustiva dicho procedimiento, toda vez que en la práctica se puede inclinar la balanza para el lado de la autoridad o para el lado del gobernado, a través de la notificación de los actos y resoluciones administrativas.

En caso de que la autoridad fiscal realice una notificación de manera incorrecta violando el procedimiento, éste se impugnara y le sancionará a la autoridad fiscal y ésta posteriormente al notificador o actuario que haya realizado indebidamente dicha notificación.

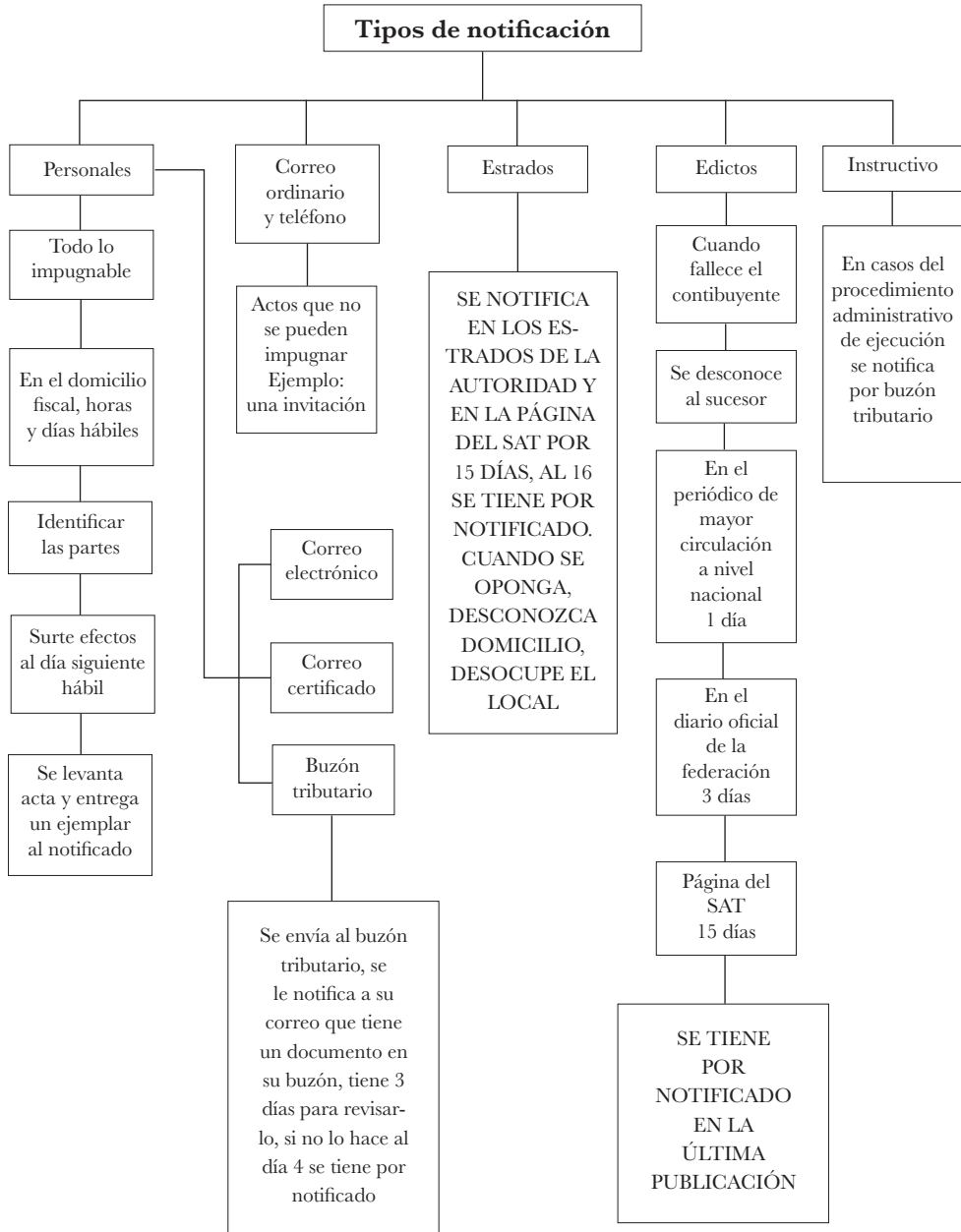
Las notificaciones deben ser personales cuando se pueda impugnar por el notificado, sin embargo existen variantes para cuando surjan algunas figuras que se encuentra en el Código Fiscal, por ejemplo, si una multa se debe notificar de manera personal, porque se puede impugnar, pero el contribuyente destinatario de la notificación falleció y se desconoce al representante de la sucesión pues entonces se realizará por edictos.

Por lo anterior es importante conocer los tipos de notificaciones y como se realiza cada una de ellas, en qué casos procede cada una, los domicilios donde se pueden realizar, los días y horas en que se pueden efectuar, así como los requisitos que deben contener, para que en caso de estar inconforme se pueda impugnar y que se deje sin efectos; este procedimiento no parece tan complicado, sin embargo en la práctica tanto la autoridad como los contribuyentes tratan de sorprender el uno al otro, lo cual lo puede hacer un poco complicado, pero considero que de todos los procedimientos podría ser el más sencillo.

CUESTIONARIO

1. Cite el concepto de notificación.
2. ¿Cuáles son los tipos de notificaciones?
3. ¿Cómo se realiza la notificación por buzón tributario?
4. Describa una notificación personal.
5. ¿Cuáles son las horas y días hábiles para la práctica de notificaciones?
6. ¿Cuál es el domicilio fiscal donde se deberán realizar las notificaciones?
7. ¿Cuál es la sanción que se le impone a los notificadores por realizarlas de manera incorrecta?
8. ¿Cuándo surten efecto las notificaciones por edictos?
9. ¿En qué caso, procede la notificación por instructivo?
10. ¿Cómo se realiza una notificación por estrados?

PROCEDIMIENTO DE NOTIFICACIÓN



CAPÍTULO VI

PROCEDIMIENTO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS

FISCAL

El siguiente capítulo está dedicado al procedimiento para garantizar el interés fiscal que establece el Código Fiscal Federal y que debe llevarse a cabo ante la autoridad, con la finalidad de garantizar que la obligación será cumplida, por lo general se trata de garantizar la obligación sustantiva, que como recordamos es la referida al pago de contribuciones, no así la obligación formal, es importante para la autoridad que siempre se le otorgue una garantía para dar seguridad del cumplimiento de las obligaciones con ella contraída, sin embargo en ocasiones se lleva a cabo el litigio en esta materia sin la garantía correspondiente, más adelante lo analizaremos con detenimiento.

6.1. EL CRÉDITO FISCAL, SU PRIVILEGIO

El Estado como sujeto acreedor de las contribuciones, posee varios privilegios, los cuales a diferencia de los sujetos pasivos que no contamos con ellos, pues nos encontramos en desventaja ante las autoridades fiscales, sin embargo mucho se ha cuestionado si esos privilegios son violatorios a la Constitución Federal o si viola alguna norma jurídica en nuestros perjuicio, y se llega a la conclusión de que el Estado protege los intereses generales y el interés general siempre estará sobre el interés particular.

Por ejemplo, en materia de derecho privado pueden existir 2 personas, una que se llama acreedor y la otra que es el deudor quien firma un pagaré al acreedor, ahora bien, si no se paga la deuda a tiempo el acreedor no puede llegar al domicilio del deudor, entrar al domicilio, tomar bienes y llevárselos cobrándose con ellos la deuda que existe entre ambos, sino que, por el contrario tiene que acudir a un juez para que sea éste quien lleve a cabo todo ese procedimiento de ejecución forzosa, ahora bien, no es lo mismo en el derecho privado, en donde está en juego solamente el patrimonio de 2 personas, a diferencia del derecho fiscal que es de derecho público y que protege el interés general contra los intereses del contribuyente deudor que solo protege sus propios intereses.

Éste es un ejemplo de cómo la autoridad tiene privilegios que van más allá de los que pueda tener el contribuyente, pero todo ello en atención al interés general sobre el particular, ya que de afectarse la recaudación se afectará al gasto público y éste es en beneficio de todos los gobernados incluso hasta para beneficio del sujeto deudor en comento, además que de no contar con ellos el Estado vería entorpecida su función recaudatoria.

6.1.1. El privilegio de poder ejecutar sus propias resoluciones

Este privilegio con que cuenta la autoridad fiscal le permite llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en contra del sujeto deudor para hacer cumplir sus resoluciones, es decir, si el contribuyente determinó su obligación fiscal sustantiva y no cumplió correctamente se le puede fincar un crédito fiscal, que debe pagar una vez que se establezca la época de pago, sin embargo, si no cumple con el pago de manera voluntaria, pues tendrá la autoridad que ejercer de inmediato este procedimiento administrativo de ejecución para hacerlo cumplir aún en contra de la voluntad; lo anterior a diferencia del derecho privado en donde deben acudir ante un juez para que éste dirima la controversia, ya que el acreedor no podría cobrarse de manera forzosa por su propia mano.

6.1.2. Referencia ante otros acreedores

La autoridad fiscal tendrá preferencia a que el deudor le liquide la deuda antes que a cualquier otro acreedor, por ello el artículo 149 del Código Fiscal, establece que el fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Así mismo, establece que en ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Incluso el artículo 159 del mismo ordenamiento legal señala que cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia y que dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro; es decir, de entrada la autoridad asegura el interés fiscal ya que con el embargo practicado se garantiza el cumplimiento de la deuda, toda vez que de no parar el deudor, la autoridad estará en posibilidades de rematar los bienes embargados y cobrarse el adeudo fiscal.

6.1.3. Presunción de legalidad de los actos y resoluciones de la autoridad fiscal

La presunción de legalidad de los actos y resoluciones administrativas es otro privilegio con que cuenta, es decir todos los actos y resoluciones de la autoridad fiscal se presumen legales, claro que como es una presunción pues admite prueba en contrario y para eso tenemos los medios de impugnación para demostrar que los actos de autoridad no son en ocasiones tan legales como se presume.

Es por ello que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales gozarán de validez mientras no se declare lo contrario por algún tribunal, o se declare nulo o se declare la revocación del mismo a través de un recurso de revocación. El gobernado tendrá la posibilidad de negar lisa y llanamente el conocimiento de dicho acto o resolución administrativa y es cuando la carga de la prueba se revierte, al corresponder a la autoridad demostrar que el acto de autoridad se encuentra ajustado a derecho.

Es importante resaltar que el artículo 22 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, establece que la actuación de los contribuyentes se considera de buena fe y que corresponde a la autoridad demostrar la mala fe en caso de que así lo afirmen; con lo anterior se pretende poner en la balanza los derechos de los contribuyentes y equilibrar esa presunción de legalidad de los actos de la autoridad con la buena fe del contribuyente.

Es de suma importancia comentar que no porque los actos de las autoridades se presuman legales van a dejar de cumplir con el principio de legalidad, sino que por el contrario, independientemente de esa presunción de legalidad, deben cumplir con todos y cada uno de los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal Federal y que establece los requisitos mínimos que deben contener tanto los actos como las resoluciones administrativas.

6.1.4. Plazo para impugnar los actos y resoluciones administrativas

Cuando un acto o resolución emitida por las autoridades Fiscales Federales, cause agravio a los derechos de los contribuyentes, el Código Fiscal de la Federación establece que contarán con el plazo de 30 días hábiles para impugnar ese acto o resolución y que las vías para hacerlo son a través de un recurso de revocación ante la misma autoridad mediante un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa; ahora bien la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, en su artículo 13 señala que la autoridad en caso de que considere que su misma resolución o acto le causa agravio contará con un plazo de 5 años para impugnarlo.

Como se puede observar los gobernados contribuyentes cuentan con el plazo de 30 días para impugnar el acto o resolución de las autoridades fiscales, pero si fuese la autoridad quien lo pretenda impugnar, ella contará con el plazo de 5 años. Podríamos preguntarnos qué pasó con el principio de igualdad de las partes dentro del procedimiento, sin embargo como ya se comentó es por la protección del interés general sobre el interés particular.

6.1.5. Derecho de retención

También la autoridad cuenta con el privilegio de retener los bienes que tenga en su poder por causa de un crédito fiscal fincado al gobernado y éste no haya cubierto, ahora bien puede suceder que el contribuyente inconforme interponga algún medio de impugnación y que una vez que ese medio de impugnación se presente ante la autoridad competente para resolverlo, se deberá garantizar el interés fiscal y es entonces cuando la autoridad toma en su poder como garantía un bien mueble o inmueble, con ello afecta el derecho de disposición de la cosa, no así el derecho de propiedad, es decir, solo afecta al sujeto pasivo de la relación tributaria del derecho de disponer del bien, mas no le quita la propiedad, ya que para que el embargado pueda perder la propiedad del bien, es necesario que la autoridad lleve a cabo un remate a través de una subasta pública, o que se lo adjudique en su favor o que lo venda fuera de remate.

Cuando la autoridad encargada de resolver el medio de impugnación interpuesto, y si el contribuyente obtuvo resolución favorable, la autoridad estará en posibilidades de desgravar el embargo y realizar la entrega del bien el sujeto pasivo, sin embargo si por el contrario la autoridad gana, tiene todo el derecho de retener los bienes que ya en posesión para continuar con la siguiente fase que será el remate y el cobro de la deuda fiscal.

Otro ejemplo que podemos citar, es cuando una persona que se encuentra en el extranjero pretende enviarnos algún tipo de mercancía, la cual al pasar por la aduana debe pagar las contribuciones al comercio exterior, en caso de que no se paguen la autoridad las retendrá y no autorizará la entrega de las mismas si no pagamos los impuestos que se hayan causado, en caso de que no se pague dicho crédito fiscal, la autoridad se podrá adjudicar los bienes sujetos al gravamen fiscal que no fue cubierto.

En cuanto al apartado de privilegios de la autoridad fiscal, existen otros que se encuentran en las diversas disposiciones legales, sin embargo como el presente no es el tema central, solo se quiso ilustrar que la autoridad fiscal posee muchos privilegios

que le ayudan en su tarea recaudatoria de contribuciones y por el contrario podría sentir el gobernado que se le deja en estado de indefensión en esas circunstancias.

Sin embargo, siempre el interés general estará sobre el particular y al afectarse a la Tesorería de la Federación con el impago de contribuciones habría problemas para cubrir el presupuesto de egresos y ello afecta a la sociedad y tomando en cuenta que también el sujeto pasivo es parte de la sociedad, pues también se protegen sus intereses.

6.2. LAS DIVERSAS GARANTÍAS EN MATERIA FISCAL

Los privilegios antes mencionados solo son a manera de ejemplos algunos de ellos, toda vez que si buscamos en las diversas leyes fiscales, vamos a encontrar muchos más tanto privilegios relacionados con la sustancia tributaria como privilegios en cuanto a la etapa procesal; ahora bien, independientemente de todos esos privilegios con que cuenta la autoridad fiscal, también existen algunas formas de garantía del interés fiscal que se pueden llevar a cabo independientemente de los referidos privilegios, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en las disposiciones legales para cada uno de ellos, asimismo depende de la autoridad aceptarlo o no de acuerdo a los casos específicos establecidos.

Los tipos de garantía que establece el Código Fiscal Federal son: depósito en dinero, carta de crédito, prenda, hipoteca, fianza, obligación solidaria, embargo en la vía administrativa y títulos valor o cartera de créditos, lo cuales veremos a continuación pero también es importante establecer que entendemos por garantía.

Por garantía del interés podemos entender que: *“Este vocablo está vinculado estrechamente con la facultad económico-coactiva que la ley otorga a las autoridades fiscales, para exigir coactivamente al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su cargo.”*²⁴

Y por Garantía contractual: *“Locución que se refiere a los contratos de garantía cuya finalidad es asegurar el acreedor el pago de su crédito otorgado, y con ello, confianza en el deudor son pues necesariamente contratos accesorios.”*²⁵

6.2.1. El depósito en dinero, carta crédito y otras formas de garantía financiera

La primer forma de garantizar el interés fiscal que se encuentra en el Código

²⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas, (2005). *Diccionario Jurídico Mexicano (D-H)*, Porrúa, México, p.1789.

²⁵ Ídem. p. 1786.

Fiscal de la Federación, es el depósito de dinero, como es sabido la Secretaría de Hacienda existe porque es quien debe llevar a cabo la actividad financiera del Estado, es decir tiene que ver la forma de obtener, administrar y aplicar los ingresos del Estado, asimismo cuenta con la potestad tributaria que como sabemos es la facultad o poder que tiene el Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y aplicarlas al gasto público, por lo tanto la existencia de la autoridad fiscal está enfocada al dinero que ingresa y egresa del Estado así como la forma de obtenerlo, por lo tanto es lógico que la primer forma de garantía pues sea el dinero que al fin de cuentas es lo que persigue esta autoridad.

El artículo 141 fracción I, establece este tipo de garantía y al efecto señala que se puede otorgar en garantía el depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A del Código; asimismo el referido artículo señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar a las instituciones de crédito o casas de bolsa para operar cuentas de garantía del interés fiscal.

Que las instituciones o casas autorizadas tendrán las siguientes obligaciones:

1. Presentar declaración semestral en que manifiesten el nombre y registro federal de contribuyentes de los usuarios de las cuentas de garantía del interés fiscal, así como las cantidades transferidas a las cuentas de los contribuyentes o de la Tesorería de la Federación. La declaración deberá presentarse durante los meses de julio del año de calendario de que se trate y de enero del siguiente año, por el semestre inmediato anterior.
2. Transferir el importe de garantía, más sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación, al día siguiente a aquél en que reciba el aviso que se establezca en las disposiciones fiscales o aduaneras.

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

El Reglamento del Código Fiscal Federal, establece que la garantía del interés fiscal se

otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas o municipios que realicen esas funciones aun cuando tengan otra denominación.

Cuando la garantía del interés fiscal consista en carta de crédito o billete de depósito, se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, según sea el caso. Las garantías del interés fiscal subsistirán hasta que proceda su cancelación en los términos del Código y Reglamento.

Es de señalarse que cuando el ofrecimiento, cancelación, sustitución, ampliación o disminución de la garantía del interés fiscal se presente ante el Servicio de Administración Tributaria, ésta deberá efectuarse a través de la forma oficial o formato electrónico que para tal efecto establezca dicho órgano mediante reglas de carácter general. En cuanto a los gastos que se originen con motivo del ofrecimiento de la garantía del interés fiscal deberán ser cubiertos por el interesado.

En relación con las cartas de crédito que se presenten como garantía del interés fiscal deberán ser emitidas por las instituciones de crédito registradas para tal efecto ante el Servicio de Administración Tributaria.

Las modificaciones a las cartas de crédito por ampliación o disminución del monto máximo disponible o por prórroga de la fecha de vencimiento, se deberán realizar conforme al procedimiento que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

No se aceptarán como garantía del interés fiscal las cartas de crédito que contengan datos, términos y condiciones distintos a los establecidos en las formas oficiales o formatos electrónicos aprobados por el Servicio de Administración Tributaria.

La autoridad fiscal requerirá el importe garantizado mediante la carta de crédito en el domicilio que para tales efectos se señale en la propia carta de crédito, teniéndose por realizado el requerimiento en la fecha y hora de su presentación ante la institución de crédito que la emitió. Dicho requerimiento indicará el número de la carta de crédito y el monto requerido, el cual podrá ser por la cantidad máxima por la que fue emitida la misma o por varias cantidades inferiores hasta agotar el importe máximo por el que fue expedida.

Las instituciones de crédito realizarán el pago de las cartas de crédito mediante transferencia electrónica de fondos a la cuenta de la Tesorería de la Federación o a la cuenta del organismo descentralizado competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, el mismo día del requerimiento o a más tardar dentro de las 48 horas siguientes a aquélla en que reciban el requerimiento de pago emitido por la autoridad fiscal.

En caso de que las instituciones de crédito no realicen el pago de las cartas de crédito en el plazo señalado en el párrafo anterior, las cantidades garantizadas deberán pagarse actualizadas por el periodo comprendido entre la fecha en que se debió efectuar el pago y la fecha en que el mismo se realice, de conformidad con lo establecido en el artículo 17-A del Código. En este supuesto se causarán recargos por concepto de indemnización al fisco federal, conforme a lo dispuesto por el artículo 21 del citado ordenamiento, a partir de la fecha en que debió hacerse el pago correspondiente y hasta que el mismo se efectúe.

Una vez efectuada la transferencia electrónica de fondos, la institución de crédito de que se trate deberá enviar a la Tesorería de la Federación por conducto del Servicio de Administración Tributaria o al organismo descentralizado competente para cobrar coactivamente créditos fiscales el comprobante de la operación y del pago realizado.

6.2.2. Prenda o hipoteca

La Garantía del interés fiscal consistente en prenda o hipoteca, se encuentra establecida en el artículo 141 fracción II del Código Fiscal de la Federación. Asimismo el procedimiento para llevar a cabo la presentación ofrecimiento y admisión de este tipo de garantías se encuentra regulado en el reglamento del Código Fiscal en su artículo 93, el cual señala que la prenda o hipoteca se constituirán conforme a lo siguiente:

I. La prenda se constituirá sobre bienes muebles por el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese porcentaje y deberá inscribirse en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga o el propio contrato de prenda estén sujetos a esta formalidad.

No se aceptarán en prenda los bienes de fácil descomposición o deterioro; los que se encuentren embargados, ofrecidos en garantía, o con algún gravamen o afectación; los sujetos al régimen de copropiedad, cuando no sea posible que el Gobierno Federal asuma de manera exclusiva la titularidad de todos los derechos; los afectos a algún fideicomiso; los que por su naturaleza o por disposición legal estén fuera del comercio y aquéllos que sean inembargables en términos del Código; así como las mercancías de procedencia extranjera, cuya legal estancia no esté acreditada en el país, los semovientes, las armas prohibidas y las materias y sustancias inflamables, contaminantes, radioactivas o peligrosas.

La garantía a que se refiere esta fracción podrá otorgarse mediante prenda bursátil relativa a inversiones en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro

Nacional de Valores, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a instituciones y a corredores públicos para mantener en depósito determinados bienes que se otorguen en prenda, y

II. La hipoteca se constituirá sobre bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o del valor catastral. A la solicitud respectiva se deberá acompañar el certificado del Registro Público de la Propiedad que corresponda, expedido con un máximo de tres meses de anticipación a la fecha de la solicitud, en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar no podrá exceder del 75% del valor.

El otorgamiento de la garantía a que se refiere esta fracción se hará mediante escritura pública que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad que corresponda y contener los datos del crédito fiscal que se garantice.

El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año.

6.2.3. Fianza

La figura de la fianza, es complicada, toda vez que las autoridades fiscales cuando el sujeto directo obligado incumple con su obligación, se busca la forma de cobrar dicha deuda a la afianzadora, sin embargo éstas cuentan con abogados expertos en dicha materia, por lo que se dificulta su cobro, por lo que resulta más afectivo el depósito o embargo en la vía administrativa.

Esta es también una forma a través de la cual se puede garantizar el interés fiscal, de acuerdo a lo señalado en el artículo 141 del Código en su fracción III; de igual forma este ordenamiento jurídico señala que tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución con las siguientes modalidades:

a) La autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora, acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Para ello la afianzadora designará, en cada una de las regiones competencia de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, un apoderado para recibir requerimientos de pago y el domicilio para dicho efecto, debiendo informar de los

cambios que se produzcan dentro de los quince días siguientes al en que ocurran. La citada información se proporcionará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que se publicará en el Diario Oficial de la Federación para conocimiento de las autoridades ejecutoras. Se notificará el requerimiento por estrados en las regiones donde no se haga alguno de los señalamientos mencionados.

b) Si no se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate, en bolsa, valores propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, y le envíe de inmediato su producto.

En el caso de que las instituciones de fianzas interpongan medios de defensa en contra del requerimiento de pago y no obtengan resolución favorable, las cantidades garantizadas deberán pagarse actualizadas por el periodo comprendido entre la fecha en que se debió efectuar el pago y la fecha en que se paguen dichas cantidades. Asimismo, causarán recargos por concepto de indemnización al Fisco Federal por falta de pago oportuno, mismos que se calcularán sobre las cantidades garantizadas actualizadas por el periodo mencionado con anterioridad, aplicando la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización citado.

La tasa de recargos para cada uno de los meses del periodo mencionado, será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, y se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir de que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Los recargos mencionados se causarán hasta por 5 años. Asimismo, el Reglamento del Código señala que la póliza en la que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad fiscal que sea competente para cobrar coactivamente el crédito fiscal de que se trate.

6.2.4. Obligación solidaria

La garantía consistente en obligación solidaria asumida por un tercero, encuentra su fundamento en el artículo 141 fracción IV del Código Fiscal Federal; este tipo de garantía consiste en que un tercero que no tiene nada que ver con el procedimiento que existe entre autoridad y gobernado, *motu proprio* decide asumir la obligación que en un momento dado el obligado directo no pueda llevar a cabo por lo que, acude a la autoridad y manifiesta mediante un escrito que desea ser obligado solidario del

contribuyente, para que en caso de que éste no cumpla con la obligación contraída asumirse obligado solidario y quien cumpla, asimismo debe acreditar que cuenta con solvencia económica para cubrir la obligación sustantiva que está a cargo del deudor.

Ahora bien, una vez que la autoridad acepta este tipo de garantía, quien decidió ser obligado solidario una vez formalizada esta garantía, automáticamente se convierte en responsable solidario, es decir, de ser un obligado solidario ahora pasa a ser responsable solidario del contribuyente deudor, lo anterior, porque así lo expresa el artículo 26 fracción VIII, el cual establece que son responsables solidarios con los contribuyentes, quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

De igual forma el Reglamento del Código en el artículo 95, señala que para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá sujetarse a lo siguiente:

1. Manifestar su voluntad de asumir la obligación solidaria, mediante escrito firmado ante fedatario público o ante la autoridad fiscal que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, en este último caso la manifestación deberá realizarse ante la presencia de dos testigos.

El escrito a que se refiere el párrafo anterior deberá ser firmado por el interesado y tratándose de personas morales, por el administrador único o, en su caso, por la totalidad de los miembros del Consejo de Administración. Cuando en los estatutos sociales de la persona moral interesada el presidente del Consejo de Administración tenga conferidas las mismas facultades de administración que el propio Consejo, bastará la firma de éste para tener por cumplido el requisito. Las personas a que se refiere este párrafo deberán contar con el certificado de firma electrónica avanzada expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por un prestador de servicios en los términos del Código;

2. Tratándose de personas morales, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social pagado y la persona moral de que se trate no deberá haber tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios fiscales regulares o, en su caso, ésta no deberá haber excedido del 10% de su capital social pagado, y

3. Tratándose de persona física, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de sus ingresos declarados en el ejercicio fiscal, sin incluir el 75% de los ingresos declarados para los efectos del impuesto sobre la renta como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso.

6.2.5. Embargo en la vía administrativa

En cuanto al embargo en la vía administrativa recordemos que este es una forma de garantía del interés fiscal, al igual que puede ser un embargo precautorio o provisional, solo que en este tipo de embargo por lo general el contribuyente va hacia la autoridad con la finalidad de dar en garantía algún bien de su propiedad para garantizar una obligación que ya ha sido notificada; en el embargo precautorio, por lo general es la autoridad quien va al contribuyente deudor y realiza la traba del embargo al tener el temor fundado de que éste puede llegar a ocultarlos, venderlos destruirlos, con la única finalidad de no ser solvente y pagar su deuda con la autoridad fiscal.

Estos tipos de embargos fungen como garantías que posteriormente se pueden convertir en embargos definitivos si el sujeto deudor no cumple con la obligación asumida, por lo que al convertirse en definitivo el embargo el siguiente procedimiento es el remate de dichos bienes para estar en posibilidad de cubrir la deuda que se haya contraído por el sujeto pasivo de la relación tributaria.

El Reglamento del Código en su artículo 97, menciona que el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

1. Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá presentar los documentos y cumplir con los requisitos que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general;
2. El contribuyente señalará los bienes de su propiedad sobre los que deba trabarse el embargo, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal y cumplir los requisitos y porcentajes que establece el artículo 93 del Reglamento. No serán susceptibles de embargo los bienes a que se refiere el artículo 156, fracción II, inciso c) del Código;
3. Tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el contribuyente y en el caso de personas morales, su representante legal. Cuando a juicio de la autoridad fiscal exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán con la persona que designe la autoridad fiscal;
4. Deberá inscribirse en el registro público que corresponda el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad, y
5. Antes de la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, deberán cubrirse los gastos de ejecución y gastos extraordinarios que puedan ser determinados en términos del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

6.2.6. Títulos de crédito o cartera de créditos

Estos tipos de garantía del interés fiscal se pueden ofrecer solo en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera otra forma de las ya estudiadas, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, como opera la garantía del interés fiscal a través del embargo de la cartera de créditos, pues existe como acreedor la autoridad fiscal y como sujeto deudor el contribuyente, pero a su vez este contribuyente es acreedor de otros que son sus deudores, por lo tanto al no contar con otros bienes para garantizar solicita a la autoridad fiscal que le embargue la cartera de clientes o de créditos, pero como ya lo dijimos solo es garantía si el contribuyente deudor cumple con su obligación fiscal, la autoridad destrabara el embargo y los deudores del contribuyente ni cuenta se dieron que esa cartera de clientes estuvo embargada por Hacienda.

En el caso de que el contribuyente deudor no cumpla con su obligación fiscal, ahora si el siguiente paso del procedimiento es por parte de la autoridad al girar, un oficio a cada uno de los deudores del contribuyente y solicitarles que en lugar de que vayan a realizar el pago al contribuyente, lo efectúen ante la misma autoridad fiscal, y que en caso de hacer caso omiso del requerimiento de pago que les haga se les sancionará con doble pago, sanción que se encuentra establecida en el artículo 160 del Código Fiscal, el cual establece que el embargo de créditos será notificado directamente por la oficina ejecutora a los deudores del embargado, para que no hagan el pago de las cantidades respectivas a éste, sino en la caja de la citada oficina, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.

Ahora bien, si en cumplimiento de lo anteriormente dispuesto se paga un crédito cuya cancelación deba anotarse en el registro público que corresponda, la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que, dentro de los cinco días siguientes al que surta efectos la notificación, firme la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba constar el finiquito y en caso de abstención del titular de los créditos embargados transcurrido el plazo indicado el jefe de la oficina ejecutora firmará la escritura o documentos relativos en rebeldía de aquél y lo hará del conocimiento del registro público que corresponda, para los efectos procedentes.

6.3. ANTE QUIEN SE OFRECE LA GARANTÍA

La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad fiscal

competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, para que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente, según lo establecido en el Reglamento del Código Fiscal.

Para calificar la garantía del interés fiscal, la autoridad fiscal deberá verificar que se cumplan los requisitos que establecen el Código y el Reglamento en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubre los conceptos que señala el artículo 141 del Código. Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este párrafo la autoridad requerirá al promovente a fin de que, en un plazo de quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido, en caso contrario no se aceptará la garantía. El plazo establecido en el artículo 141, quinto párrafo del Código se suspenderá hasta que se emita la resolución en la que se determine la procedencia o no de la garantía del interés fiscal.

La autoridad fiscal podrá aceptar la garantía ofrecida por el contribuyente aun y cuando ésta no sea suficiente para garantizar el interés fiscal de acuerdo con lo establecido en el artículo 141 del Código, instaurando el procedimiento administrativo de ejecución por el monto no garantizado.

6.4. CONCEPTOS QUE COMPRENDE LA GARANTÍA DE INTERÉS FISCAL

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, (impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras), los accesorios causados (gastos de ejecución, recargos, indemnización del 20%, y multas), así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento; recordemos que es una garantía, por lo tanto debe cubrir el adeudo contraído y un poco más por lo general cuando se trata de garantizar el interés fiscal es 3 a 1, es decir si lo que debe el contribuyente es 15 pesos pues se tiene que garantizar con un bien cuyo valor sea de 45 pesos, lo anterior atendiendo a que se va actualizando por el transcurso del tiempo además se van generando intereses moratorios y si además lo que se busca es garantizar para que se nos autorice a pagar en parcialidades pues se proyectarán además de los intereses moratorios, los intereses por financiamiento por el plazo en que dure el pago en parcialidades.

Asimismo si concluye el período y en tanto no se pague el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

6.5. CASOS EN LOS CUALES PROCEDE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL

La garantía del interés fiscal se debe otorgar cuando la ley fiscal lo establezca, ya que en el artículo 142 señala algunos casos en los cuales se debe garantizar el interés fiscal, pero es una lista enunciativa, no limitativa, porque existen otros casos que no se encuentran en ese dispositivo legal y que sin embargo también se debe otorgar la garantía. Ahora bien esos casos son los siguientes:

1. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
2. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que sean cubiertos en parcialidades.
3. Se solicite la aplicación del producto en los términos del Artículo 159 del Código.
4. En los demás casos que señalen los ordenamientos y las leyes fiscales.

En el último supuesto, es en donde incluimos a los demás como por ejemplo también se debe garantizar el interés fiscal cuando se presente un recurso de revocación o de inconformidad ante la autoridad fiscal, o bien cuando se presente una demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

6.6. FORMAS DE HACER EFECTIVAS LAS GARANTÍAS DEL INTERÉS FISCAL

Las formas en que se pueden hacer efectivas las garantías es a través del procedimiento administrativo de ejecución, claro siempre y cuando se trate de las garantías consistentes en prenda o hipoteca, obligación solidaria asumida por tercero o bien embargo en la vía administrativa.

Ya que si se trata de la garantía consistente en depósito en dinero, una vez que quede firme la deuda, la autoridad fiscal solicitará a la institución ante quien se encuentre efectuado el depósito para que realice la aplicación del depósito en favor de la Tesorería de la Federación.

En caso de que la garantía consista en fianza otorgada por institución autorizada para tal efecto, la forma de hacerla efectiva es a través de procedimiento administrativo de ejecución, pero no el que tradicionalmente conocemos y que es aplicado a cualquier otro contribuyente deudor, sino que se realiza mediante un procedimiento especial que contempla el Código Fiscal de la Federación.

6.7. PLAZOS PARA PRESENTAR LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

La garantía del interés fiscal deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos del Código; como puede ser cuando se presente un recurso de revocación o un procedimiento para la resolución de controversias establecido en un tratado para evitar la doble tributación, el Código Fiscal en su artículo 144 establece que si se interpone el recurso de revocación en tiempo y forma no se está obligado a garantizar, sino hasta que sea resuelto el medio de impugnación, contando con 10 días posteriores contados a partir de que haya surtido efectos la notificación de la resolución al recurso planteado.

6.8. SUSTITUCIÓN DE GARANTÍAS

Una de las preguntas comunes que realizan las personas que pretenden garantizar el interés fiscal ante la autoridad fiscal, es ¿puedo garantizar el interés fiscal con solo una forma de garantía o puedo combinar las garantías o sustituirlas por otras que me causen menos perjuicio?, cuestionamiento que es contestado por el artículo 100 del Reglamento del Código, que señala que para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito podrán combinarse las diferentes formas que al efecto establece el artículo 141 del Código, así como sustituirse entre sí, en cuyo caso antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la garantía sustituta, siempre y cuando no sea exigible la que se pretende sustituir.

La garantía constituida podrá garantizar uno o varios créditos fiscales siempre que la misma comprenda los conceptos previstos en el artículo 141, segundo párrafo del Código.

6.9. PROCEDENCIA DE LA CANCELACIÓN DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

En cuanto al tiempo en el cual procede la cancelación de la garantía el Reglamento en su artículo 101 señala que La cancelación de la garantía del interés fiscal procederá en los siguientes casos:

1. Por sustitución de garantía;
2. Por el pago del crédito fiscal;
3. Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía;

4. Cuando se cumpla la fecha de la vigencia de la garantía, y
5. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

La garantía del interés fiscal podrá disminuirse o sustituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago parcial del mismo, o por cumplimiento a una resolución definitiva dictada por autoridad competente en la que se haya declarado la nulidad lisa y llana o revocado la resolución que determina el crédito fiscal, dejando subsistente una parte del mismo.

El mismo Reglamento señala que el contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico podrán presentar solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad fiscal que la haya exigido o recibido, a la que deberá acompañar los documentos que acrediten la procedencia de la cancelación.

La autoridad fiscal cancelará las garantías ofrecidas cuando se actualice la causal para ello, informando de dicha situación al contribuyente que ofreció la garantía.

Las garantías que se hubieran inscrito en el registro público que corresponda, se cancelaran mediante oficio de la autoridad fiscal al citado registro.

Es importante hacer una reflexión, el Código Fiscal señala que no existirá ninguna dispensa de garantía, es decir que todos deben presentar su garantía cuando lo establezca la ley, sin embargo el reglamento en su artículo 103 señala que las autoridades fiscales podrán dispensar, en términos del artículo 52 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, el otorgamiento de garantía tratándose de créditos fiscales a cargo de contribuyentes que sean entidades paraestatales de la Administración Pública Federal sujetas a control presupuestal; ahora lo importante es pensar que si el reglamento puede ir más allá de lo que establece la ley digo pensando en la jerarquía de leyes si la ley ordinaria no puede ir en contra de la Constitución, entonces el Reglamento no puede ir más allá de la ley, pero eso será motivo de otra reflexión.

RESUMEN

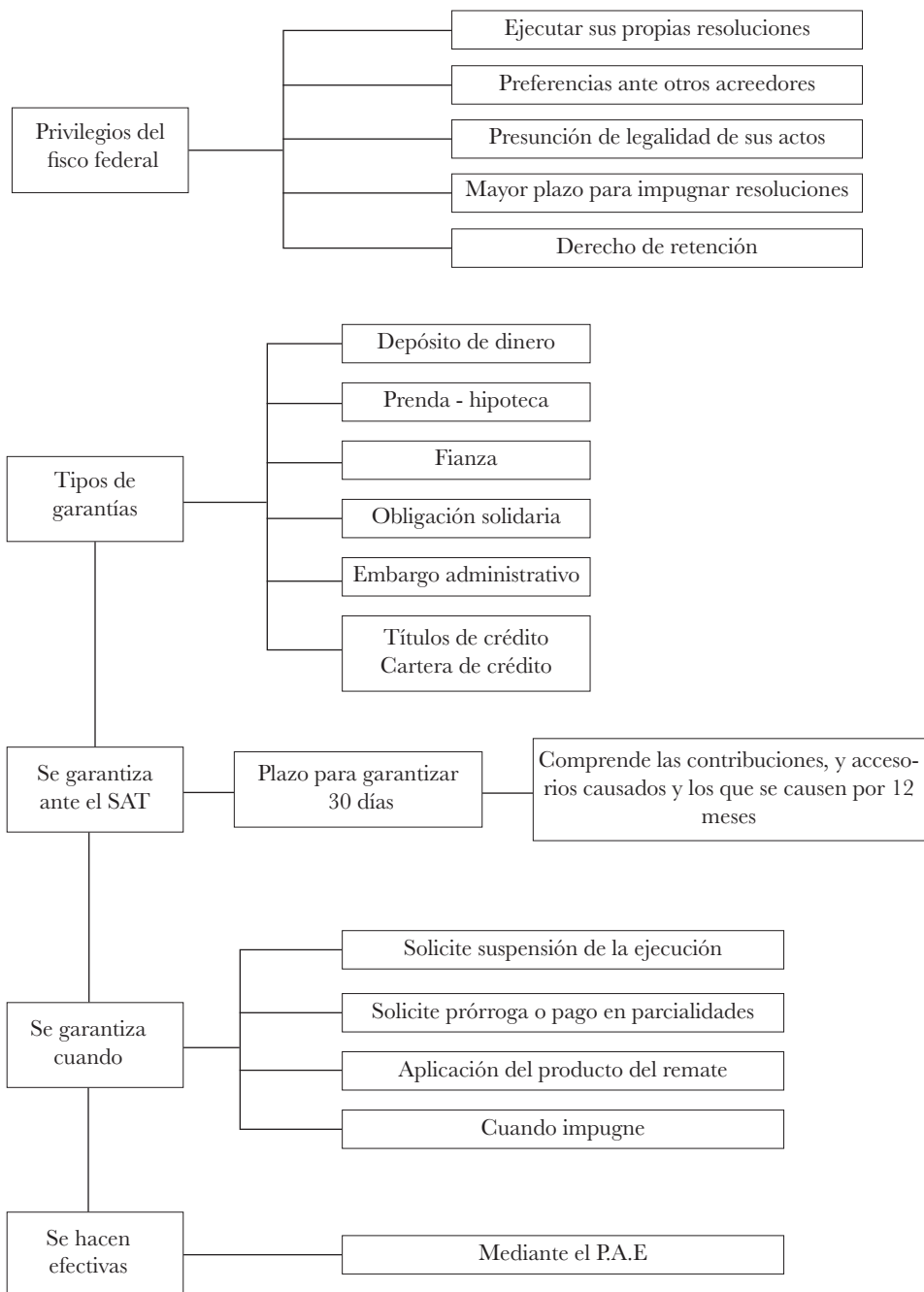
La garantía del interés fiscal, es uno de los procedimientos que todos los contribuyentes deben conocer, toda vez que existen diferentes beneficios que se pueden obtener ante las autoridades fiscales y para todos ellos se solicita que se garantice el interés fiscal, sin embargo en ocasiones por desconocimiento, no se hace uso de dichas figuras tributarias, por ejemplo la solicitud de pagar en parcialidades o que se difiera el pago de una contribución, cuando ésta sea muy alta.

En de suma importancia conocer los privilegios con los que cuentan los créditos fiscales, para poder utilizarlos en nuestro favor, así como los diferentes tipos de garantías que existen, saber que se pueden ofrecer, que la autoridad las calificará antes de admitirlas. Todos esos requisitos se deben estudiar con antelación para evitar tramites exhaustivos y lentos que traerán como consecuencia que los procedimientos se atrasen y por consecuencia los créditos fiscales se incrementen con la actualización y los recargos correspondientes; este procedimiento como el pasado de notificación, no es tan complicado, sin embargo, es importante conocerlo para que en la práctica podamos utilizarlo sin contra tiempos, ya que además se puede jugar con las garantías, es decir se pueden combinar o sustituir y en la práctica he visto como el cliente paga al abogado fiscalista por el solo procedimiento de sustitución.

CUESTIONARIO

1. ¿Cuál es el concepto de garantía?
2. Mencione dos privilegios que tienen los créditos fiscales
3. ¿Cuáles son los tipos de garantías?
4. ¿Cuál es el plazo general para garantizar el interés fiscal?
5. ¿Ante quién se garantiza el interés fiscal?
6. ¿Qué comprende la garantía?
7. ¿En qué casos se garantiza el interés fiscal?
8. ¿En qué consiste el embargo en la vía administrativa?
9. Describa la garantía a través de obligado solidario
10. Explique el embargo de la cartera de clientes.

PROCEDIMIENTO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL



CAPÍTULO VII

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA

ADUANERA

En materia aduanera existen los procedimientos administrativos consistentes en la retención de mercancías, cuando se detecta que no cumplen con los requisitos para internarse legalmente al país, la suspensión de la libre circulación, cuando se detecta que existen mercancías en transporte y que no han cumplido con los requisitos para su legal estancia y tenencia en territorio nacional, el procedimiento de embargo precautorio, como medio de garantía del interés fiscal, para cubrir el pago de las futuras sanciones económicas que se impondrán por no haber cumplido en tiempo y forma con las obligaciones fiscales y el procedimiento administrativo en materia aduanera, denominado en el ámbito fiscal como PAMA.

El procedimiento administrativo en materia aduanera es un procedimiento enfocado al comercio exterior, es decir el encargado de vigilar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional y cuya finalidad es evitar el contrabando de mercancías, la evasión de impuestos, proteger el comercio nacional del extranjero, entre otras funciones, por ello en el presente capítulo analizaremos los diferentes aspectos que se llevan a cabo durante el procedimiento administrativo en materia aduanera.

Es importante resaltar que aun y cuando este procedimiento no se encuentra en el Código Fiscal Federal que es el que regula los procedimientos, se encuentra establecido en una ley ordinaria como lo es, la Ley Aduanera, siendo importante su análisis, ya que es el único capítulo que ocuparemos para el comercio exterior, no obstante que más adelante analizaremos los medios de defensa que tenemos ante las violaciones a tratados internacionales que también es parte del comercio exterior, sin embargo, aquí estamos analizando los procedimientos que de oficio lleva a cabo la autoridad como lo es el PAMA.

7.1. PROCEDIMIENTO DE RETENCIÓN DE MERCANCÍAS EN LAS ADUANAS

En cuanto a la retención de mercancías que efectúa la autoridad fiscal en las aduanas, comentaremos que éste es un privilegio con el cual cuenta la autoridad hacendaria, toda vez que, es la autoridad legitimada para llevar a cabo la vigilancia de la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, por lo que es correcto que si el sujeto pasivo de la relación tributaria no ha pagado la contribución denominada impuestos al comercio exterior por la importación de dichos productos, puede la autoridad retener la mercancía hasta que cumpla con las obligaciones establecidas en la Ley Aduanera, su Reglamento y Ley de comercio exterior, ya sea impuesto general de importación o de exportación, así como lo señalado en las reglas generales en materia de comercio exterior y algunas circulares en esta materia.

Las autoridades aduaneras, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, procederán a la retención de las mercancías o de los medios de transporte, en los siguientes casos:

- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o verificación de mercancía en transporte, no se presente el documento en el que conste el depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía en el caso de que el valor declarado sea inferior al precio estimado.
 - Cuando con motivo del reconocimiento aduanero no se acredite el cumplimiento de normas oficiales mexicanas de información comercial.
- Asimismo, procederá la retención de los medios de transporte de las mercancías que hubieran ocasionado daños en los recintos fiscales, en este supuesto las mercancías no serán objeto de retención.

Las autoridades aduaneras en el acta de retención que para tal efecto se levante, harán constar la fundamentación y motivación que da lugar a la retención de la mercancía o de los medios de transporte, debiendo señalarse al interesado que tiene un plazo de quince días, para que presente la garantía correspondiente o de treinta días para que dé cumplimiento a las normas oficiales mexicanas de información comercial o se garanticen o paguen los daños causados al recinto fiscal por el medio de transporte, apercibiéndolo que de no hacerlo, la mercancía o el medio de transporte, según corresponda, pasarán a propiedad del fisco federal, sin que para ello se requiera notificación de resolución alguna. Los plazos señalados se computarán a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del acta de retención.

7.2. PROCEDIMIENTO DE EMBARGO PRECAUTORIO DE MERCANCÍAS

De igual forma es importante resaltar que la autoridad aduanera está facultada para realizar un embargo precautorio, figura que no obstante regula el código fiscal de la federación, también lo encontramos en la ley aduanera.

Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:

- Cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado o cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno.

- Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujeta a las regulaciones y restricciones no arancelarias y no se acredite su cumplimiento o sin acreditar el cumplimiento de las normas oficiales mexicanas o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias. Tratándose de las normas oficiales mexicanas de información comercial, sólo procederá el embargo cuando el incumplimiento se detecte en el ejercicio de visitas domiciliarias o verificación de mercancías en transporte.
- Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia, o se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas. En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.
- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.
- Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.
- Cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero.
- Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, salvo que se haya otorgado garantía.
- Tratándose de los dos últimos párrafos, se requerirá una orden emitida por la autoridad aduanera competente en términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, o verificación de mercancías en transporte.
- El medio de transporte quedará como garantía del interés fiscal, salvo que se cumpla con los requisitos y las condiciones que establezca el Reglamento.

En algunos casos el embarque quedará como garantía del interés fiscal, salvo que se trate de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, en este caso, sólo se procederá al embargo de la totalidad del excedente, permitiéndose inmediatamente la salida del medio de transporte y del resto de la mercancía correctamente declarada.

7.2.1 Sustitución del embargo precautorio

El embargo precautorio de las mercancías podrá ser sustituido por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación, excepto en los casos señalados en el artículo 183-A de la Ley Aduanera.

En los casos a que se refiere el artículo 151, fracción VII de la Ley, el embargo precautorio sólo podrá ser sustituido mediante depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía en los términos del artículo 86-A, fracción I de la misma legislación. Cuando las mercancías embargadas no se encuentren sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el embargo precautorio podrá ser sustituido por depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía, por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el valor de transacción de las mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley, que se haya considerado para practicar el embargo precautorio.

En los casos en que el infractor cumpla con las regulaciones y restricciones no arancelarias en un plazo de treinta días a partir de la notificación del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, podrá autorizarse la sustitución del embargo precautorio de las mercancías embargadas, conforme a lo señalado en el primer párrafo de este artículo.

7.2.2 Determinación de créditos fiscales cuando no aplique embargo precautorio

En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el embargo precautorio, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento administrativo en materia aduanera.

Tratándose de mercancías de difícil identificación, que requieran la toma de

muestras para identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, se realizará dicha toma de acuerdo con el procedimiento que al efecto prevé el reglamento, para su análisis y dictamen conducentes.

Una vez obtenido el dictamen correspondiente, resultado del análisis practicado a las muestras de mercancías de difícil identificación, se notificarán al interesado mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos, dentro del plazo de seis meses contados a partir del acta de toma de muestras correspondientes, y se continuará el procedimiento administrativo en materia aduanera.

7.2.3 Mercancías excedentes o no declaradas embargadas

Tratándose de mercancías excedentes o no declaradas embargadas a maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, cuando dentro de los diez días siguientes a la notificación del acta de inicio del procedimiento, el interesado presente escrito en el que manifieste su consentimiento con el contenido del acta, la autoridad aduanera que hubiera iniciado el procedimiento podrá emitir una resolución provisional en la que determine las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas y las sanciones que procedan. Cuando el interesado en un plazo de cinco días a partir de que surta efectos la notificación de la resolución provisional acredite el pago de las contribuciones, accesorios y multas correspondientes y, en su caso, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, la autoridad aduanera ordenará la devolución de las mercancías.

7.2.4 Mercancías extranjeras ilegales encontradas durante la práctica de una visita domiciliaria

Si durante la práctica de una visita domiciliaria se encuentra mercancía extranjera cuya legal estancia en el país no se acredite, los visitadores procederán a efectuar el embargo precautorio y cumpliendo con las formalidades que se establecen para el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera. El acta de embargo, en estos casos, hará las veces de acta final en la parte de la visita que se relaciona con los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias de las mercancías embargadas. En este supuesto, el visitado contará con un plazo de diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de dicha acta, para acreditar la legal estancia en el país de las mercancías embargadas y ofrecerá las pruebas dentro de este plazo. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo establecido en el código fiscal de la federación. Desahogadas las pruebas se dictará la resolución determinando, en su caso, las contribuciones y

cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedentes, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes. De no emitirse la resolución definitiva en el término de referencia, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

7.2.5 Mercancías perecederas, animales vivos o automóviles o camiones embargados precautoriamente

Tratándose de mercancías perecederas, de fácil descomposición o deterioro, de animales vivos, que sean objeto de embargo precautorio y que dentro de los diez días siguientes a su embargo, no se hubiere comprobado su legal estancia o tenencia en el país, el Servicio de Administración Tributaria podrá proceder a su destrucción, donación o asignación. En lo que refiere a vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones serán transferidas para su venta al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a su embargo siempre que no se hubiere comprobado su legal estancia o tenencia en el país.

Respecto de las mercancías embargadas, cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero; o cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, si dentro de los diez días siguientes a su embargo, no se hubieran desvirtuado los supuestos que hayan dado lugar al embargo precautorio, se procederá a su destrucción, donación, asignación o transferencia para venta.

Cuando una resolución definitiva ordene la devolución de las mercancías y la autoridad aduanera haya comunicado al particular que existe imposibilidad para devolver las mismas, el particular podrá optar por solicitar la entrega de un bien sustituto con valor similar, salvo que se trate de mercancías perecederas, de fácil descomposición, de animales vivos, de vehículos automotores, aeronaves.

En el caso de que el Servicio de Administración Tributaria haya procedido a la destrucción, donación, asignación o transferencia para venta de la mercancía, la

resolución definitiva que ordene la devolución de la misma, considerará el valor determinado en la clasificación arancelaria, cotización y avalúo practicado por la autoridad aduanera competente con motivo del procedimiento administrativo en materia aduanera, actualizándolo en los términos establecidos del Código Fiscal de la Federación hasta que se dicte la resolución que autoriza el pago.

7.2.6 Entrega de un bien sustituto

El embargo precautorio de las mercancías podrá ser sustituido por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación.

En los casos a que se refiere el artículo 151, fracción VII de la ley aduanera, el embargo precautorio sólo podrá ser sustituido mediante depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía en los términos del artículo 86-A, fracción I de la Ley. Cuando las mercancías embargadas no se encuentren sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el embargo precautorio podrá ser sustituido por depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía, por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el valor de transacción de las mercancías idénticas o similares que se haya considerado para practicar el embargo precautorio. En los casos en que el infractor cumpla con las regulaciones y restricciones no arancelarias en un plazo de treinta días a partir de la notificación del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, podrá autorizarse la sustitución del embargo precautorio de las mercancías embargadas, conforme a lo señalado en el primer párrafo de este artículo.

7.2.7 Resolución favorable obtenida por un particular

El particular que obtenga una resolución administrativa o judicial firme, que ordene la devolución o el pago del valor de la mercancía o, en su caso, que declare la nulidad de la resolución que determinó que la mercancía pasó a propiedad del fisco federal, y acredite mediante documento idóneo tener un derecho subjetivo legítimamente reconocido sobre los bienes, podrá solicitar al Servicio de Administración Tributaria la devolución de la mercancía, o en su caso, el pago del valor de la mercancía, dentro del plazo de dos años, contados a partir de que la resolución o sentencia haya causado ejecutoria.

Cuando la persona que obtenga una resolución administrativa o judicial firme, de manera excepcional sea distinta a quien acredite tener el derecho subjetivo legítimamente reconocido sobre los bienes, ambos deberán solicitar el resarcimiento en forma conjunta, designando a una de ellas de común acuerdo como el

titular del derecho.

7.3 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

En materia de comercio exterior también existe un procedimiento para analizar las obligaciones en materia fiscal. La finalidad de este procedimiento es establecer los elementos indispensables con los que debe contar el gobernado y que no obstante que se encuentran en las constitución federal, también la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que debe existir un procedimiento que cumpla con el debido proceso, como ya se describió en los capítulos precedentes, y sin los cuales los procedimientos que lleve a cabo la autoridad fiscal resultarían violatorios a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la finalidad del procedimiento administrativo en materia aduanera, es determinar las contribuciones omitidas por los gobernados, así como establecer las sanciones administrativas que correspondan, como pueden ser las multas y la adjudicación de los bienes que se hayan internado a territorio nacional, sin el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

7.3.1 *Concepto*

El procedimiento administrativo en materia aduanera se encuentra definido por Hugo Carrasco Iriarte en su diccionario de derecho fiscal, y señala que es el “*conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera y su Reglamento, ligados en forma sucesiva, con la finalidad de determinar las contribuciones omitidas.*”²⁶

7.3.2 *Acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera*

Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos en la ley aduanera, el acta de inicio de dicho procedimiento debe contener:

- La identificación de la autoridad que practica la diligencia.
- Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento.
- La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías.

²⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. (2007). *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3ª Edic., Oxford, México, p. 617.

- La toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

Otro de los requisitos es que la autoridad deberá requerir al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento administrativo en materia aduanera, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción.

Se apercibirá al interesado de que si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará; que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana.

7.3.3 Plazo para que el interesado ofrezca las pruebas

En el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, se deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

Cuando el embargo precautorio se genere con motivo de una inexacta clasificación arancelaria podrá ofrecerse, dentro del plazo señalado, la celebración de una junta técnica consultiva para definir si es correcta o no la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento; dicha junta deberá realizarse dentro de los tres días hábiles siguientes a su ofrecimiento. En caso de ser correcta la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento la autoridad aduanera que inició el procedimiento acordará el levantamiento del embargo y la entrega de las mercancías, dejando sin efectos el mismo, en caso contrario, el procedimiento continuará su curso legal, sin que con ello se entienda que exista instancia; la autoridad que levante el acta respectiva deberá entregar al interesado, copia del acta de inicio del procedimiento, momento en el cual se considerará notificado.

7.3.4 El interesado deberá señalar domicilio

En el escrito o acta de inicio del procedimiento se deberá requerir al interesado para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones, apercibido que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana. Cuando proceda la imposición de sanciones, sin la determinación de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas ni el embargo precautorio de mercancías, la autoridad aduanera determinará el crédito fiscal, sin necesidad de sustanciar el procedimiento administrativo en materia aduanera, quedando a salvo los derechos del contribuyente mediante el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

7.3.5 Notificación al interesado

Cuando no se requiera la toma de muestras para su identificación, la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones.

Dentro del escrito o acta circunstanciada levantada, deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del escrito o acta, para presentar pruebas y alegatos en su favor.

7.3.6 Las pruebas y alegatos

El interesado deberá ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de dicha acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación:

- Los documentos podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la

autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

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

- La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas. Cuando no se acompañe alguno de los documentos, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días.

- Se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos. Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

- Cuando el recurrente anuncie que exhibirá las pruebas, tendrá un plazo de quince días para presentarlas, contado a partir del día siguiente al de dicho anuncio.

- La autoridad para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, así como ordenar la práctica de cualquier diligencia. Harán prueba plena la confesión expresa del gobernado, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración, se estará a lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Civiles.

- Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad. Si por el

enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en el Código Fiscal, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución. Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal.

Tratándose de la valoración de los documentos con los que se pretenda comprobar la legal estancia o tenencia de las mercancías, cuando la información en ellos contenida deba transmitirse en el sistema electrónico aduanero previsto en la Ley Aduanera para su despacho, se dará pleno valor probatorio a la información transmitida.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado de conformidad con la Ley Aduanera, Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, la autoridad que levantó el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución. Cuando el interesado no presente las pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras deberán de dictar resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente.

7.3.7 Resolución administrativa

Las autoridades aduaneras emitirán resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. En caso de no emitirla, deberá poner de inmediato a disposición del interesado la mercancía de su propiedad.

Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes.

De no emitirse la resolución definitiva en el término de 4 meses, quedarán sin efectos

las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

RESUMEN

Este capítulo estudia el procedimiento administrativo en materia aduanera, para la cual es importante analizar algunas situaciones jurídicas o de hecho que pueden suscitarse y como consecuencia se inicia el referido procedimiento, como lo referido a las mercancías que se introduzcan o extraigan del territorio nacional se deben declarar ante las autoridades aduaneras por donde se pretenda introducirlas o extraerlas, sin embargo, en ocasiones los gobernados tratan de evadir las obligaciones tributarias en materia de comercio exterior, así como los impuestos internos.

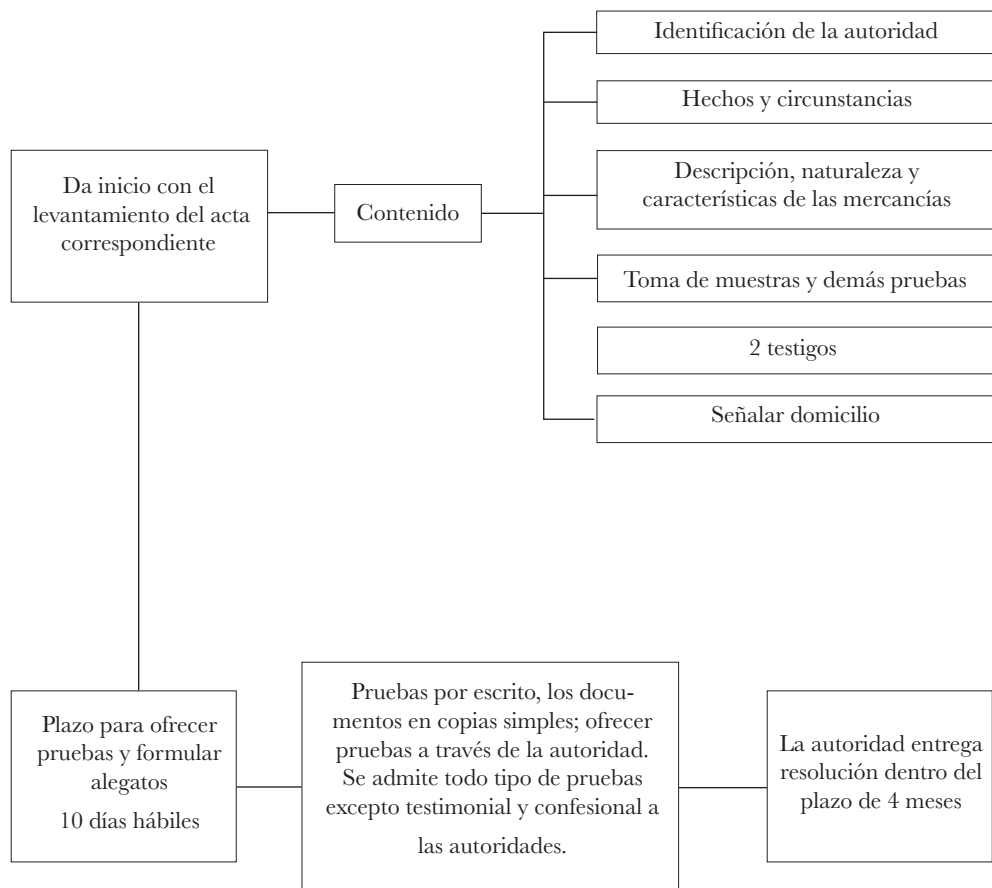
El comercio exterior, regulado, entre otras leyes, por la ley aduanera que establece cuáles son las mercancías prohibidas, cuales son las mercancías restringidas y cuales las mercancías permitidas, sin embargo los gobernados tratan de evadir las disposiciones.

En esos casos las autoridades aduaneras realizan un embargo precautorio de las mercancías, mientras se aclara su situación dentro del territorio nacional e inician el procedimiento administrativo en materia aduanera con el levantamiento de un acta, se retiene la mercancía, posteriormente se realiza un avalúo de dicha mercancía y se notifica al gobernado quién puede impugnar dicho avalúo o sujetarse al mismo, se continua el procedimiento con la apertura de pruebas y los alegatos correspondientes, para terminar con la emisión de la resolución correspondiente; el cumplimiento de las obligaciones en materia de comercio exterior no es muy sencillo, toda vez que deben de analizarse las leyes de importación, exportación y aduanera, además de reglamentos, circulares, tratados internacionales en materia de comercio exterior, las reglas generales en materia de comercio exterior, el código fiscal federal, y algunas otras legislaciones aplicables a la situación jurídica o de hecho realizada.

CUESTIONARIO

1. ¿Qué es el procedimiento administrativo en materia aduanera?
2. ¿Cuáles son las etapas del procedimiento administrativo en materia aduanera?
3. ¿Cuáles son las pruebas que se pueden aportar?
4. ¿Cuál es el plazo para notificar el avalúo?
5. ¿En qué plazo la autoridad aduanera debe emitir y notificar la resolución al procedimiento?
6. ¿Cuáles son las pruebas que se pueden aportar?
7. ¿En qué casos se pueden retener las mercancías?
8. ¿Qué sucede si las mercancías son perecederas?
9. ¿En qué casos se puede embargar precautoriamente la mercancía?
10. ¿Qué sucede si se encuentra mercancía extranjera en una visita domiciliaria?

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA



CAPÍTULO VII

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA

ADUANERA

A continuación, analizaremos el procedimiento administrativo de ejecución también llamado procedimiento económico-coactivo, medio que utiliza la autoridad administrativa, en este caso la hacienda para hacer efectivos los créditos fiscales que se encuentran firmes y que los deudores no han cubierto, ni garantizado por lo que, es necesario que el Estado cuente con alguna forma para hacer efectivos los adeudos como la coacción, ya que, si no lo hace de esa forma, sería imposible cobrarlos y se afectarían las arcas de la nación y como consecuencia el gasto público y los beneficios públicos que se llevan a cabo con dichos fondos recaudados.

8.1 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN (PARTE TEÓRICA)

Se analiza el procedimiento administrativo de ejecución desde un punto de vista teórico, es decir, qué señalan los estudiosos del derecho fiscal en cuanto a esta parte de la función de la autoridad hacendaria; se abordarán los antecedentes del procedimiento administrativo de ejecución, su concepto, así como la naturaleza del mismo, para posteriormente realizar la descripción práctica de este procedimiento económico-coactivo, tal y como lo señala en la actualidad el Código Fiscal de la Federación, en especial cada una de las etapas de dicho procedimiento administrativo de ejecución: el requerimiento de pago del adeudo, el embargo y el remate, para llegar a determinar cómo se lleva a cabo ese procedimiento.

8.1.1. Justificación del procedimiento económico coactivo

Es necesario recordar que una de las características peculiares que se encuentran plasmadas dentro del derecho fiscal, es el procedimiento que utiliza la autoridad hacendaria para llevar a cabo el cobro forzoso de los créditos fiscales y que los deudores no quieren pagar en forma voluntaria, para lo cual, se le concedió de acuerdo a la ley de la materia, un plazo de 30 días hábiles, tiempo suficiente para que lo efectúe; ese procedimiento se encuentra contenido en el Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece todo un procedimiento con sus etapas procesales.

Es importante resaltar que en materia civil igualmente se encuentra un procedimiento en el cual existen las figuras de acreedor y deudor, en donde ambos pueden ser personas físicas y personas morales, sin embargo, se encuentra la autoridad encargada de dirimir la controversia entre ambas partes, y sólo, mediante una orden de esa autoridad jurisdiccional se puede llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución; es decir, no puede el acreedor *motu proprio* llevar a

cabo el procedimiento ejecutivo, por ejemplo, acudir al domicilio de su deudor, embargarle bienes y secuestrarlos, pagándose con ellos la deuda, sino que, debe ser uno de esos sujetos, quien active el derecho de acción, iniciando el procedimiento e impulsándolo para que la autoridad pueda estar en aptitud de iniciar el juicio en contra del demandado; sin embargo, en materia fiscal no necesariamente tiene que existir una autoridad jurisdiccional que autorice o no el procedimiento coactivo, sino que, la Secretaría de Hacienda como autoridad administrativa y ejecutiva, cuenta con esas facultades.

Ahora bien, mientras que en el derecho privado existen tres partes: acreedor, deudor y autoridad, en materia fiscal existen el acreedor y el deudor, recordando que el sujeto pasivo de la relación tributaria, lo es el contribuyente deudor o gobernado, depende del nombre que se le quiera dar y de la situación jurídica en que se encuentre, en este caso el acreedor siempre lo será la autoridad representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la Secretaría de Finanzas, depende del ámbito en que se encuentre el gobernado ante el ámbito federal o ámbito local.

La Secretaría de Hacienda se encuentra desconcentrada en el órgano denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT), órgano desconcentrado de la referida secretaría, encargado de captar los ingresos del Estado, es importante señalar que este organismo se encuentra dentro de la esfera del ejecutivo del Estado o de la Federación, y en su papel de acreedor y de autoridad a la vez, posee una facultad o poder que en el ámbito civil no lo tiene el acreedor. Esto es la potestad tributaria que es el poder que tiene el Estado de imponer contribuciones y llegar incluso a hacerlas efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Dicho procedimiento es definido por Raúl Rodríguez Lobato:

Aquel a través del cual el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y en su caso para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el poder judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho.²⁷

Para la existencia de una figura como lo es el procedimiento económico coactivo, es necesario que exista su justificación, es decir, el porqué de su existencia, y en este caso la justificación utilizada por la autoridad para escudarse y sostener la

²⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, (2000). *Derecho Fiscal*, Oxford, México, p. 237.

existencia del procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico-coactivo como lo conocen también algunos autores, lo es, que el Estado debe allegarse de recursos económicos y para ello es necesario que cuente con este tipo de procedimientos para en caso de que los gobernados no cumplan en forma voluntaria, el acreedor (Estado), lo realice a través de la fuerza, de lo contrario estaría imposibilitado para poder allegarse esos recursos, afectando el gasto público, y de efectuar el procedimiento como cualquier acreedor ante las instancias jurisdiccionales, ello le llevaría un retraso en la captación de los recursos, ya que se enfrentaría a lo que cualquier acreedor o litigante que pretende realizar un cobro forzoso de algún tipo de adeudo de enfrentar una justicia lenta, en algunas ocasiones corrupta y como consecuencia se provocaría la pérdida y falta de ingresos económicos del propio Estado.

Algunos estudiosos del derecho y del procedimiento administrativo de ejecución lo han definido, siendo algunos coincidentes, sin embargo, otros manifiestan opiniones distintas. Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, en su obra *Derecho Tributario Administrativo*, señalan que: el Código Fiscal de la Federación lo denomina como procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, los autores lo identifican como “procedimiento económico-coactivo”, manifestando que, “*Consiste en la serie de actos realizados por el Estado, a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley*”; asimismo mencionan en su obra la definición de Giuliani Fonrouge, quien a su vez también lo identifica como procedimiento económico-coactivo y lo describe señalando que, “*Es el procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las contribuciones tributarias.*”²⁸

El tratadista español, Miguel Fenech, menciona que el procedimiento económico-coactivo.

Es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.²⁹

²⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M, (1962). *Derecho Financiero*, 1ª edic., Volumen 2, De Palma, Buenos Aires, Argentina, , p. 819.

²⁹ FENECH, Miguel. (1949). *Principios de Derecho Procesal Tributario*, 3ª edic., Tomo II, Bosch, Barcelona, España, p.

Sergio Francisco de la Garza, menciona que cuando el crédito fiscal no es pagado voluntariamente por el deudor, la Administración Fiscal debe iniciar el procedimiento de ejecución establecido en el Código Fiscal Federal, dentro del cual pueden sequestrarse o embargarse bienes del deudor o de responsables, procedimiento que, en algunos casos puede concluir en la adjudicación.³⁰

Rossy, distingue entre *adjudicación en pago* y *adjudicación para pago*.

Adjudicación en pago: Acto en virtud del cual el titular del órgano jurisdiccional entrega en dominio una cosa o un derecho perteneciente al deudor y diferente de lo debido, al acreedor, quien consiste en recibirlo como pago de su crédito.

Adjudicación para pago: El acto en virtud del cual, el titular del órgano jurisdiccional entrega al acreedor una cosa o un derecho perteneciente al deudor y diferente de lo debido, que el acreedor consiste en recibirlo, para que, con el producto de su posterior enajenación, hacerse pago de su crédito hasta donde lo cubra lo obtenido en la venta, liquidación entonces con el deudor la diferencia en más o menos contenida en la enajenación del bien o derecho adjudicado.³¹

Asimismo continua mencionando De la Garza, que: *“La actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, se ha conocido en México tradicionalmente como facultad económica-coactiva y el Código Fiscal Federal la regula con el nombre de procedimiento de ejecución.*

Desde el siglo pasado se planteó ante la Suprema Corte de Justicia el problema de la constitucionalidad del procedimiento de ejecución que entonces y todavía para muchos se le llama “facultad económica-coactiva”. Con ese motivo, el 26 de febrero de 1870 concluyó el procedimiento de ejecución. La Suprema Corte de Justicia de la Nación y desde entonces constituye doctrina constitucional raramente discutida y controvertida. Una tesis de los argumentos: Se alegaba que la facultad económica-coactiva violaba el Artículo 14 Constitucional, porque éste ordenaba que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

³⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). *“Derecho Financiero Mexicano”*, 28ª edic., Porrúa, México, p. 621.

³¹ Rossy. Cit. por DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). *“Derecho Financiero Mexicano”*, 28ª edic., Porrúa, México, p. 621.

Vallarta decía: “sería preciso pretender que éstos (los jueces), puedan administrar, porque administrar es justamente cuidar de que los servicios públicos se presten en forma que lo ordenan las leyes, para atribuirles la jurisdicción que se intente darles; sería forzoso, en fin, confundir las facultades de los poderes públicos, alterando la naturaleza de los asuntos que a ellos corresponden, para insistir en que el apremio necesario para el cumplimiento de los deberes políticos, administrativos, debe ser judicial, contencioso.” Otra objeción era la violación al artículo 14 Constitucional, que se hacía consistir en que la autoridad administrativa no es una autoridad competente, que pueda fundar y motivar la causa legal de un procedimiento por el que se moleste a una persona en sus posesiones.

Vallarta sostuvo que la facultad económica-coactiva sí forma parte de las funciones administrativas, por lo que, el Poder Ejecutivo es competente para poder ejercerla.

Que violaba el artículo 17 constitucional, porque éste prohíbe hacerse justicia por sí mismo y ejercer violencia para reclamar su derecho. El Poder Ejecutivo, al exigir en la vía de apremio el pago de los créditos fiscales, en realidad se estaba haciendo justicia a sí mismo y ejerciendo violencia para reclamar sus derechos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido la jurisprudencia 104, de la Segunda Sala, en el sentido de que la facultad económico-coactiva no viola el artículo 14 Constitucional.

Vallarta contestó que “si el poder Administrativo ejerciera violencia exigiendo los servidores públicos que la ley impone a los ciudadanos, de la manera proporcional y equitativa que la misma ley ordena; si a ese poder le estuviera prohibido obligar al particular, aun por la fuerza, a que preste los servicios públicos que le tocan, él sería imposible y estaría de sobra aquel de los tres Poderes a quien la constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, supuesto que para cada uno de sus actos, aun para exigir una multa por infracción de bandos de policía, necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violencias.

También se alegó que la facultad económica-coactiva violaba el artículo 22 constitucional, pues al hablar este de que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los que correspondan a una persona para el pago de impuestos o multas, indica que esto ocurre siempre que esa aplicación sea hecha por la autoridad judicial, lo que viene a significar que es dicha autoridad la que debe intervenir para el cobro de tales créditos fiscales.

La Suprema Corte de Justicia ha interpretado el artículo 22, que se cita, en el sentido de “que si bien el legislador quiso que la apelación de los bienes de una persona para el pago de la responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, sea hecha

exclusivamente por la autoridad judicial, no exige lo mismo cuando se trata de pago de impuestos o multas, porque la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma constitución y nada hay más consecuente con ella, como que el Poder Ejecutivo, a quien la propia Constitución impone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, tenga las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquella función de la soberanía recaudando el impuesto”.

Al reformado artículo 5°. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que la garantía de que nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial, no alcanza a la facultad económico-coactiva del Estado, pues, si este se hallara obligado en cada caso a obtener una resolución judicial para hacer efectivo el impuesto, se vería en peligro su propia estructura y funcionamiento.

La Suprema Corte de Justicia ha fijado jurisprudencia en el sentido de que “el uso de la facultad económico-coactivo por las autoridades administrativas no están en pugna con el artículo 14 constitucional” así como que “su aplicación para el cobro de las cantidades que no tienen el carácter de impuestos o adeudos al Fisco importa una violación de garantías” y la estimada como “una de las más altas manifestaciones de la soberanía del Estado”, por lo que, no puede ser objeto de contrato alguno, el que, de celebrarse, sería inexistente.³²

En cuanto al ámbito constitucional, señalan estos autores que los antecedentes más antiguos de la facultad económica-coactiva los encontramos en el decreto constitucional para la libertad de la América Mexicana de 1814, también conocido con el nombre de Constitución de Apatzingán, expedida por Don José María Morelos y Pavón. En su artículo 36 dicha Constitución establecía: “Que las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa”; mientras que el artículo 14 señalaba, “*Que las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos; asimismo el artículo 113 preceptuaba como atribución del supremo congreso establecer contribuciones e impuestos y el modo de recaudarlos.*”³³

³² VALLARTA, Ignacio. Cit. Por DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edic., Porrúa, México, pp. 805-808.

³³ TENA RAMÍREZ, Felipe. (1979). “*Leyes Fundamentales de México 1808-1979*”, 9ª edic., Porrúa, México, pp. 35 y 36.

En la Constitución Política de 1917, en su artículo 22 segundo párrafo, se encuentra consagrada la raíz constitucional del procedimiento administrativo de ejecución, al establecer “no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas”.

No obstante de tantas reformas que ha sufrido en este año 2017, que cumple sus 100 años, continua señalando que “No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos”, asimismo, este precepto legal tiene relación con el artículo 31 fracción IV que establece los principios constitucionales de las contribuciones; derivado de lo anterior, se afirma que si el poder ejecutivo federal tiene facultad para ejecutar leyes y proveer en la esfera administrativa a su exacta aplicación, que no es otra que velar por el bien común, es obvio que requiere del concurso de la población, concurso que se traduce en la obligación que tienen los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la federación, estados y municipios, en que residan, en la inteligencia de que el Estado, en virtud de la potestad de imperio de que está revestido, puede obligar a los contribuyentes a enterarle los tributos que están obligados a cubrir.

Como se puede observar, una vez que se describe la definición que le dan al procedimiento administrativo de ejecución, algunos autores y pensadores lo denominan procedimiento económico coactivo, y justifican la aplicación forzosa que realiza el Estado, en especial el poder ejecutivo al realizar mediante la fuerza la captación de las contribuciones que no enteraron en forma voluntaria los contribuyentes deudores también llamado sujeto pasivo de la relación tributaria, atendiendo a que, si el Estado le otorga facultades al Ejecutivo para la creación de normas jurídicas para llevar a cabo su función de recaudación de las contribuciones como sujeto activo de la relación jurídico tributaria que es, pues también está facultado para llevar a cabo el cobro forzoso en caso de que los deudores de los créditos fiscales se negasen a cumplir con su obligación contributiva; ahora bien, efectivamente tiene razón en cuanto al principio que señala que quien puede lo más puede lo menos, sin embargo, es importante mencionar que no porque sea una autoridad y actúe bajo esa investidura pretenda abusar de su poder llevando a cabo los actos en forma arbitraria, máxime si cuenta con el poder de que sus actuaciones se presumen legales, tal y como lo señala el Código Fiscal de la Federación, el cual establece que los actos de las autoridades se presumen legales, sin embargo, sabemos que sólo es una presunción, y que en caso de que se les acredite lo contrario, pues el

acto o resolución de la autoridad quedará sin efectos, no obstante ello, es importante mencionar el desgaste económico, físico y de tiempo que le hacen perder al sujeto pasivo, independientemente de que al final tenga la razón y prevalezca sobre la autoridad administrativa.

8.1.2. Concepto y denominación del procedimiento administrativo de ejecución

Una vez que ya quedó señalado con mayor precisión los antecedentes del procedimiento administrativo de ejecución, considero de suma importancia analizar el concepto que se le da por diversos autores a este procedimiento, independientemente de que existan coincidencias, entre ellos y su servidor, o diferencias en relación con este tema para lo cual en primer lugar, menciono lo establecido por el Lic. Alejandro Martínez Bazavilvazo, quien señala que una vez que se cumplen ciertos requisitos que la propia ley exige, el acto administrativo se perfecciona y produce el efecto jurídico según sea el caso de generar, modificar o extinguir derechos y obligaciones individuales o generales, por tanto al perfeccionarse el acto administrativo, por haberse cumplido con todos los requisitos para su formación goza de una presunción de legalidad.³⁴

Además, solo se dedica a describir el procedimiento administrativo de ejecución con base en el Código Fiscal de la Federación, sin entrar a estudiar el fondo del procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, Refugio de Jesús Fernández Martínez, en su libro Derecho Fiscal, señala como concepto de procedimiento administrativo de ejecución diciendo que *“es el medio del cual disponen las autoridades 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”*.³⁵

Gabino Eduardo Castrejón García, en su libro denominado Derecho Tributario, en la página 485, como punto número VIII.2. lo denomina “secuestro administrativo”, a diferencia de los demás que lo llaman el procedimiento administrativo de ejecución, como ya lo analizamos la mayoría de los pensadores lo denominan de esta forma, sin embargo, este autor lo llama secuestro administrativo como si fuera una parte general y después dentro de este secuestro administrativo señala que se encuentra el embargo por una parte y el aseguramiento por otra parte, afirmando que

³⁴ VALLARTA, Ignacio. Cit. Por DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edic., Porrúa, México, pp. 805-808.

³⁵ TENA RAMÍREZ, Felipe. (1979). *Leyes Fundamentales de México 1808-1979*, 9ª edic., Porrúa, México, pp. 35 y 36.

existen tres tipos de embargo, aunque al final no dista mucho de los demás estudiosos del derecho fiscal, ya que él los clasifica en: embargo precautorio, administrativo y ejecutorio, no obstante la mayoría los clasifica en embargo precautorio que se encuentra descrito por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el embargo en la vía administrativa que se encuentra dentro del artículo 141 del mismo ordenamiento jurídico, en la fracción V, y el embargo definitivo que se encuentra señalado dentro del artículo 152 del Código Fiscal Federal, que al final son los mismos actos de la autoridad, solo que cada autor lo identifica con diferentes nombres.

Este autor señala el aseguramiento de bienes, y a su vez lo divide en dos: el aseguramiento de la contabilidad, bienes y mercancías que se hayan encontrado durante la visita, y de igual forma conocemos que se encuentra regulado en el artículo 44 fracción II, tercer párrafo del Código Fiscal Federal. Así como el aseguramiento de bienes cuya importación debió ser manifestada a la autoridad fiscal y autorizada por ésta, regulada en el artículo 152 párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación.

Como podemos observar en la segunda parte del ejemplo de aseguramiento, resulta impropio mencionarlo, ya que, en su primera parte había señalado dentro del aseguramiento, los bienes y mercancías; si analizamos la ley de comercio exterior, en ella se define, que se considera por mercancías, así como por bienes susceptibles de embargo.

Es importante mencionar que en la página número 486 del libro mencionado, Gabino Castrejón, define el embargo ejecutorio, como “el acto mediante el cual se lleva a cabo el aseguramiento de los bienes, propiedad del deudor, los cuales deben ser suficientes para garantizar la suerte principal y sus accesorios”, como vemos tal parece que cae en confusión ya que primero empieza diciendo que el secuestro administrativo es lo general, y que dentro de él, se encuentra por un lado el embargo y por el otro el aseguramiento y define cada uno de ellos, pero cuando define al embargo que él llama ejecutorio, señala que es el acto de aseguramiento de bienes, por lo que, desde mi punto de vista, veo confusión, o al menos no me queda muy claro, ya que si está definiendo el embargo como aseguramiento, entonces para qué hace la división de embargo y aseguramiento, si al final del día cae en contradicción y señala que el embargo es un aseguramiento por lo que, entonces entendemos que el aseguramiento para él, se encuentra dentro del embargo, porque cuando habla de los tipos de embargo precautorio y administrativo los ve como, actos mediante los cuales puede quedar gravado un tipo de bien, y cuando llega al embargo ejecutorio, siento que ahí sí lo ve como el apoderamiento de bienes.

Sin embargo, no comparto ese punto de vista, ya que aun tratándose de

embargo vía administrativa o embargo precautorio, la autoridad puede nombrar un depositario distinto al embargado y como consecuencia desprenderlo de los bienes sujetos a embargo y entonces en los tres tipos de embargo diríamos que se puede dar el apoderamiento de bienes por parte de la autoridad o como él lo señala, se puede dar el aseguramiento de bienes; ahora bien, en cuanto a la fase embargo y remate, solo se limita a describirlo tal y como lo hace el Código Fiscal de la Federación, sin aportar más nada solo algunas tesis jurisprudenciales que se limita a plasmar.³⁶

Narciso Sánchez Gómez, dentro de su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, en la página 531, define al procedimiento administrativo de ejecución como

...un conjunto de actos jurídicos de derecho público por medio de los cuales una autoridad fiscal competente exige forzosamente el entero de una contribución o de un aprovechamiento que no haya sido pagado dentro del plazo que marca la ley por el sujeto pasivo principal o responsable solidario de esa obligación.³⁷

La obra también menciona la definición de procedimiento administrativo de ejecución que señala Quintana Valtierra y Rojas Yáñez, manifestando que

consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley³⁸. Agregando además la definición de Miguel Fenech, que sostiene que el procedimiento económico coactivo, “es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.³⁹

José María Del Castillo Velazco, menciona:

³⁶ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. (2002). *Derecho Tributario*, 1ª edic., Cárdenas Celasco Editores, S.A. de C.V., México, pp. 485-493.

³⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México, p. 531.

³⁸ QUINTANA VALTIERRA y ROJAS YÁÑEZ, cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México, p. 531.

³⁹ FENECH, Miguel, cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México, p. 531.

Cuando la autoridad persigue a un deudor a la hacienda pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente está armada de la potestad económico-coactiva que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo, llegando el agente de la autoridad a apoderarse de bienes del deudor y hacer trance y remata de ellos, sin necesidad de intervención de otra autoridad ninguna y menos aún de la judicial.⁴⁰

En la página 535 de su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, Narciso Sánchez, hace referencia a la definición que vierte De La Garza, y señala: que el procedimiento administrativo de ejecución por su naturaleza jurídica:

...es un medio o instrumento legal con el que se logra la satisfacción del acreedor cuando el cumplimiento de la obligación fiscal, no se consigue por la atención voluntaria del deudor y es necesario alcanzar esa pretensión del Estado aún en contra de la voluntad del obligado, para no obstaculizar el desarrollo de las funciones públicas, de tal manera que su creación es necesaria y fundamental para lograr la eficacia de la actividad financiera de la colectividad”.⁴¹

Ahora bien, una vez que define al procedimiento administrativo de ejecución, como un conjunto de actos, continúa señalando los actos que lo comprenden y reseña los siguientes:

- a) De iniciación, que consisten en la formulación de un mandamiento de ejecución, por lo que se ordena al ejecutor fiscal a requerir al deudor de un tributo, o al responsable solidario, para que efectúe el pago en el acto de esa diligencia o dentro del plazo perentorio que permita la ley para cumplir ese deber;
- b) Actos de desarrollo, están representados por la constitución personal del ejecutor fiscal, en el domicilio del deudor en la fecha y hora indicadas en el mandamiento de ejecución, para proceder a notificar el adeudo reclamado y a requerir su pago conforme a la liquidación respectiva con sus accesorios legales, apercibiendo al sujeto pasivo o a su representante legal que de no cumplir se procederá a embargar bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada;
- c) Actos de coerción, se refiere a la formalización del embargo, al nombramiento de

⁴⁰ DEL CASTILLO VELASCO, José María. . (1994). *Ensayo sobre el Derecho Administrativo Mexicano*, tomo II, Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie “c”, Estudios Históricos, número 46, UNAM, México, pp. 264-265.

⁴¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México, p. 531.

depositario o interventores con cargo a la caja si se trata de negociaciones y continúa con el remate;

d) Actos de conclusión, están representados por la adjudicación y distribución del producto del remate, para que de esta forma quede satisfecha la pretensión fiscal reclamada.

Este autor señala diversos actos como actos principales que comprenden el procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, es importante mencionar que todos ellos se resumen o encuadran en los tres grandes rubros que menciona el Código Fiscal de la Federación como procedimiento administrativo de ejecución; el requerimiento, el embargo y el remate, para que pueda la autoridad ejercer la facultad de requerir el cobro del adeudo fiscal, resulta lógico que previamente emita un mandamiento de ejecución, toda vez que sin él, sería prácticamente imposible acudir a requerir el pago del adeudo, y la autoridad de hacerlo así violaría los derechos humanos y sus garantías al gobernado al no emitir el mandamiento por escrito que obliga nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Definiciones de Narciso Sánchez para cada una de las etapas:

Mandamiento de ejecución: es un acto administrativo de autoridad fiscal competente, que funda y motiva por escrito el cobro forzoso de una contribución o un aprovechamiento, cuando no fue pagado en tiempo y forma, por el sujeto pasivo principal o responsable solidario, con lo cual prácticamente se inicia el procedimiento administrativo de ejecución.⁴²

Requerimiento de pago: un acto jurídico procedimental, por el que el ejecutor fiscal exige formalmente el pago de un tributo que no fue pagado conforme a derecho.⁴³

Embargo: un acto administrativo realizado por una autoridad fiscal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la garantía del interés fiscal reclamando dentro del procedimiento administrativo de ejecución.⁴⁴

Remate está constituido por “un conjunto de formalidades legales de derecho público a través de las cuales la autoridad ejecutora ordena proceder a la venta en subasta pública o fuera de ella de los bienes embargados, para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas.⁴⁵

⁴² Op. cit., nota 37, P.560.

⁴³ Ibidem.

⁴⁴ Ibidem.

⁴⁵ Ibidem.

Al igual que otros estudiosos de la materia tributaria, en la página 539 de su libro señala que también se identifica como el secuestro administrativo, o acto procedimental forzoso que efectúa una autoridad ejecutora en el rubro fiscal, y que tiene por objeto precisar los bienes valores o negociaciones que habrán de servir para proteger los intereses reclamados por la Hacienda Pública a una persona física o moral, que no ha cumplido en tiempo el pago de sus obligaciones contributivas, y que se ha hecho necesario requerirlas en forma coactiva para que, el Estado pueda atender sus necesidades financieras.

Para Andrés Serra Rojas, el procedimiento administrativo de ejecución se constituye “*con la orden de requerimiento de pago al causante del mandamiento de ejecución, el embargo, y en su caso, el remate y la aplicación del producto del remate suficientes para asegurar el interés fiscal*”.⁴⁶

Doricela Mabarak Cerecedo, establece:

*la denominada vía ejecutiva consiste en que la autoridad fiscal de manera directa, sin necesidad de requerir la participación de ninguna autoridad judicial, ni de ninguna otra naturaleza, pueden trabar embargo sobre los bienes del deudor, rematarlos y el producto de la venta aplicarlo al pago de los créditos fiscales insolutos.*⁴⁷

El procedimiento administrativo dice Alfonso Nava Negrete, “*es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración*”.⁴⁸

El acto administrativo dice Rafael Martínez Morales:

...es ejecutivo, en tanto se supone válido, 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 ejecutivo. 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

⁴⁶ SERRA ROJAS, Andrés. (1999). *Derecho Administrativo*, Tomo II, 20ª edic., Porrúa, México, p. 192.

⁴⁷ MABARAK CERECEDO, Doricela. (2000). *Derecho Financiero Público*, 2ª edic., Mc. Graw Hill Interamericana, México, p. 257.

⁴⁸ NAVA NEGRETE, Alfonso. Cit. Por J. KAYE, Dionicio y KAYE TRUEBA, Christian. (2003). *Nuevo Derecho Procesal y Administrativo*, Colección Textos Universitarios, Themis, México, p. 84.

privilegio a favor del acto administrativo, en virtud de perseguir el interés general.⁴⁹

Refugio de Jesús Fernández Martínez, establece que:

El procedimiento administrativo de ejecución, también llamado procedimiento de ejecución o procedimiento económico coactivo, es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el plazo de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.

Dicho procedimiento que viene a constituir un particularismo o privilegio del crédito fiscal, y consiste esencialmente en el requerimiento del pago, embargo, avalúo de bienes, publicación de convocatorias para remate, el remate y la aplicación del producto del remate.

El embargo precautorio, una figura que se presenta como caso de excepción, de manera cautelar y provisional, para asegurar el interés fiscal, respecto de las contribuciones que se hubieren causado y antes de que sean exigibles.⁵⁰

Luís Raúl Díaz González, señala que:

El fundamento constitucional del referido procedimiento administrativo se encuentra en el artículo 22 de la Constitución, precepto que no considera como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por una autoridad para el pago de los impuestos o multas; estableciendo de esta manera, el cobro forzado de contribuciones, que consisten en facultar a la autoridad fiscal para secuestrar y rematar bienes suficientes del contribuyente para cubrir el crédito fiscal (crédito principal y los accesorios).

Para lograrlo, pueden emplearse los medios de apremio que establece el artículo 40 del Código Fiscal Federal, las cuales son:

- *Uso de la fuerza pública (toda clase de policías).*
- *Imposición de la multa que corresponda.*
- *Petición al Ministerio Público de que proceda por el delito de desacato. (Desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente).*

Para que el Servicio de Administración Tributaria, u otra autoridad fiscal estén jurídicamente en posibilidad de iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, se requiere que satisfaga al menos

⁴⁹ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. (2001). *Derecho Administrativo 1^o y 2^o Curso*, 3^a edic., Oxford, México, p. 253.

⁵⁰ FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús, (2006). *Derecho Fiscal*, 2^a edic., Universidad Autónoma de Nuevo León, Talleres Lazcano Garza Editores, México, pp. 432-433.

los siguientes requisitos:

- *La existencia de una obligación de pago, a cargo de un sujeto determinado.*
- *Que la obligación haya sido debidamente cuantificada.*
- *Que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado.*
- *Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter de exigible.*

*Las fases son Requerimiento, Embargo, Remate y Adjudicación.*⁵¹

En relación al referido procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico coactivo, Emilio Margáin Manautou, señala:

Que el artículo 14 Constitucional, establece una garantía de seguridad jurídica al decretarse que nadie puede ser molestado en su persona o sus bienes, si no es mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con el debido proceso legal y conforme a leyes expedidas con anterioridad al caso.

El procedimiento económico coactivo es uno de los particularismos del derecho tributario, esencialísimo para la Hacienda Pública, pues el mismo le permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le corresponden. Ningún sistema tributario podría subsistir como tal, sin la existencia de este procedimiento. Al impugnarse su constitucionalidad se ha dicho que el Estado molesta al contribuyente en su persona y en sus bienes sin que medie juicio seguido ante tribunal alguno, sobre esto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado la constitucionalidad del procedimiento económico coactivo.

Artículo 22. “No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.”

Sobre este problema se considera que en el procedimiento económico- coactivo si se viola la garantía del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional y su declaratoria de constitucionalidad se debe al auxilio que al poder público le ha dado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Podemos citar el artículo 163 del Código Fiscal de la Federación, que establece: “Si durante el embargo, la persona con quien se entiende la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señaladas para la traba o en los que se presuma que existen bienes muebles embargables, el ejecutor, previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que

⁵¹ DIAZ GONZALEZ, Luis Raúl. (2004). *Temas Fiscales Selectos*, 2ª edic., Gasca, Sicco, México, pp. 151-153.

fueren necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia”. Se opina que esta disposición viola la garantía constitucional que se examina, pues lo correcto es aplicar lo dispuesto por el artículo 40 de este ordenamiento.⁵²

En relación a la anterior afirmación de Emilio Margáin, donde considera que existe violación en el procedimiento administrativo de ejecución, manifestando que la autoridad en lugar de romper cerraduras y entrar al domicilio a embargar bienes propiedad del deudor, debe aplicar lo establecido por el artículo 40 del Código Fiscal Federal, es decir, que ante la negativa del deudor para abrir las puertas del inmueble donde se encuentren bienes de su propiedad y susceptibles de embargo, la autoridad debe aplicar medios de apremio: solicitar el auxilio de la fuerza pública, imponer multas, realizar embargo precautorio o solicitar se proceda en contra del gobernado por desacato a orden de autoridad; considero que tiene razón, toda vez que en la práctica se puede observar que en ocasiones la autoridad lleva a cabo alguna de esas medidas de apremio, como son desobediencia a mandato legítimo de autoridad o auxilio de la fuerza pública, embargo precautorio, sin embargo no siempre es así, y debería darse preferencia a estas medidas de apremio antes de llevar a cabo el rompimiento de cerraduras de manera inmediata ante la negativa de abrir las puertas del inmueble.

8.1.3 Naturaleza del procedimiento administrativo de ejecución

Siempre es importante analizar la naturaleza que tiene el objeto de estudio y el presente trabajo no es la excepción, por lo que a continuación procedo a verter la opinión de diversos estudiosos de la materia sobre las consideraciones que señalan en relación con la naturaleza del procedimiento administrativo de ejecución, es decir, siempre se le ha confundido a este procedimiento con un proceso por lo que, lo importante de este punto es dejar claro si se trata de un proceso o un procedimiento, para lo cual es necesario estudiar las características que debe poseer un procedimiento y las que debe contener un proceso, con ello quedará claro el porqué es un procedimiento.

Al respecto Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, al estudiar este punto refieren la discusión que se ha suscitado desde siempre sobre si es un proceso jurisdiccional o un procedimiento administrativo, utilizando lo mencionado por

⁵¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. (2004). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 16ª edic., Porrúa, México, pp. 207-210.

Giuliani Fonrouge, quien refiere que el procedimiento económico coactivo tiene el carácter de un proceso jurisdiccional que se desarrolla ante la autoridad judicial.

Sergio Francisco De La Garza, señala que el procedimiento administrativo de ejecución, es un procedimiento contradictorio aun cuando la doctrina extranjera llegue a sostener su naturaleza jurisdiccional.

Alcalá Zamora Y Castillo, menciona que los estudiosos del derecho fiscal señalan que conviene evitar la confusión entre proceso y procedimiento, ya que si bien todo proceso requiere para su desarrollo de un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso, y que el proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional, compositiva del litigio, mientras que el procedimiento se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo.⁵³

De igual forma, Francisco López Nieto, define al procedimiento administrativo como el cauce legal que los órganos de la administración se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de su competencia respectiva para producir los actos administrativos.⁵⁴

Para Nava Negrete, el procedimiento administrativo es el medio o vía legal de realización de actos que de forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración.⁵⁵

En resumen, Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, afirman que el procedimiento administrativo de ejecución, es un procedimiento de naturaleza administrativa, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración pública centralizada como porque materialmente no tiene por finalidad la resolución de ninguna controversia. Si no que tiene como propósito la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito prescindiendo de la voluntad de ese deudor o aun en contra de su voluntad.

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, señala respecto a la naturaleza del procedimiento administrativo de ejecución, que:

El procedimiento de ejecución es un procedimiento administrativo contradictorio, aun cuando llegue a sostener su naturaleza jurisdiccional. La ejecución forzosa es

⁵³ ALCALÁ NIETO ZAMORA Y CASTILLO. (1947). *Proceso, Autocomposición y Autodefensa*, 1ª edic., Imprenta Universitaria, México, p. 110.

⁵⁴ LÓPEZ NIETO, Francisco. (1946). *El Procedimiento Administrativo*, 2ª edic., Bosch, Barcelona, España, p. 2.

⁵⁵ NAVA NEGRETE, Alfonso. (1959). *Derecho Procesal Administrativo*, 2ª edic., Porrúa, México, p. 78.

el medio jurídico “con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando este no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquélla satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.

La ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

- A) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes.
- B) Presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal.
- C) Supone la satisfacción del interés de la administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que sustituyen económicamente aquella prestación dineraria.⁵⁶

Como podemos observar de lo anteriormente descrito, cuando hablamos del procedimiento administrativo de ejecución, la mayoría de los autores, se limitan a describir el procedimiento señalado por el Código Fiscal de la Federación, palabras más palabras menos, sin embargo no realizan un estudio a fondo de todo ello, sino que si observamos con detenimiento, la mayoría se limita a señalar que se le puede decir procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico coactivo, sin embargo no señalan con precisión cuál de los dos es el correcto y porque, así mismo todos ellos se refieren a la naturaleza de dicho procedimiento y se limitan a señalar la diferencia entre proceso y procedimiento, siendo que eso ya es obvio que lo conocemos y el concepto pues cada nuevo estudioso del derecho va tomando lo ya dejado por los anteriores solo le agregan dos o tres palabras y renglones, sin llegar a observar por mi parte que efectivamente se preocupen en analizar a fondo dicho procedimiento.

Es de señalarse que estamos cayendo en lo mismo que la autoridad, que en lugar de emitir nuevas leyes fiscales se limita a parchar las que ya tiene y llega un momento en que se vuelve incongruente dicha ley, en relación con las demás aplicables de manera correlacionada, cuando lo que debería hacer la autoridad es estudiar a fondo y proceder a modificar las leyes y efectuar una verdadera reforma fiscal simplificada; volviendo a los teóricos del derecho fiscal, es importante que se realice un estudio a fondo de la actuación de la autoridad y no porque el Código Fiscal de la Federación, señale que la actuación de la autoridad de presume legal,

⁵⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2005). *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª edic., Porrúa, México, pp. 808-810.

vamos a permitir que la autoridad haga todo lo que considere legal, ya que en la práctica está muy visto que no todos los actos de la autoridad son legales, tal y como se presumen, si fuera así, no existieran medios de impugnación interpuestos en su contra y que se dictaran procedentes.

Es importante no pasar por alto lo resuelto y estudiado por algunos investigadores del derecho fiscal, como lo es Narciso Sanchez, quien en el apartado que dedica el estudio del procedimiento administrativo de ejecución, solo se limitó a realizar lo mismo que otros autores que solo tratan de clasificar y definir las fases del procedimiento administrativo de ejecución y en cuanto a la descripción del procedimiento, se apoya casi de manera literal en el Código Fiscal de la Federación, ya que se limita a realizar la descripción que menciona dicho ordenamiento legal.

Sin embargo en la página 532, dentro del subcapítulo 2 que denomina fundamento constitucional, menciona que en México ha sido motivo de discusión desde el siglo pasado que si el poder ejecutivo tiene facultades o no para exigir obligatoriamente a los particulares el pago de contribuciones utilizando la potestad representativa, autoritaria o coercitiva del Estado y sobre todo para combatir la evasión de la obligación tributaria lo que ha permitido el establecimiento de criterios en pro y en contra a la luz tanto de la Constitución de 1857, como la de 1917, sobre todo porque ambas no han sido claras en cuanto a la aplicación de bienes de los particulares para garantizar las obligaciones fiscales, pues se ha tenido la creencia que el procedimiento administrativo de ejecución, es una facultad encomendada al poder judicial.

Señala que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas tesis jurisprudenciales y precedentes que son de observancia obligatoria indican que el uso de la facultad económica coactiva o procedimiento administrativo de ejecución, por las autoridades fiscales o administrativas no está en pugna ni contravine lo establecido por los artículos 14, 16 y 22 de la Constitución Federal y que lo importante para su eficacia es que se ajuste a las formalidades legales que lo rigen, que provenga de autoridad competente, mediante mandamiento escrito que funde y motive la causa del mismo y que se notifique personalmente al destinatario.⁵⁷

Además, refiere que el procedimiento administrativo de ejecución tiene su fundamento legal en el artículo 14 Constitucional en donde se establece que para privar de las propiedades posesiones o derechos a los particulares, se deben de cumplir las formalidades esenciales del procedimiento administrativo respectivo y conforme a

⁵⁷ *Op. cit.*, nota 37, p. 31.

las leyes expedidas con anterioridad al mismo, porque si bien es cierto que se refiere al procedimiento judicial que debe observarse por los tribunales judiciales, para que los particulares puedan ser privados de sus propiedades o derechos, mediante una sentencia que se dicte para ese efecto, también los alcances de esa norma se hacen extensivos a la materia fiscal.

Así como, el artículo 14 Constitucional es el respaldo del procedimiento administrativo de ejecución, al igual el artículo 16 Constitucional al establecer la esencia de las formalidades legales que deben seguirse en el procedimiento administrativo de ejecución al ordenar que 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, por tal virtud el procedimiento administrativo de ejecución, no deja de causar molestia a las personas físicas y morales que estén relacionadas con una obligación fiscal y que por ello se les requiera su pago obligatorio al hacer esto la autoridad debe seguir todas las formalidades y emitir el mandamiento de ejecución con todos los requisitos legales.

En cuanto al artículo 22 de nuestra Constitución Política, sienta otra base del procedimiento al indicar que no se considerará confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de impuestos o multas, ya que en diversos criterios la Suprema Corte de Justicia de la Nación y sus tribunales han establecido que no puede quedar en manos de dichas autoridades el cobro forzoso de contribuciones, pues ello es una facultad propia del poder ejecutivo y sobre todo que se debe respetar la teoría de la división de poderes y por tal razón el procedimiento administrativo de ejecución que realizan las autoridades fiscales no está en pugna, con el artículo 22 Constitucional.

La Suprema Corte ha interpretado, que si bien el legislador quiso que la aplicación de los bienes para el pago de una responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, sea hecha exclusivamente por la autoridad judicial, no exige lo mismo cuando se trata de impuestos o multas, siendo este criterio lógico, porque lo establece con toda claridad el precepto transcrito, porque la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma constitución y nada hay más consecuente que ella como que el poder ejecutivo a quien la propia Constitución impone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, tenga las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquella función de la soberanía recaudando el impuesto.

Ahora bien, Gabino Fraga, sostiene que está convencido de la absoluta necesidad de que el poder administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad

de hacer efectivos los impuestos, pues de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas y que las controversias que hayan podido surgir han sido resueltas en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones.⁵⁸

Menciona que en el siglo pasado a dicha institución se le denominó en la legislación fiscal “procedimiento económico coactivo” pues con fecha 20 de enero de 1837 se expidió el decreto en el que se otorgaba a los empleados públicos encargados del cobro de las rentas del Estado, la facultad de hacerlas efectivas de manera forzosa en caso de incumplimiento de los contribuyentes, ello sin necesidad de tener que demandar la existencia y pago ante los tribunales judiciales lo cual desató una fuerte oposición de los particulares alegando su inconstitucionalidad de dicho procedimiento esto fue resuelto al final por la corte mediante la expedición de la jurisprudencia conocida como “votos de Vallarta” con la que se resolvió en 1870 la constitucionalidad del mencionado procedimiento los cuales sostuvieron que los créditos fiscales por ser obligaciones de derecho público no participan de la naturaleza de los créditos civiles, que por ello el fisco al hacerlos efectivos en forma coactiva y ejecutiva no viola ninguna garantía individual, que no es cierto que el poder ejecutivo tenga que acudir al judicial para el cobro de contribuciones cuando constitucionalmente tienen el mismo rango y existe una independencia entre ambos, que no es arbitrario dicho procedimiento si se ajusta a las formalidades legales respectivas.

Ignacio Burgoa, señala en relación con el presente tema que también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del fisco cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas y para cuya realización las autoridades están provistas de la facultad económico coactiva cuyo fundamento es el artículo 22 Constitucional.⁵⁹

Sin embargo, Raúl Rodríguez, no está de acuerdo con dicha opinión, toda vez que señala que Ignacio Burgoa realizó una interpretación incorrecta del artículo 22 constitucional; por lo que señala que debería modificarse la Constitución federal a fin de que se provea la facultad económico-coactiva del Estado y así esta facultad tenga una auténtica base jurídica y constitucional.⁶⁰

Como se puede observar siempre se ha estudiado sobre los derechos

⁵⁸ FRAGA, Gabino. (1968). *Derecho Administrativo*, Porrúa, S.A. México, p. 279.

⁵⁹ BURGOA Ignacio, cit., por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. (2000). “*Derecho Fiscal*”, Oxford, México. pp. 239-240.

⁶⁰ Ibidem.

constitucionales del gobernado y el procedimiento administrativo de ejecución. Es importante señalar que siempre se ha cuestionado sobre la constitucionalidad o no del procedimiento administrativo de ejecución, si es violatorio de garantías constitucionales o no, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha llegado a la conclusión de que dicho procedimiento no es violatorio de las garantías constitucionales, sin embargo basan su dicho en lo establecido por Ignacio L. Vallarta; asimismo Gabino Fraga señala que es necesario que el Procedimiento Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, ya que de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas y considera que el único conflicto que realmente existe está en función del artículo 14 de la Constitución Federal en la parte que prohíbe la privación de la propiedad si no ha mediado juicio seguido ante los tribunales establecidos; sin embargo considera que éste conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones.

Raúl Rodríguez Lobato, señala que está de acuerdo con las ideas de Vallarta y Fraga que justifican la existencia de la facultad económico-coactiva del Estado y de su momento su ejercicio a través del procedimiento, sin embargo, que tales ideas únicamente nos muestran la conveniencia de esta facultad del Estado, pero no nos dan su fundamento Constitucional, y es que la ley fundamental mexicana no prevé la hipótesis lo que ha llevado a la doctrina y la jurisprudencia a elaborar forzadas interpretaciones del texto constitucional para darle apoyo jurídico a la facultad económico-coactiva del Estado.

También es importante resaltar que la autoridad debe atender a la capacidad económica y a la capacidad contributiva del contribuyente o deudor, al respecto Omar Curiel Villaseñor, señala:

No toda capacidad económica se deriva de una actividad comercial. Que la doctrina española, fundamentada en las aportaciones de Adam Smith, afirma que el poder Legislativo, al tipificar en la legislación ordinaria objeto de cada una de las contribuciones que pretendan imponerse a los contribuyentes, deberá inspirarse en el principio de capacidad económica.

La verdadera razón jurídica de una contribución no se encuentra en la arbitrariedad del poder de imperio de un Estado, sino el reconocimiento de una capacidad económica en el sujeto pasivo de la relación tributaria que permita el financiamiento de los gastos públicos que el Estado haya programado el ámbito de su interés económico social.

Aunque el principio de gasto público subsiste como elemento esencial para justificar

económicamente el poder tributario del Estado, el principio de capacidad económico es el determinado de la capacidad contributiva. Es decir, la obligación de pagar contribuciones no depende del beneficio que proporcionalmente del gasto público se obtiene, sino que dependerá de conformidad a su capacidad económica.

De este modo el poder Tributario del Estado se hace valer de contribuciones que graban el ingreso, el gasto y el patrimonio; tres conceptos que, en su análisis conjunto, son un claro reflejo de la capacidad económica, y en consecuencia son determinantes de la capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva representa la actitud que tiene una persona, ya sea física o jurídica, para afrontar la carga tributaria y constituye el límite material en cuanto al contenido de la horma tributaria. El principio de capacidad contributiva, fundamentado en la capacidad económica del contribuyente.⁶¹

Por lo que el Estado debe tomar en cuenta esa capacidad contributiva del gobernado para que al momento de llevar a cabo la realización de la ejecución forzosa no lo deje sin bien alguno de su propiedad. Una vez analizadas las consideraciones teóricas necesarias sobre el procedimiento administrativo de ejecución, es necesario entrar a la parte práctica, y analizar cómo la autoridad hacendaria realiza ese procedimiento.

8.1.4 Etapas del procedimiento económico coactivo

Las etapas del procedimiento administrativo de ejecución en materia fiscal son tres: el requerimiento de pago, el embargo y el remate.

Entendiendo por requerimiento de pago, “*la intimidación que se dirige a una persona para que haga o deje de hacer alguna cosa, o para que manifieste su voluntad con relación a un asunto, (Gómez de Liaño, Diccionario de Derecho)*”⁶²

En cuanto a la segunda etapa del procedimiento administrativo de ejecución, que consiste en el embargo, éste se entiende como “*la intimidación judicial hecha a un deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto susceptible de producir la disminución de la garantía de un crédito debidamente especificado*”.⁶³

El embargo constituye una limitación del derecho de propiedad, no la privación

⁶¹ CURIEL VILLASEÑOR, Omar. (2004). *Principios Tributarios*, 1ª edic., 4ª Reimpresión, Línea Universitaria, Ediciones Fiscales ISEF, México, pp. 82-86.

⁶² DE PINA, Rafael y de PINA VARA, Rafael. (1988). *Diccionario de Derecho*, 15ª edic., Porrúa, México, pp. 428, 248, 249 y 426.

⁶³ *Ibidem*.

de ella, ya que sólo afecta al derecho de disposición y que subsiste mientras no sea levantado por la autoridad judicial competente.

La tercera etapa del procedimiento administrativo de ejecución, es el Remate:

...una declaración de preferente formulada por el juez en la vía de apremio, respecto a una de las posturas hechas en la correspondiente subasta, en el caso de que haya habido varias, o la de ser aceptable la que se hubiera hecho con carácter de única.⁶⁴

En materia fiscal es la misma declaración solamente que aquí es efectuada por el representante de la autoridad hacendaria.

8.2. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. (PARTE PRÁCTICA, CÓDIGO FISCAL FEDERAL 2017)

Es importante estudiar el procedimiento administrativo de ejecución dentro de sus dos facetas, la parte teórica y la parte práctica, en lo particular estuve muchos años confundido al creer que era más importante la práctica que la teoría, ello atendiendo a que mi experiencia en la materia fiscal era práctica y no teórica, cuando laboraba para la autoridad hacendaria, posteriormente cuando litigaba en esta materia, en la cátedra en la licenciatura en derecho y en la maestría en derecho fiscal, siempre manifesté que mi actuación en esa materia es de forma práctica, es decir, sin ir a tantas teorías, sin embargo, cuando llegas a este nivel de preparación académica y cursas un doctorado, te das cuenta qué tan importante es la parte teórica, como la parte práctica, de cualquier materia del conocimiento, ambas se complementan, es importante ir de la teoría a la práctica y de la práctica a la teoría es decir, no pueden estar separadas y quien las separa no podrá obtener el conocimiento tal y como es, siendo este limitado, se quedará con la mitad de la versión, sin conocerla en su totalidad, y ello le puede dificultar y retrasar resolver un conflicto planteado o al realizar una investigación para algún trabajo científico; por ello, he decidido dividir este capítulo en teoría y práctica del procedimiento administrativo de ejecución, para mayor comprensión del lector.

8.2.1. “Requerimiento de pago”. **(Primera etapa)**

En cuanto a esta fase del procedimiento administrativo de ejecución, le corresponde

⁶⁴ *Ibidem.*

al requerimiento de pago; en sí, se trata del cobro que realiza la autoridad al deudor del crédito fiscal, como solamente consiste en esa acción de cobranza, se agota en el momento de su realización, para ello, la autoridad se presenta en el domicilio del deudor y realiza la gestión de cobro, es decir, le requiere el pago del crédito fiscal en ese momento y ahí se agota esta fase del procedimiento.

La autoridad le puede efectuar los cobros o requerimientos de pago que sean necesarios, por ejemplo, se requiere el pago del crédito fiscal y si el deudor ya lo realizó, muestra el recibo de pago y el ejecutor se retira del lugar, como consecuencia el requerimiento efectuado resulta improcedente.

El requerimiento de pago es la primera etapa del procedimiento administrativo de ejecución se ubica dentro de la serie de actos que se identifican con el llamado requerimiento, el cual consiste en una notificación por escrito que dirige la autoridad competente al deudor para exigirle el pago inmediato del crédito fiscal adeudado. Este requerimiento de pago se debe ajustar a todas las exigencias y lineamientos que al efecto señalan las disposiciones fiscales para las notificaciones en general.⁶⁵

En el supuesto, que la autoridad le requiera de pago al deudor y éste no haya pagado, ni garantizado el crédito fiscal, pero haya impugnado, la autoridad continuará la ejecución, es decir, requerirá el pago del crédito y como no cumplió con lo señalado en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, es decir, no se pagó o garantizó dentro de los plazos señalados para tal efecto, la autoridad está en todo su derecho de continuar con el procedimiento de ejecución, y garantizar el crédito fiscal adeudado mediante el embargo de bienes suficientes para cubrirlo.

No basta que ese adeudo esté impugnado para detener la ejecución, sino que además debe estar debidamente garantizado, de lo contrario se continúa con la ejecución por parte de la autoridad, como ya lo señalé y ese embargo viene a ser la garantía del interés fiscal en caso de que el resultado de la impugnación le sea contraria al sujeto pasivo.

8.2.2- El embargo de bienes. (Segunda etapa)

La segunda etapa que consiste en el embargo de bienes muebles, inmuebles y negociaciones, a su vez se encuentra subdividida en embargo precautorio, embargo

⁶⁴ *Op. cit.*, nota 47, p. 263.

en la vía administrativa y embargo definitivo.

El embargo se encuentra definido por Juan Palomar de Miguel como: “*la traba, retención o secuestro de bienes por mandamiento de juez o autoridad competente*”.⁶⁶

Para Doricela Mabarak Cerecedo, el embargo consiste en:

una limitación que por mandamiento de autoridad competente se impone al derecho de propiedad sobre un bien o una serie de bienes, para que temporalmente, mientras subsiste esa situación, no se puedan ejercer actos de dominio sobre ellos. El embargo puede llegar incluso al grado de privar al propietario de la posesión de los bienes, pero no de su propiedad.⁶⁷

Hugo Carrasco Iriarte, menciona que el embargo:

...es el acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal, mediante el aseguramiento de bienes propiedad del sujeto pasivo o deudor, a fin de hacer efectivo el importe de los créditos insolutos por medio de la enajenación de estos. Tales bienes deberán ser suficientes para permitir que el producto de su enajenación cubra el crédito fiscal y sus accesorios.⁶⁸

En ocasiones existe la confusión de cuándo opera cada uno de ellos y sobre todo qué procedimiento tiene que cumplir la autoridad para llevar a cabo este tipo de actos en contra de los gobernados, ya que cada uno de ellos tienen un procedimiento especial, atendiendo a que cada uno se lleva a cabo en forma distinta, independientemente de que, la finalidad es siempre la misma, garantizar el interés fiscal de la autoridad, a través de alguna forma de las establecidas en el artículo 142 del Código Fiscal Federal, y así evitar que el deudor incumpla con su obligación de cubrir sus adeudos fiscales, repercutiendo con ello en el erario federal; por lo que, es necesario, analizar cada uno de los tipos de embargo que lleva a cabo la citada autoridad, para evitar caer en errores al momento de impugnar este tipo de actos. Los embargos que se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación son: el embargo precautorio, el embargo en la vía administrativa, y el embargo definitivo.

⁶⁶ PALOMAR DE, Miguel Juan. (2000). *Diccionario Jurídico para Juristas*, Tomo I, Porrúa, México, p. 571.

⁶⁷ Op. cit., nota 47, p. 264.

⁶⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. (2011). *Derecho Fiscal I*, 6ª. edic., 4ª reimpresión, Iure editores, México, p. 294.

8.2.2.1 *El embargo precautorio*

El embargo precautorio, es un embargo de bienes que se realiza en contra del contribuyente que puede tener o no créditos fiscales a su cargo pendientes de garantizar o cubrir, es decir, viene a funcionar como una garantía del interés fiscal para evitar que el contribuyente se pueda deshacer de los bienes y evadir su responsabilidad contributiva, no obstante, dentro de este embargo precautorio se puede dar la situación que aún no tenga en crédito fiscal a cargo el referido contribuyente, a diferencia del embargo en la vía administrativa que siempre existe un adeudo fiscal, el cual le fue notificado y como no puede cubrirlo, solicita alguna forma alternativa de pago, y a cambio otorga un bien para que sea embargado como garantía de su cumplimiento.

Doricela Mabarak Cerecedo, menciona que el embargo precautorio:

es una medida cautelar que adoptan las autoridades fiscales y que está colocada fuera del procedimiento administrativo de ejecución, ya que el embargo puede practicarse en cualquier momento, aunque lo usual es que se practique durante la etapa en que se desarrolla algún procedimiento de fiscalización.⁶⁹

Menciona Sergio Francisco de la Garza:

Que de acuerdo al Artículo 145 del Código Fiscal Federal, se puede practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento.

Son aplicables al embargo precautorio las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo. El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.⁷⁰

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o

⁶⁹ *Ídem.*, p. 260.

⁷⁰ *Op. cit.* nota 2, p. 593

garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, pudiendo practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme a lo siguiente:

I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:

- a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.
- b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.
- c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

II. La autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:

- a) Bienes inmuebles. En este caso, el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.
- b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.
- d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.
- e) Dinero y metales preciosos.
- f) 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 o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

h) La negociación del contribuyente. Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deberán acreditar el valor del bien o los bienes sobre los que se practique el embargo precautorio. En caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no cuenten con alguno de los bienes a asegurar o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con ellos conforme al orden establecido en esta fracción o, en su caso, no acrediten el valor de los mismos, ello se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo párrafo de la fracción II de este artículo.

IV. La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido 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 bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a la recepción de la solicitud de embargo precautorio correspondiente formulada por la autoridad fiscal.

Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberá realizarse dentro de los tres días siguientes a aquél en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal. Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado. En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá

ordenar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar a los tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal. En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas. Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días. La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la desinmovilización de los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente. Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva, ya sea a través de la Comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para la liberación de los bienes embargados.

V. A más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, la autoridad fiscal notificará al contribuyente la conducta que originó la medida y, en su caso, el monto sobre el cual procede. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario.

VI. Con excepción de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, los bienes embargados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el mismo y hasta que se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153, del presente Código, salvo lo indicado en su segundo párrafo. El contribuyente que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia. Salvo tratándose de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, la autoridad fiscal deberá ordenar el

levantamiento del embargo precautorio a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente. La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento. Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá ofrecer a la autoridad exactora alguna de las garantías que establece el artículo 141 del Código, a fin de que el crédito fiscal y sus accesorios queden garantizados y se ordene el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.

El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones que este Código establece. Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables y no contravengan a lo dispuesto en este artículo.⁷¹

- El artículo 150 del Código Fiscal Federal, establece que cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal, por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del Artículo 151 del Código Fiscal Federal.

II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los Artículos 41, fracción II y 141, fracción V del Código.

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Además existe una cantidad mínima y una máxima cuando los gastos de ejecución sean inferiores o superiores al 2%, es decir serán mínimo \$380.00 y máximo \$59,540.00.⁷²

- Asimismo, establece que se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, del Código Fiscal Federal, que comprenderán

⁷¹ *Op. cit.* nota 13, p. 225.

⁷² *Idem.*, p. 229.

los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información, en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles que son aceptados por la Federación en dación en pago y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen, bienes que sean objeto de remate.

- Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.
- Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.
- Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

8.2.2.2 Embargo en la vía administrativa

1. Código Fiscal de la Federación en relación con el embargo en la vía administrativa señala lo siguiente:

El Artículo 141, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, establece que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal mediante el embargo en la vía administrativa; asimismo señala que el Reglamento del Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías.⁷³

2. El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece:

Que no obstante que el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación señala al

⁷³ *Idem.*, p. 215.

embargo en la vía administrativa como una forma de garantizar el interés fiscal, el Reglamento de dicho Código que regula el procedimiento a seguir para cumplir con esta forma de garantía, y la autoridad pueda llevar a cabo su aceptación, establece en su artículo 85 que para los efectos del artículo 141, fracción V del Código, el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

I. Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá presentar los documentos y cumplir con los requisitos que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general;

II. El contribuyente señalará los bienes de su propiedad sobre los que deba trabarse el embargo, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal y cumplir los requisitos y porcentajes que establece el artículo 81 del Reglamento;

III. Tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el contribuyente y en el caso de personas morales, su representante legal. Cuando a juicio de la Autoridad Fiscal exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto, los bienes se depositarán con la persona que designe la Autoridad Fiscal;

IV. Deberá inscribirse en el registro público que corresponda el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad, y

V. Antes de la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, deberán cubrirse los gastos de ejecución y gastos extraordinarios que puedan ser determinados en términos del artículo 150 del Código.

El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

El artículo 86 menciona que para los efectos del artículo 141, fracción V del Código, los contribuyentes que hayan optado por corregir su situación fiscal, que espontáneamente paguen sus créditos fiscales a plazo y elijan ofrecer como garantía del crédito fiscal el embargo en la vía administrativa de la negociación, deberán presentar una solicitud acompañada de la copia del documento por el que ejercieron la opción de pago a plazo del crédito fiscal de que se trate.

En la solicitud a que se refiere el párrafo anterior se deberá señalar, bajo protesta de decir verdad, lo siguiente:

I. El monto de las contribuciones actualizadas por las que se optó por pagar a plazo, indicando si se trata de pago diferido o en parcialidades, excluyendo de dicho monto

el 20% a que se refiere el artículo 66, fracción II del Código;

II. La contribución a la que corresponda el crédito fiscal de que se trate y el periodo de causación;

III. El monto de los accesorios causados a la fecha de la solicitud del embargo, identificando la parte que corresponda a recargos, multas y a otros accesorios;

IV. Los bienes de activo fijo que integran la negociación, así como el valor de los mismos pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta, actualizado desde que se adquirieron y hasta el mes inmediato anterior al de presentación de la citada solicitud de embargo;

V. Las inversiones que el contribuyente tenga en terrenos, los títulos valor que representen la propiedad de bienes y los siguientes activos: a) Otros títulos valor; b) Piezas de oro o de plata que hubieren tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y las piezas denominadas “onzas troy”, y c) Cualquier bien intangible, aun cuando se trate de inversiones o bienes que no estén afectos a las actividades por las cuales se generó el crédito fiscal, especificando las características de las inversiones que permitan su identificación,

VI. Los gravámenes o adeudos de los señalados en el artículo 149, primer párrafo del Código que reporte la negociación, indicando el importe del adeudo y sus accesorios reclamados, así como el nombre y el domicilio de sus acreedores.⁷⁴

En cuanto a este tipo de embargo existen al igual que dentro del Código Fiscal de la Federación, y del Reglamento de dicho Código, otras disposiciones que lo regulan como son las circulares que emite la autoridad fiscal, así como sus reglas generales y otro tipo de lineamientos que emite al respecto; sin embargo, la idea no es adentrarnos a analizar la presente forma de embargo, sino solamente que sirva de instrucción para que el estudiante o la persona que analice el presente trabajo no se confunda y pueda llegar a distinguir los tres tipos de embargo que aquí se están señalando, y no confundirlos, sobre todo éste, que es un embargo en la vía administrativa y que se encuentra dentro del apartado de garantías del Código Fiscal, es decir, se trata de una garantía a diferencia del embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el cual es materia de análisis del presente trabajo de investigación.

Cabe señalar que, el embargo definitivo no se encuentra dentro del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación como una forma de garantía del interés fiscal, sin embargo, puede llegar a funcionar como una garantía sobre todo cuando el contribuyente impugna el crédito fiscal, si con antelación a la presentación del medio

⁷⁴ Fisco Agenda. (2017). *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, p. 42.

de defensa le fue practicado un embargo previo al contribuyente deudor, y éste es suficiente para garantizar el interés fiscal a satisfacción de la autoridad, ese embargo que es definitivo y no en la vía administrativa, se toma en cuenta para suspender la ejecución, no obstante que se inició como un embargo definitivo, al impugnarse el crédito fiscal tomará la función de garantía, y la autoridad fiscal ya no tendrá por qué molestar al contribuyente requiriéndole la presentación de la garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, si la impugnación que haya realizado el contribuyente resulta contraria a sus intereses una vez que se haya resuelto la *litis*, entonces sí la autoridad estará en su facultad de hacer efectivo ese embargo llevándolo a la siguiente fase que es el remate de dichos bienes embargados, para así obtener el producto del remate y proceder a cubrir el adeudo que se tenga en materia tributaria, pero, si quien resulta vencedor en la contienda es el contribuyente, la autoridad fiscal tendrá que dejar sin efectos el embargo trabado contra bienes propiedad del gobernado, levantarlo y procederá a dejar sin efectos el adeudo fiscal que se tenía con esa autoridad.

8.2.2.3 El embargo definitivo

Una vez que ya analizamos los tipos de embargo que funcionan como medios de garantía del interés fiscal, y determinamos que el embargo en la vía administrativa se utiliza para garantizar el interés fiscal cuando el crédito fiscal ya fue notificado al contribuyente, mientras que el embargo precautorio aún y cuando se utiliza como una garantía, en ocasiones no se ha realizado la determinación de crédito fiscal alguno en contra del gobernado, sin embargo, como ya se estableció se lleva a cabo para garantizar los posibles créditos fiscales que se puedan generar a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Ahora bien, una vez agotados estos tipos de embargo continuaremos con la tercer clase de embargo. La finalidad del embargo definitivo no es la de funcionar como una garantía, aunque en forma excepcional lo puede ser, sino que su función es la de hacer efectivo un crédito adeudado por el contribuyente que ya se encuentra firme y no ha sido pagado, ni garantizado, por lo que, es un embargo definitivo que va encaminado al remate de los bienes o negociaciones embargados, para hacer efectivos los adeudos que se encuentran a su favor y que el deudor no cubrió en el plazo legalmente establecido para tal efecto.

En cuanto a esta segunda fase del procedimiento administrativo de ejecución, el artículo 151 del Código Fiscal Federal, señala 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 como sigue:

- I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabee sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, del Código en una o más cuentas del contribuyente, deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas así como el importe total que fue embargado. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.

En los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo del artículo 151, ordenará a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso, a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente. Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

- II. 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 embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

- Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.

- Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

No se practicará embargo respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en sede administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables.⁷⁵

- En cuanto al procedimiento de embargo, el artículo 152 del mismo ordenamiento legal establece que, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones en el Código. De esta diligencia se levantará acta circunstanciada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, y se notificará al propietario de los bienes embargados a través del buzón tributario.

- En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

- Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo a través del buzón tributario, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

- El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

- Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes

que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

- Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales.

- 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, con las facultades y obligaciones que les correspondan.

- 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.

- El embargo podrá ampliarse las ocasiones que sea necesario, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se consideren que los bienes son insuficientes para garantizar el crédito fiscal.

- La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

- I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

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

- III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

- IV. Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

- La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos y, si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

- El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido anteriormente, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

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

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

- a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.
 - b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
 - c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.
- El ejecutor deberá señalar, invariablemente, bienes que sean de fácil realización o venta.
 - En el caso de bienes inmuebles, el ejecutor solicitará al deudor o a la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Para estos efectos, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá acreditar fehacientemente dichos hechos dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se inició la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien, su negativa.
 - La autoridad fiscal procederá a 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, a excepción de 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 efectuadas conforme a la Ley de la materia, de acuerdo con lo siguiente:
 - I. Cuando los créditos fiscales se encuentren firmes.
 - II. Tratándose de créditos fiscales que se encuentren impugnados y no estén debidamente garantizados, procederá la inmovilización en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando el contribuyente no se encuentre localizado en su domicilio o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes.
 - b) Cuando no esté debidamente asegurado el interés fiscal por resultar insuficiente la garantía ofrecida.
 - c) Cuando la garantía ofrecida sea insuficiente y el contribuyente no haya efectuado la ampliación requerida por la autoridad.
 - d) Cuando se hubiera realizado el embargo de bienes cuyo valor sea insuficiente para satisfacer el interés fiscal o se desconozca el valor de éstos.
 - Los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse cuando el crédito fiscal relacionado, incluyendo sus accesorios quede firme, y hasta por el importe que resulte suficiente para cubrirlo a la fecha en que se realice la transferencia.

- En los casos en que el crédito fiscal incluyendo sus accesorios, aún no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas inmovilizadas podrá, de acuerdo con el artículo 141 del Código, ofrecer una garantía que comprenda el importe del crédito fiscal, incluyendo sus accesorios a la fecha de ofrecimiento. 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 cinco días siguientes a la presentación de la garantía. La autoridad tendrá la obligación de comunicar a la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo el sentido de la resolución.

- En los casos en que el crédito fiscal se encuentre 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 una forma de garantía del interés fiscal suficiente antes de que el crédito fiscal quedara firme, la autoridad fiscal ordenará 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 a la autoridad fiscal, dentro de los tres días posteriores a la orden de transferencia, el monto transferido y acompañar el comprobante que acredite el traspaso de los fondos a la cuenta de la Tesorería de la Federación o de la autoridad fiscal que corresponda.

- 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, la autoridad fiscal procederá a requerir al contribuyente para que efectúe el pago del crédito fiscal en el plazo de cinco días siguientes a la notificación del requerimiento. En caso de no efectuarlo, la autoridad fiscal podrá, indistintamente, hacer efectiva la garantía ofrecida, o proceder en los términos de la fracción 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 a la autoridad fiscal haber transferido los recursos suficientes 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 el interés fiscal se encuentra garantizado, la autoridad fiscal procederá a hacer efectiva la garantía.

- IV. Si el interés fiscal no se encuentra garantizado, la autoridad fiscal podrá

- proceder a la transferencia de recursos.
- Ahora bien, los bienes exceptuados de embargo son:
 1. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
 2. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.
 3. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
 4. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
 5. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
 6. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
 7. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
 8. Los derechos de uso o de habitación.
 9. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
 10. Los sueldos y salarios.
 11. Las pensiones de cualquier tipo.
 12. Los ejidos.
 13. Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.
 - Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación.
 - Cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras

autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia. Dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

- Si los bienes señalados para la ejecución hubieran sido ya embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará la diligencia, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local.

En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los Tribunales Judiciales de la Federación.

En tanto se resuelve el procedimiento respectivo no se hará aplicación del producto, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

- Si en cumplimiento de lo dispuesto anteriormente, se paga un crédito cuya cancelación deba anotarse en el registro público que corresponda, la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que, dentro de los cinco días siguientes al en que surta efectos la notificación, firme la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba constar el finiquito.

- En caso de abstención del titular de los créditos embargados transcurrido el plazo indicado, el jefe de la oficina ejecutora firmará la escritura o documentos relativos en rebeldía de aquél y lo hará del conocimiento del registro público que corresponda, para los efectos procedentes.

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

- Las sumas de dinero objeto del embargo, así como la cantidad que señale el propio ejecutado, la cual nunca podrá ser menor del 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados, se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.

- El artículo 162 del Código Fiscal Federal, establece que si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar

en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.⁷⁶

- De igual forma el artículo 163 del mismo conjunto de leyes, señala que si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.⁷⁷

- En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabaré embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina.

- Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabaré embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en la Ley.

El procedimiento de embargo de bienes o negociaciones, es una parte medular del procedimiento administrativo de ejecución, donde se puede manifestar violaciones a garantías constitucionales de los gobernados, ello al señalar bienes por parte de la autoridad, al nombrar los depositarios de los bienes o al interventor, también al no otorgarle la preferencia que establece el Código tanto de señalar bienes para embargo, como de señalar un comprador preferente, así como el no otorgarle los 6 días al embargado para que acuda ante la autoridad a establecer y acordar la base para la venta de igual forma al no otorgarle el plazo para defenderse de los actos realizados por la autoridad ejecutora.

Emilio Margáin considera que esta parte del procedimiento de ejecución, es decir la autoridad el llevar a cabo el procedimiento de embargo, viola las garantías constitucionales de los gobernados, al romper las cerraduras de los inmuebles donde

⁷⁶ *Idem.*, p. 241.

⁷⁷ *Ibidem*

se considera que existen bienes propiedad del deudor, sin antes aplicar los medios de apremio que establece el artículo 40 del Código Fiscal Federal, considerando que en lugar de romper de inmediato las cerraduras, debe aplicar los medios de apremio.

8.2.3. El remate de bienes (Tercera etapa)

Una vez que ya quedaron atrás las etapas de requerimiento de pago del adeudo, así como la de embargo de bienes muebles, inmuebles e intervención de negociaciones; el siguiente paso para poder obtener liquidez y estar en condiciones de cubrir el adeudo, es el remate de dichos bienes, para lo cual, es necesario dar seguimiento a diversos procedimientos que se deben seguir para no violar las garantías con las que cuenta el embargado, pues en caso de realizarse en contravención a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, serán actos violatorios de la Constitución y como consecuencia nulos en cuanto al procedimiento (forma) e incluso en cuanto al fondo. A continuación se describe el procedimiento que lleva a cabo la autoridad para estar en condiciones de realizar el remate de bienes y obtener su producto para aplicarlo al crédito fiscal adeudado.

En términos jurídicos se denomina remate de bienes embargados a *“la serie de acciones que toman las autoridades competentes para propalar y lograr la enajenación a favor de terceros de los bienes.”*⁷⁸

Procedimiento de remate que establece el Código Fiscal Federal, para mayor comprensión.

- La enajenación de bienes embargados, procederá:
 1. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base para el remate.
 2. En los casos de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
 3. Cuando el embargado no proponga comprador.
 4. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaído en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.
- Salvo los casos que el Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos.

La autoridad podrá ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.

- La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, y en los demás casos, la que fijen de común

⁷⁸ *Op. cit.*, nota 62, p. 270.

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 practicará avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente o por buzón tributario al embargado el avalúo practicado.

- El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracción II, inciso b) del artículo 117, en relación con el 127 del Código, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento del Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.
- Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo establecido en el artículo 127 del Código, o haciéndolo no designen valuador, o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los 5, 10 o 15 días según el tipo del bien a evaluar, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.
- Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado, la autoridad exactora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador que será cualquiera de los señalados en el Reglamento del Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes.
- En todos los casos a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de cinco días si se trata de bienes muebles, diez días si son inmuebles y quince días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.
- El remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes. La convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate.
- El remate deberá ser convocado al día siguiente de haberse efectuado la notificación del avalúo, para que tenga verificativo dentro de los veinte días siguientes. La convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate.

La convocatoria se publicará en la página electrónica de las autoridades fiscales, en la cual se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base

para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir al mismo.

Los acreedores que aparezcan del certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, el cual deberá obtenerse oportunamente, serán notificados personalmente o por buzón tributario del período del remate señalado en la convocatoria y, en caso de no ser factible hacerlo por alguna de las causas a que se refiere la fracción IV del artículo 134 del Código Fiscal Federal, se tendrán como notificados de la fecha en que se efectuará el remate, en aquélla en que la convocatoria se haya fijado en sitio visible en la oficina ejecutora, siempre que en dicha convocatoria se exprese el nombre de los acreedores.

Los acreedores podrán hacer las observaciones que estimen del caso, pudiendo enviarlas en documento digital que contenga firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que expresamente se señale en la convocatoria, debiendo manifestar su dirección de correo electrónico. Dichas observaciones serán resueltas por la autoridad ejecutora y la resolución se hará del conocimiento del acreedor.

- 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.
- En toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal; si éste es superado por la base fijada para el remate, se procederá en los términos del Artículo 196 del Código de la materia.

Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematará de contado los bienes embargados. La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados en los casos y condiciones que establezca el reglamento del Código. En este supuesto quedará liberado de la obligación de pago el embargado.

- Las posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas.

Para intervenir en una subasta será necesario que el postor, antes de enviar su propuesta, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria. Su importe se considerará como depósito.

El importe de los depósitos que se constituyan, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan

de los bienes rematados. Después de fincado el remate se devolverán a los postores los fondos transferidos electrónicamente, excepto los que correspondan al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

El Servicio de Administración Tributaria, podrá establecer facilidades administrativas para que en sustitución de la firma electrónica avanzada, se empleen otros medios de identificación electrónica.

- El documento digital en que se haga la postura, deberá contener los siguientes datos:
 - Cuando se trate de **personas físicas**, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor y, en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes; **tratándose de sociedades**, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes en su caso y el domicilio social.
 - La cantidad que se ofrezca.

El número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito.

La dirección de correo electrónico y el domicilio para oír y recibir notificaciones.

El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.

Si las posturas no cumplen los requisitos anteriores y los que se señalen en la convocatoria, el Servicio de Administración Tributaria no las calificará como posturas legales, situación que se hará del conocimiento del interesado.

- En la página electrónica de subastas del Servicio de Administración Tributaria, se especificará el período correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, así como la fecha y hora de su recepción.

Cada subasta tendrá una duración de 5 días que empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del quinto día. En dicho período los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas.

Si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate se recibe una postura que mejore las anteriores, el remate no se cerrará, en este caso y a partir de las 12:00 horas del día de que se trate, el Servicio de Administración Tributaria concederá plazos sucesivos de 5 minutos cada uno, hasta que la última puja no sea mejorada. Una vez transcurrido el último plazo sin que se reciba una mejor postura se tendrá por concluido el remate.

El Servicio de Administración Tributaria fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la postura más alta, se aceptará la primera que se haya recibido. Una vez fincado el remate se comunicará el resultado del mismo a través de medios

electrónicos a los postores que hubieren participado en él, remitiendo el acta que al efecto se levante.

- Cuando el postor en cuyo favor se hubiera fincado un remate no cumpla con las obligaciones contraídas, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato en favor del fisco federal.

La autoridad podrá adjudicar el bien al postor que haya presentado la segunda postura de compra más alta y así sucesivamente, siempre que dicha postura sea mayor o igual al precio base de enajenación fijado. Al segundo o siguientes postores les serán aplicables los mismos plazos para el cumplimiento de las obligaciones del postor ganador.

En este caso se reanuda la almoneda en la forma y plazos señalados por las disposiciones legales.

- Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor deberá enterar mediante transferencia electrónica de fondos, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Tan pronto como el postor cumpla con el requisito a que se refiere el párrafo anterior, se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días, entregue los comprobantes fiscales digitales por Internet de la enajenación, los cuales deberán expedirse cumpliendo, en lo conducente, con los requisitos a que se refiere el Código, apercibido de que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía.

Posteriormente, la autoridad deberá entregar al adquirente, conjuntamente con estos documentos, los bienes que le hubiere adjudicado.

Una vez adjudicados los bienes al adquirente, éste deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición, en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

- Fincado el remate de bienes inmuebles o negociaciones se aplicará el depósito constituido. Dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará mediante transferencia electrónica de fondos conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Hecho el pago y designado en su caso el notario por el postor, se citará al ejecutado para que, dentro del plazo de diez días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que, si no lo hace, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía.

El ejecutado, aún en el caso de rebeldía, responde por la evicción y los vicios ocultos.

- Los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libre de gravámenes y a

fin de que éstos se cancelen, tratándose de inmuebles, la autoridad ejecutora lo comunicará al registro público que corresponda, en un plazo que no excederá de quince días.

- Una vez que se hubiera otorgado y firmado la escritura en que conste la adjudicación de un inmueble, la autoridad ejecutora dispondrá que se entregue al adquirente, girando las órdenes necesarias, aun las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o por terceros que no pudieren acreditar legalmente el uso. En el caso en que los bienes rematados no puedan ser entregados al postor a cuyo favor se hubiera fincado el remate en la fecha en que éste lo solicite, por existir impedimento jurídico debidamente fundado para ello, aquél podrá, en un plazo de seis meses contado a partir de la fecha en que solicite la entrega de los bienes, solicitar a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes. La autoridad entregará la cantidad respectiva en un plazo de dos meses contado a partir de la fecha en que se efectúe la solicitud. Si dentro de este último plazo cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada para efectuar la entrega de los bienes rematados, se procederá a la entrega de los mismos en lugar de entregar al postor las cantidades pagadas por esos bienes.

Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo anterior, sin que el postor solicite a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes, el importe de la postura causará abandono a favor del fisco federal dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que concluya el plazo antes citado.

En el caso en que la autoridad fiscal entregue las cantidades pagadas por la adquisición de los bienes rematados, se dejará sin efectos el remate efectuado. Si con posterioridad a la entrega de las cantidades señaladas anteriormente cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada jurídicamente para efectuar la entrega de los bienes rematados, ésta deberá iniciar nuevamente el procedimiento establecido para enajenar los mismos, dentro de los quince días siguientes a aquél en que haya cesado el impedimento o se cuente con resolución firme que permita hacerlo.

- 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.

- Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien. En este caso el valor de la adjudicación será el 60% del valor de avalúo.

Los bienes que se adjudiquen a favor del fisco federal, podrán ser donados para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizados para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.

La adjudicación se tendrá por formalizada una vez que la autoridad ejecutora firme el acta correspondiente.

Cuando la traslación de bienes se deba inscribir en el Registro Público de la Propiedad, el acta de adjudicación debidamente firmada por la autoridad ejecutora tendrá el carácter de escritura pública y será el documento público que se considerará como testimonio de escritura para los efectos de inscripción en dicho Registro.

De los ingresos obtenidos por remates de los bienes, disminuidos con los gastos de administración y mantenimiento, se destinará el 5% a un fondo de administración y mantenimiento de dichos bienes, que se constituirá en la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas generales que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Una vez que se hayan rematado los bienes, la autoridad fiscal deberá reintegrar los recursos que haya obtenido de dicho fondo y, de existir remanente, se entregará el 5% de los ingresos obtenidos para su capitalización. La autoridad fiscal deberá reintegrar los recursos que haya obtenido de dicho fondo y, de existir remanente, se entregará el 5% de los ingresos obtenidos para su capitalización.

Los bienes adjudicados por las autoridades fiscales, serán considerados para todos los efectos legales, como bienes no sujetos al régimen del dominio público de la nación, hasta en tanto sean destinados o donados para obras o servicios públicos.

Para los efectos del artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, las adjudicaciones tendrán la naturaleza de dación en pago.

• Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

1. El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

2. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

- 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 del Código Fiscal de la Federación.

- En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo.

Una vez realizado el pago por el embargado o cuando obtenga resolución o sentencia favorable derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes que obliguen a las autoridades a entregar los mismos, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

- Cuando existan excedentes del producto obtenido del remate o adjudicación de los bienes al fisco federal, después de haberse cubierto el crédito, se entregarán al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente, o que el propio deudor acepte por escrito que se haga la entrega total o parcial del saldo a un tercero, con las siguientes modalidades:

1. Tratándose de bienes que la autoridad se haya adjudicado, al producto obtenido por la adjudicación se aplicará el monto del crédito fiscal actualizado más sus accesorios, así como el monto de los gastos de administración y mantenimiento en que la autoridad haya incurrido. El remanente del producto mencionado será el excedente que se devuelva al contribuyente.

2. Cuando se lleve a cabo la adjudicación por remate, el producto obtenido se aplicará en los términos de lo dispuesto en el artículo 194 del Código Fiscal Federal, así como a recuperar los gastos de administración y mantenimiento. El remanente del producto mencionado será el excedente que se devolverá al contribuyente.

- Causarán abandono en favor del Fisco Federal los bienes embargados por las autoridades fiscales, en los siguientes casos:

1. Cuando habiendo sido enajenados o adjudicados los bienes al adquirente no se retiren del lugar en que se encuentren, dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

2. Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución o sentencia favorable que ordene su devolución derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes y no los retire del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a disposición del interesado.

3. Se trate de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurridos dieciocho meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.

4. Se trate de bienes que por cualquier circunstancia se encuentren en depósito o en poder de la autoridad y los propietarios de los mismos no los retiren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

Se entenderá que los bienes se encuentran a disposición del interesado, a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique la resolución correspondiente.

Cuando los bienes embargados hubieran causado abandono, las autoridades fiscales notificarán personalmente, por buzón tributario o por correo certificado con acuse de recibo a los propietarios de los mismos, que ha transcurrido el plazo de abandono y que cuentan con quince días para retirar los bienes, previo pago de los derechos de almacenaje causados. En los casos en que no se hubiera señalado domicilio o el señalado no corresponda a la persona, la notificación se efectuará a través de buzón tributario.

Los bienes que pasen a propiedad del fisco federal, se transferirán al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes en términos de la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público.

- Los plazos de abandono a que se refiere el artículo 196-A del Código Fiscal se interrumpirán:
 1. Por la interposición del recurso administrativo o la presentación de la demanda en el juicio que proceda. El recurso o la demanda sólo interrumpirán los plazos, cuando la resolución definitiva que recaiga no confirme, en todo o en parte, la que se impugnó.
 2. Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de los bienes a los interesados.

No se trata de realizar un análisis a profundidad del procedimiento de remate tal y como lo lleva a cabo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino que solamente se trata de tener las bases sobre el remate como se encuentra establecido en el Código Fiscal Federal, ya que un trabajo con mayor profundidad requeriría publicar una obra completa del procedimiento administrativo de ejecución, lo cual no se pretende en el presente trabajo.

8.2.4 La intervención de negociaciones

En cuanto a esta figura jurídica, su estudio se presenta al final del procedimiento administrativo de ejecución, para no confundir a quien dé lectura al presente trabajo, sin embargo, la intervención de las negociaciones es también una forma de embargo, es decir, se levanta un acta de embargo en la cual se establece, que la empresa queda embargada con todo lo que por hecho y derecho le corresponda, efectuando además una relación de todos los bienes de la empresa, así como los derechos que tenga

para quedar debidamente embargada, y como en todos los embargos, es necesario designar por parte de la autoridad un depositario, el cual tendrá el carácter de interventor, siendo dos figuras de intervención que establece el Código Fiscal Federal, dependiendo del objetivo que busca la autoridad hacendaria, como son el interventor con carga a la caja de la empresa y el interventor administrador con todas las facultades de dueño o administrador, dependiendo de, si el contribuyente se trata de una persona física con actividad empresarial o una persona moral.

- Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

Es importante resaltar que los interventores que nombra el Servicio de Administración Tributaria, no son personas que laboren o se encuentren dentro de la nómina de dicha autoridad, sino que son personas externas a la Secretaría de Hacienda, con la finalidad de que dicho procedimiento de intervención sea ejercido de manera imparcial, ya que si fuese personal de la autoridad, podría llevar a cabo los procedimientos en favor de ésta y en perjuicio de los gobernados, por ello se debe cuidar esa conducta imparcial que debe imperar, sin tratar de ser juez y parte.

Sin embargo, quien paga al interventor sus honorarios es la autoridad hacendaria, no obstante que ésta lo carga a la deuda del contribuyente, quien termina cubriendo los honorarios del interventor.

- El interventor encargado de la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos, deberá retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en efectivo mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero, y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

Los movimientos de las cuentas bancarias y de inversiones de la negociación intervenida, por conceptos distintos a los señalados en el párrafo anterior, que impliquen retiros, traspasos, transferencias, pagos o reembolsos, deberán ser aprobados previamente por el interventor, quien además llevará un control de dichos movimientos.

Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal,

dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Si las medidas a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme al Código Fiscal y las demás disposiciones legales aplicables.

- El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

El interventor administrador no quedará supeditado a su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipe.

Tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

- El interventor administrador tendrá las siguientes obligaciones:
 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 que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.

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 del Código Fiscal Federal, se procederá al remate.

- El nombramiento de interventor administrador deberá anotarse en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.
- Sin perjuicio de lo dispuesto por el Artículo 166 del Código Fiscal, la asamblea y administración de la sociedad podrán continuar reuniéndose regularmente para conocer de los asuntos que les competen y de los informes que formule el interventor administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, así como

para opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración. El interventor podrá convocar a asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar a la administración de la sociedad con los propósitos que considere necesarios o convenientes.

- En caso de que la negociación que pretenda intervenir ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará, no obstante el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones.
- La intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cuando de conformidad con el Código Fiscal se haya enajenado la negociación. En estos casos la oficina ejecutora comunicará el hecho al registro público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.
- Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado período del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porcentaje del crédito que resulte.

Con lo anterior se concluye la descripción del procedimiento administrativo de ejecución, el cual limite plasma en forma por demás descriptiva de cada uno de los pasos que sigue la autoridad fiscal al momento de realizarlo, de igual forma, se analizó lo relacionado con la parte teórica del referido procedimiento administrativo de ejecución, para que así se complemente tanto la teoría con la práctica y pueda el lector comprender en detalle este procedimiento coactivo.

El procedimiento administrativo de ejecución no es sencillo de conocer en todos los términos, plazos, así como el significado de algunas palabras utilizadas que hacen más compleja su comprensión y aplicación, lo cual trae como consecuencia que los gobernados al utilizarlo puedan realizar una interpretación errónea, y si bien es cierto que el legislador ha realizado algunas modificaciones en cuanto a reducción de plazos para con ello abreviar el procedimiento, no es suficiente para que sea claro, rápido y eficaz.

RESUMEN

Analizar el procedimiento administrativo de ejecución, tanto en su parte teórica como practica es muy importante, ya que se cuenta con todas las herramientas necesarias para cumplir con las obligaciones fiscales y en caso de no hacerlo ya sabemos que la autoridad fiscal iniciará este procedimiento contra nosotros, por ello, es importante conocerlo, para prevenir el no caer en esos supuestos; sin embargo, si por una u otra razón no se puede cumplir, se conoce el procedimiento de cobro coactivo, así como las partes en las cuales pueden ser impugnados y así tratar de destrabar los bienes del embargo que se haya realizado, o por lo menos tratar de que la autoridad mande reponer el procedimiento, para así cumplir con el mismo antes de que la autoridad requiera su cumplimiento o en su defecto ganar tiempo para obtener el dinero y pagar el crédito fiscal.

Por ello se analiza el procedimiento administrativo de ejecución, desde el requerimiento de pago y con base en un mandamiento de ejecución, el cual cumple con todos los requisitos que establece nuestra Constitución Política; posteriormente se analiza de manera minuciosa el procedimiento de embargo, las obligaciones de la autoridad y las obligaciones de los gobernados, el señalamiento de los bienes que se pueden embargar y cuales la misma legislación prohíbe su embargo.

En cuanto el remate de bienes, se describe y expone desde los requisitos del avalúo, el escrito del postor, y los requisitos de la convocatoria de remate, hasta el procedimiento de subasta pública o venta fuera de remate que puede realizar la autoridad hacendaria, hasta concluir con la adjudicación de los bienes y la entrega de los mismos al adquirente; y por último se analiza el embargo de las negociaciones; cabe señalar que el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento complicado, toda vez que existen muchas recovecos en donde la autoridad puede utilizar en contra de los gobernados, las llamadas trampas procesales o errores que se pueden llegar a cometer al tratar de cumplir con lo señalado en este procedimiento.

CUESTIONARIO

1. ¿Qué es el procedimiento administrativo de ejecución?
2. ¿Cuáles son las etapas del procedimiento administrativo de ejecución?
3. ¿En qué consiste el requerimiento de pago?
4. ¿Cuáles bienes no se pueden embargar?
5. Mencione el orden de los bienes que se pueden embargar
6. ¿Cuáles son las obligaciones del depositario?
7. ¿Cuál es el plazo con el que cuenta el depositario para entregar los bienes a la autoridad?
8. ¿Quién cuenta con el derecho para señalar los bienes a embargar?
9. ¿En qué casos el derecho a señalar los bienes le corresponde a la autoridad
10. ¿Cuántos tipos de terceros se pueden apersonar dentro del procedimiento?
11. ¿A partir de qué momento se puede convocar a remate?
12. ¿Cuáles son los requisitos de la convocatoria?
13. ¿Cuál es la postura legal?
14. ¿De cuánto es la transferencia electrónica de fondos que se debe realizar?
15. ¿Cuánto dura el remate?
16. ¿Cuándo causan abandono los bienes?
17. ¿Cuál es el plazo para que pague el remanente quien haya ganado el remate?

18. ¿Cuándo tiene preferencia para adjudicarse los bienes la autoridad fiscal?
19. ¿Cuáles son los requisitos del escrito donde se propone postor?
20. ¿Hasta qué momento puede nombrar un comprador preferente el embargado?

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

1) REQUE- RIMIENTO DE PAGO	2) EMBARGO DE BIENES	3) REMATE
	A) El embargado tiene derecho a señalar los bienes, en caso contrario lo hará la autoridad.	A) Se convoca al remate a partir del día siguiente en que se encuentre firme la base.
	B) Los bienes que no se pueden embargar se encuentran establecidos en el artículo 157 del código fiscal federal.	B) La base para el remate es el avalúo o la cantidad que fijen las partes.
	C) los terceros pueden oponerse en el momento del embargo o impugnarlo posteriormente	C) El primer perito y el tercero en su caso lo nombra la autoridad y en caso de inconformidad el segundo perito es nombrado por el deudor.
	D) Se nombra depositario de los bienes, pudiendo ser el embargado, un tercero o la autoridad.	D) El avalúo se debe rendir en un plazo de 5 días muebles 10 inmuebles y 15 negociaciones; el remate dura 5 días.
	E) Los bienes a embargar pueden ser: muebles, inmuebles y negociaciones.	E) Puede existir venta fuera de remate si el embargado propone comprador.
	F) Si el deudor se opone al embargo se solicita el auxilio de la fuera publica y el rompimiento de cerraduras.	F) Es postura legal las 2/3 partes del avalúo, se envía de manera electrónica el escrito por el postor y una transferencia del 10% del avalúo.
	G) El orden de los bienes que se pueden embargar es: dinero, metales preciosos, depósitos banacrios, acciones, bonos, cupones vencidos, otros bienes muebles e inmuebles.	G) El postor ganador debe pagar en un plazo de 3 días si son muebles y 10 días si son inmuebles o negociaciones, para que le sea adjudicado el bien.
	H) El depositario deberá entregar a la autoridad en el plazo de 24 horas si es dinero o metales preciosos o de 5 días cualquier otro bien.	H) El embargado tiene 3 días para entregar la factura si es bien mueble o diez días para firmar la escritura de compraventa.
	I) Cuando se embargue una negociación se nombrará un interventor con cargo a caja o administrador.	I) Si el postor ganador no cumple con sus obligaciones se deja sin efecto el remate
	J) El interventor tiene la obligación de recaudar el 10 % diario y rendir un informe mensual.	
	K) Se debe recaudar el 24 % en tres meses de lo contrario se procede al remate de la empresa y una vez cubierto el crédito fiscal se destraba el embargo.	

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Del estudio de los procedimientos administrativos oficiosos que lleva a cabo la autoridad fiscal, se considera que los aquí estudiados, analizados y descritos, son los necesarios para que los contribuyentes, estudiantes y todos aquellos interesados en conocer los procedimientos fiscales oficiosos, cuenten con el conocimiento general sobre cada uno de los procedimientos que inicia la autoridad fiscal de oficio, y si bien es cierto que pueden existir otros procedimientos oficiosos, con los anteriores se tiene un panorama general de la actuación de las autoridades fiscales, desde la emisión de un crédito fiscal, la notificación a los gobernados, cumplimiento del plazo estipulado en la legislación tributaria, y si no se garantiza o cubre dicho crédito, cómo procederá a iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, hasta cubrir dicha deuda tributaria.

El propósito del presente estudio no es analizar a profundidad cada uno de los procedimientos, ni obtener expertos en cada uno de ellos, sino que por el contrario lo que se busca con esta obra, es determinar si los referidos procedimientos son sencillos o complicados, y para ello fue necesario describir sus procedimientos; concluyendo que por el tipo de redacción, interpretación y seguimiento, en cuanto a plazos y requisitos, se determina que no es nada sencillo cumplir con cada uno de ellos, por lo que se consideran complicados, toda vez que, se tiene que remitir de una disposición legal a otra del mismo ordenamiento fiscal, el Código Fiscal Federal, asimismo se tiene que analizar de manera conjunta el Reglamento, así como las leyes especiales que tienen que ver con dichos procedimientos, haciendo más complicada su comprensión.

Es importante que la autoridad fiscal reorganice los contenidos de dichos procedimientos y todo lo relacionado con cada uno, es importante que lo analice en capítulos especiales para cada uno de ellos, evitando correlacionar las diferentes legislaciones, ya que ello es lo complicado para el jurista fiscal, los contribuyentes y los estudiantes, quienes con el tiempo desisten de prepararse en esta materia tributaria, por lo complejo no tanto del procedimiento, sino de la terminología, así como la normatividad aplicable a cada caso en concreto, por ello se trata de reforzar el conocimiento en cada capítulo con un resumen, cuestionario y cuadro sinóptico.

LISTA DE REFERENCIAS

- ALCALÁ NIETO, ZAMORA & CASTILLO, (1947) *Proceso, Autocomposición y Autodefensa*, 1ª edic., Imprenta Universitaria, México.
- ANDRADE SANCHEZ, Eduardo. (2016). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*”, 3ª edic., Oxford, México.
- BURGOA Ignacio, cit., por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. (2000). *Derecho Fiscal* , Oxford, México.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. (2011). *Derecho Fiscal I* , 6ª. Ed., 4ª reimpresión, Iure editores, México.
- CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Derecho Tributario*. (2002). 1ª edic., Cárdenas Celasco Editores, S.A. de C.V., México.
- CURIEL VILLASEÑOR, Omar. (2004). *Principios Tributarios*, 1ª edic., 4ª Reimpresión, Línea Universitaria, Ediciones Fiscales ISEF, México
- DEL CASTILLO VELASCO, José María. (1994). *Ensayo sobre el Derecho Administrativo Mexicano*, tomo II, Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie “c”, Estudios Históricos, número 46, UNAM, México.
- DE LA GARZA, S. F. (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edic., Porrúa, México, p. 669.
- _____ (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edic., Porrúa, México.
- _____ cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México.
- DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. (2004). *Temas Fiscales Selectos*, 2ª edic., Gasca, Sicco, México.
- FENECH, Miguel. (1949). *Principios de Derecho Procesal Tributario*”, 3ª edic., Tomo II, Bosch, Barcelona, España.
- FENECH, Miguel, cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. (2006). *Derecho Fiscal*, 2ª edic., Talleres Lazcano Garza Editores, México.
- FRAGA, Gabino. (1968). *Derecho Administrativo*, Porrúa, S.A. México.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (1968). *Derecho Financiero*, 1ª edic., Volumen 2, De Palma, Buenos Aires, Argentina.
- DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. (2000). cit. Por SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, tomo I, 12ª edic., Cárdenas, México.
- LÓPEZ NIETO, Francisco. (1946). *El Procedimiento Administrativo*, 2ª edic., Bosch, Barcelona, España.
- LUCERO ESPINOSA, Manuel. (2000). *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el*

- Tribunal Fiscal de la Federación*, 6ª edic., Porrúa, México.
- MABARAK CERECEDO, Doricela. (2000). *Derecho Financiero Público*, 2ª edic., Mc. Graw Hill Interamericana, México.
- MARTÍNEZ BAZAVILVAZO, Alejandro. (2005). *Guía para defenderse ante los actos de las autoridades fiscales*, 3ª edic., Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. (2003). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 16ª edic., Porrúa, México.
- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. (2000). *Derecho Administrativo 1º y 2º Curso*, 3ª edic., Oxford, México.
- _____ (1998). “*Derecho Administrativo 3º y 4º Curso*”, 3ª edic., Oxford, México, 2001.
- MORAL PADILLA, Luis. *Notas de Derecho Constitucional y Administrativo*, 2ª edic., Mc. Graw Hill Interamericana, México.
- NAVA NEGRETE, Alfonso. (2000). “*Derecho Procesal Administrativo*”, 2ª edic., Porrúa, México.
- _____ Cit. Por J. KAYE, Dionicio y KAYE TRUEBA, Christian. (2003). *Nuevo Derecho Procesal y Administrativo*, Colección Textos Universitarios, Themis, México, 2003.
- OVALLE, J. (2005). *Teoría General del Proceso*, 6ª edic., Oxford, México, p. 29.
- _____, “*Teoría General del Proceso*”, 6ª edic., Oxford, México, 2005.
- QUINTANA VALTIERRA Y ROJAS YÁNEZ, cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México.
- RODRÍGUEZ, R., (2007) *Derecho Fiscal*. 2ª edic., Oxford, México, pp. 198-200.
- ROSSY, Cit. por DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). “*Derecho Financiero Mexicano*”, 28ª edic., Porrúa, México.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). “*Derecho Fiscal Mexicano*”, 3ª edic., Porrúa, México.
- SERRA ROJAS, Andrés. (1999). “*Derecho Administrativo*”, Tomo II, 20ª edic., Porrúa, México.
- TENA RAMÍREZ, Felipe. (1979). “*Leyes Fundamentales de México 1808-1979*”, 9ª edic., Porrúa, México.
- VALLARTA, Ignacio. Cit. Por DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). “*Derecho Financiero Mexicano*”, 28ª edic., Porrúa, México.

LEGISLATIVAS

- Fisco Agenda 2017, “*Código Fiscal de la Federación*”, Isef, México, 2017.
- Fisco Agenda 2017, “*Reglamento del Código Fiscal de la Federación*”, ISEF, México, 2017.

DICCIONARIOS

- CARRASCO IRIARTE, Hugo, “*Diccionario de Derecho fiscal*” Oxford, México, 1998.

- _____, *“Diccionarios jurídicos temáticos”*, 2ª, serie, Derecho Fiscal, 2ª parte, volumen 3, 2ª edic, Oxford, México, 2002.
- _____, *“Diccionarios jurídicos temáticos”*, 2ª, serie, Derecho Fiscal, 1ª parte, volumen 2, 2ª edic., Oxford, México, 2002.
- _____, *“Diccionario de Derecho Fiscal”*, 3ª Edic., Oxford, México, 2007.
- DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *“Diccionario de Derecho”*, 15ª edic., Porrúa, México, 1988.
- “Diccionario de Derecho Usual”*, Tomo IV, 11, edic., Heliasta, S.R.L., Argentina, 1976.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, *“Diccionario Jurídico Mexicano I-O”*, 7ª edic., Porrúa, México 1994.
- _____, *“Diccionario Jurídico Mexicano P-Z”*, 7ª edic., Porrúa, México, 1994.
- _____, *“Diccionario Jurídico Mexicano (J-O)”*, Porrúa, México, 2005.
- _____, *“Diccionario Jurídico Mexicano (D-H)”*, Porrúa, México, 2005.
- PALOMAR DE, Miguel Juan *“Diccionario Jurídico para Juristas”*, Tomo I, Porrúa, México, 2000.

CONSULTA EN MEDIOS ELECTRÓNICOS

Jurisprudencia y tesis emitida por el poder judicial federal, recuperada de: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>, el 22 de mayo de 2017.

DERECHO PROCESAL FISCAL
EL PROCEDIMIENTO OFICIOSO:
¿COMPLICADO O SENCILLO?

Dimas de los Reyes, Arturo

Derecho procesal fiscal, el procedimiento oficioso : ¿complicado o sencillo? / Arturo Dimas de los Reyes — Ciudad de México : Colofón ; Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2017

241 p. ; 17 x 23 cm

1. Tribunales fiscales 2. Derecho procesal 3. Derecho fiscal

LC: KGF4605 D55

DEWEY: 343.72040269 D55

D. R. © 2017, Universidad Autónoma de Tamaulipas

Matamoros, s.n., Zona Centro, Ciudad Victoria, Tamaulipas, México. C.P. 87000

Consejo de Publicaciones UAT

Tel. (52) 834 3181-800 • extensión: 2948 • www.uat.edu.mx

Diseño de portada: Inventor Studio



**Fomento
Editorial**

Una Edición del Departamento de Fomento Editorial
de la Universidad Autónoma de Tamaulipas

Edificio Administrativo, planta baja CU Victoria

Ciudad Victoria, Tamaulipas, México

Libro aprobado por el Consejo de Publicaciones UAT

Colofón, S. A. de C. V.

Franz Hals 130

Col. Alfonso XIII

Delegación Álvaro Obregón, C.P. 01460

Ciudad de México, 2017.

www.paraleer.com • Contacto: colofonedicionesacademicas@gmail.com

ISBN: 978-607-8563-42-5

Se prohíbe la reproducción total o parcial de esta obra incluido el diseño tipográfico y de portada, sea cual fuere el medio, electrónico o mecánico, sin el consentimiento por escrito del Consejo de Publicaciones UAT.

Impreso en México • *Printed in Mexico*

El tiraje consta de 300 ejemplares

Publicación financiada con recurso PFCE 2016

Este libro fue dictaminado y aprobado por el Consejo de Publicaciones UAT mediante un especialista en la materia. Asimismo fue recibida por el Comité Interno de Selección de Obras de Colofón Ediciones Académicas para su valoración en la sesión del primer semestre de 2016, se sometió al sistema de dictaminación "doble ciego" por especialistas en la materia, el resultado fue positivo.



Consejo de
publicaciones
UAT

C.P. Enrique C. Etienne Pérez del Río
PRESIDENTE

Dr. José Luis Pariente Fragoso
VICEPRESIDENTE

Dr. Héctor Cappello García
SECRETARIO TÉCNICO

C.P. Guillermo Mendoza Cavazos
VOCAL

Dr. Marco Aurelio Navarro Leal
VOCAL

Lic. Víctor Hugo Guerra García
VOCAL

Consejo Editorial del Consejo de Publicaciones de la Universidad Autónoma de Tamaulipas

Dra. Lourdes Arizpe Slogher

Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. Amalio Blanco

Universidad Autónoma de Madrid. España

Dra. Rosalba Casas Guerrero

Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. Francisco Díaz Bretones

Universidad de Granada. España

Dr. Rolando Díaz Loving

Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. Manuel Fernández Ríos

Universidad Autónoma de Madrid. España

Dr. Manuel Fernández Navarro

Universidad Autónoma Metropolitana. México

Dra. Juana Juárez Romero

Universidad Autónoma Metropolitana. México

Dr. Manuel Marín Sánchez

Universidad de Sevilla. España

Dr. Cervando Martínez

University of Texas at San Antonio E.U.A.

Dr. Darío Páez

Universidad del País Vasco. España

Dra. María Cristina Puga Espinosa

Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. Luis Arturo Rivas Tovar

Instituto Politécnico Nacional México

Dr. Aroldo Rodríguez

University of California at Fresno. E.U.A.

Dr. José Manuel Valenzuela Arce

Colegio de la Frontera Norte México

Dra. Margarita Velázquez Gutiérrez

Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. José Manuel Sabucedo Cameselle

Universidad de Santiago de Compostela. España

Dr. Alessandro Soares da Silva

Universidad de São Paulo. Brasil

Dr. Alexandre Dorna

Universidad de CAEN. Francia

Dr. Ismael Vidales Delgado

Universidad Regiomontana. México

Dr. José Francisco Zúñiga García

Universidad de Granada. España

Dr. Bernardo Jiménez

Universidad de Guadalajara. México

Dr. Juan Enrique Marcano Medina

Universidad de Puerto Rico-Humacao

Dra. Úrsula Oswald

Universidad Nacional Autónoma de México

Arq. Carlos Mario Yory

Universidad Nacional de Colombia

Arq. Walter Debenedetti

Universidad de Patrimonio Colonia. Uruguay

Dr. Andrés Piqueras

Universitat Jaume I. Valencia. España

Dr. Yolanda Troyano Rodríguez

Universidad de Sevilla. España

Dra. María Lucero Guzmán Jiménez

Universidad Nacional Autónoma de México

Dra. Patricia González Aldea

Universidad Carlos III de Madrid. España

Dr. Marcelo Urra

Revista Latinoamericana de Psicología Social

Dr. Rubén Ardila

Universidad Nacional de Colombia

Dr. Jorge Gissi

Pontificia Universidad Católica de Chile

Dr. Julio F. Villegas

Universidad Diego Portales. Chile

Ángel Bonifaz Ezeta

Universidad Nacional Autónoma de México

DERECHO PROCESAL FISCAL
EL PROCEDIMIENTO OFICIOSO:
¿COMPLICADO O SENCILLO?

ARTURO DIMAS DE LOS REYES

ÍNDICE

Índice	9
Dedicatoria	15
Prólogo	17
Introducción	19
El procedimiento oficioso	21
CAPÍTULO 1. EL PROCEDIMIENTO EN MATERIA FISCAL	23
1.1. El procedimiento para determinar la obligación fiscal	25
1.1.1. Procedimiento o proceso	25
1.1.2. Etapas del procedimiento en materia fiscal	26
1.1.3. Autoridades administrativas o jurisdiccionales en el procedimiento fiscal	27
1.2. Formalidades esenciales del procedimiento	29
1.3. Clases de procedimientos administrativos	32
1.4. La obligación fiscal, definición y tipos	34
1.5. La determinación de la obligación fiscal	35
1.5.1. Concepto de determinación	35
1.5.2. El sujeto en relación a la determinación tributaria	36
1.5.3. Clases de determinación en materia fiscal	37
1.5.4. La base cierta en relación a la determinación tributaria	37
1.5.5. La base presuntiva en la determinación de obligaciones	38
1.5.5.1. Los casos en los que procede la determinación presuntiva de la utilidad fiscal	39
1.5.5.2. Procedimiento para la determinación presuntiva	39
1.5.5.3. Determinación presuntiva de retenedores	39
1.5.5.4. Presunción de la autoridad fiscal ante la comprobación fiscal de ingresos	40
1.5.5.5. Presunción ante la omisión de registro de adquisiciones en contabilidad	42
1.5.5.6. Presunciones ante causales de determinación presuntiva	43
1.5.5.7. Presunción sobre información de terceros, en relación con el contribuyente	43

Resumen	45
Cuestionario	46
Cuadro sinóptico	47
CAPÍTULO 2. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN Y COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES FISCALES	49
2.1. Concepto de verificación y comprobación	51
2.2. Las visitas domiciliarias practicadas a los contribuyentes para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales	53
2.2.1. Contenido de la orden de visita	54
2.2.2. Procedimiento para las visitas domiciliarias	55
2.2.3. Obligaciones de los contribuyentes visitados	56
2.2.4. Reglas para el desarrollo de la visita domiciliaria	58
2.2.5. Plazos para que la autoridad lleve a cabo la conclusión de las visitas domiciliarias	63
2.2.6. Suspensión de los plazos para concluir la visita	63
2.2.7. Conclusión anticipada de las visitas domiciliarias	64
2.2.8. Plazo con que cuenta la autoridad para emitir la resolución donde determine las contribuciones omitidas	65
2.3. Las revisiones de gabinete y su procedimiento	66
2.4. El procedimiento para la revisión del dictamen de estados financieros y demás información	68
2.5. Otros medios de comprobación fiscal	69
2.6. Verificación de bienes y mercancías en transporte	70
2.7. La verificación de expedición de comprobantes fiscales	71
2.8. Acuerdos conclusivos	74
2.8.1. Momento para solicitar el acuerdo conclusivo	74
2.8.2. Procedimiento para tramitar el acuerdo conclusivo	74
2.8.3. Suspensión del plazo para concluir la visita de 12 meses	75
2.8.4. Condonación de multas	75
2.8.5. Impugnación de la resolución a un medio conclusivo	76
Resumen	77
Cuestionario	78
Cuadro sinóptico	79

CAPÍTULO 3. PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES	81
3.1. El sustento legal de las sanciones	83
3.2. Concepto de sanción administrativa	84
3.3. Tipos de sanción	84
3.3.1. Sanciones principales	84
3.3.1.1. Privación de la libertad	84
3.3.1.2. Multas	85
3.3.2. Sanciones accesorias	92
3.3.2.1. Recargos	92
3.3.2.2. Decomiso	93
3.3.2.3. La clausura del establecimiento	96
3.3.2.4. La pérdida de privilegios otorgados por la autoridad administrativa	96
3.4. Medidas de apremio	97
3.4.1. Auxilio de la fuerza pública	98
3.4.2. Imposición de multas	99
3.4.3. Decretar el aseguramiento precautorio de bienes	99
3.4.4. Solicitar se proceda por desobediencia a un mandato de autoridad competente fundado y motivado	101
3.5. Caducidad de las facultades de la autoridad para sancionar	102
3.6. La suspensión del plazo para que opere la caducidad	103
3.7. La presunción de buena fe por parte del contribuyente	104
Resumen	106
Cuestionario	107
Cuadro sinóptico	108
CAPÍTULO 4. EL PROCEDIMIENTO PENAL EN MATERIA FISCAL	109
4.1. Generalidades de los delitos en materia fiscal	111
4.2. Los delitos en materia fiscal	112
4.3. Procedimiento penal en materia fiscal	115
4.3.1. Requisitos procesales	116
Resumen	117
Cuestionario	118
Cuadro sinóptico	119

CAPÍTULO 5. EL PROCEDIMIENTO DE NOTIFICACIÓN DE ACTOS Y RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS	121
5.1. Concepto de notificación	123
5.2. Tipos de notificación	124
5.2.1. Buzón tributario, personales, correo certificado o mensaje de datos	124
5.2.2. Por correo ordinario o telegrama	127
5.2.3. Por estrados	127
5.2.4. Por edictos	128
5.2.5. Por instructivo	128
5.3. Momento en que surten efectos las notificaciones	129
5.4. Lugar donde deben realizarse las notificaciones	130
5.5. Notificaciones en el extranjero	132
5.6. Habilitación de terceros como notificadores	132
5.7. Sanción por notificaciones ilegales	132
Resumen	134
Cuestionario	135
Cuadro sinóptico	136
CAPÍTULO 6. PROCEDIMIENTO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL	137
6.1. El crédito fiscal, su privilegio	139
6.1.1. El privilegio de poder ejecutar sus propias resoluciones	140
6.1.2. Preferencia ante otros acreedores	140
6.1.3. Presunción de legalidad de los actos y resoluciones de la autoridad fiscal	141
6.1.4. Plazo para impugnar los actos y resoluciones administrativas	141
6.1.5. Derecho de retención	142
6.2. Las diversas garantías en materia fiscal	143
6.2.1. El depósito en dinero, carta crédito y otras formas de garantía financiera	143
6.2.2. Prenda o hipoteca	146
6.2.3. Fianza	147
6.2.4. Obligación solidaria	148
6.2.5. Embargo en la vía administrativa	150
6.2.6. Títulos de crédito o cartera de créditos	151

6.3. Ante quien se ofrece la garantía	151
6.4. Conceptos que comprende la garantía de interés fiscal	152
6.5. Casos en los cuales procede garantizar el interés fiscal	153
6.6. Formas de hacer efectivas las garantías del interés fiscal	153
6.7. Plazos para presentar la garantía del interés fiscal	154
6.8. Sustitución de garantías	154
6.9. Procedencia de la cancelación de la garantía del interés fiscal	154
Resumen	156
Cuestionario	157
Cuadro sinóptico	158
CAPÍTULO 7. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA	159
ADUANERA	
7.1. Procedimiento de retención de mercancías en las aduanas	161
7.2. Procedimiento de embargo precautorio de mercancías	162
7.2.1. Sustitución del embargo precautorio	164
7.2.2. Determinación de créditos fiscales cuando no aplique embargo precautorio	164
7.2.3. Mercancías excedentes o no declaradas embargadas	165
7.2.4. Mercancías extranjeras ilegales encontradas durante la práctica de una visita domiciliaria	165
7.2.5. Mercancías perecederas, animales vivos o automóviles o camiones embargados precautoriamente	166
7.2.6. Entrega de un bien sustituto	167
7.2.7. Resolución favorable obtenida por un particular	167
7.3. El procedimiento administrativo en materia aduanera	168
7.3.1. Concepto	168
7.3.2. Acta de inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	168
7.3.3. Plazo para que el interesado ofrezca pruebas	169
7.3.4. El interesado deberá señalar domicilio	170
7.3.5. Notificación al Interesado	170
7.3.6. Las Pruebas y alegatos	170
7.3.7. Resolución Administrativa	172
Resumen	174
Cuestionario	175

Cuadro sinóptico	176
CAPÍTULO 8. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	177
8.1. El procedimiento administrativo de ejecución (parte teórica)	179
8.1.1. Justificación del procedimiento económico coactivo	179
8.1.2. Concepto y denominación del procedimiento administrativo de ejecución	186
8.1.3. Naturaleza del procedimiento administrativo de ejecución	194
8.1.4. Las etapas del procedimiento administrativo de ejecución	201
8.2. El procedimiento administrativo de ejecución (parte práctica)	202
8.2.1. El requerimiento de pago (primera etapa)	202
8.2.2. El embargo de bienes (segunda etapa)	203
8.2.2.1. Embargo precautorio	205
8.2.2.2. Embargo en la vía administrativa	210
8.2.2.3. Embargo definitivo	213
8.2.3. El remate de bienes (tercera etapa)	222
8.2.4. La intervención de las negociaciones	230
Resumen.	233
Cuestionario.	234
Cuadro sinóptico.	236
Conclusiones y propuestas	237
Lista de referencias	238

Dedico esta obra con mucho afecto:

A mis padres: Macario Dimas García (†) y Lidia de los Reyes Soto

A mi esposa: María del Carmen Méndez Torres

A mis hijos Arturo, Christian y María Fernanda Dimas Méndez

*Por permitir que les robe un poco del tiempo destinado para ellos dedicándolo al estudio y trabajo,
sin embargo, saben que siempre están conmigo y quiero darles el ejemplo de no apartarse del camino
del estudio y la superación*

PRÓLOGO

Es importante destacar que el libro “*Derecho Procesal Fiscal. El Procedimiento Oficioso. ¿Complicado o sencillo?*”, es un esfuerzo de estudio e investigación, realizado no solo a la luz de la doctrina, las leyes y la jurisprudencia, sino también con un conocimiento práctico sobre la materia, lo que implica un gran esfuerzo, dedicación y entrega ilimitada en la realización de esta obra jurídica, que incluso no solamente va a ser de utilidad para los profesionistas y especialistas dedicados a la cotidiana aplicación de los diversos procedimientos, en los que se apoya la autoridad en su hacer cotidiano, sino también para los profesores y alumnos de los centros de estudios de educación superior.

La técnica que utiliza es magistral, ya que primero nos enseña qué es un procedimiento en materia fiscal y por qué no tiene que hacerse alusión a proceso fiscal. A continuación hace referencia a las diversas etapas del procedimiento en materia fiscal y la actuación al respecto de las autoridades administrativas o jurisdiccionales, así como a las formalidades esenciales del procedimiento, en donde se respeta la garantía de audiencia de los gobernados para que tengan una oportunidad razonable para expresar lo que a su derecho convenga, e incluso exhiba los elementos de prueba que considere convenientes, previos a los actos de privación; en forma posterior menciona las distintas clases de procedimientos administrativos.

Es trascendente señalar que en forma hábil y precisa, en cada procedimiento, señala su concepto y los elementos del mismo, apoyando sus razonamientos en criterios jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación, pero el libro no sólo se detiene a narrar y explicar los procedimientos, sino que es propositivo haciendo críticas muy oportunas a éstos cuando las considera convenientes, e incluso propone cambios que tienen que hacerse a la legislación conducente, para lograr mejorar la relación jurídica tributaria y ponerla más cerca de la justicia y lo más apartado posible de la arbitrariedad, es decir de un poder absoluto del Estado.

Además de que orienta al lector con cuadros sinópticos para que no se pierda en la abundante diversidad normativa que rige cada procedimiento, siendo excelente que al final de cada capítulo tenga un resumen y cuestionario de evaluación, lo que permite que el libro se convierta en un instrumento pedagógico básico para las universidades y centros de educación superior del país.

Dr. Hugo Carrasco Iriarte

INTRODUCCIÓN

Este trabajo es el resultado de la preocupación surgida al observar que los alumnos universitarios, tanto de licenciatura como de posgrado, confunden en ocasiones el procedimiento en materia fiscal y se les dificulta distinguir entre todos los procedimientos que establecen las disposiciones fiscales, cuál de ellos corresponde iniciar al gobernado, cuál corresponde iniciar, a la autoridad así como a cuál de esas partes corresponde ejercer su derecho de acción e iniciar una impugnación, para interponer un recurso o demanda en contra de actos o resoluciones emitidos por la autoridad administrativa o fiscal.

Por tal preocupación y para presentar la información de manera sencilla y comprensible, se hizo un análisis sobre el tema de derecho procesal fiscal en las universidades, donde se imparte la materia, predomina en el temario el estudio de lo referente al procedimiento contencioso, asimismo se investigaron otras obras relacionadas con el procedimiento en materia fiscal y aún y cuando se encontraron algunos libros con ese nombre, su contenido solo se enfocaba a estudiar el procedimiento contencioso administrativo desde su historia, competencia del Tribunal y procedimiento para su interposición y resolución, sin analizar ambos procedimientos y sin dejar claro al estudiante o contribuyente en qué fase y procedimiento se encuentran, por lo que, es importante efectuar las aclaraciones pertinentes.

El objetivo es analizar los procedimientos que se encuentran establecidos dentro de la materia fiscal y determinar si son complicados o sencillos, para ello, me permito clasificarlos en dos grandes rubros: el procedimiento oficioso y el procedimiento contencioso, dentro del presente trabajo sólo se analizará el procedimiento oficioso, es decir, los procedimientos que inicia la autoridad fiscal: los principios generales y comunes a los procedimientos en materia fiscal; el procedimiento de verificación de obligaciones fiscales; el procedimiento de comprobación del cumplimiento en materia tributaria; el procedimiento para sancionar el incumplimiento de las obligaciones fiscales; el procedimiento de notificación de actos y resoluciones administrativas; el procedimiento para garantizar el interés fiscal; el procedimiento administrativo en materia aduanera, el procedimiento penal en materia fiscal y el procedimiento administrativo de ejecución.

El desarrollo sigue la metodología general, el método de análisis, descriptivo y las técnicas de investigación indirectas, para concluir y determinar si es complicado o

sencillo el procedimiento administrativo oficioso, asimismo se realizarán propuestas de mejora y comentarios para un mayor entendimiento sobre la materia procesal fiscal destinada a los alumnos o estudiosos de la materia tributaria.

EL PROCEDIMIENTO OFICIOSO

CAPÍTULO I

EL PROCEDIMIENTO EN MATERIA FISCAL

1.1. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN FISCAL

Al determinar la obligación tributaria es relevante recordar que las obligaciones en materia fiscal se dividen en sustantivas y formales. Serán sustantivas las obligaciones que se refieran al pago de las contribuciones, mientras que serán formales todas aquellas que no tengan que ver con el pago como el inscribirse ante el registro federal de contribuyentes, el presentar algún aviso ante la autoridad fiscal, etc.

Debemos recordar que la fuente de las obligaciones mencionadas es la ley, lo anterior al pertenecer el derecho fiscal al derecho público, el cual se considera de interés general, a diferencia del derecho privado en donde solo interesa a las partes y en el cual las obligaciones tienen como fuente no la ley, sino un acuerdo de voluntades el cual puede ser bilateral o unilateral, como puede ser un contrato.

Las obligaciones fiscales nacen de la ley, ya se encuentran ahí, solo que de manera general y abstracta, son requisitos que deben tener las normas que se encuentran dentro de las legislaciones; es decir, son normas que van dirigidas a todos y a nadie, (hecho imponible) hasta que un sujeto persona física o moral, realiza la conducta ahí descrita, (hecho generador) que al materializar lo descrito por la norma automáticamente adquieren obligaciones con las autoridades fiscales y surge lo que se ha llamado la relación tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, ambos se deberán entonces derechos pero también obligaciones.

Se puede establecer que las obligaciones fiscales surgen de la ley, y que requieren de actos posteriores para estar en condiciones de conocer la cuantía o monto que se debe pagar a la autoridad, como resultado de encuadrar en una situación jurídica o de hecho establecida por la misma; a esos actos posteriores se les llama determinación, y ésta puede ser efectuada por el sujeto pasivo, sujeto activo o por ambos.

1.1.1. Procedimiento o proceso

Las preguntas que en ocasiones nos hacemos son las siguientes: ¿Estamos frente a un procedimiento o a un proceso?, ¿por qué llamar procedimiento en materia fiscal y por qué no llamarlo proceso en materia fiscal?

José Ovalle Favela, menciona que cuando el tercero ajeno que decide el conflicto es un órgano jurisdiccional del Estado, un juzgador con facultades no sólo para emitir una resolución obligatoria para las partes, sino también para imponerla por sí mismo en forma coactiva, se está frente al proceso; que el proceso es la solución heterocompositiva, es decir la solución imparcial, a cargo de un órgano de autoridad del Estado, el juzgador que interviene a instancia de una de las partes y

cuya autoridad deriva del imperio del propio Estado y de la fuerza de la ley¹.

Sergio Francisco de la Garza, señala que la materia fiscal es una materia administrativa por naturaleza, y tributaria por calificación; y que no todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es un procedimiento, y menciona que según varios autores es: “rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad”, que puede ser jurisdiccional o no. En cambio, proceso implica siempre litigio, composición².

Cuando hablemos de la materia fiscal podremos señalar que se trata de un procedimiento fiscal sea jurisdiccional o no, aún y cuando sea seguido en forma de juicio, pero diremos que es un proceso fiscal, cuando exista alguna controversia, litigio entre las partes y sea un tercero quien dirima esa controversia.

1.1.2. Etapas del procedimiento en materia fiscal

Aún y cuando podemos observar varias clases de procedimientos administrativos, como los procedimientos coercitivos, los ejecutivos y los de impugnación; las etapas del procedimiento en materia fiscal son dos; la etapa oficiosa y la contenciosa.

Lo anterior tomando en cuenta que el derecho de iniciar algún tipo de procedimiento lo efectúa la autoridad o el gobernado quien es considerado el sujeto pasivo de la relación tributaria; es decir cuando el contribuyente lleva una actividad económica de la cual busca un lucro, automáticamente cae en la hipótesis establecida en la ley lo que se ha llamado (hecho imponible), al materializar esa hipótesis, realiza lo que es el (hecho generador); y al ejercer el derecho a realizar una actividad o trabajo en este país, ya ahí desde ese momento nació automáticamente la (relación tributaria) entre el gobierno y el gobernado, es decir ya ambos se deben derechos y obligaciones, el gobernado debe darse de alta en la Secretaria de Hacienda y la autoridad tiene la obligación de proporcionarle todos los elementos y facilidades para que cumpla dicha obligación.

Así como también existe el derecho del gobernado a exigir ese derecho a la información para no caer en errores y que por ello le imponga alguna multa la autoridad, y el derecho que ya tiene la autoridad para exigirle que se registre ante ella, pues en caso de no hacerlo lo sancionará y por supuesto exigirá el cumplimiento de todas las demás obligaciones que establece la ley para quien realice esa actividad; por ejemplo el pago de contribuciones (obligación sustantiva) o presentar algún tipo

¹ OVALLE FAVELA, José, (2005). *Teoría General del Proceso*, 6ª edic., Oxford, México, p. 29

² DE LA GARZA, Sergio Francisco, (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edic., Porrúa, México, p. 669.

de aviso como el registro, cambio de domicilio, aumento de obligaciones, suspensión de actividades, apertura de establecimiento etc. (obligación formal).

El sujeto pasivo es quien realiza o inicia un procedimiento para incorporarse al padrón fiscal. Los procedimientos de la autoridad tienen dos etapas: la etapa oficiosa y la etapa contenciosa; oficiosa se refiere a todos los procedimientos que realiza la autoridad *motu proprio*, es decir ella inicia el procedimiento, esté de acuerdo el gobernado o no; por ejemplo, el procedimiento de notificación, el de ejecución, el de revisión; en cambio estaremos frente al procedimiento contencioso cuando exista *litis* o controversia entre la actuación de la autoridad y el gobernado.

A diferencia del procedimiento oficioso iniciado por la autoridad *motu proprio*, el procedimiento contencioso puede surgir al ejercer su derecho de acción tanto el gobernado como la autoridad; por ejemplo si el gobernado no está de acuerdo con la resolución de la autoridad estará en su derecho de impugnarla iniciando un (juicio de nulidad), para buscar que el tribunal declare nula la resolución emitida por la autoridad administrativa; sin embargo, también la autoridad puede impugnar esa misma resolución siempre que le cauce algún perjuicio lo que se ha llamado como (juicio de lesividad), ya que la autoridad considera que hay una lesión a sus intereses, por lo que está en su derecho de impugnar su propia resolución.

Sergio Francisco de la Garza, menciona:

...el procedimiento administrativo tributario es esencialmente oficioso. El interés que procura es fundamentalmente el interés público, esto es, el de la necesidad de obtener los ingresos o recursos para satisfacer los gastos públicos. Por tanto, nadie espera que lo impulse sino la propia Administración, la cual tiene la responsabilidad de lograr el objetivo que se propone, que es el de hacer ingresar los recursos a las cajas del Estado o proveer de otros modos indirectos a la tutela de ese interés, y que en el código fiscal de 1938, precisamente se calificaba con el término “oficioso” al procedimiento administrativo fiscal³.

1.1.3. Autoridades administrativas o jurisdiccionales en el procedimiento fiscal

En el procedimiento fiscal interviene la autoridad administrativa, siempre y cuando los procedimientos se lleven a cabo ante ésta, toda vez que al salir de su ámbito puede tramitarse ante una autoridad judicial, y tomando en cuenta que la autoridad

³ Ídem. p. 684.

administrativa es la encargada de la administración pública, siendo en este caso su representante el presidente de la república, quien a través de sus secretarías de estado se encarga del funcionamiento y supervisión de la administración pública.

El artículo 90 Constitucional establece que la administración pública federal será centralizada y paraestatal, conforme a la ley orgánica que expida el congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la federación que estarán a cargo de las secretarías de estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del ejecutivo federal en su operación⁴.

En cuanto a las autoridades jurisdiccionales, éstas son las que se encargan de dirimir los conflictos del orden judicial que se suscitan entre los particulares o entre los particulares y el Estado, para ello el artículo 94 Constitucional establece que: “Se depositará el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.

En materia fiscal-administrativa también encontramos al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ahora (Tribunal Federal de Justicia Administrativa), entendiendo por jurisdicción administrativa, según Manuel Lucero Espinosa, la manifestación del Estado que tiene por objeto resolver las controversias que se plantean entre dos partes con intereses contrapuestos, que son sometidos a la consideración de su órgano estatal, el cual actúa de manera imparcial. Continúa manifestando que la jurisdicción administrativa se refiere a las instancias que tienen los gobernados para impugnar los actos administrativos ante tribunales, sean administrativos o judiciales. Y que por lo tanto se justifica el establecimiento de tribunales que resuelvan las controversias entre administrados y la administración pública, por la necesidad de establecer un límite a las prerrogativas de los órganos administrativos, ya que se les impide, por un lado, que sean ellos los que revean el acto y, por otra parte, el sometimiento ante un tribunal imparcial que se encarga de dirimir el conflicto. Y que por lo tanto el contencioso administrativo constituye un medio de control jurisdiccional de los actos de la administración pública, puesto que representa una instancia por medio de la cual los administrados pueden lograr la defensa de sus derechos e intereses, cuando se ven afectados por actos administrativos ilegales⁵.

⁴ ANDRADE SÁNCHEZ, Eduardo, (2016). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, 3ª edic., Oxford, México, p. 238.

⁵ LUCERO ESPINOSA, Manuel, (2000). *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, 6ª edic., Porrúa, México, pp. 14-17.

Raúl Rodríguez Lobato menciona que, la tramitación del procedimiento fiscal se lleva a cabo ante autoridad administrativa o jurisdiccional, según se trate de la fase oficiosa o contenciosa del procedimiento, y que son autoridades administrativas aquellas que forman parte del órgano del Estado encargado de la ejecución en la esfera administrativa de las leyes impositivas, en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los organismos correspondientes de las entidades federativas y los municipios.

Las autoridades administrativas se clasifican en administradoras y exactoras, las primeras son las que tienen a su cargo la administración de los tributos y las segundas las que únicamente recaudan los tributos y ejecutan en la esfera administrativa los órdenes o resoluciones de las autoridades administradoras.

Continúa señalando que las autoridades jurisdiccionales son aquellas que en los términos de la ley ejercen jurisdicción, es decir tienen a su cargo dirimir las controversias entre el gobernado y el fisco. Estas autoridades se clasifican en administrativas y judiciales, según formen parte del poder judicial o del poder ejecutivo, esta clasificación atiende al aspecto formal u orgánico de la autoridad ya que del punto de vista material ambas ejercen una función jurisdiccional.

Las autoridades jurisdiccionales administrativas pueden ser una dependencia del órgano del Estado que tiene a su cargo la ejecución en la esfera administrativa de las leyes tributarias, o un tribunal administrativo dotado de plena autonomía la primera conoce y resuelve los recursos administrativos y la segunda los juicios administrativos⁶.

1.2 FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO

José Ovalle Favela, menciona que se denomina así a las condiciones fundamentales que deben satisfacer el proceso jurisdiccional y procedimiento administrativo para otorgar al posible afectado por el acto privativo una razonable oportunidad de defensa, y para que esas formalidades se cumplan es necesario que se den las siguientes condiciones:

1. La primera condición consiste en proporcionar al demandado o al posible afectado una noticia completa ya sea de la demanda presentada por la parte actora, con sus documentos anexos, o ya sea del acto privativo de derechos o posesiones que pretenda realizar la autoridad administrativa.

⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, (2007) *Derecho Fiscal*. 2ª edic., Oxford, México, pp. 198-200.

Se satisface por medio de un *emplazamiento o citación* que le permita conocer plenamente la demanda de la parte actora, con sus documentos anexos, así como la resolución en la que el juzgador haya admitido aquella y señalado el trámite subsecuente. Se requiere, además, que en las leyes procesales se otorgue al demandado una *oportunidad razonable para que pueda contestar la demanda*, de modo que el tiempo de que disponga para hacerlo realmente se lo permita. El procedimiento administrativo también se debía iniciar con la notificación personal.

2. la segunda condición consiste en otorgar a las partes o al posible afectado una oportunidad razonable para aportar las pruebas pertinentes y relevantes para demostrar los hechos en que se funden. El derecho a la prueba, admitan las pruebas pertinentes e idóneas que ofrezcan; se practiquen y sean valoradas.
3. Como tercera condición, se debe otorgar a las partes y al posible afectado una oportunidad para que expresen alegatos, es decir, para que formulen argumentaciones jurídicas con base en las pruebas practicadas.
4. Por último, se debe concluir con una resolución en la que el juzgador o la autoridad administrativa decida el litigio o el asunto planteado⁷.

Respecto a las anteriores condiciones que se deben cumplir para tener por satisfechas las formalidades esenciales del procedimiento, por las autoridades, basta resumirlas en que haya una notificación por parte de la autoridad hacia el gobernado; que se le otorgue un periodo probatorio para acreditar su dicho; que exista la fase de alegatos para las partes y al final que se dicte una sentencia o resolución, ello será suficiente para tener por satisfecho el requisito de las formalidades esenciales del procedimiento.

Al respecto la Suprema Corte de la Nación ha establecido lo siguiente:

Registro No. 200234

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

II, Diciembre de 1995

Página: 133

Tesis: P./J. 47/95

Jurisprudencia

⁷ OVALLE FAVELA, José. (2002). *Garantías Constitucionales del Proceso*, 2ª edic., Oxford, México, pp. 117-120.

Materia(s): Constitucional, Común

FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.

La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga **“se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento”**. Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

Época: Novena Época

Registro: 188308

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XIV, Diciembre de 2001

Materia(s): Administrativa

Tesis: VI.3o.A.52 A

Página: 1686

AMPLIACIÓN DE DEMANDA Y ALEGATOS EN MATERIA FISCAL. CUANDO SE OMITE CONCEDER ESE DERECHO, PREVISTO LEGALMENTE, SE VIOLAN LAS FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO.

Cuando se alegue que el acto administrativo no fue notificado o lo fue ilegalmente, al tener por contestada la demanda se debe conceder a la actora el derecho de ampliar la misma, por estarse en la hipótesis de los artículos 209 bis, fracción II

y 210, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, para que el actor esté en aptitud de exponer lo que a su interés convenga; o bien, si la Sala Fiscal considera que no se está en ese supuesto, así debe expresarlo en el acuerdo respectivo y dejar en manos de la actora controvertir tal actuación, pero no privarla de ese derecho, así como de formular alegatos, en transgresión clara a la garantía de audiencia que tutela el artículo 14 constitucional. Lo anterior, debido a que, como lo ha sustentado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 47/95, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, diciembre de mil novecientos noventa y cinco, página ciento treinta y tres, **las formalidades esenciales del procedimiento son las que garantizan una adecuada y oportuna defensa previa al acto privativo y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas, por lo que de no respetarse estos requisitos, se deja de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado**⁸.

1.3. CLASES DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.

Existen diferentes clases de procedimientos administrativos, dependiendo de la clasificación que realice cada estudioso del derecho, así tenemos por ejemplo la clasificación que realiza Sergio Francisco de la Garza, al señalar que la clasificación que tiene nuestro sistema tributario comprende el siguiente:

- a) Procedimientos Preparatorios y de control previo que se refieren a todos los actos realizados por la Administración para establecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente.
- b) Procedimientos de determinación, por virtud del cual la Administración indaga la producción de hechos generadores que le han sido o no declarados, revisa las

⁸ Jurisprudencia y tesis emitida por el Poder Judicial Federal, recuperada de: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>, el 22 de mayo de 2017.

declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga;

c) Procedimientos de reembolso y de extinción de créditos fiscales;

d) Procedimientos coercitivos que utiliza la Administración para hacer cumplir sus determinaciones;

e) Procedimientos de ejecución forzosa y:

f) Procedimientos de impugnación que la ley establece para la protección de los derechos de los contribuyentes.⁹

En el punto 1.1.2. del presente capítulo se refirieron algunas clases de procedimientos administrativos, sin embargo todos ellos, pueden encontrarse dentro de dos fases o etapas del procedimiento como lo es la fase oficiosa y la fase contenciosa, por lo que una primer clasificación de los procedimientos en materia fiscal, lo es dependiendo de qué se trata cada uno de ellos, por ejemplo procedimiento de garantías, procedimiento de notificación, procedimiento de ejecución, procedimiento de impugnación, procedimiento de verificación, etc., sin embargo todos ellos se pueden colocar en dos grandes fases como son la oficiosa y la contenciosa, entendiéndose por oficiosa aquella que es de interés público, es decir, que le interesa llevarla a cabo más que al contribuyente o gobernado a las autoridades tributarias, ya que de ello depende que realice la recaudación suficiente para sufragar el gasto público, por lo que es responsabilidad del gobierno a través de la secretaría correspondiente llevar a cabo todas las acciones necesarias para lograr la imposición y recaudación de las contribuciones.

En relación con la fase contenciosa, pues estaremos en presencia de ésta, cuando a diferencia de la oficiosa que le corresponde a la autoridad impulsar el procedimiento, le corresponde al gobernado impulsar esta fase, al considerar que le causa agravio o perjuicio la resolución o acto de autoridad, es decir cuando existe un conflicto de intereses entre los gobernados y las autoridades, conflicto que le corresponderá resolver a la propia autoridad si hablamos de un recurso ordinario como el recurso de revocación o inconformidad, o que resolverá una autoridad diferente ya sea administrativa como lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa) o en su caso las Instituciones del Poder Judicial.

⁹ Op. cit., nota 2, p. 675.

No obstante lo anterior veremos más adelante que también la autoridad puede impulsar o iniciar el procedimiento contencioso como iniciar el juicio de lesividad, en donde la autoridad fungirá como demandante y el gobernado como demandado.

1.4. LA OBLIGACIÓN FISCAL, DEFINICIÓN Y TIPOS

La obligación fiscal es definida por Emilio Margáin como, el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.¹⁰

Como se puede observar los elementos que comprende la obligación fiscal en general deben contener los elementos consistentes: Que exista un vínculo jurídico entre ambas partes; que existe un sujeto pasivo (gobernado), un sujeto activo (autoridad), y un deber que consiste en dar (dinero o especie).

El vínculo o relación entre ambos sujetos, nace a partir de que el sujeto pasivo lleva a cabo el hecho generador que es realizar la conducta establecida en la ley fiscal, la cual se denomina hecho imponible, a partir de que el gobernado lleva a cabo la materialización de la conducta descrita en la ley fiscal, surge la obligación en general, obligación que se divide en sustantiva y formal.

La obligación sustantiva, consiste en la obligación que tiene el sujeto pasivo de la relación tributaria para contribuir al gasto público, tal y como lo establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, por lo que satisface esa obligación al pagar sus contribuciones, como se observa es una obligación de dar, que en este caso es dinero, bienes o servicios para cubrir el pago de las contribuciones.

Sergio Francisco de la Garza define la relación jurídica tributaria sustantiva principal, señalando que es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.¹¹

En cuanto a la obligación formal, podemos decir que, son todas aquellas obligaciones de naturaleza administrativa que debe cumplir el gobernado para estar en condiciones de llevar a cabo el cumplimiento de la obligación sustantiva, es decir, sin la realización o cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones formales

¹⁰ Op. cit., nota 6, p. 110.

¹¹ Op. cit., nota 3, p. 455.

no se podría concretizar la obligación sustantiva, como ejemplo de obligaciones formales tenemos: inscribirse en el registro federal de contribuyentes, proporcionar información que solicite la autoridad, presentar los avisos de cambios de domicilio, de cambio de actividad, de suspensión de actividades, declaraciones informativas, y en general todas aquellas que no se refieran al pago de una contribución; podemos terminar diciendo que son obligaciones de hacer, no hacer y tolerar; por ejemplo de hacer, presentar los avisos ante la autoridad, darse de alta ante la autoridad fiscal, de no hacer, no importar mercancía sin el pago de los impuestos tanto internos como al comercio exterior y de tolerar, pues tolerar que la autoridad llegue a nuestro domicilio y revise nuestra información, realice la verificación de mercancías o bienes con la finalidad de observar si existen bienes para embargo, realice auditorías en nuestras negociaciones, etc.

1.5. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Es importante analizar el tema de la determinación de la obligación fiscal, toda vez que puede ser el primer acto de la autoridad o bien el primer acto que realice el contribuyente o gobernado, ya que una vez que se haya obtenido su registro federal de contribuyentes (RFC), el siguiente paso es saber qué obligaciones tiene, si son sustantivas y formales, saber cuándo se debe cumplir con una y/o con otra. Al hablar de determinar la obligación fiscal, estamos hablando de hacer líquida la obligación y saber cuánto debe pagarse por concepto de contribuciones, pues esa obligación de determinación corresponde al contribuyente y excepcionalmente a la autoridad.

1.5.1. Concepto de determinación

Giuliani Fonrouge, define a la determinación o liquidación de la obligación fiscal diciendo que:

...consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.¹²

La determinación es hacer líquida la deuda es decir, conocer cuánto le corresponde pagar al sujeto pasivo, que como ya sabemos a la cantidad que debe pagar se le llama

¹² GIULIANI FONROUGE, cit. Por SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO,(2000), *Derecho Fiscal Mexicano*, tomo I, 12ª edic., Cárdenas, México, p.338.

crédito fiscal de acuerdo a lo establecido en el artículo 4 del Código Fiscal Federal, el cual establece que:

son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos 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.¹³

1.5.2. El sujeto en relación a la determinación tributaria

Para estar en condiciones de realizar la determinación de la obligación fiscal, es importante considerar que estamos hablando de una ley de carácter fiscal, la cual como sabemos es una ley autoaplicativa, es decir, es la regla general, cada sujeto pasivo al realizar una conducta tipificada dentro del Código Fiscal como sujeta a un régimen tributario, debe cumplir ciertas obligaciones, obligaciones que él solo se debe determinar, ya que el Estado le da esa confianza y le permite que sea él quien se aplique la ley y determine cuánto es lo que debe pagar por concepto de contribuciones; ahora bien, por excepción la autoridad puede llevar a cabo esa determinación, por ejemplo cuando la autoridad ejerce sus facultades de comprobación y realiza una auditoría al contribuyente y detecta que no ha cumplido correctamente con su obligación procede a determinarle una cantidad a su cargo.

Lo anterior hablando de los impuestos que como una especie de contribución se debe pagar al Estado; sin embargo, también el Estado puede llevar a cabo la determinación del pago de la contribución, sin tomar en cuenta al gobernado por ejemplo, en el pago de derechos, el Estado no pide la opinión del gobernado y emite una Ley Federal de Derechos en la cual establece cuál es el monto que debe pagar cada gobernado que quiera utilizar algún servicio que presta el Estado, por ejemplo el pago de un acta de nacimiento, de matrimonio, de defunción, el pago por el derecho a tener una concesión, el pago por la emisión de un pasaporte, en estos casos es el Estado quien de manera unilateral señala cuanto se debe pagar por esta contribución denominada derechos.

El artículo 6, tercer párrafo, del Código Fiscal Federal, establece que:

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo

¹³ Fisco Agenda 2017, *Código Fiscal de la Federación*, Isef, México, 2017, p.3.

disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.¹⁴

De lo anterior se desprende que corresponde tanto al sujeto pasivo como activo de la relación tributaria determinar la obligación fiscal.

1.5.3. Clases de determinación en materia fiscal

La determinación de la obligación fiscal no es nada sencilla, es complicado poder determinar cuánto es lo que debe pagar por concepto de alguna contribución el gobernado; ahora bien, como ya observamos la obligación de realizar la determinación de las contribuciones de acuerdo a lo establecido en el artículo 6 del Código Fiscal Federal, le corresponde a los contribuyentes y por excepción a la autoridad, sin embargo el problema se presenta para ambos cuando el contribuyente no cuente con una base para ello, es decir, lo más sencillo es que el contribuyente cuente con todos los elementos para poder llevar a cabo tal determinación como son los libros contables, los comprobantes fiscales, las declaraciones provisionales y todos aquellos elementos que le sean indispensables para realizar una correcta determinación, si es así, no es tan complicado porque le corresponda a él o le corresponda a la autoridad y ahí se encuentran los elementos o base para realizarlo; el problema es cuando la autoridad detecta contribuyentes que omiten cumplir con esas obligaciones fiscales y entonces deberá realizar una determinación presuntiva, es decir, va a suponer que el contribuyente obtuvo tales o cuales ingresos y sobre ellos le finca un crédito fiscal, el cual debe pagar el contribuyente, al menos que desvirtúe las presunciones de la autoridad.

1.5.4. La base cierta en relación a la determinación tributaria

La base para la determinación fiscal es fundamental, toda vez que de ella dependerá la certeza o no de lo que se está declarando al pagar las contribuciones, como lo establecí en el punto anterior es fundamental que los contribuyentes hagan conciencia en llevar toda la información y documentos fiscales en orden para que puedan cumplir en forma correcta y dentro del plazo establecido, ya que si no lo hacen así se complicará para ellos al momento de querer determinar y saber cuánto van a pagar de contribuciones, así mismo estarían en desventaja al no tener elementos

¹⁴ *Ídem*, p. 4.

con los cuales probar a la autoridad lo que afirman como puede ser que tuvieron una cantidad determinada de ingresos, porque la autoridad tiene la facultad de determinar ingresos presuntos, es decir, van a dar por cierto que el contribuyente tuvo una cantidad de ingresos cuando en realidad tal vez no es así.

La determinación de la base que puede hacer el Estado, es solo con los elementos que le pueda proporcionar el contribuyente, en caso contrario al no obtener la información de éste, la autoridad realizará lo conducente para poder determinar de manera presuntiva, lo cual no quiere decir de manera arbitraria sino que realizará las gestiones como puede ser compulsas de documentos, requerir información de terceros, para contar con elementos sólidos que puedan esclarecerle y decirle cuantos ingresos tuvo el contribuyente y cuanto le corresponde pagar, ahora bien, si el contribuyente no está de acuerdo con esa determinación presuntiva, pues tiene los medios de impugnación para hacerlos valer y tratar de desvirtuar lo afirmado por las autoridades fiscales, por lo anterior es de suma importancia la base cierta para la determinación de la obligación fiscal.

1.5.5. La base presuntiva en la determinación de obligaciones

Como ya se estableció anteriormente tanto el contribuyente como la autoridad deben realizar una determinación sobre una base cierta, sin embargo, cuando no existe esta posibilidad pues deberá hacerlo la autoridad de manera presuntiva, es decir va a determinar el monto a pagar de contribuciones solo son presunciones, esas presunciones no son al arbitrio de la autoridad, sino que deben estar sustentadas en la documentación o información que tenga el contribuyente y que le entregue a la autoridad, o bien con información que ésta pueda obtener de terceros que tengan o hayan tenido una relación con el contribuyente revisado.

Es importante tomar en cuenta los siguientes aspectos en relación a la determinación presuntiva que hace la autoridad fiscal:

- Los casos en los que procede la determinación presuntiva de la utilidad fiscal.
- Procedimiento para la determinación presuntiva.
- Determinación presuntiva de retenciones.
- Presunción de la autoridad fiscal ante la comprobación de ingresos.
- Presunción ante la omisión de registro de adquisiciones en contabilidad.
- Presunciones ante causales de determinación presuntiva.
- Presunción de información de terceros.

Los anteriores aspectos se analizarán de manera superficial, toda vez que la finalidad no es hacer un estudio a fondo de ellos, sino que se tenga el conocimiento sobre su existencia y en caso de requerir analizarlos a profundidad, se puede consultar el Código Fiscal Federal.

1.5.5.1. Los casos en los que procede la determinación presuntiva de la utilidad fiscal

En las siguientes situaciones procede la determinación presuntiva de la utilidad fiscal:

- Cuando los contribuyentes se opongan a la revisión de las autoridades.
- Cuando no proporcionen la contabilidad.
- Cuando haya irregularidades en la contabilidad.
- Cuando no lleven control y valuación de inventarios.
- Cuando no utilicen las máquinas registradoras de comprobación fiscal.
- Cuando existan otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten conocer las operaciones.

1.5.5.2. Procedimiento para la determinación presuntiva

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

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.
- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

1.5.5.3. Determinación presuntiva de retenciones

Las autoridades fiscales también pueden realizar una determinación presunta de las contribuciones que se debieron haber retenido cuando aparezca omisión en la

retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Si las retenciones son sobre sueldos y el retenedor tiene más de 20 trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:

I. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al periodo que se revisa.

II. En el caso de que el retenedor no hubiera efectuado pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, se considerará que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al periodo que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previstas en el artículo 136 de la ley federal del trabajo, se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, elevado al periodo que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

1.5.5.4. Presunción de la autoridad fiscal ante la comprobación de ingresos

Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

- Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.
- Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.
- Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o

actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Ahora bien, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

- Se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a **\$1 285 670.00** en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones. No se aplicará lo dispuesto anteriormente cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.
- Se presumirá que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y esta no los registre en contabilidad.
- Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.
- Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.
- Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad.
- Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando este no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:
 - a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.
 - b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción antes descrita operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

1.5.5.5. Presunción ante la omisión de registro de adquisiciones en contabilidad

Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de realizar las operaciones siguientes:

- El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.
- la cantidad resultante se sumara al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

El porcentaje de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinara dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente, el costo se determinara según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

La presunción antes establecida no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

Igual procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerara el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo.

1.5.5.6. Presunciones ante causales de determinación presuntiva

Cuando los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 del Código Fiscal Federal, y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

- Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.
- Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicara la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinara previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la ley del impuesto sobre la renta.

1.5.5.7. Presunción sobre información de terceros, en relación con el contribuyente

Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por este, cuando:

- Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.
- Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.
- Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el

contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

- Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

En el presente capítulo hemos analizado las generalidades de los procedimientos, ya que si vamos a hablar del procedimiento oficioso en materia fiscal, es inminente que quien estudie este libro conozca dichos elementos para posteriormente hablar de un tema de suma importancia en esta materia, ya que todo inicia con quien realiza la determinación de la obligación fiscal si la autoridad o el contribuyente, tomando en cuenta que la determinación de la obligación fiscal es una de las primeras actividades que realiza la autoridad o el particular.

Como hemos mencionado la determinación del pago de contribuciones corresponde a los contribuyentes, sin embargo también lo hace la autoridad por excepción pero solamente hablando de impuestos, toda vez que las demás contribuciones como los derechos, es dicha autoridad quien determina el monto a pagar por los servicios que presta el Estado, lo cual refiere en la Ley Federal de Derechos, por lo anterior, considere de suma importancia en el primer capítulo hablar de la determinación fiscal, para posteriormente analizar otro procedimiento que puede hacer la autoridad de manera oficiosa como la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos pasivos de la relación fiscal.

Como podemos observar no resulta sencillo conocer y aplicar tanto los conceptos generales tratados en este capítulo como los procedimientos que se deben llevar a cabo para determinar como contribuyentes nuestras obligaciones fiscales, por lo que tarde o temprano puede existir un error al tratar de cumplir con las disposiciones a que estamos sujetos en esta materia.

RESUMEN

En este capítulo se llevó a cabo el análisis de las generalidades del procedimiento administrativo, para sentar las bases generales para los demás procedimientos. Se determinan tipos de obligaciones fiscales, requisitos del procedimiento administrativo, definir si se trata de un procedimiento o proceso, señalar cuáles son las clases de procedimientos, realizar una definición de obligación fiscal, así como analizar el concepto de determinación y dejar claro cuando se trata de una determinación de las obligaciones fiscales con base y cuando se trata de una determinación de obligaciones, sin base fija y para lo cual necesitamos determinar la obligación a través de presunciones, determinar y hacer líquida la deuda, con lo cual se quiere dejar claro cuánto es el dinero que debe pagarse por concepto de dicha obligación y para ello es necesario que el contribuyente cuente con una base fija, por ejemplo una persona que labora por salarios, su base fija para determinar cuánto va a pagar de contribuciones es el sueldo que se le paga, claro restándole los ingresos exentos de pago de contribuciones, así como las deducciones a que tenga derecho y así quedará una cantidad base para poder aplicar las tarifas correspondientes, por ejemplo la del impuesto sobre la renta y de esa forma podrá saber cuánto le corresponde pagar.

Sin embargo, cuando el contribuyente no cuenta con esa base fija, la autoridad tendrá que determinarla en base a presunciones, sin embargo como es una presunción humana, ésta puede ser desvirtuada por los contribuyentes.

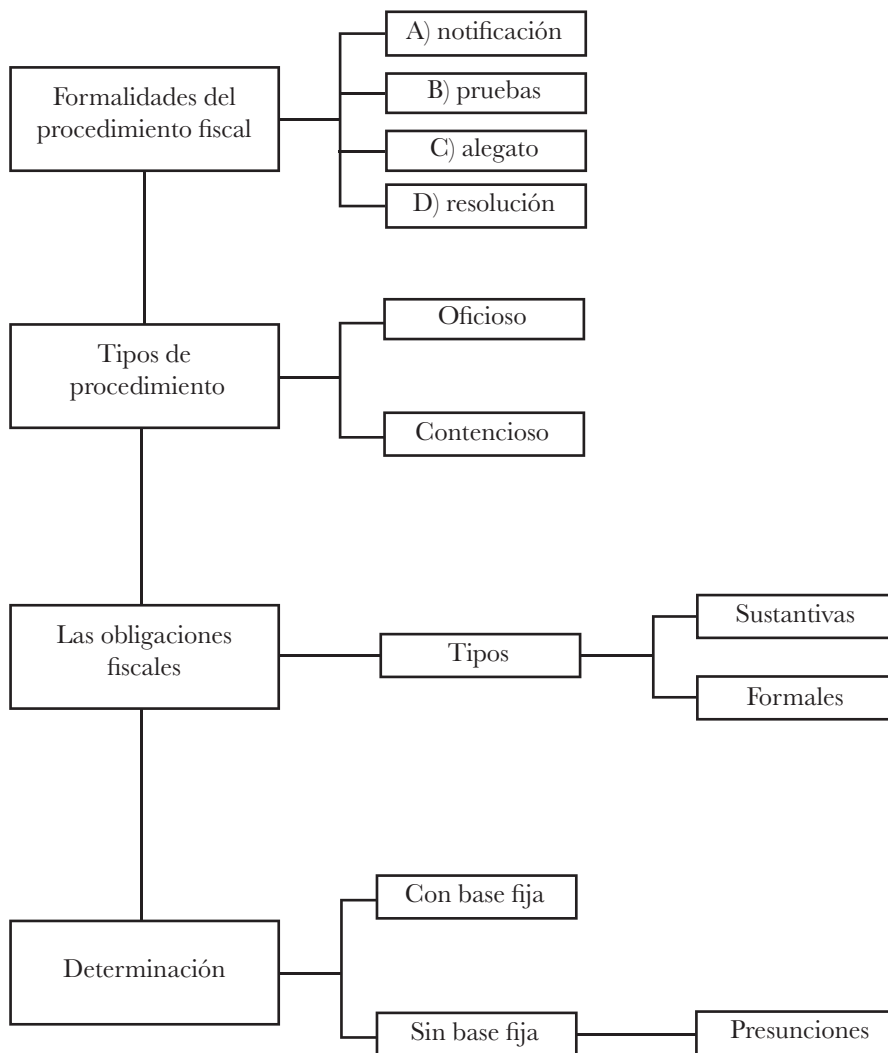
Por lo que podemos observar en este capítulo, no es sencillo realizar dicha determinación para un contribuyente que conociendo o desconociendo la norma fiscal, de todas formas se le complica dicha determinación fiscal, por lo que considera necesario acudir a solicitar ayuda para tal efecto, ya sea gratuita ante las oficinas del Servicio de Administración Tributaria o bien ante un contador particular.

CUESTIONARIO

1. Mencione los tipos de obligaciones fiscales.
2. ¿Cuáles son las formalidades esenciales del procedimiento?
3. Mencione las clases de procedimiento.
4. Defina la obligación fiscal.
5. Explique los tipos de obligaciones fiscales.
6. ¿Cuál es el concepto de determinación?
7. ¿Quiénes son los sujetos de la relación tributaria?
8. Mencione 3 ejemplos en los cuales procede la determinación presuntiva.
9. ¿En qué consiste la determinación presuntiva de retenciones?
10. ¿En qué consiste la determinación presuntiva de ingresos?

Cuadro sinóptico

Procedimiento para determinar la situación fiscal



CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN Y COMPROBACIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

2.1. CONCEPTO DE VERIFICACIÓN Y COMPROBACIÓN

Es interesante analizar los anteriores conceptos toda vez que, según el análisis realizado en diversos diccionarios nos llevan a concluir que *verificar* y *comprobar* se refieren a lo mismo, sin embargo tal parece que la autoridad hacendaria le da otro sentido.

Hugo Carrasco Iriarte en su diccionario de derecho fiscal señala que comprobación significa:

Facultad que tienen las autoridades fiscales para investigar y **verificar** la documentación que llevan, expiden y obtienen los contribuyentes con motivo de sus actividades, a fin de determinar si han cumplido con las disposiciones fiscales establecidas en leyes y en reglamentos impositivos, así como para **comprobar** si han pagado correctamente las contribuciones causadas y sus accesorios, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en su caso ejercer la acción penal y para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios.¹⁵

Como se puede observar tanto el concepto de verificar y de comprobar se encuentran dentro de lo que es la facultad de comprobación.

Ahora bien, según el diccionario USUAL:

Verificación es:

prueba, probanza, comprobación, cotejo, examen, revisión, cumplimiento de lo anunciado, realización de un proyecto y verificar es: “probar la verdad de lo dudoso o de lo impugnado por la falsedad, comprobar la realidad o exactitud de algo, examinar, reconocer, efectuar, cumplir, realizar, hacer, ejecutar, revisar.”¹⁶

Hugo Carrasco Iriarte, señala que verificación, es: “*Acción y efecto de probar que una o varias partidas, cuentas, libros o estados financieros son ciertos y exactos.*”¹⁷

Comprobación, “es la facultad que tienen las autoridades fiscales para investigar y verificar la documentación que llevan, expiden y obtienen los contribuyentes, con motivo de sus actividades a fin de determinar si han cumplido con las disposiciones

¹⁵ Carrasco Iriarte, H., (1998), *Diccionario de Derecho fiscal*. Oxford, México, p.106.

¹⁶ Diccionario de Derecho Usual, Tomo IV, 11, edic., Heliasta, S.R.L., Argentina, 1976, p. 388.

¹⁷ Carrasco Iriarte, H., (2002), *Diccionarios jurídicos temáticos*, 2ª, serie, Derecho Fiscal, 2ª parte, volumen 3, 2ª edic., Oxford, México, p. 922.

fiscales, establecidas, tanto en leyes como en reglamentos impositivos, así como para comprobar si han pagado correspondientemente las contribuciones causadas y sus accesorios, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales en su caso ejercer la acción penal y para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios”.¹⁸

Se puede deducir que la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, verifica que se cumpla con las obligaciones fiscales, sin embargo en el Código Fiscal se aplica el concepto de *verificar* cuando se refiere a la verificación de bienes y mercancías en transporte, visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales y la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, y por el contrario cuando se refiere a las facultades de comprobación fiscal, se refiere por ejemplo a la práctica de visitas domiciliarios (auditorías) o revisiones de escritorio o gabinete, sin embargo se refiere a lo mismo al *comprobar* o *verificar* que los gobernados están cumpliendo correctamente con sus obligaciones fiscales.

Al respecto el artículo 41-A del Código Fiscal Federal, establece que no se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento, asimismo el artículo 41-B, señala que las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación.

De lo anterior se deduce que para la autoridad fiscal no es lo mismo ejercer las facultades de verificación que las facultades de comprobación, porque puede estar ejerciendo las facultades de verificación pero no las de comprobación fiscal como quedó señalado en los artículos anteriormente citados; no obstante que en el artículo 42 del mismo ordenamiento legal que más adelante analizaremos se incluyen dentro de las facultades de las autoridades fiscales tanto la de comprobación como la de verificación.

¹⁸ Carrasco Iriarte, H., (2002), *Diccionarios jurídicos temáticos*, 2ª, serie, Derecho Fiscal, 1ª parte, volumen 2, 2ª edic., Oxford, México, p. 238

2.2. LAS VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS A LOS CONTRIBUYENTES PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES

Un tema importante sin duda en materia impositiva lo son las facultades que posee la autoridad fiscal para llevar a cabo la comprobación o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias tanto sustantivas como formales que debe realizar el sujeto pasivo de la relación tributaria, para tal efecto el artículo 42 del Código Fiscal Federal, establece que 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:

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.
- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las maquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la

documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la secretaria de hacienda y crédito público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del código federal de procedimientos penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Una de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal consiste en las visitas domiciliarias como quedó señalado en el numeral 5 antes descrito, por lo que, es importante analizar cómo se desarrolla.

2.2.1. Contenido de la orden de visita

El artículo 43 del mismo Código establece que en la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 del Código, se deberá indicar:

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

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

la visita se notificará al visitado.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 del Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

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

2.2.2. Procedimiento para las visitas domiciliarias

En relación al procedimiento para llevar a cabo una visita domiciliaria el artículo 44 del Código Fiscal señala que las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros atenderán lo siguiente:

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

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

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 del Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.

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

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

visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

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

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

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

2.2.3. Obligaciones de los contribuyentes visitados

Se establece en el artículo 45 el multicitado código que los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los

visitadores podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores:

- I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.
- VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos por el tercer párrafo de este artículo, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 del Código, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el

ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

2.2.4. Reglas para el desarrollo de la visita domiciliaria

El artículo 46 del Código Fiscal establece las reglas a las cuales se sujetará la visita en el domicilio fiscal, siendo las siguientes:

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del Artículo 44 del Código Fiscal.

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

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente. Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitantes que haya

intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará 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 el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

VIII. Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Lo señalado en la fracción anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

En cuanto a la realización de la referida visita el artículo 49 establece que para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 del Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren

abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.

II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos del Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.

2.2.5. Plazos para que la autoridad lleve a cabo la conclusión de las visitas domiciliarias

De acuerdo a lo señalado por el artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

- A. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.
- B. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se les notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

2.2.6. Suspensión de los plazos para concluir la visita

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, se suspenderán en los casos de:

- I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- II. Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- III. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.
- IV. Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento

del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses. En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año.

V. Tratándose de la reposición del procedimiento, el plazo se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente la reposición del procedimiento.

VI. Cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Dicha suspensión no podrá exceder de un plazo de dos meses contados a partir de que la autoridad notifique al contribuyente la reposición del procedimiento.

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

2.2.7. Conclusión anticipada de las visitas domiciliarias

El artículo 47 del Código Fiscal señala que las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A del Código.

Lo anterior no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A del Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales, ni cuando el dictamen se presente fuera de los plazos previstos en el Código.

En el caso de conclusión anticipada se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.

2.2.8. Plazo con que cuenta la autoridad para emitir la resolución donde determine las contribuciones omitidas

En su artículo 50 el Código establece que las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 del mismo, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 del Código.

El plazo para emitir la resolución se suspenderá en los casos previstos en las fracciones I, II y III del artículo 46-A del mismo ordenamiento fiscal:

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

En dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación

aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el último párrafo del artículo 46 del Código.

2.3. LAS REVISIONES DE GABINETE Y SU PROCEDIMIENTO

En el artículo 48 del Código Fiscal, se encuentra el fundamento legal de las revisiones de gabinete, que no es otra cosa que las mismas facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales pero en un lugar distinto al domiciliario como puede ser en sus propias oficinas; al efecto el dispositivo legal en mención señala que cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

- I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del referido Código, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren.
- II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.
- III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.
- IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.
- V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.
- VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo en mención, se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I del mismo numeral y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los

documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A del Código.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV del artículo 48, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente directamente o los representantes que designe, en los términos de la fracción IV del artículo 46 del Código, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere dicha fracción.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I del mismo artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

Se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

2.4. EL PROCEDIMIENTO PARA LA REVISIÓN DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS Y DEMÁS INFORMACIÓN

En relación a este punto, el artículo 52-A del Código Fiscal Federal señala que cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento del Código, estarán a lo siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme al Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) antes citado o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del artículo 52-A, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A del Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos del Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I del artículo 52-A es independiente del que se establece en el artículo 46-A del Código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en el referido artículo 52-A, cuando:

- a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A del Código.
- c) El dictamen no surta efectos fiscales.
- d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.
- e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento del Código.
- f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en ese artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

2.5. OTROS MEDIOS DE COMPROBACIÓN FISCAL

Existen otros medios de comprobación fiscal, los cuales ya quedaron señalados en el punto 2.2 del presente libro, siendo algunos de ellos practicar avalúos, practicar verificaciones físicas, recabar información de funcionarios, empleados públicos, fedatarios, allegarse todo tipo de pruebas para poder presentar las querellas, denuncias o declaratorias ante la autoridad correspondiente, etc.

2.6. VERIFICACIÓN DE BIENES Y MERCANCÍAS EN TRANSPORTE

En relación con la verificación de bienes y mercancías en transporte, el artículo 13 del Código Fiscal Federal dispone que tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las veinticuatro horas del día.

Al respecto el artículo 29-D, establece que en el transporte de mercancías sus propietarios o poseedores deberán acompañarlas con la documentación siguiente:

I. Tratándose del transporte de mercancías de procedencia extranjera por el territorio nacional, con la documentación comprobatoria a que se refiere la Ley Aduanera.

II. Tratándose del transporte de mercancías nacionales, con el comprobante fiscal que cumpla con los requisitos establecidos en el Código.

Los propietarios de las mercancías deberán proporcionar a quienes las transporten la documentación con que deberán acompañarlas.

No se tendrá la obligación de amparar el transporte de mercancías o bienes cuando éstos sean para uso personal o menaje de casa, así como tratándose de productos perecederos, dinero o títulos valor y mercancías transportadas en vehículos pertenecientes a la Federación, las entidades federativas o los municipios, siempre que dichos vehículos ostenten el logotipo que los identifique como tales.

Cuando el transporte de las mercancías no esté amparado con la documentación a que se refiere la Ley Aduanera, o cuando dicha documentación sea insuficiente para acreditar la legal importación o tenencia de las mismas, quienes transporten las mercancías estarán obligados a efectuar el traslado de las mismas y de sus medios de transporte al recinto fiscal que la autoridad les indique, a fin de que dicha autoridad proceda conforme a lo dispuesto en las disposiciones aplicables.

La verificación del cumplimiento de las obligaciones a que se refiere este artículo sólo podrá efectuarse por las autoridades competentes, de conformidad con las leyes fiscales federales y cuando se trate de mercancías de procedencia extranjera, resultará aplicable la regulación que para tal efecto establezca la Ley Aduanera.

Otro artículo de importancia en cuanto a la verificación es el artículo 41-A del referido Código, el cual señala que las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no ma-

por de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos , y que las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente. Dejando claro que esto no se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo y que pueden ejercerlas en cualquier momento.

El numeral 41-B del citado cuerpo de normas, establece que las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación.

El artículo 45, señala que los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita, y que también deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

En cuanto al procedimiento para llevar a cabo la verificación antes citada, el artículo 49 establece que para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 del Código, es decir de las verificaciones, las visitas domiciliarias que se llevan a cabo para tal efecto se realizarán conforme a lo siguiente:

II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

2.7. LA VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES

El artículo 42 del Código Fiscal Federal, en materia de verificación de comprobantes fiscales, señala que 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 V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de ese Código.

Y el artículo 49 antes citado señala que para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 del Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

- I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.
- II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.
- III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o

los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos del Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere el artículo 49, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.

Del análisis anterior y sin querer profundizar en el tema ya que es demasiado extenso en su estudio y comprensión, y lo que se busca con él, solo es brindar los elementos a quien lea la presente obra, para que comprenda cuales son las facultades de la autoridades fiscales, dejando en claro que las autoridades fiscales cuentan con diversas formas de llevar a cabo sus facultades de comprobación y determinar, si el sujeto pasivo de la relación tributaria lleva a cabo eficazmente sus obligaciones fiscales, dentro de esas diversas facultades, se encuentran las visitas domiciliarias, la cual puede constituir una auditoría.

Sin embargo, también dentro de esas visitas puede ser que no se ejerzan dichas facultades de comprobación como en el caso anterior, sino que solamente se ejerzan facultades de verificación, dejando claro entonces que cuando la autoridad realiza una auditoría fiscal, siempre está ejerciendo sus facultades de comprobación, sin embargo

cuando lleva a cabo una visita domiciliaria para realizar una verificación no siempre está ejerciendo dichas facultades como quedó establecido anteriormente según los artículos mencionados; no obstante ello, una vez que la autoridad fiscal realice una verificación, posteriormente puede llevar a cabo el ejercicio de sus facultades de comprobación, por ello aunque al inicio mencione que tanto comprobar como verificar es lo mismo ya que una engloba a la otra, para la autoridad fiscal son dos cosas diferentes, toda vez que la verificación es solo una de especie de comprobación ya que cuenta con otras como son las establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal Federal.

2.8. ACUERDOS CONCLUSIVOS

Los acuerdos conclusivos, son una figura que se encuentra normada dentro del Código Fiscal de la Federación, el cual establece en su artículo 69-C, que cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del referido Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

2.8.1. Momento para solicitar el acuerdo conclusivo

Los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

2.8.2. Procedimiento para tramitar el acuerdo conclusivo

El artículo 69-D del Código Fiscal establece que el contribuyente que opte por el acuerdo conclusivo lo tramitará a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. En el escrito inicial deberá señalar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria.

Recibida la solicitud, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contados a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo.

En caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior procederá la imposición de la multa prevista en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una vez que acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, contará con un plazo de veinte días para concluir el procedimiento, lo que se notificará a las partes. De concluirse el procedimiento con la suscripción del Acuerdo, éste deberá firmarse por el contribuyente y la autoridad revisora, así como por la referida Procuraduría.

Para mejor proveer a la adopción del acuerdo conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.

2.8.3. Suspensión del plazo para concluir la visita de 12 meses

El artículo 69-F del Código señala que el procedimiento de acuerdo conclusivo suspende los plazos de 12 meses para concluir la visita, así como el plazo de 6 meses para emitir y notificar la resolución al contribuyente auditado, a partir de que el contribuyente presente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la solicitud de acuerdo conclusivo y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento del acuerdo conclusivo.

2.8.4. Condonación de multas

El artículo 69-G, establece que el contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda. La condonación prevista en este artículo no dará derecho a devolución o compensación alguna.

2.8.5. Impugnación de la resolución a un medio conclusivo

El dispositivo legal número 69-H del multicitado código señala que en contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio de lesividad, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.

RESUMEN

En el presente capítulo se analizó el procedimiento administrativo de verificación de obligaciones fiscales, así como las facultades de comprobación fiscal con las cuales cuenta la autoridad tributaria.

Lo anterior, con la finalidad de establecer que éste, es un procedimiento de oficio que inicia la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para comprobar que los contribuyentes cumplan de manera correcta con el pago de sus contribuciones y para ello, realicen una aplicación correcta de las normas fiscales.

Es importante recordar que las obligaciones fiscales, a través de la ley fiscal, se auto determinan, los contribuyentes estamos obligados a determinar nuestras obligaciones fiscales y por lo tanto las leyes fiscales son auto aplicativas, cada contribuyente la aplica, sin embargo, al no ser expertos conocedores de la materia fiscal, contratamos un contador, quien es el especialista en la materia o bien un abogado que se especialice en litigar asuntos fiscales, para que nos apoye con la interpretación de la norma tributaria.

En este capítulo se aborda desde el concepto de verificación y comprobación fiscal, hasta los requisitos de las ordenes de visita emitidas por la autoridad fiscal, así como las reglas y todo el procedimiento que se debe llevar a cabo desde el inicio de las facultades hasta que se concluya con la emisión de la resolución correspondiente, la cual puede ser impugnada en caso de no estar conforme con la misma.

Como podemos observar, una vez analizado, este procedimiento, es complicado para cualquier sujeto pasivo de la relación tributaria aplicarse las legislaciones en materia tributaria y cumplir de manera correcta, ya que siempre existirá un margen de error en su cumplimiento al desconocer su aplicación o el sentido que quiso darle el legislador a las legislaciones emitidas en esta materia.

CUESTIONARIO

1. Escriba el concepto de verificación.
2. ¿Cuál es la finalidad de las visitas domiciliarias a los contribuyentes?
3. Mencione los requisitos de la orden de visita.
4. Describa el procedimiento para las visitas domiciliarias.
5. ¿Cuáles son las obligaciones de los contribuyentes visitados?
6. Cite las reglas para las visitas.
7. ¿En qué plazo se debe concluir una visita?
8. ¿Cuál puede ser una causa para que se suspenda el plazo para concluir la visita?
9. ¿En qué caso se puede concluir la visita de manera anticipada?
10. ¿Cuál es el plazo para que la autoridad fiscal emita la resolución determinando las contribuciones?

PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN FISCAL

1. VISITAS DOMICILIARIAS	2. REVISIONES DE GABINETE	3. REVISIÓN DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS
<p>A) Contenido de la orden de visita: lugar visitado, nombre del visitador, nombre del visitado.</p> <p>B) Procedimiento: Se realiza en el lugar señalado, si no se encuentra se deja citatorio, se identifican las partes y señalan testigos, se puede solicitar el auxilio de la fuerza pública.</p> <p>C) Reglas: se levanta el acta de hechos y omisiones; se puede señalar la contabilidad, documentos o bienes, archivos u oficinas; se podrán levantar actas parciales o complementarias incluso en el domicilio de la autoridad; se debe concluir la visita en el plazo de 12 meses; el plazo para dictar resolución es de 6 meses</p>	<p>Procedimiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La solicitud se notifica al contribuyente. • Se indica el lugar y el plazo para proporcionar la información. • El contribuyente o representante proporciona los documentos. • Se formula el oficio de observaciones con hechos y omisiones. • Si no hay observaciones concluye la revisión. • El contribuyente cuenta con 20 días para desvirtuar las observaciones y corregirse. • Se emite la resolución y se notifica. 	<p>Procedimiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se requiere al contador que firmó el dictamen: información de los estados financieros, exhibición de papeles de trabajo de la auditoría y otra información necesaria para confirmar el cumplimiento. • Si no se presentan los documentos se ejercerá facultad de comprobación al contribuyente. • La autoridad puede solicitar información a terceros.

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN FISCAL

1. DE EXPEDICIÓN DE COM- PROBANTES FISCALES	2. DE MERCANCÍAS EN TRANSPORTE	ACUERDO CONCLU- SIVO
<p>Procedimiento :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se lleva a cabo en domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en vía pública abiertos al público. también en almacenes de mercancías donde enajenen, presten servicios o contrate el uso o goce temporal de bienes. • Se presenta el verificador, entrega la orden de verificación a quien encuentre y se realiza la inspección. • Se identifican, requiere dos testigos, sino el verificador los designa. • Levantan acta con hechos u omisiones, irregularidades. Si se detectaron irregularidades se emite resolución en un plazo que no exceda de 6 meses antes se le otorgan 3 días para pruebas y alegatos. • Si el visitado o testigos se niegan a firmar, o no aceptan la copia del acta se asentara en el acta dando por concluida la visita. 	<p>Procedimiento :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Son hábiles todos los días y horas. • La mercancía extranjera deberá ir acompañada de la documentación comprobatoria. • Las mercancías nacionales con el comprobante fiscal con todos sus requisitos. • No hay obligación de amparar mercancías de uso personal. • Si no se acompaña los comprobantes quien transporte la mercancía la traslada al recinto fiscal. • La autoridad realiza lo procedente al P.A.M.A si es mercancía extranjera. 	<p>Procedimiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se solicita en cualquier momento. • Se tramita a través de la PRODECON, mediante escrito señalando hechos y omisiones que le atribuyen y adjuntan los documentos necesarios. • PRODECON recibe solicitud y requiere a la autoridad la cual en un plazo de 20 días señalará si acepta o no el acuerdo todo fundado y motivado. Si la autoridad no cumple con el requerimiento se le multa • La PRODECON recibida la respuesta tiene 20 días para concluir el procedimiento notificando a las partes, se firma el acuerdo por el contribuyente la PRODECON y autoridad.

CAPÍTULO III

PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR EL INCUMPLI- MIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

3.1. EL SUSTENTO LEGAL DE LAS SANCIONES

Las sanciones encuentran su fundamento en las diversas leyes, independientemente de la materia de que se trate; recordemos nuestras leyes ordinarias que es donde se encuentran contempladas todas las conductas que podemos llevar a cabo y que pueden considerarse como infracciones a las disposiciones legales, así como la respectiva sanción para el incumplimiento de cada una de ellas, sanciones que pueden ser desde una multa que consiste en una sanción económica, hasta una sanción corporal, como la pena privativa de libertad, lo anterior, atendiendo a que es indispensable ese apartado de infracciones y sanciones, ya que si existieran leyes que no obligaran al gobernado a realizar una conducta o a abstenerse de realizarla, estaría incompleto dicho cuerpo normativo, al no establecer una sanción aplicable a una infracción cometida por los gobernados, porque al ser así nadie cumpliría dicha legislación.

Independientemente de la ley ordinaria, el fundamento originario se encuentra en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual en su artículo 21 establece que compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones de los reglamentos gubernamentales y de policía, que únicamente consistirán en multa y el arresto; sanciones que establece la constitución federal en caso de autoridades administrativas, refiriéndose a los municipios que son los que cuentan con esa facultad reglamentaria, ya que como se comentó anteriormente las demás sanciones se encuentran en las diversas leyes emitidas por el Poder Legislativo al hacer uso de la facultad o potestad tributaria otorgada por la propia constitución federal.

Es importante recordar que tanto la actuación del sujeto pasivo (governado) se considera de buena fe; así como la del sujeto activo (autoridad), se considera legal, por lo tanto corresponderá a la autoridad acreditar la mala fe o mala actuación del contribuyente, así como le corresponderá al contribuyente o gobernado demostrar mediante un procedimiento impugnatorio que la actuación de la autoridad fiscal es ilegal, es decir, que no se ajustó a lo establecido en las diversas disposiciones legales.

El artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, establece que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Asimismo el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, establece que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho

3.2. CONCEPTO DE SANCIÓN ADMINISTRATIVA

En el diccionario jurídico mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas, de la Universidad Nacional Autónoma de México, se establece como definición de sanción administrativa la siguiente:

SANCIÓN ADMINISTRATIVA. I. Es el castigo que imponen las autoridades administrativas a los infractores de la ley administrativa. Presupone la existencia de un acto ilícito, que es la oposición o infracción de un ordenamiento jurídico administrativo.¹⁹

3.3. TIPOS DE SANCIÓN

Los tipos de sanción que puede imponer el Estado, en este caso la autoridad fiscal o judicial, pueden variar dependiendo del país de que se trate, sin embargo, en México encontramos como tipos de sanciones administrativas la privación de la libertad, la multa, los recargos, el decomiso, la clausura de establecimientos comerciales y pérdida de algunos derechos adquiridos, sanciones que se analizarán de manera detallada.

3.3.1. Sanciones principales

Las principales sanciones que se establecen en materia fiscal administrativa son: la privación de la libertad y las multas,

3.3.1.1. Privación de la libertad

La privación de la libertad, al igual que la multa, son las sanciones principales en la materia fiscal, toda vez que cuando se incumple con la obligación de pagar las contribuciones, por lo general la sanción puede ser económica y puede llegar incluso hasta la privación de la libertad, todo ello, con la única finalidad de lograr su objetivo como autoridad recaudadora; cuando analicemos el capítulo de los delitos fiscales veremos que no importa que el gobernado haya cometido un delito, si éste garantiza el crédito fiscal o cubre en su totalidad el pago del adeudo fiscal, la autoridad le otorgara el perdón con lo cual el gobernado obtendrá de nuevo su libertad, quedando claro que la autoridad no busca que el gobernado se pueda quedar recluido en una celda por una larga temporada como en el derecho penal, donde no se busca el cobro de un adeudo, sino reivindicar al delincuente ante la sociedad, sin embargo en materia fiscal no apera así, aquí se utiliza como una forma de presión para que el gobernado

¹⁹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano P-Z", 7ª edic., Porrúa, México, 1994, p. 2872.

cumpla con su obligación tributaria y de ser así, se le otorga el perdón, quedando en completa libertad.

Solo por cometer algún delito puede el gobernado perder su libertad, tales como defraudación fiscal, contrabando, delitos equiparados al contrabando y a la defraudación fiscal, delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes, alteración o destrucción de aparatos de control, como sellos oficiales y depositaria infiel entre otros; ya que cuando hablamos de otro tipo de infracciones, la sanción puede ser una multa o las sanciones accesorias que más adelante veremos.

3.3.1.2. Multas

Una multa como todos conocemos, es una sanción económica impuesta a los infractores de las diversas leyes que imponen un hacer o un no hacer por parte de los gobernados, por lo que, ante tal acción u omisión del sujeto pasivo de la relación tributaria, se hace acreedor al pago de una cantidad económica, independientemente del crédito fiscal que se haya dejado de pagar y que debe cubrir.

Las multas son accesorios de las contribuciones, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 70 que la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se harán independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando incurran en responsabilidad penal.

Las referidas multas se deben pagar en la fecha que se ha establecido, por lo general son 30 días hábiles después de que surta efectos su notificación, si no se paga en ese periodo, el monto de la misma se aumentará, es decir, se llevará a cabo el procedimiento de actualización desde la fecha en que se debió de haber pagado y hasta el momento en que sea pagada, ya que como todo crédito fiscal, es susceptible a modificarse por el trascurso del tiempo, al afectarle la inflación.

Las multas no pueden ser cantidades fijas, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció que las multas fijas son inconstitucionales, por lo que, anteriormente si existían multas fijas en las disposiciones fiscales, sin embargo a raíz de este pronunciamiento, la autoridad decidió modificar dichos ordenamiento jurídicos y en su lugar establecer una cantidad mínima y una máxima para que el juzgador cuente con la facultad de establecer la multa que considere pertinente al caso concreto atendiendo a la conducta agravada o atenuada a diversos factores que hayan incluido para ello, ya que no se puede medir de la misma forma a todas las conductas realizadas por los contribuyentes, por lo que debe existir ese rango mínimo y máximo donde el juzgador se pueda mover.

Es importante señalar que la autoridad cuenta con la facultad para determinar la reducción de las multas que haya impuesto, es decir, esa modificación o reducción es a través del procedimiento de condonación de multas, ya hemos estudiado que el pago de contribuciones es una obligación constitucional y general pero también, que se puede condonar el pago de contribuciones, pero que eso solo puede ser autorizado por el ejecutivo federal, sin embargo tratándose de condonación de multas la puede realizar cualquier autoridad que cuente con atribuciones para ello, como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su órgano desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria, y en específico, la Administración Local Jurídica correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, dicha condonación puede variar incluso puede autorizarse la condonación del 100% de la multa, dependiendo del cumplimiento de ciertos requisitos que la misma autoridad establece.

Las multas se impondrán por las autoridades fiscales y administrativas cuando se incumpla una obligación, por ejemplo el no darse de alta ante la Secretaría de Hacienda en el registro federal de contribuyentes, el no presentar los avisos de cambio de domicilio, apertura de establecimiento, cierre de establecimiento aumento de obligaciones o disminución, y cualquier otro aviso que deba ser presentado ante dicha autoridad, así como no presentar las declaraciones de contribuciones en los plazos establecidos por las autoridades; cuando un servidor público no cumple con sus obligaciones en materia de responsabilidad de los servidores públicos, además de las multas que se imponen a los particulares.

El artículo 73 del Código Fiscal Federal, establece que no habrá imposición de multas a los contribuyentes cuando cumplan de manera espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos establecidos para ello, o cuando se haya incurrido en infracción por causa de fuerza mayor o caso fortuito.

Las multas se pueden imponer por diversas situaciones como son las siguientes:

a) Multas por omisión en las declaraciones por error aritmético

Se aplicará una multa del 20 al 25% de las contribuciones omitidas.

b) Multas relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes

1. No inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
2. No inscribir a terceras personas en el registro federal de contribuyentes cuando se está obligado a ello.
3. No presentar avisos al Registro Federal de Contribuyentes.
4. No citar la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

5. Autorizar actas constitutivas sin inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
6. Señalar otro domicilio fiscal.
7. No asentar o asentar incorrectamente el registro federal de contribuyentes en escrituras públicas.
8. No verificar la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

c) Multas relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, así como la presentación de declaraciones, avisos y otros

1. No presentar declaraciones, avisos o constancias que les exijan las autoridades fiscales.
2. Presentar declaraciones, solicitudes o avisos con errores.
3. No pagar contribuciones dentro del plazo, salvo que el pago sea espontáneo.
4. No efectuar los pagos provisionales.
5. No proporcionar información de las personas a las que se les entregó subsidio para el empleo.
6. No presentar aviso de cambio de domicilio, salvo que sea en forma espontánea.
7. No presentar información de las razones por las cuales no se determinó el impuesto.
8. No presentar información los fabricantes, productores, envasadores, etc., y los datos requeridos dentro de los plazos señalados por la autoridad fiscal.
9. No proporcionar información requerida en el plazo.
10. No cumplir con lo relativo a comprobantes fiscales digitales.
11. No incluir en la solicitud de autorización a todas las sociedades controladas.
12. No presentar avisos al régimen de consolidación fiscal.
13. No proporcionar información a quien se les otorgó donativos.
14. No dar información de operaciones a través de fideicomisos.
15. No dar información sobre las inversiones.
16. No proporcionar la declaración a través de los medios y formatos electrónicos.
17. No presentar la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero.
18. No proporcionar la información los contribuyentes que se señalan.
19. No proporcionar información de los controles físico o volumétrico.
- 20-. No presentar aviso cuando se deje de ser residente en México.
21. No estar registrado en el Registro Federal de Contribuyentes.
22. No proporcionar información del interés real por créditos hipotecarios.
23. No proporcionar la información de ventas a maquiladoras.
24. No proporcionar constancia de impuesto sobre la renta.
25. No contar con controles volumétricos.

26. No proporcionar información de pagos, retenciones y traslados de impuesto al valor agregado a sus proveedores.
27. No proporcionar información de las personas a las que se les haya retenido impuesto sobre la renta.
28. No comunicar si prestan servicios a otro empleador.
29. No proporcionar la información de los prestadores de servicios.
30. No proporcionar la documentación comprobatoria.
31. No proporcionar información de las contraprestaciones, donativos y enajenación de bienes.
32. No proporcionar información de los comprobantes expedidos con los folios asignados.
33. No proporcionar los datos, informes o documentos solicitados.
34. No destruir los dispositivos de seguridad no utilizados y no presentados en el aviso.

d) Relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.

1. No llevar contabilidad.
2. No llevar algún libro o registro especial que obliguen las leyes fiscales.
3. Llevar la contabilidad en forma distinta.
4. No hacer asientos correspondientes.
5. No conservar la contabilidad.
6. No expedir o entregar los comprobantes fiscales.
7. Microfilmear o grabar discos ópticos disposiciones generales, documentación sin cumplir los requisitos.
8. No expedir comprobantes fiscales.
9. No dictaminar estados financieros.
10. Expedir comprobante de donativos deducibles sin los requisitos.
11. No expedir documentación que acompañe o ampare mercancías en transporte.
12. No registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras.
13. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas.
14. No presentar el reporte.

e) En las que incurren las Entidades Financieras o Sociedades Cooperativas de Ahorro y préstamo

1. No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.

2. Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión para abono en cuenta.
3. Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban.
4. No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito.
5. Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que la sustituya, del cuentahabiente.
6. No transferir a la Tesorería de la Federación el importe de la garantía y sus rendimientos, dentro del plazo a que se refiere el artículo 141-A, fracción II del Código.
7. No expedir los estados de cuenta o no proporcionar la información conforme a lo previsto en el artículo 32-B del Código.
8. No realizar la inmovilización de depósitos a que se refiere el artículo 156-Bis del Código.
9. No informar a la autoridad fiscal sobre la inmovilización de los depósitos a que se refiere el artículo 156-Bis del Código en el plazo señalado por dicha autoridad.
10. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 32-E del Código.

f) Las de los usuarios de servicios y cuentahabientes de las Instituciones de crédito

Por la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos.

g) En las que incurren las empresas de factoraje financiero y las sociedades financieras

Multa por no efectuar la notificación de la transmisión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o el negarse a recibir dicha notificación.

h) En las que pueden incurrir las casas de bolsa

Multa por no proporcionar la información a que se refiere el artículo 60 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de contribuyentes que enajenen acciones con su intermediación.

i). No expedir los estados de cuenta

Multa para las personas que emitan tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria, en relación con las obligaciones a que se refiere el artículo 32-E del Código, el no expedir los estados de cuenta.

j). No proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información contenida en los estados de cuenta.

Se puede imponer multa a las personas morales a que se refiere el artículo 84-I del Código, al no proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información contenida en los estados de cuenta.

k) Relacionadas con las facultades de comprobación

Multas por:

1. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal, no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; ni proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.
2. No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito.
3. No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionen con la clave que les corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades.
4. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del Código.
5. Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo 70-A del Código.

l) Relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas

1. No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.
2. Hacer cualquier uso diferente de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.
3. Poseer, por cualquier título, bebidas alcohólicas, cuyos envases o recipientes carezcan del marbete o precinto correspondiente, así como no cerciorarse de que los cita-

dos envases o recipientes que contengan bebidas cuentan con el marbete o precinto correspondiente al momento de adquirirlas, salvo en los casos en que de conformidad con las disposiciones fiscales no se tenga obligación de adherirlos, ambas en términos de lo dispuesto en el artículo 19, fracción V de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

4. No destruir los envases vacíos que contenían bebidas alcohólicas cuando se esté obligado a ello.

m) Que cometan los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados

1. No llevar el control físico a que se refiere el artículo 19, fracción X de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlo en forma distinta.

2. Asimismo, son infracciones de los productores o envasadores de bebidas alcohólicas, no llevar los controles físico o volumétrico.

n) Infracciones en que incurren los funcionarios o empleados públicos

1. No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios, recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.

2. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos.

3. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.

4. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del Código.

5. Revelar a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 del Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.

ñ) Infracciones por terceros

1. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.

2. Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

3. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

o) Infracción diversa

La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas anteriormente, se sancionará con multa de \$260.00 a \$2 510.00.

p) Relacionada con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos

Multa al contador público que dictamina y no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

3.3.2. Sanciones Accesorias

Las sanciones accesorias a las principales que son las multas y la privación de la libertad, son: los recargos, el decomiso de mercancías, la clausura del establecimiento y la pérdida de privilegios otorgados por la autoridad administrativa, figuras que a continuación analizamos.

3.3.2.1. Recargos

Cuando hablamos de recargos no estamos hablando de otra cosa que, de los intereses moratorios, es decir, cuando no se liquida una deuda a tiempo se debe pagar una cantidad adicional a la deuda principal, por ello, los intereses son considerados como una deuda accesoria a la deuda principal, es también una sanción económica por el paso del tiempo que no liquida la deuda, en México a eso intereses moratorios se le ha llamado recargos, es conveniente manifestar que los intereses son de dos clases los intereses moratorios que son los que se causan por no pagar a tiempo una deuda y los intereses por financiamiento que son los que se pagan cuando se proyecta una deuda futuro ya que la autoridad está financiando una deuda pues es lógico que cobre una cantidad adicional por ese financiamiento.

Los recargos se encuentran establecidos en el Código Fiscal Federal en su artículo 21, el cual establece:

Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, para tal efecto, la tasa se considerará hasta la centésima y, en su caso, se ajustará a la centésima inmediata superior cuando el dígito de la milésima sea igual o mayor a 5 y cuando la milésima sea menor a 5 se mantendrá la tasa a la centésima que haya resultado.

Del anterior dispositivo legal se desprende que cuando no se paga a tiempo un crédito fiscal, éste causará recargos por haber caído en mora, es decir, a la contribución que no se pagó, más la actualización se le aplicara el porcentaje de recargos que se encuentre vigente para cada uno de los meses que dejó de pagar, por lo que, sea mes o fracción se debe sumar mes con mes y así obtener el porcentaje total de recargos que se le aplicara al adeudo.

En cuanto al tiempo o plazo en que se causan los recargos, la regla general es que se causarán recargos hasta por 5 años, salvo excepciones, como por ejemplo en el caso de la extinción de las facultades de comprobación, en estos casos los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios.

En tratándose de garantías de la obligación fiscal a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal. Es importante señalar que el artículo 21 último párrafo establece que en ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

3.3.2.2 *Decomiso*

Por **DECOMISO** se entiende: *“Una sanción o pena que priva a una persona de bienes muebles sin indemnización por la violación a una ley administrativa o a una ley penal”*, por ejemplo

cuando una autoridad judicial incauta los instrumentos y efectos de un delito como medida de seguridad.²⁰

El decomiso para Rafael Martínez Morales, “*es el medio por el cual pasan a propiedad del Estado los objetos, los instrumentos y el producto involucrados en la comisión de algún ilícito*”.²¹

Al respecto el Poder Judicial Federal ha expresado lo siguiente:

Registro No. 905850

Localización:

Quinta Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice 2000

Tomo II, Penal, P.R. SCJN

Página: 427

Tesis: 909

Tesis Aislada

Materia(s): Penal

DECOMISO

Aunque es una pena no prohibida por la Constitución, su aplicación es consecuencia de la comisión de un delito, relacionado con el objeto decomisado, en los términos de las disposiciones penales respectivas; y llevado a cabo en otra forma, importa una violación constitucional.

Amparo penal en revisión. Sales Raúl. 17 de noviembre de 1919. Unanimidad de diez votos. Ausente: Enrique Moreno. La publicación no menciona el nombre del ponente. Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo V, página 815, Pleno.

Registro No. 905855

Localización:

Séptima Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Apéndice 2000

²⁰ MORAL PADILLA, Luis. (1999). *Notas de Derecho Constitucional y Administrativo*, 2ª edic., Mc. Graw Hill Interamericana, México, 1998, p.160.

²¹ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. (1999). *Derecho Administrativo 3º y 4º Curso*, 3ª edic., Oxford, México, p. 48.

Tomo II, Penal, P.R. SCJN

Página: 429

Tesis: 914

Tesis Aislada

Materia(s): Penal

Decomiso, fundamento de la pena de...

Independientemente de que el precepto que tipifique el delito en cuya comisión haya incurrido el inculpaado, no señale el decomiso como pena, la imposición de ésta es correcta si para decretarla se atiende a la regla general señalada en el artículo 40 del Código Penal Federal, que autoriza hacer uso de esta medida respecto de los instrumentos u objetos que se hayan utilizado para la comisión del ilícito; en tal virtud, viene a constituir una sanción accesoria diversa de las previstas específicamente para el delito cometido.

Amparo directo 3684/83. César Augusto Salazar Nuffio. 13 de septiembre de 1984. Cinco votos. Ponente: Raúl Cuevas Mantecón.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 187-192, Segunda Parte, página 25, Primera Sala.

Registro No. 905733

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice 2000

Tomo II, Penal, P.R. SCJN

Página: 373

Tesis: 792

Tesis Aislada

Materia(s): Penal

Confiscación y decomiso. sus diferencias básicas

Confiscación y decomiso son dos figuras jurídicas afines, pero con características propias que las distinguen. Por la primera, debe entenderse la apropiación violenta por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación, pena que se encuentra prohibida por el artículo 22 constitucional; en

tanto que la última es aquella que se impone a título de sanción, por la realización de actos contra el tenor de leyes prohibitivas o por incumplimiento de obligaciones de hacer a cargo de los gobernados con la nota particular de que se reduce a los bienes que guardan relación con la conducta que se castiga, o sea, los que han sido utilizados como instrumento para la comisión de un delito o infracción administrativa, los que han resultado como fruto de tales ilícitos o bien los que por sus características, representan un peligro para la sociedad. Amparo en revisión 1394/94. Egon Meyer, S.A. 19 de marzo de 1996. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, mayo de 1996, página 55, Pleno, tesis P. LXXIV/96.

(El subrayado es propio)

3.3.2.3. La clausura del establecimiento

En algunas legislaciones se establece como sanción administrativa, la clausura de los establecimientos donde se llevan a cabo actividades empresariales, esas clausuras pueden ser temporales o definitivas, según la gravedad o reincidencia en que caiga la conducta del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Por ejemplo, el artículo 86-F del Código Fiscal Federal, establece que a quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-E del Código, se les impondrá una multa de \$38 890.00 a \$90 750.00. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 del Código.

3.3.2.4. La pérdida de privilegios otorgados por la autoridad administrativa

Algunos estudiosos de la materia fiscal administrativa señalan que la pérdida de un derecho que haya otorgado la autoridad fiscal no es una sanción, sino que lo que se trata de hacer es regresar o restituir las cosas a cómo eran antes del otorgamiento de ese derecho; no obstante ello, al realizarse una afectación en los derechos del contribuyente se está imponiendo una sanción que puede ser la cancelación de un derecho otorgado, ya que el contribuyente está incumpliendo una obligación como puede ser, haberse sujetado a un pago en parcialidades o haber solicitado una autorización para

recibir donativos y después por incumplir las reglas establecidas para ello, la autoridad le retire ese derecho, así como cuando la autoridad retira el derecho otorgado sobre una concesión que le haya sido autorizada al gobernado con antelación y por no cumplir lo pactado le es cancelada, con ello se afectan sus derechos y puede verse como una sanción ante la violación al pacto efectuado entre ambas partes.

Por ejemplo, el artículo 84 del Código Fiscal, establece que, a quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones, y en su fracción IV, inciso c) menciona: “De \$12 070.00 a \$69 000.00 tratándose de contribuyentes que cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles a que se refieren los artículos 79, 82, 83 y 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 y 114 del Reglamento de dicha Ley, según corresponda. En caso de reincidencia, además se revocará la autorización para recibir donativos deducibles.”

Así mismo el artículo 66, señala que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades; y el artículo 66-A del mismo ordenamiento legal menciona que para los efectos de la autorización a que se refiere el artículo anterior se estará a lo siguiente; y señala en su fracción IV que se revocará la autorización para pagar a plazos en parcialidades o en forma diferida, cuando se den algunos supuestos que ahí continúa describiendo.

Éstas son las sanciones que establece y que impone la autoridad fiscal cuando el gobernado comete alguna infracción a las disposiciones fiscales, es decir, ya infringió la ley fiscal y por lo tanto, se hace acreedor a esta conducta disciplinaria o sancionadora por parte de la autoridad, sin embargo, es importante comentar que para evitar que los contribuyentes realicen y caigan en estas conductas delictivas, también es importante que se utilicen los medios de apremio.

3.4. MEDIDAS DE APREMIO

Las medidas de apremio según el diccionario se definen como: “*el conjunto de instrumentos jurídicos a través de los cuales el juez o tribunal puede hacer cumplir coactivamente sus resoluciones*”²²

Del anterior concepto se desprende que, son instrumentos legales con que cuentan las autoridades para hacer cumplir sus determinaciones, si no de

²² Instituto de Investigaciones Jurídicas. (1994). *Diccionario Jurídico Mexicano I-O*, 7ª edic., Porrúa, México, p. 2095.

manera voluntaria si de manera forzosa; es importante resaltar que anteriormente analizamos algunas figuras para sancionar a los contribuyentes que incumplieron sus obligaciones, no obstante dichas sanciones se imponen toda vez que el gobernado incumplió alguna disposiciones legal y como consecuencia se le impuso cualquiera de las mencionadas sanciones.

No obstante al hablar de medidas de apremio se habla del acto antecedente a la imposición de la sanción, es decir, se ordena al contribuyente a través de la ley o de alguna comunicación realizada por la autoridad, que realice o deje de realizar una conducta o que tolere la actuación de la autoridad, y en caso de que el sujeto pasivo de la relación tributaria se oponga, como consecuencia de ello, la autoridad impone la sanción que corresponda, ya que éstas solo son medidas que la autoridad adopta para amedrentar al ciudadano y dejarle claro que si no cumple el mandato que se le está notificando ello tendrá una consecuencia la cual puede ser arresto, uso de la fuerza pública etc.

El artículo 40 del Código Fiscal Federal establece que cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán aplicar como medidas de apremio, las siguientes:

1. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
2. Imponer la multa que corresponda en los términos del Código.
3. Decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente.
4. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Para ejemplificar lo anterior, analizaremos cada uno de los medios de apremio que puede utilizar la autoridad fiscal.

3.4.1. Auxilio de la fuerza pública

El auxilio de la fuerza pública, es una medida de apremio muy común, es decir, la autoridad envía un mandato al contribuyente y en el comunicado le deja claro que, debe cumplir con su obligación fiscal y que en caso de que no cumpla se hará acreedor a una sanción y que en este caso será el uso de la fuerza pública.

El artículo 162 del Código Fiscal Federal, establece que si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de

aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

Como se puede observar la disposición legal que obliga al gobernado a permitir el acceso al domicilio de la autoridad para que cumpla con su obligación fiscal se encuentra dentro del marco de la legalidad, ya que la autoridad tiene la facultad legal para ello, además, debe ser la autoridad legitimada. Si la deuda son contribuciones, pues la autoridad competente y legitimada para cobrar será la autoridad fiscal, llámese Secretaría de Finanzas Estatal, o municipal, o Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y quien acuda al domicilio debe cumplir con identificarse con el documento oficial sido expedido para tal efecto, si se cumplen con estos requisitos estamos obligados a permitir la entrada al domicilio para que realicen su trabajo, por ejemplo si se trata de embargo de bienes para cubrir un crédito fiscal, utilizarán la fuerza pública para cumplirlo.

3.4.2. Imposición de multas

Cuando la autoridad requiera un hacer, no hacer o un tolerar por parte del contribuyente, tendrá la facultad para mencionarle en el escrito de notificación o en el acto o resolución notificado, que en caso de no cumplir con sus obligaciones que ahí se establecen, se hará acreedor a una multa, expresándole de manera fundada y motivada el proceder de la misma así como el monto que debe pagar por tal concepto.

Nos podríamos preguntar, cuál es la diferencia de la multa que estudiamos en las sanciones en relación con la multa que aquí observamos, y la respuesta es muy simple, la multa establecida en el apartado de sanciones es una sanción o multa que se impuso por haber incumplido una obligación; sin embargo, la multa que aquí vemos es apenas un apercibimiento es decir “te expreso que si no cumples con lo que te pido te impondré una multa de tantos pesos”, esta medida de apremio es un acto antecedente a la imposición, así el gobernado decidirá si cumple con su obligación o no cumple y como consecuencia se hace acreedor o no a dicha sanción.

3.4.3. Decretar el aseguramiento precautorio de bienes

Anteriormente la autoridad fiscal llevaba a cabo el embargo precautorio de bienes propiedad del contribuyente, aun no existiendo crédito fiscal y señalaban que se embargaba de manera precautoria para garantizar los futuros créditos fiscales, sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que esos embargos eran inconstitucionales, toda vez que no existía un crédito fiscal firme que fuera el motivo

de la ejecución, por lo que, contravenía lo establecido en la Constitución Federal, al no existir un juicio o procedimiento previo a la ejecución fiscal.

Ahora bien, con motivo de dicha resolución de la Suprema Corte, se estableció la figura del aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente, sin que por aseguramiento se entienda embargo precautorio o definitivo. Los artículos 145 y 145-A del Código Fiscal citan la figura del embargo precautorio y del aseguramiento de bienes.

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

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad tramará el embargo.

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

Artículo 145-A. Las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente cuando:

- I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.
- II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.
- IV. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el aseguramiento realizado.

V. Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos o bien no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, se encuentren alterados o sean falsos.

En los casos anteriores, la autoridad que practique el aseguramiento deberá levantar acta circunstanciada en la que precise las razones para hacerlo.

3.4.4. Solicitar se proceda por desobediencia a un mandato de autoridad competente fundado y motivado

La autoridad puede solicitar el auxilio de la fuerza pública por desobediencia a un mandato de autoridad fundado y motivado, como en el caso de que el destinatario de la resolución o acto administrativo se oponga a que la autoridad cumpla con su función, por ejemplo, si la autoridad acude al domicilio del contribuyente, porque debe un crédito fiscal y la autoridad ya localizó bienes para embargar en el domicilio del contribuyente, pero al llegar al domicilio y solicitar el pago de la deuda fiscal y, en caso de que se no haya pagado dicho crédito fiscal, la autoridad debe otorgar el derecho a señalar bienes para embargo, pero si el contribuyente no desea hacer uso de ese derecho y se niega a señalar bienes, entonces le corresponde el derecho a la autoridad y ésta señalará los bienes del embargo e incluso secuestrar dichos bienes y llevarlos al recinto fiscal para su guarda y custodia, y si el contribuyente se opone a que la autoridad lleve a cabo tal embargo, el cual debe cumplir con todos los requisitos legales establecidos, como es que sea por autoridad competente y legitimada, que el acto esté fundado y motivado etc, entonces la autoridad podrá proceder por desacato a una orden de autoridad competente por ser un acto fundado y motivado. Para ello, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal. El apoyo consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de las actividades de los contribuyentes, para estar en posibilidad de iniciar el acto de fiscalización o continuar el mismo; así como en brindar la seguridad necesaria a los visitantes.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las entidades federativas, de la Ciudad de México o de los municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.

Es importante reconocer que una medida de apremio es una forma de hacer

cumplir al sujeto su obligación fiscal, intimidándolo con alguna de esas figuras; sin embargo cuando hablamos de poner a disposición del Ministerio Público al sujeto pasivo por desobediencia a un mandato de autoridad fundado y motivado, estamos hablando ya de un delito, del procedimiento sancionador que puede traer como consecuencia la privación de la libertad, por lo que, aun y cuando el artículo 40 antes citado lo señala como una medida de apremio, la verdad es que se puede castigar al contribuyente por haber desobedecido una orden de autoridad, pero no se le obliga a realizar la petición que le están haciendo y es por ello que se le sanciona con la figura del desacato.

Ahora que, si solamente se le apercibe con aplicarle esta figura y basta con el solo apercibimiento ya que por temor a que se le aplique sanción, el contribuyente cumple con su obligación, sin dar motivos a la autoridad para consignarla ante el Ministerio Público por desobediencia, pues entonces sí, esta figura hará las veces de medida de apremio.

3.5. CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD PARA SANCIONAR

Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, de acuerdo a lo establecido por el artículo 67 del Código Fiscal se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

- I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.
- II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir de los días siguientes al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidos para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracciones III, X y XVII del Código, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

3.6. LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA QUE OPERE LA CADUCIDAD

El plazo no se interrumpe, sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se

reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente.

Asimismo, el plazo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

Igualmente se suspenderá el plazo al que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 del Código para emitirla. De no emitirse la resolución, se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses o de siete años, según corresponda.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán; los contribuyentes, transcurridos los plazos, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

3.7. LA PRESUNCIÓN DE BUENA FE POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE

En relación con el contribuyente, es necesario destacar que así como los actos de la autoridad fiscal se presumen legales de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal Federal, también la actuación de los contribuyentes se presume que es de buena fe, lo anterior se encuentra establecido en el artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el cual establece que en todo caso la actuación de los contribuyentes

se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Lo anterior es importante sobre todo atendiendo a que existe en México la presunción de inocencia es decir, todos los gobernados somos inocentes hasta que se demuestre que somos culpables de haber cometido una infracción a las disposiciones legales previamente establecidas, que en esta materia pues puede ser una infracción que tenga como sanción una multa o bien un delito que merezca pena corporal, sin embargo es importante conocer que nuestros actos son presumidos de buena fe y que le corresponde a la autoridad demostrar lo contrario por lo que le corresponde la carga de la prueba a ella y no a nosotros.

RESUMEN

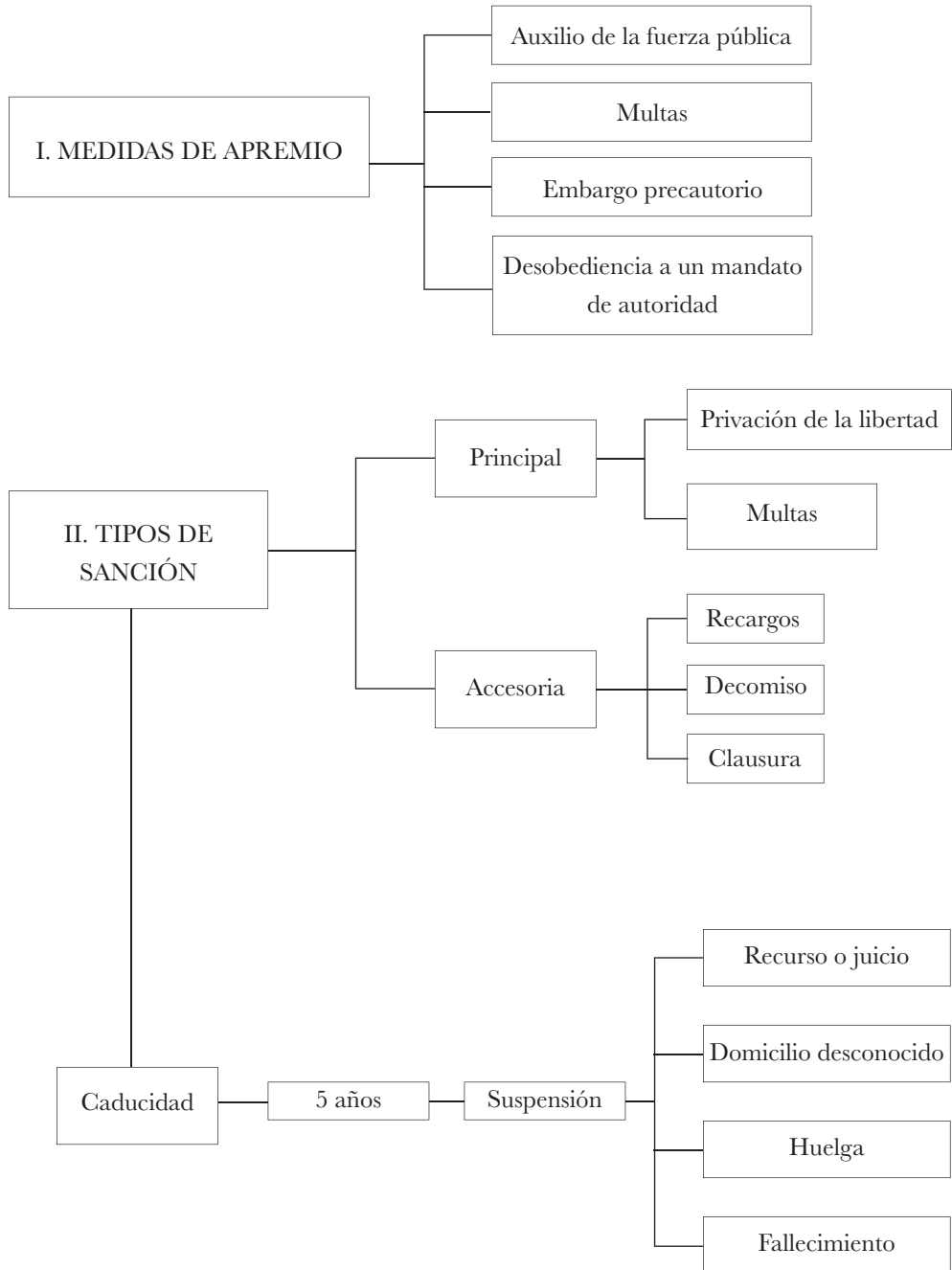
En el capítulo tres se estudiaron las sanciones administrativas, ya que si bien es cierto que existe un gran número de legislaciones, tanto leyes especiales como el Código Fiscal Federal, legislaciones que establecen un sinnúmero de obligaciones tributarias; sin embargo no basta con la existencia de dichas disposiciones que regulen la materia tributaria, la relación entre los sujetos pasivo y activo, y la forma en que deben cumplir ambos sus obligaciones, sino que debe existir un catálogo de sanciones para quienes incumplan dichas legislaciones, ¿Qué sería de una norma jurídica? si no se tiene el instrumento para hacerla cumplir, aun en contra de la voluntad de los gobernados. Por ello es importante agregar el capítulo de sanciones, en donde se describen tanto las sanciones que existen en materia tributaria, así como las hipótesis que existen dentro de la legislación fiscal, para que como gobernados las conozcamos y evitemos caer en dichas conductas y hacernos acreedores a este tipo de sanciones; de igual forma es importante analizar las medidas de apremio, ya que en ocasiones suelen confundirse este tipo de figuras.

Una vez analizado el presente capítulo relativo a las sanciones administrativas para los sujetos tributarios que incumplen sus obligaciones y se adecuen a las hipótesis previstas en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal, observamos que si bien, en la teoría no se observa tan complicado, en la práctica sí es complicado el conocer y cumplir a cabalidad con todo el catálogo de obligaciones que se establecen en los diferentes ordenamientos fiscales, por lo que fácilmente se puede caer en estas hipótesis ya sea por desconocimiento, por una mala interpretación de la norma o bien porque no se atiende lo solicitado en ellas o por las autoridades fiscales.

CUESTIONARIO

1. ¿Cuál es el sustento constitucional de las sanciones administrativas?
2. Escriba el concepto de sanción administrativa.
3. ¿Cuáles son los tipos de sanciones?
4. ¿En qué consiste el decomiso?
5. ¿Qué son las multas?
6. Cite dos ejemplos de omisiones que ameriten una multa.
7. ¿Cuáles son las sanciones accesorias?
8. Mencione las medidas de apremio.
9. ¿Cuándo procede la clausura de un establecimiento?
10. ¿En qué caso se puede aplicar la sanción consistente en privación de la libertad?

PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES



CAPÍTULO IV

EL PROCEDIMIENTO PENAL EN MATERIA FISCAL

4.1. GENERALIDADES DE LOS DELITOS EN MATERIA FISCAL

En el capítulo anterior analizamos lo relacionado con los tipos de sanciones que puede aplicar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, sin embargo, una de esas sanciones es la pena privativa de libertad, la cual se aplicará a petición de la autoridad fiscal y a través del ejercicio de la acción penal llevada a cabo por el Ministerio Público Federal ante el juzgador federal, al tratarse de una materia federal como lo es la materia tributaria.

Hablamos de una materia administrativa, la cual en un momento dado puede convertirse en un procedimiento penal independientemente del procedimiento administrativo fiscal; por ejemplo la autoridad fiscal cuenta con las facultades de verificación y comprobación, imaginemos que al ejercer esa facultad a través de una auditoría fiscal detecta que la mercancía que se encuentra en el domicilio fiscal del contribuyente auditado es de procedencia extranjera y no realizó el pago de los impuestos al comercio exterior correspondientes.

Un procedimiento iniciado como una auditoría cuya finalidad era solamente verificar que el contribuyente hubiera cumplido de manera correcta con el pago de sus contribuciones, puede dejar de ser un procedimiento administrativo al detectar mercancía de procedencia extranjera sin la correcta importación y pago de impuestos correspondientes. Provoca el levantamiento de otra acta pero para iniciar un procedimiento administrativo en materia aduanera cuya finalidad será declarar que la mercancía extranjera pasa a propiedad del fisco y que se paguen los impuestos correspondientes desde la fecha que ingresó al territorio mexicano, además podría iniciar un procedimiento penal por el delito de contrabando si se acredita que el contribuyente ingresó la mercancía y en caso de que no fuere así, por el delito equiparable al contrabando, cuya pena es la misma, sin embargo al no acreditar el verbo rector que en este caso es “introducir o extraer” mercancías del territorio nacional sin el pago de impuestos, no se acredita el delito de contrabando, pero sí el equiparable a éste.

En este rubro es muy importante dejar en claro dos aspectos que en la práctica y teoría suelen confundirse, como la evasión fiscal y la elusión fiscal, en pocas palabras la evasión es la trasgresión a la norma jurídica en materia fiscal, es decir la violación directa a la ley fiscal, mientras que en la elusión fiscal se habla de utilizar las propias disposiciones legales para no realizar el pago de contribuciones, es decir la ley otorga beneficios que se utilizan y, al final de cuantas, en ambos no se pagan las contribuciones al erario federal y ello afecta las arcas de la nación ya que en ambos casos no llega dinero al Estado.

Es importante recordar que los delitos y las infracciones se cometen tanto por acción es decir cuando se hace lo contrario a lo establecido por la ley fiscal, como por omisión, es decir no se hace lo que obliga la ley, en ambos casos se comete una infracción o un delito en materia fiscal, lo cual cae dentro de la materia del derecho penal. En este capítulo no abarcaremos toda la historia del derecho penal, ni los elementos que lo comprenden, toda vez que esas generalidades ya se han estudiado dentro de la materia correspondiente, y no es la finalidad de este texto, sino solamente hacer mención de los diversos procedimientos oficiosos que lleva a cabo la autoridad tributaria, dentro de los que se encuentra el procedimiento penal el cual se inicia a petición de ésta.

4.2. LOS DELITOS EN MATERIA FISCAL

Los delitos en materia fiscal se encuentran establecidos dentro del marco del código fiscal federal, en diversos artículos que lo comprenden, no se referirán ya que podrían sufrir alguna modificación y en un futuro confundirían al lector, por lo que solamente se hará mención del procedimiento y de los requisitos para tal efecto, toda vez que lo inicia la autoridad fiscal pero posteriormente esta facultad sale de su ámbito al solicitar el ejercicio de la acción penal al Ministerio Público Federal, donde se convierte en un procedimiento penal como cualquier otro, claro con algunas peculiaridades que aquí comentaremos.

Delitos que se encuentran establecidos en el referido código:

- El delito de defraudación fiscal y su equiparable.
- El delito de contrabando y su equiparable.

Además se sanciona el encubrimiento y la tentativa.

Otros delitos fiscales y sus sanciones los cometen:

- Quien
 - Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.
 - Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
 - Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
 - Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el

buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.

– Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 del Código, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Se le impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien cometa cualquier conducta de las antes citadas.

Igual sanción se impondrá a quien cometa cualquiera de las conductas siguientes:

– Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

– Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

– Determine pérdidas con falsedad.

– Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.

– Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII del Código.

– No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción I del artículo 28 del Código; los altere, los destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente.

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 \$137,770.00; 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.
- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:
- Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.
 - Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.
 - Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.
- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a
- Los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.
 - Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.
- Se sancionará con prisión de uno a cinco años
- Al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.
- Se aumentará la sanción hasta por una mitad más de la que resulte aplicable, al servidor público que promueva o gestione una querrela o denuncia notoriamente impropcedente.
- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión,
- Al servidor público que revele a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 del Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.
- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión,
- Al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$59 040.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

Se impondrá sanción de seis a diez años de prisión

– Al comercializador o transportista, de gasolina o diésel que tenga en su poder dichos combustibles, cuando éstos no contengan los trazadores o las demás especificaciones que Petróleos Mexicanos o sus organismos subsidiarios utilicen para la identificación de los productos mencionados.

Tratándose de gasolina o diésel que estén sujetos a especificaciones de identificación para su comercialización exclusiva en zonas geográficas limitadas, también se aplicará la pena mencionada al comercializador o transportista, que tenga en su poder los combustibles mencionados, fuera de las zonas geográficas limitadas. Además el código establece lo supuestos con los cuales se considera agravado el delito.

4.3. PROCEDIMIENTO PENAL EN MATERIA FISCAL

El procedimiento penal como ya quedó establecido se lleva a cabo ante el ministerio público federal y en caso de que éste ejercite acción penal, se llevará ante un juez federal, no obstante con las reformas en materia penal se ha modificado y hoy en día se encuentra plasmado dentro del Código Nacional de Procedimientos Penales, que no es materia de análisis en el presente trabajo, sin embargo, existe un procedimiento interno que lleva a cabo la autoridad fiscal dentro de sus funciones y dentro del servicio de administración tributaria, es decir le corresponde a la autoridad fiscal como ya quedó establecido en el capítulo 2 del presente texto que la facultad de comprobación y verificación le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria y éste a su vez por conducto de las Administraciones Locales.

Si de tal ejercicio se desprende que existe la comisión de una conducta tipificada como delito, la autoridad fiscal deberá iniciar el procedimiento de obtención de todas las pruebas, necesarias para encuadrar la conducta desplegada por el contribuyente en contra del Estado, para ello contará con el apoyo de los departamentos encargados de guardar información y documentos, así como las actas en las cuales se detalle la conducta que se pretende encuadrar como delito y todos aquellos elementos que sean necesarios para tal efecto.

Una vez que se considere que existen los elementos suficientes para querellarse en contra del contribuyente que se considera cometió el delito fiscal en contra del

Estado Mexicano, se envía el expediente al Ministerio Público de la Federación, acompañado de la querrela correspondiente.

4.3.1. Requisitos procesales

Como se ha señalado con antelación, para que se inicie el procedimiento por parte del Ministerio Público Federal, es necesario que se presente la querrela necesaria, toda vez que al tratarse de un delito que se persigue a petición de parte como por ejemplo la defraudación fiscal es un requisito indispensable para que dé inicio la averiguación previa.

Es importante señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público existe solamente por una causa y ésta es el dinero, el ver como el Estado puede allegarse recursos económicos para poder subsistir, por ello para proceder penalmente por los delitos fiscales establecidos dentro del Código Fiscal Federal, dependiendo del delito es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: formule querrela, declare que el fisco ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio, formule la declaratoria correspondiente y por último en algunos casos específicos solamente bastará que presente la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia secretaría. La petición para tal efecto se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, como lo señalé anteriormente la Secretaría de Hacienda solo busca dinero, por lo tanto no obstante que ya se haya iniciado el procedimiento penal, si el contribuyente paga sus contribuciones a satisfacción de Hacienda, ésta le otorgará el perdón y todo quedará olvidado como si nada hubiera pasado.

Como se puede observar dentro de este procedimiento penal es importante resaltar lo siguiente: el delito por ejemplo de defraudación fiscal, requiere querrela necesaria para que proceda, después para fijar la caución, es necesario determinar el monto del crédito fiscal a cargo del contribuyente, después en caso de que el contribuyente pague el crédito fiscal la autoridad le otorgará el perdón, por lo tanto el Estado utiliza al sistema del Ministerio Público como un mero cobrador de contribuciones, ya que está dentro de sus facultades querrellarse contra los contribuyentes y una vez que estos paguen sus deudas fiscales, les otorga el perdón para iniciar de nuevo con su relación tributaria.

RESUMEN

En el presente capítulo, se analizó lo relacionado con la materia fiscal, y si bien es cierto estamos con una obra de derecho procesal fiscal en su parte oficiosa, también es importante señalarlo, toda vez que si el contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales o realiza conductas que sean tipificadas como delictivas, se iniciará un procedimiento administrativo o bien penal en su contra, recordemos que los delitos se cometen por acción o por omisión.

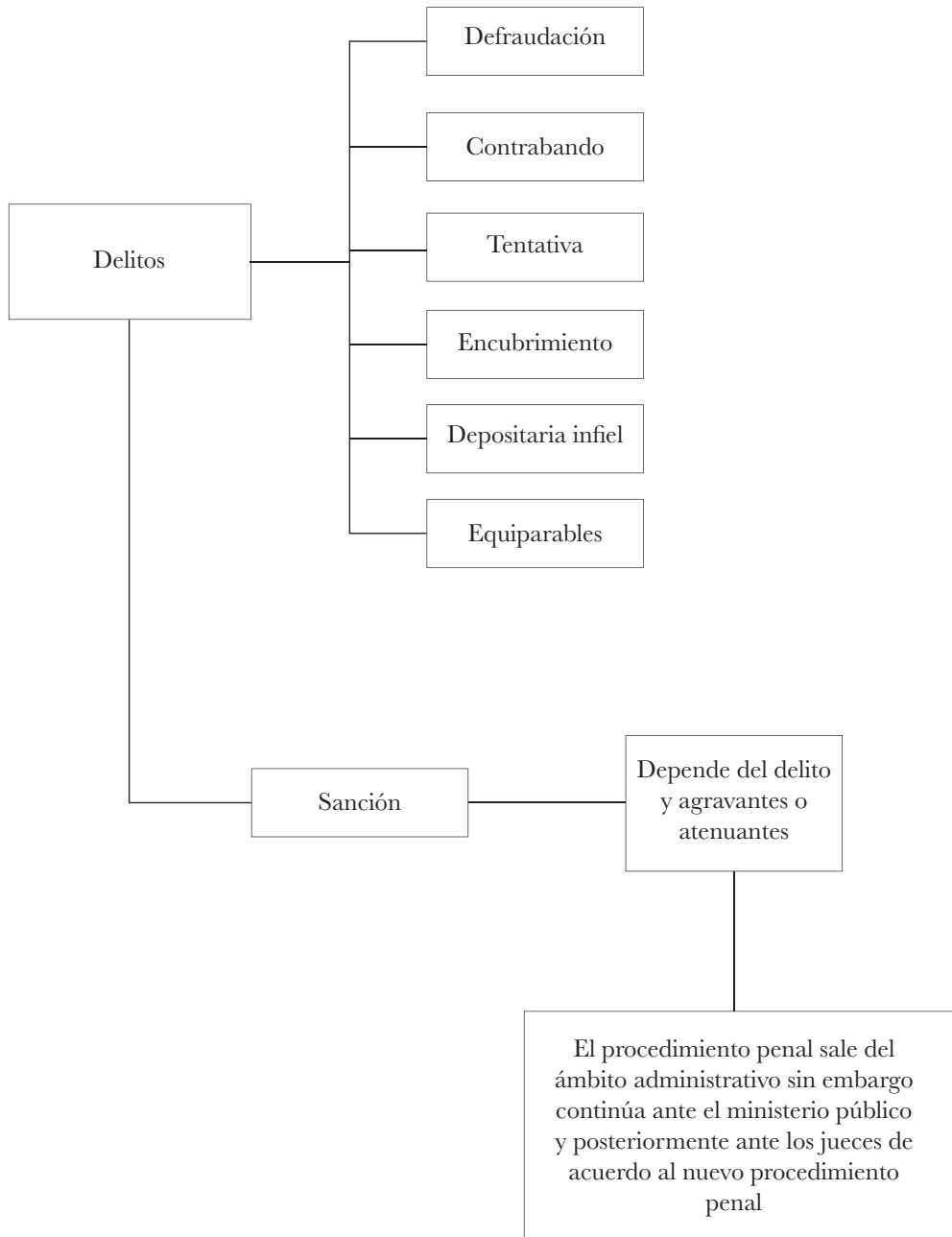
Dicho procedimiento administrativo, consistirá en que la autoridad jurídica, que representa al Servicio de Administración Tributaria, debe reunir todos los elementos que se encuentren en poder de las demás administraciones, por ejemplo de la administración local de auditoría, o de la administración local de recaudación, con la finalidad de integrar correctamente el expediente, tratando de encuadrar la conducta del sujeto pasivo de la relación tributaria en la tipificada como delito dentro del Código Fiscal Federal.

Una vez que ya se integró dicho expediente la autoridad hacendaria, remitirá el expediente al Ministerio Público Federal, aportando las pruebas necesarias y todos los elementos para que éste pueda integrar y adecuar la conducta al tipo penal y así ejercitar la acción penal en contra del contribuyente; como se puede observar la autoridad fiscal solo integra y aporta los elementos necesarios para encuadrar la conducta, sin embargo el procedimiento que se lleva a cabo sale del ámbito administrativo y se va al área penal, procedimiento que no se encuentra regulado en el código fiscal sino en el nacional de procedimientos penales, ahora con los juicios orales, lo cual considero innecesario describir aquí ya que en las universidades se imparte la materia penal y es ahí en donde se estudia dicho procedimiento; no obstante que no es un procedimiento administrativo exclusivamente fiscal, hasta la fecha considero que es complicado su cumplimiento ya que las autoridades, los defensores y la ciudadanía no están debidamente capacitados en la oralidad y sobre todo ahora que se escucha que la materia fiscal también entrará a los juicios orales, dejando de lado los procedimientos electrónicos.

CUESTIONARIO

1. ¿Qué son los delitos fiscales?
2. ¿En que consiste el delito de defraudación fiscal?
3. Defina el delito de contrabando.
4. ¿En qué consiste el encubrimiento?
5. ¿Cuáles son los requisitos procesales?
6. Mencione un ejemplo del delito de defraudación fiscal
7. Cite un ejemplo del delito de contrabando
8. ¿En qué consiste el delito de depositaria infiel?
9. ¿Cuándo la autoridad fiscal otorga el perdón?
10. ¿Qué es la tentativa?

PROCEDIMIENTO LEGAL EN MATERIA FISCAL



CAPÍTULO V

EL PROCEDIMIENTO DE NOTIFICACIÓN DE ACTOS Y

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

El carácter de la autoridad fiscal es administrativo, toda vez que pertenece al Poder Ejecutivo, por lo tanto al llevar a cabo su función emite actos y resoluciones, que debe dar a conocer al gobernado de una o de otra forma, toda vez que, si éste no conoce dicho acto o resolución, no estará en condiciones de cumplir con el mandato de la autoridad; y si ésta no se lo da a conocer, pues tampoco tiene el derecho a reclamar su cumplimiento toda vez que no ha hecho del conocimiento del contribuyente su petición.

El Código Fiscal de la Federación establece diversos tipos de notificaciones para dar a conocer dichos actos y resoluciones a los sujetos pasivos de la relación tributaria, dependiendo de las circunstancias de cada asunto en lo particular, ya que una notificación que debería ser de carácter personal, puede convertirse en una notificación por estrados o por edictos o por instructivo dependiendo del supuesto jurídico que se presente al momento de la notificación.

El primer contacto que tiene la autoridad con el gobernado es el momento en que ésta hace del conocimiento ese acto o resolución administrativa, por ello la autoridad debe vigilar que su personal cumpla con todas las formalidades que debe imperar tanto en el acto administrativo que se notifica como en el acto de notificar ya que este debe de cumplir con los mismos requisitos que el acto o resolución a notificar y que se encuentran establecidos en el artículo 38 de dicha codificación.

De no cumplir con lo anteriormente expresado, se corre el peligro de que el notificado deje transcurrir el procedimiento y cuando la autoridad esté a punto de cobrar la deuda tributaria, éste impugna el procedimiento, alegando que existen vicios dentro del mismo incluso desde la notificación, y como consecuencia si no fue realizada correctamente la notificación esta se declarara ilegal y se dejara sin efectos, sucediendo lo mismo con las resoluciones o actos posteriores a ella, por eso es importante el acto de notificación, porque ella es el pilar de los demás actos, resoluciones y procedimiento fiscal.

Ahora bien, en primer término es importante mencionar el concepto de notificación, para posteriormente analizar cada una de las formas de notificación que establece el Código Fiscal de la Federación.

5.1. Concepto de notificación

Por notificación podemos entender el acto de las autoridades fiscales que tiene como finalidad dar a conocer a los gobernados la emisión de un acto o resolución que requiere su atención y cumplimiento y para ello se le debe dar a conocer y otorgarle un plazo razonable para que pueda dar cumplimiento al mismo, o en su defecto im-

pugnarlo en caso de no estar de acuerdo con el mismo. Según el diccionario jurídico mexicano, la notificación son: *Medios de comunicación procesal*.²³

5.2. TIPOS DE NOTIFICACIÓN

Cuando un acto o resolución emitido por la autoridad hacendaria puede ser motivo de impugnación, su notificación al gobernado debe ser de manera personal, ya que así lo establece el Código Fiscal Federal, sin embargo esta notificación que establece el artículo 134 fracción I de dicho ordenamiento tributario, puede variar de acuerdo a las circunstancias del caso específico, por ello a continuación se presentan los diferentes tipos de notificación y la formalidad que debe seguir la autoridad para que se consideren dentro del marco de la legalidad.

5.2.1. Buzón Tributario, personales, correo certificado o mensaje de datos

El buzón tributario entró en vigor desde el 30 de junio de 2014 para personas morales y a partir del 01 de enero de 2015 para personas físicas y el Servicio de Administración Tributaria cuenta con un Manual para la notificación a través del buzón tributario, por medio del cual facilitan el conocimiento de este medio de notificación, no obstante, existe un gran número de amparos en contra del referido medio de notificación, pero tal parece que las autoridades tributarias no darán marcha atrás con este medio de notificación.

El Código Fiscal Federal en su artículo 17-K, establece que las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, el cual consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

- La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.
- Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Asimismo señala que, las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario, deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que

²³ Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2005). *Diccionario Jurídico Mexicano (J-O)*, Porrúa, México, p.2630.

reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria, mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

Tal parece que en la práctica este medio electrónico de notificación vendrá a sustituir a los demás medios de notificación.

El procedimiento para las **notificaciones personales** es muy sencillo de aprender como su nombre lo indica debe realizarse de manera directa con la persona interesada, es decir, la autoridad representada por el actuario o notificador ejecutor acudirá al domicilio del contribuyente, tocará la puerta del domicilio fiscal, si éste se encuentra, el notificador se identificara con documento oficial que por lo general es un oficio de nombramiento y pedirá al notificado que se identifique mostrando una identificación oficial, que por lo general es la credencial para votar; ahora bien, el notificador procede a llenar el acta de notificación que lleva previamente de manera pre impresa solo dejando los espacios en blanco para su llenado, una vez que termina de llenar el acta procede a desprendarla y entrega al notificado original del acta de notificación y una copia del acto o resolución que está notificando.

Lo anterior, en el supuesto de que el destinatario de la resolución se encuentre en el domicilio y la notificación sea directa, porque si el destinatario de la resolución no se encuentra en el domicilio, el notificador procederá a dejar una cita de espera con quien se encuentre en el domicilio fiscal, para que acuda a notificarse dentro de los 6 días siguientes o para que espere en ese domicilio y al día siguiente acudirá de nueva cuenta el notificador y procederá a notificar al destinatario de la resolución o en su defecto a quien se encuentre en el domicilio.

De la diligencia se levantará el acta correspondiente, en la que asentarán los requisitos del artículo 38 que deben llevar todos los actos y resoluciones, así como señalar la fecha en que se está notificando, recabar el nombre del notificado y la firma. En caso de que se niegue afirmar se asentará esa circunstancia en el acta de notificación y ésta será válida.

Es importante señalar que si el notificado manifiesta que conoce el acto o resolución administrativa antes de la fecha de notificación, se tendrá por notificado desde la fecha en que se haga sabedor del acto de autoridad

Correo certificado o mensaje de datos

En cuanto a la notificación por correo certificado, es igual que en la notificación

personal, es decir, lo que busca la autoridad es cerciorarse de que el destinatario de la resolución reciba el acto o resolución que se le envía, por lo que será suficiente con el acuse de recibo para demostrar tal hecho, tomando en cuenta que como ya lo mencione, se debe notificar por estos medios todos los actos y resoluciones que se puedan impugnar, por lo tanto además de ser un derecho del gobernado el que exista la certeza jurídica de que tuvo conocimiento del acto de autoridad, también para la autoridad es una protección ya que en caso de que el gobernado impugne dicha notificación o desconozca el acto o resolución notificada, la autoridad estará en posibilidades de acreditar que es sabedor del mismo a través del acta de notificación o del acuse de recibo del correo certificado.

En cuanto a **notificación por mensaje de datos**, tomando en cuenta la modernización en la cual ha entrado la autoridad hacendaria, también hoy en día el correo electrónico es un documento válido y eficaz para abatir el tiempo y costos en cuento a sueldo del notificador, gasto en papel, impresora, tóner, etc.; además de buscar que se cumpla el principio de justicia pronta y expedita a que hace referencia la constitución federal.

En cuanto a este tipo de notificaciones el Código Fiscal de la Federación establece que podrá realizarse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o mediante correo electrónico, conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Para tal efecto, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave de seguridad que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione. La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento. Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique. Las notificaciones por correo electrónico serán emitidas anexando el sello digital correspondiente.

5.2.2. Por correo ordinario o telegrama

Los actos emitidos por las autoridades fiscales que no causen instancia pueden ser notificados por medio de correo ordinario o telegrama, ya que al no causar instancia no pueden ser impugnados, por lo que, a la autoridad no le interesa conservar algún documento que acredite que fue notificado a su destinatario, como por ejemplo, las invitaciones que envía la autoridad a todos los ciudadanos en las que en ocasiones les dice “se le invita para que presente su declaración anual, en caso de que ya la haya presentado haga caso omiso a esta invitación”, pues solo son invitaciones no le causan ningún agravio al destinatario de los mismos, por lo que, no los puede impugnar, y en caso de hacerlo pues no procedería dicha impugnación al no causar agravio personal y directo en contra del contribuyente.

5.2.3. Por estrados

Recordemos que la notificación que debe hacer la autoridad fiscal cuando se trate de actos o resoluciones que puedan ser impugnados es de manera personal, sin embargo en caso de que suceda alguna circunstancia especial, pues tendrá que hacerla de forma diferente como en este caso, por estrados, siempre y cuando realice un levantamiento del acta circunstanciada correspondiente en la que funde y motive por qué una notificación que debe ser personal la realiza por medio de estrados, dicha circunstancia deberá ir avalada por dos testigos quienes asentarán su firma en dicho documento.

La notificación por estrados, se realizara por parte de la autoridad cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro, después de la notificación de la orden de visita, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

Las notificaciones por estrados se harán fijando durante quince días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación o publicando el documento citado, durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales; dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que el documento fue fijado o publicado según corresponda; la autoridad dejará constancia de ello en

el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día contado a partir del día siguiente a aquél en el que se hubiera fijado o publicado el documento.

5.2.4. Por edictos

La notificación por edictos es otra modalidad diferente a una notificación que de origen debería ser personal, sin embargo si la persona quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conoce al representante de la sucesión, la autoridad levantara constancia de ello y acordara la notificación por este medio.

Las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones en cualquiera de los siguientes medios:

- I. Durante tres días en el Diario Oficial de la Federación.
- II. Por un día en un diario de mayor circulación.
- III. Durante quince días en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general.

Estas publicaciones contendrán un extracto de los actos que se notifican. Se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

5.2.5. Por instructivo

La notificación por instructivo es una forma de notificación que se emplea en el procedimiento administrativo de ejecución, ya que no obstante que son actos administrativos que se puede impugnar, es difícil para la autoridad llevar a cabo su notificación de manera personal.

Por lo tanto, cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, dejará citatorio en el domicilio, para que espere a una hora fija del día hábil siguiente el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Una notificación que de origen debe ser personal, se realizará por instructivo por tratarse de actos de ejecución, pues es la única posibilidad que tiene la autoridad de notificar de esta forma, ya que si se tratara de una notificación, por ejemplo de una multa que es una resolución y que es el primer contacto que tendría la autoridad con el contribuyente, pues no podría notificar por instructivo en caso de

que el contribuyente se opusiera, sino que lo procedente ahí sería la notificación por estrados, posteriormente una vez que trascurrieran los 30 días que establece el Código Fiscal Federal para que el deudor cumpla con el pago de la multa y éste no lo realice, pues ahora sí procederá la autoridad a notificarle en su domicilio el requerimiento de pago, y ahora sí en caso de que de nueva cuenta se oponga, ya procedería la notificación por instructivo, porque ya es un acto de procedimiento administrativo de ejecución, de lo contrario jamás podría la autoridad llevar a cabo la ejecución forzosa al oponerse el contribuyente deudor, sin embargo al tener esta facultad ahora sí estaría en posibilidades de notificar por instructivo y proceder a entrar al domicilio embargar bienes, secuestrarlos y rematarlos en su caso para así cobrar la deuda tributaria en su favor.

5.3. MOMENTO EN QUE SURTEN EFECTOS LAS NOTIFICACIONES

Las notificaciones surten efectos al día hábil siguiente de haberse realizado, por ejemplo la notificación personal, se notifica el día de hoy mañana surte efectos y pasado mañana empieza el plazo ya sea para garantizar, impugnar etc.; en las notificaciones por estrados se tiene como fecha de notificación el decimosexto día, recordemos que se coloca la notificación en los estrados de la autoridad por 15 días; y en la notificación por edictos, se tiene como fecha de notificación la de la última publicación que se hubiere realizado.

En relación con las **horas hábiles** éstas se encuentran comprendidas de las 7:30 a las 18:00 horas, de acuerdo a lo señalado en el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, por lo que, la autoridad fiscal solamente puede acudir a notificar al domicilio del contribuyente en este horario ya que si lo realiza en otro distinto, se considera que dicha notificación es ilegal.

Los **días hábiles** son todos excepto los sábados, los domingos, el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, igual que en las horas hábiles, si se realiza una diligencia de notificación fuera de los días hábiles, se considera que dicha notificación es ilegal.

Ahora bien, tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles **todos los días del año y las 24 horas del día**, por lo que, se les puede notificar en ese momento cualquier actuación de la autoridad fiscal.

Se pueden **habilitar las horas y días inhábiles**, por parte de las autoridades fiscales cuando se trate de la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, 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.

La actuación de la autoridad debe estar debidamente fundada y motivada al llevar a cabo la habilitación de horas y días inhábiles, toda vez que, en ocasiones la autoridad acude el domicilio en el cual pretende notificar y en ese momento que es hora inhábil le notifica al gobernado que habilitó las horas y días para acudir en ese momento, pero resulta que como le entrega en la noche el oficio de habilitación, pues entonces está notificando dicho acto administrativo también en hora inhábil, cuando lo correcto es que la autoridad fiscal se lo dé a conocer y si no se puede de manera personal, pues utilizando los demás medios de notificación, pero no llegar en una hora inhábil y entregarle el oficio de habilitación, el acta de notificación y el acto o resolución que se le pretende notificar, porque entonces la actuación de los 2 actos administrativos (habilitación y notificación) y la resolución administrativa que se notifica están siendo dadas a conocer en hora o día inhábil que es la finalidad de la notificación, dar a conocer el acto o resolución al gobernado pero en horas y días hábiles.

5.4. LUGAR DONDE DEBEN REALIZARSE LAS NOTIFICACIONES

Para llevar a cabo la notificación personal de los actos y resoluciones emitidos por las autoridades fiscales se debe tomar en cuenta el lugar donde pueden hacerse las notificaciones ya que, de ello depende su legalidad o ilegalidad.

El **domicilio** en el cual se debe notificar los actos y resoluciones al particular, se encuentra señalado en el artículo 10 del Código Fiscal, el cual establece lo que se considera domicilio para efectos fiscales, señalando que cuando se trate de **personas físicas**, se considera domicilio fiscal, si realizan actividades empresariales el local en que se encuentre el principal asiento de sus actividades; y si no realiza alguna de las actividades empresariales que se establecen en el artículo 16 del Código como son: agricultura , ganadería, pesca, silvicultura, industriales y comerciales, será su domicilio fiscal el local que utilice para el desempeño de cualquiera de sus actividades;

ahora bien , si la persona realiza cualquiera de las actividades anteriores y no cuenta con ninguno de los anteriores domicilios, se notificará en su casa habitación y le harán del conocimiento que cuenta con un plazo de 5 días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los que ya mencionamos.

En caso de las **personas morales**, si son residentes de México, se considera que tienen su domicilio fiscal en el local donde se encuentre la administración principal del negocio, que por lo general es donde está asentada la empresa matriz, ahora bien, si se trata de establecimientos de personas morales residentes del extranjero, dicho establecimiento, y si son varios establecimientos el domicilio donde tenga la administración principal del negocio en el país o en su defecto el domicilio que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que de acuerdo al Código se considere su domicilio, indistintamente.

También es de resaltarse que las notificaciones se pueden efectuar en **el domicilio de la autoridad fiscal**, que por lo general cuando son actos o resoluciones que les interesa a los gobernados conocer pues acuden a las oficinas de la autoridad y ahí se notifican, para ello también se levanta el acta de notificación respectiva, un ejemplo de ello es, cuando el contribuyente solicita autorización para recibir donativos y la autoridad ya emitió la referida autorización, sin embargo no ha podido ir a notificarla pues el contribuyente acude y se da por notificado.

Las notificaciones también se pueden hacer **en cualquier lugar** siempre y cuando sean de manera personal y las partes se encuentren debidamente identificadas recordemos que debemos cuidar que al gobernado se le respete sus garantías constitucionales y principios como el de certeza jurídica.

También puede notificarse en el último domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes y que se encuentre registrado en la base de datos de la autoridad, también podrá notificarse en el domicilio que hayan señalado para oír y recibir notificaciones (domicilio convencional), cuando hayan iniciado alguna instancia o dentro de un procedimiento lo hayan mencionado.

5.5. NOTIFICACIONES EN EL EXTRANJERO

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales de manera personal, correo certificado, correo electrónico correo ordinario o telegrama o por edictos o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

5.6. HABILITACIÓN DE TERCEROS COMO NOTIFICADORES

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones personales, cumpliendo con las formalidades previstas en el Código y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria; no se debe confundir la habilitación de horas y días inhábiles con la habilitación de personas, que aunque en ocasiones laboran para la autoridad pero que no son notificadores o ejecutores, la misma autoridad los podrá habilitar, mediante el oficio de habilitación correspondiente, debidamente fundado y motivado; lo anterior lo resalto toda vez que en ocasiones la autoridad fiscal cuando realizaba los oficios de habilitación de horas y día inhábiles, dentro del cuerpo del documento señalaba que se lo dirigía al notificador y le decía que lo habilitaba para que acudiera en una horario inhábil o en un día inhábil a un domicilio para llevar a cabo una diligencia de notificación, siendo que el notificador ya tenía su nombramiento y lo que se tenía que habilitar era el día u hora no al notificador, por ello es importante analizar la redacción que utiliza la autoridad al momento de emitir cualquier acto o resolución administrativa.

5.7. SANCIÓN POR NOTIFICACIONES ILEGALES

Cuando se deje sin efectos una notificación practicada ilegalmente, se impondrá al notificador una multa de diez veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, para ello es importante no solo que el contribuyente se queje ante la autoridad y le manifieste que el notificador al realizar la diligencia cometió algún vicio de fondo y que como consecuencia se debe dejar sin efectos la notificación, sino que para que la autoridad esté en condiciones de imponer la sanción y fincar a cargo del contribuyente ese crédito fiscal, es necesario que exista un documento base de la acción que en este caso sería una resolución al recurso de

revocación, emitida por la Administración Local Jurídica mediante la cual determine dejar sin efectos el acta de notificación por alguna violación a las disposiciones fiscales, o bien una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a través de la cual determine declarar la nulidad del acto administrativo de notificación por algún vicio cometido en perjuicio de los derechos y garantías del contribuyente.

RESUMEN

El capítulo 5 enfoca el procedimiento administrativo de notificación, ya que es muy importante que tanto la autoridad como los contribuyentes conozcan de manera exhaustiva dicho procedimiento, toda vez que en la práctica se puede inclinar la balanza para el lado de la autoridad o para el lado del gobernado, a través de la notificación de los actos y resoluciones administrativas.

En caso de que la autoridad fiscal realice una notificación de manera incorrecta violando el procedimiento, éste se impugnara y le sancionará a la autoridad fiscal y ésta posteriormente al notificador o actuario que haya realizado indebidamente dicha notificación.

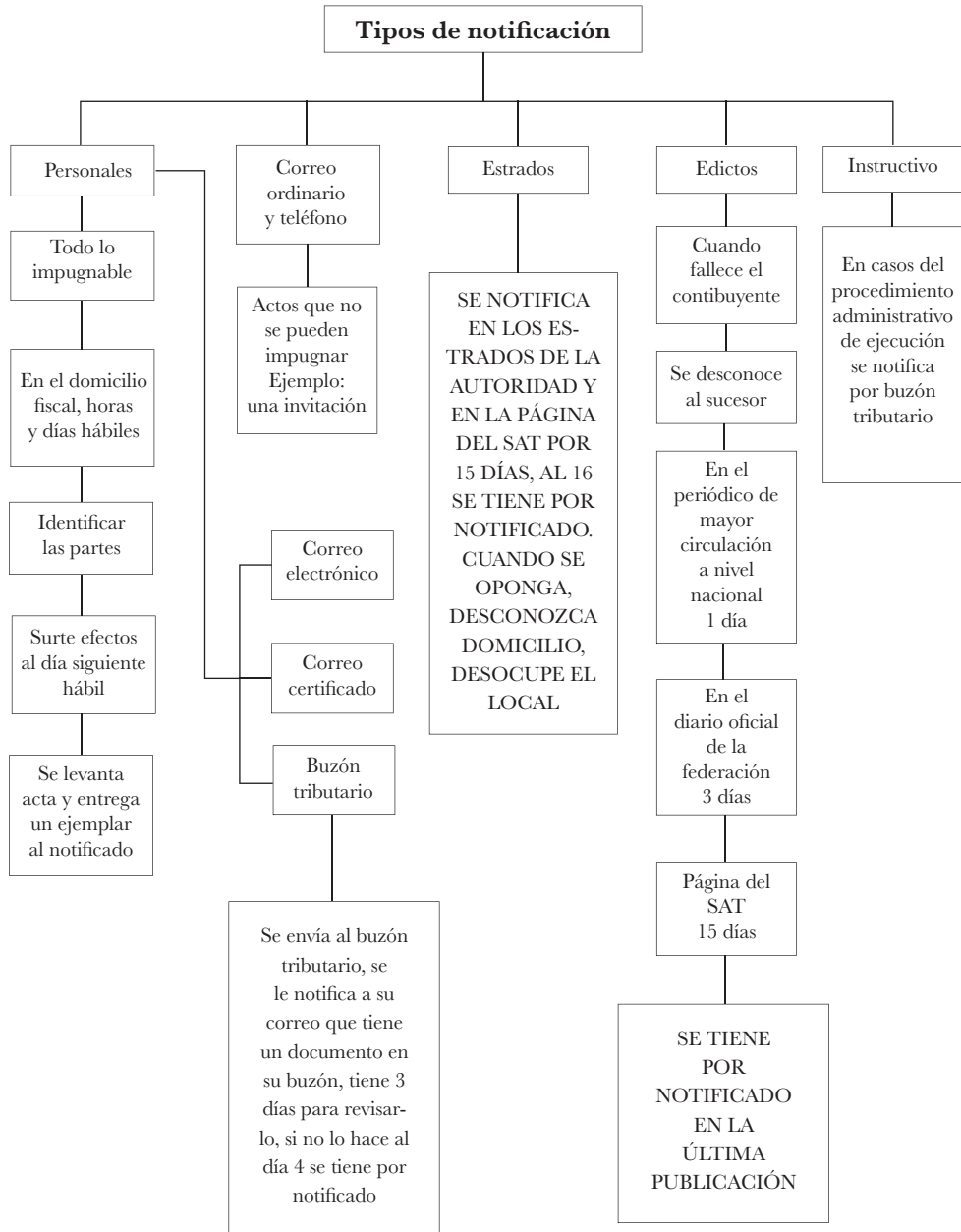
Las notificaciones deben ser personales cuando se pueda impugnar por el notificado, sin embargo existen variantes para cuando surjan algunas figuras que se encuentra en el Código Fiscal, por ejemplo, si una multa se debe notificar de manera personal, porque se puede impugnar, pero el contribuyente destinatario de la notificación falleció y se desconoce al representante de la sucesión pues entonces se realizará por edictos.

Por lo anterior es importante conocer los tipos de notificaciones y como se realiza cada una de ellas, en qué casos procede cada una, los domicilios donde se pueden realizar, los días y horas en que se pueden efectuar, así como los requisitos que deben contener, para que en caso de estar inconforme se pueda impugnar y que se deje sin efectos; este procedimiento no parece tan complicado, sin embargo en la práctica tanto la autoridad como los contribuyentes tratan de sorprender el uno al otro, lo cual lo puede hacer un poco complicado, pero considero que de todos los procedimientos podría ser el más sencillo.

CUESTIONARIO

1. Cite el concepto de notificación.
2. ¿Cuáles son los tipos de notificaciones?
3. ¿Cómo se realiza la notificación por buzón tributario?
4. Describa una notificación personal.
5. ¿Cuáles son las horas y días hábiles para la práctica de notificaciones?
6. ¿Cuál es el domicilio fiscal donde se deberán realizar las notificaciones?
7. ¿Cuál es la sanción que se le impone a los notificadores por realizarlas de manera incorrecta?
8. ¿Cuándo surten efecto las notificaciones por edictos?
9. ¿En qué caso, procede la notificación por instructivo?
10. ¿Cómo se realiza una notificación por estrados?

PROCEDIMIENTO DE NOTIFICACIÓN



CAPÍTULO VI

PROCEDIMIENTO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS

FISCAL

El siguiente capítulo está dedicado al procedimiento para garantizar el interés fiscal que establece el Código Fiscal Federal y que debe llevarse a cabo ante la autoridad, con la finalidad de garantizar que la obligación será cumplida, por lo general se trata de garantizar la obligación sustantiva, que como recordamos es la referida al pago de contribuciones, no así la obligación formal, es importante para la autoridad que siempre se le otorgue una garantía para dar seguridad del cumplimiento de las obligaciones con ella contraída, sin embargo en ocasiones se lleva a cabo el litigio en esta materia sin la garantía correspondiente, más adelante lo analizaremos con detenimiento.

6.1. EL CRÉDITO FISCAL, SU PRIVILEGIO

El Estado como sujeto acreedor de las contribuciones, posee varios privilegios, los cuales a diferencia de los sujetos pasivos que no contamos con ellos, pues nos encontramos en desventaja ante las autoridades fiscales, sin embargo mucho se ha cuestionado si esos privilegios son violatorios a la Constitución Federal o si viola alguna norma jurídica en nuestros perjuicio, y se llega a la conclusión de que el Estado protege los intereses generales y el interés general siempre estará sobre el interés particular.

Por ejemplo, en materia de derecho privado pueden existir 2 personas, una que se llama acreedor y la otra que es el deudor quien firma un pagaré al acreedor, ahora bien, si no se paga la deuda a tiempo el acreedor no puede llegar al domicilio del deudor, entrar al domicilio, tomar bienes y llevárselos cobrándose con ellos la deuda que existe entre ambos, sino que, por el contrario tiene que acudir a un juez para que sea éste quien lleve a cabo todo ese procedimiento de ejecución forzosa, ahora bien, no es lo mismo en el derecho privado, en donde está en juego solamente el patrimonio de 2 personas, a diferencia del derecho fiscal que es de derecho público y que protege el interés general contra los intereses del contribuyente deudor que solo protege sus propios intereses.

Éste es un ejemplo de cómo la autoridad tiene privilegios que van más allá de los que pueda tener el contribuyente, pero todo ello en atención al interés general sobre el particular, ya que de afectarse la recaudación se afectará al gasto público y éste es en beneficio de todos los gobernados incluso hasta para beneficio del sujeto deudor en comento, además que de no contar con ellos el Estado vería entorpecida su función recaudatoria.

6.1.1. El privilegio de poder ejecutar sus propias resoluciones

Este privilegio con que cuenta la autoridad fiscal le permite llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en contra del sujeto deudor para hacer cumplir sus resoluciones, es decir, si el contribuyente determinó su obligación fiscal sustantiva y no cumplió correctamente se le puede fincar un crédito fiscal, que debe pagar una vez que se establezca la época de pago, sin embargo, si no cumple con el pago de manera voluntaria, pues tendrá la autoridad que ejercer de inmediato este procedimiento administrativo de ejecución para hacerlo cumplir aún en contra de la voluntad; lo anterior a diferencia del derecho privado en donde deben acudir ante un juez para que éste dirima la controversia, ya que el acreedor no podría cobrarse de manera forzosa por su propia mano.

6.1.2. Referencia ante otros acreedores

La autoridad fiscal tendrá preferencia a que el deudor le liquide la deuda antes que a cualquier otro acreedor, por ello el artículo 149 del Código Fiscal, establece que el fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Así mismo, establece que en ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Incluso el artículo 159 del mismo ordenamiento legal señala que cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia y que dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro; es decir, de entrada la autoridad asegura el interés fiscal ya que con el embargo practicado se garantiza el cumplimiento de la deuda, toda vez que de no parar el deudor, la autoridad estará en posibilidades de rematar los bienes embargados y cobrarse el adeudo fiscal.

6.1.3. Presunción de legalidad de los actos y resoluciones de la autoridad fiscal

La presunción de legalidad de los actos y resoluciones administrativas es otro privilegio con que cuenta, es decir todos los actos y resoluciones de la autoridad fiscal se presumen legales, claro que como es una presunción pues admite prueba en contrario y para eso tenemos los medios de impugnación para demostrar que los actos de autoridad no son en ocasiones tan legales como se presume.

Es por ello que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales gozarán de validez mientras no se declare lo contrario por algún tribunal, o se declare nulo o se declare la revocación del mismo a través de un recurso de revocación. El gobernado tendrá la posibilidad de negar lisa y llanamente el conocimiento de dicho acto o resolución administrativa y es cuando la carga de la prueba se revierte, al corresponder a la autoridad demostrar que el acto de autoridad se encuentra ajustado a derecho.

Es importante resaltar que el artículo 22 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, establece que la actuación de los contribuyentes se considera de buena fe y que corresponde a la autoridad demostrar la mala fe en caso de que así lo afirmen; con lo anterior se pretende poner en la balanza los derechos de los contribuyentes y equilibrar esa presunción de legalidad de los actos de la autoridad con la buena fe del contribuyente.

Es de suma importancia comentar que no porque los actos de las autoridades se presuman legales van a dejar de cumplir con el principio de legalidad, sino que por el contrario, independientemente de esa presunción de legalidad, deben cumplir con todos y cada uno de los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal Federal y que establece los requisitos mínimos que deben contener tanto los actos como las resoluciones administrativas.

6.1.4. Plazo para impugnar los actos y resoluciones administrativas

Cuando un acto o resolución emitida por las autoridades Fiscales Federales, cause agravio a los derechos de los contribuyentes, el Código Fiscal de la Federación establece que contarán con el plazo de 30 días hábiles para impugnar ese acto o resolución y que las vías para hacerlo son a través de un recurso de revocación ante la misma autoridad mediante un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa; ahora bien la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, en su artículo 13 señala que la autoridad en caso de que considere que su misma resolución o acto le causa agravio contará con un plazo de 5 años para impugnarlo.

Como se puede observar los gobernados contribuyentes cuentan con el plazo de 30 días para impugnar el acto o resolución de las autoridades fiscales, pero si fuese la autoridad quien lo pretenda impugnar, ella contará con el plazo de 5 años. Podríamos preguntarnos qué pasó con el principio de igualdad de las partes dentro del procedimiento, sin embargo como ya se comentó es por la protección del interés general sobre el interés particular.

6.1.5. Derecho de retención

También la autoridad cuenta con el privilegio de retener los bienes que tenga en su poder por causa de un crédito fiscal fincado al gobernado y éste no haya cubierto, ahora bien puede suceder que el contribuyente inconforme interponga algún medio de impugnación y que una vez que ese medio de impugnación se presente ante la autoridad competente para resolverlo, se deberá garantizar el interés fiscal y es entonces cuando la autoridad toma en su poder como garantía un bien mueble o inmueble, con ello afecta el derecho de disposición de la cosa, no así el derecho de propiedad, es decir, solo afecta al sujeto pasivo de la relación tributaria del derecho de disponer del bien, mas no le quita la propiedad, ya que para que el embargado pueda perder la propiedad del bien, es necesario que la autoridad lleve a cabo un remate a través de una subasta pública, o que se lo adjudique en su favor o que lo venda fuera de remate.

Cuando la autoridad encargada de resolver el medio de impugnación interpuesto, y si el contribuyente obtuvo resolución favorable, la autoridad estará en posibilidades de desgravar el embargo y realizar la entrega del bien el sujeto pasivo, sin embargo si por el contrario la autoridad gana, tiene todo el derecho de retener los bienes que ya en posesión para continuar con la siguiente fase que será el remate y el cobro de la deuda fiscal.

Otro ejemplo que podemos citar, es cuando una persona que se encuentra en el extranjero pretende enviarnos algún tipo de mercancía, la cual al pasar por la aduana debe pagar las contribuciones al comercio exterior, en caso de que no se paguen la autoridad las retendrá y no autorizará la entrega de las mismas si no pagamos los impuestos que se hayan causado, en caso de que no se pague dicho crédito fiscal, la autoridad se podrá adjudicar los bienes sujetos al gravamen fiscal que no fue cubierto.

En cuanto al apartado de privilegios de la autoridad fiscal, existen otros que se encuentran en las diversas disposiciones legales, sin embargo como el presente no es el tema central, solo se quiso ilustrar que la autoridad fiscal posee muchos privilegios

que le ayudan en su tarea recaudatoria de contribuciones y por el contrario podría sentir el gobernado que se le deja en estado de indefensión en esas circunstancias.

Sin embargo, siempre el interés general estará sobre el particular y al afectarse a la Tesorería de la Federación con el impago de contribuciones habría problemas para cubrir el presupuesto de egresos y ello afecta a la sociedad y tomando en cuenta que también el sujeto pasivo es parte de la sociedad, pues también se protegen sus intereses.

6.2. LAS DIVERSAS GARANTÍAS EN MATERIA FISCAL

Los privilegios antes mencionados solo son a manera de ejemplos algunos de ellos, toda vez que si buscamos en las diversas leyes fiscales, vamos a encontrar muchos más tanto privilegios relacionados con la sustancia tributaria como privilegios en cuanto a la etapa procesal; ahora bien, independientemente de todos esos privilegios con que cuenta la autoridad fiscal, también existen algunas formas de garantía del interés fiscal que se pueden llevar a cabo independientemente de los referidos privilegios, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en las disposiciones legales para cada uno de ellos, asimismo depende de la autoridad aceptarlo o no de acuerdo a los casos específicos establecidos.

Los tipos de garantía que establece el Código Fiscal Federal son: depósito en dinero, carta de crédito, prenda, hipoteca, fianza, obligación solidaria, embargo en la vía administrativa y títulos valor o cartera de créditos, lo cuales veremos a continuación pero también es importante establecer que entendemos por garantía.

Por garantía del interés podemos entender que: *“Este vocablo está vinculado estrechamente con la facultad económico-coactiva que la ley otorga a las autoridades fiscales, para exigir coactivamente al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su cargo.”*²⁴

Y por Garantía contractual: *“Locución que se refiere a los contratos de garantía cuya finalidad es asegurar el acreedor el pago de su crédito otorgado, y con ello, confianza en el deudor son pues necesariamente contratos accesorios.”*²⁵

6.2.1. El depósito en dinero, carta crédito y otras formas de garantía financiera

La primer forma de garantizar el interés fiscal que se encuentra en el Código

²⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas, (2005). *Diccionario Jurídico Mexicano (D-H)*, Porrúa, México, p.1789.

²⁵ Ídem. p. 1786.

Fiscal de la Federación, es el depósito de dinero, como es sabido la Secretaría de Hacienda existe porque es quien debe llevar a cabo la actividad financiera del Estado, es decir tiene que ver la forma de obtener, administrar y aplicar los ingresos del Estado, asimismo cuenta con la potestad tributaria que como sabemos es la facultad o poder que tiene el Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y aplicarlas al gasto público, por lo tanto la existencia de la autoridad fiscal está enfocada al dinero que ingresa y egresa del Estado así como la forma de obtenerlo, por lo tanto es lógico que la primer forma de garantía pues sea el dinero que al fin de cuentas es lo que persigue esta autoridad.

El artículo 141 fracción I, establece este tipo de garantía y al efecto señala que se puede otorgar en garantía el depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A del Código; asimismo el referido artículo señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar a las instituciones de crédito o casas de bolsa para operar cuentas de garantía del interés fiscal.

Que las instituciones o casas autorizadas tendrán las siguientes obligaciones:

1. Presentar declaración semestral en que manifiesten el nombre y registro federal de contribuyentes de los usuarios de las cuentas de garantía del interés fiscal, así como las cantidades transferidas a las cuentas de los contribuyentes o de la Tesorería de la Federación. La declaración deberá presentarse durante los meses de julio del año de calendario de que se trate y de enero del siguiente año, por el semestre inmediato anterior.
2. Transferir el importe de garantía, más sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación, al día siguiente a aquél en que reciba el aviso que se establezca en las disposiciones fiscales o aduaneras.

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

El Reglamento del Código Fiscal Federal, establece que la garantía del interés fiscal se

otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas o municipios que realicen esas funciones aun cuando tengan otra denominación.

Cuando la garantía del interés fiscal consista en carta de crédito o billete de depósito, se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, según sea el caso. Las garantías del interés fiscal subsistirán hasta que proceda su cancelación en los términos del Código y Reglamento.

Es de señalarse que cuando el ofrecimiento, cancelación, sustitución, ampliación o disminución de la garantía del interés fiscal se presente ante el Servicio de Administración Tributaria, ésta deberá efectuarse a través de la forma oficial o formato electrónico que para tal efecto establezca dicho órgano mediante reglas de carácter general. En cuanto a los gastos que se originen con motivo del ofrecimiento de la garantía del interés fiscal deberán ser cubiertos por el interesado.

En relación con las cartas de crédito que se presenten como garantía del interés fiscal deberán ser emitidas por las instituciones de crédito registradas para tal efecto ante el Servicio de Administración Tributaria.

Las modificaciones a las cartas de crédito por ampliación o disminución del monto máximo disponible o por prórroga de la fecha de vencimiento, se deberán realizar conforme al procedimiento que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

No se aceptarán como garantía del interés fiscal las cartas de crédito que contengan datos, términos y condiciones distintos a los establecidos en las formas oficiales o formatos electrónicos aprobados por el Servicio de Administración Tributaria.

La autoridad fiscal requerirá el importe garantizado mediante la carta de crédito en el domicilio que para tales efectos se señale en la propia carta de crédito, teniéndose por realizado el requerimiento en la fecha y hora de su presentación ante la institución de crédito que la emitió. Dicho requerimiento indicará el número de la carta de crédito y el monto requerido, el cual podrá ser por la cantidad máxima por la que fue emitida la misma o por varias cantidades inferiores hasta agotar el importe máximo por el que fue expedida.

Las instituciones de crédito realizarán el pago de las cartas de crédito mediante transferencia electrónica de fondos a la cuenta de la Tesorería de la Federación o a la cuenta del organismo descentralizado competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, el mismo día del requerimiento o a más tardar dentro de las 48 horas siguientes a aquélla en que reciban el requerimiento de pago emitido por la autoridad fiscal.

En caso de que las instituciones de crédito no realicen el pago de las cartas de crédito en el plazo señalado en el párrafo anterior, las cantidades garantizadas deberán pagarse actualizadas por el periodo comprendido entre la fecha en que se debió efectuar el pago y la fecha en que el mismo se realice, de conformidad con lo establecido en el artículo 17-A del Código. En este supuesto se causarán recargos por concepto de indemnización al fisco federal, conforme a lo dispuesto por el artículo 21 del citado ordenamiento, a partir de la fecha en que debió hacerse el pago correspondiente y hasta que el mismo se efectúe.

Una vez efectuada la transferencia electrónica de fondos, la institución de crédito de que se trate deberá enviar a la Tesorería de la Federación por conducto del Servicio de Administración Tributaria o al organismo descentralizado competente para cobrar coactivamente créditos fiscales el comprobante de la operación y del pago realizado.

6.2.2. Prenda o hipoteca

La Garantía del interés fiscal consistente en prenda o hipoteca, se encuentra establecida en el artículo 141 fracción II del Código Fiscal de la Federación. Asimismo el procedimiento para llevar a cabo la presentación ofrecimiento y admisión de este tipo de garantías se encuentra regulado en el reglamento del Código Fiscal en su artículo 93, el cual señala que la prenda o hipoteca se constituirán conforme a lo siguiente:

I. La prenda se constituirá sobre bienes muebles por el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese porcentaje y deberá inscribirse en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga o el propio contrato de prenda estén sujetos a esta formalidad.

No se aceptarán en prenda los bienes de fácil descomposición o deterioro; los que se encuentren embargados, ofrecidos en garantía, o con algún gravamen o afectación; los sujetos al régimen de copropiedad, cuando no sea posible que el Gobierno Federal asuma de manera exclusiva la titularidad de todos los derechos; los afectos a algún fideicomiso; los que por su naturaleza o por disposición legal estén fuera del comercio y aquéllos que sean inembargables en términos del Código; así como las mercancías de procedencia extranjera, cuya legal estancia no esté acreditada en el país, los semovientes, las armas prohibidas y las materias y sustancias inflamables, contaminantes, radioactivas o peligrosas.

La garantía a que se refiere esta fracción podrá otorgarse mediante prenda bursátil relativa a inversiones en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro

Nacional de Valores, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a instituciones y a corredores públicos para mantener en depósito determinados bienes que se otorguen en prenda, y

II. La hipoteca se constituirá sobre bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o del valor catastral. A la solicitud respectiva se deberá acompañar el certificado del Registro Público de la Propiedad que corresponda, expedido con un máximo de tres meses de anticipación a la fecha de la solicitud, en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar no podrá exceder del 75% del valor.

El otorgamiento de la garantía a que se refiere esta fracción se hará mediante escritura pública que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad que corresponda y contener los datos del crédito fiscal que se garantice.

El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año.

6.2.3. Fianza

La figura de la fianza, es complicada, toda vez que las autoridades fiscales cuando el sujeto directo obligado incumple con su obligación, se busca la forma de cobrar dicha deuda a la afianzadora, sin embargo éstas cuentan con abogados expertos en dicha materia, por lo que se dificulta su cobro, por lo que resulta más afectivo el depósito o embargo en la vía administrativa.

Esta es también una forma a través de la cual se puede garantizar el interés fiscal, de acuerdo a lo señalado en el artículo 141 del Código en su fracción III; de igual forma este ordenamiento jurídico señala que tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución con las siguientes modalidades:

a) La autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora, acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Para ello la afianzadora designará, en cada una de las regiones competencia de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, un apoderado para recibir requerimientos de pago y el domicilio para dicho efecto, debiendo informar de los

cambios que se produzcan dentro de los quince días siguientes al en que ocurran. La citada información se proporcionará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que se publicará en el Diario Oficial de la Federación para conocimiento de las autoridades ejecutoras. Se notificará el requerimiento por estrados en las regiones donde no se haga alguno de los señalamientos mencionados.

b) Si no se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate, en bolsa, valores propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, y le envíe de inmediato su producto.

En el caso de que las instituciones de fianzas interpongan medios de defensa en contra del requerimiento de pago y no obtengan resolución favorable, las cantidades garantizadas deberán pagarse actualizadas por el periodo comprendido entre la fecha en que se debió efectuar el pago y la fecha en que se paguen dichas cantidades. Asimismo, causarán recargos por concepto de indemnización al Fisco Federal por falta de pago oportuno, mismos que se calcularán sobre las cantidades garantizadas actualizadas por el periodo mencionado con anterioridad, aplicando la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización citado.

La tasa de recargos para cada uno de los meses del periodo mencionado, será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, y se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir de que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Los recargos mencionados se causarán hasta por 5 años. Asimismo, el Reglamento del Código señala que la póliza en la que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad fiscal que sea competente para cobrar coactivamente el crédito fiscal de que se trate.

6.2.4. Obligación solidaria

La garantía consistente en obligación solidaria asumida por un tercero, encuentra su fundamento en el artículo 141 fracción IV del Código Fiscal Federal; este tipo de garantía consiste en que un tercero que no tiene nada que ver con el procedimiento que existe entre autoridad y gobernado, *motu proprio* decide asumir la obligación que en un momento dado el obligado directo no pueda llevar a cabo por lo que, acude a la autoridad y manifiesta mediante un escrito que desea ser obligado solidario del

contribuyente, para que en caso de que éste no cumpla con la obligación contraída asumirse obligado solidario y quien cumpla, asimismo debe acreditar que cuenta con solvencia económica para cubrir la obligación sustantiva que está a cargo del deudor.

Ahora bien, una vez que la autoridad acepta este tipo de garantía, quien decidió ser obligado solidario una vez formalizada esta garantía, automáticamente se convierte en responsable solidario, es decir, de ser un obligado solidario ahora pasa a ser responsable solidario del contribuyente deudor; lo anterior, porque así lo expresa el artículo 26 fracción VIII, el cual establece que son responsables solidarios con los contribuyentes, quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

De igual forma el Reglamento del Código en el artículo 95, señala que para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá sujetarse a lo siguiente:

1. Manifestar su voluntad de asumir la obligación solidaria, mediante escrito firmado ante fedatario público o ante la autoridad fiscal que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, en este último caso la manifestación deberá realizarse ante la presencia de dos testigos.

El escrito a que se refiere el párrafo anterior deberá ser firmado por el interesado y tratándose de personas morales, por el administrador único o, en su caso, por la totalidad de los miembros del Consejo de Administración. Cuando en los estatutos sociales de la persona moral interesada el presidente del Consejo de Administración tenga conferidas las mismas facultades de administración que el propio Consejo, bastará la firma de éste para tener por cumplido el requisito. Las personas a que se refiere este párrafo deberán contar con el certificado de firma electrónica avanzada expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por un prestador de servicios en los términos del Código;

2. Tratándose de personas morales, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social pagado y la persona moral de que se trate no deberá haber tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios fiscales regulares o, en su caso, ésta no deberá haber excedido del 10% de su capital social pagado, y

3. Tratándose de persona física, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de sus ingresos declarados en el ejercicio fiscal, sin incluir el 75% de los ingresos declarados para los efectos del impuesto sobre la renta como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso.

6.2.5. Embargo en la vía administrativa

En cuanto al embargo en la vía administrativa recordemos que este es una forma de garantía del interés fiscal, al igual que puede ser un embargo precautorio o provisional, solo que en este tipo de embargo por lo general el contribuyente va hacia la autoridad con la finalidad de dar en garantía algún bien de su propiedad para garantizar una obligación que ya ha sido notificada; en el embargo precautorio, por lo general es la autoridad quien va al contribuyente deudor y realiza la traba del embargo al tener el temor fundado de que éste puede llegar a ocultarlos, venderlos destruirlos, con la única finalidad de no ser solvente y pagar su deuda con la autoridad fiscal.

Estos tipos de embargos fungen como garantías que posteriormente se pueden convertir en embargos definitivos si el sujeto deudor no cumple con la obligación asumida, por lo que al convertirse en definitivo el embargo el siguiente procedimiento es el remate de dichos bienes para estar en posibilidad de cubrir la deuda que se haya contraído por el sujeto pasivo de la relación tributaria.

El Reglamento del Código en su artículo 97, menciona que el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

1. Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá presentar los documentos y cumplir con los requisitos que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general;
2. El contribuyente señalará los bienes de su propiedad sobre los que deba trabarse el embargo, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal y cumplir los requisitos y porcentajes que establece el artículo 93 del Reglamento. No serán susceptibles de embargo los bienes a que se refiere el artículo 156, fracción II, inciso c) del Código;
3. Tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el contribuyente y en el caso de personas morales, su representante legal. Cuando a juicio de la autoridad fiscal exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán con la persona que designe la autoridad fiscal;
4. Deberá inscribirse en el registro público que corresponda el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad, y
5. Antes de la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, deberán cubrirse los gastos de ejecución y gastos extraordinarios que puedan ser determinados en términos del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

6.2.6. Títulos de crédito o cartera de créditos

Estos tipos de garantía del interés fiscal se pueden ofrecer solo en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera otra forma de las ya estudiadas, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, como opera la garantía del interés fiscal a través del embargo de la cartera de créditos, pues existe como acreedor la autoridad fiscal y como sujeto deudor el contribuyente, pero a su vez este contribuyente es acreedor de otros que son sus deudores, por lo tanto al no contar con otros bienes para garantizar solicita a la autoridad fiscal que le embargue la cartera de clientes o de créditos, pero como ya lo dijimos solo es garantía si el contribuyente deudor cumple con su obligación fiscal, la autoridad destrabara el embargo y los deudores del contribuyente ni cuenta se dieron que esa cartera de clientes estuvo embargada por Hacienda.

En el caso de que el contribuyente deudor no cumpla con su obligación fiscal, ahora si el siguiente paso del procedimiento es por parte de la autoridad al girar, un oficio a cada uno de los deudores del contribuyente y solicitarles que en lugar de que vayan a realizar el pago al contribuyente, lo efectúen ante la misma autoridad fiscal, y que en caso de hacer caso omiso del requerimiento de pago que les haga se les sancionará con doble pago, sanción que se encuentra establecida en el artículo 160 del Código Fiscal, el cual establece que el embargo de créditos será notificado directamente por la oficina ejecutora a los deudores del embargado, para que no hagan el pago de las cantidades respectivas a éste, sino en la caja de la citada oficina, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.

Ahora bien, si en cumplimiento de lo anteriormente dispuesto se paga un crédito cuya cancelación deba anotarse en el registro público que corresponda, la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que, dentro de los cinco días siguientes al que surta efectos la notificación, firme la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba constar el finiquito y en caso de abstención del titular de los créditos embargados transcurrido el plazo indicado el jefe de la oficina ejecutora firmará la escritura o documentos relativos en rebeldía de aquél y lo hará del conocimiento del registro público que corresponda, para los efectos procedentes.

6.3. ANTE QUIEN SE OFRECE LA GARANTÍA

La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad fiscal

competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, para que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente, según lo establecido en el Reglamento del Código Fiscal.

Para calificar la garantía del interés fiscal, la autoridad fiscal deberá verificar que se cumplan los requisitos que establecen el Código y el Reglamento en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubre los conceptos que señala el artículo 141 del Código. Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este párrafo la autoridad requerirá al promovente a fin de que, en un plazo de quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido, en caso contrario no se aceptará la garantía. El plazo establecido en el artículo 141, quinto párrafo del Código se suspenderá hasta que se emita la resolución en la que se determine la procedencia o no de la garantía del interés fiscal.

La autoridad fiscal podrá aceptar la garantía ofrecida por el contribuyente aun y cuando ésta no sea suficiente para garantizar el interés fiscal de acuerdo con lo establecido en el artículo 141 del Código, instaurando el procedimiento administrativo de ejecución por el monto no garantizado.

6.4. CONCEPTOS QUE COMPRENDE LA GARANTÍA DE INTERÉS FISCAL

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, (impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras), los accesorios causados (gastos de ejecución, recargos, indemnización del 20%, y multas), así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento; recordemos que es una garantía, por lo tanto debe cubrir el adeudo contraído y un poco más por lo general cuando se trata de garantizar el interés fiscal es 3 a 1, es decir si lo que debe el contribuyente es 15 pesos pues se tiene que garantizar con un bien cuyo valor sea de 45 pesos, lo anterior atendiendo a que se va actualizando por el trascurso del tiempo además se van generando intereses moratorios y si además lo que se busca es garantizar para que se nos autorice a pagar en parcialidades pues se proyectarán además de los intereses moratorios, los intereses por financiamiento por el plazo en que dure el pago en parcialidades.

Asimismo si concluye el período y en tanto no se pague el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

6.5. CASOS EN LOS CUALES PROCEDE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL

La garantía del interés fiscal se debe otorgar cuando la ley fiscal lo establezca, ya que en el artículo 142 señala algunos casos en los cuales se debe garantizar el interés fiscal, pero es una lista enunciativa, no limitativa, porque existen otros casos que no se encuentran en ese dispositivo legal y que sin embargo también se debe otorgar la garantía. Ahora bien esos casos son los siguientes:

1. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
2. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que sean cubiertos en parcialidades.
3. Se solicite la aplicación del producto en los términos del Artículo 159 del Código.
4. En los demás casos que señalen los ordenamientos y las leyes fiscales.

En el último supuesto, es en donde incluimos a los demás como por ejemplo también se debe garantizar el interés fiscal cuando se presente un recurso de revocación o de inconformidad ante la autoridad fiscal, o bien cuando se presente una demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

6.6. FORMAS DE HACER EFECTIVAS LAS GARANTÍAS DEL INTERÉS FISCAL

Las formas en que se pueden hacer efectivas las garantías es a través del procedimiento administrativo de ejecución, claro siempre y cuando se trate de las garantías consistentes en prenda o hipoteca, obligación solidaria asumida por tercero o bien embargo en la vía administrativa.

Ya que si se trata de la garantía consistente en depósito en dinero, una vez que quede firme la deuda, la autoridad fiscal solicitará a la institución ante quien se encuentre efectuado el depósito para que realice la aplicación del depósito en favor de la Tesorería de la Federación.

En caso de que la garantía consista en fianza otorgada por institución autorizada para tal efecto, la forma de hacerla efectiva es a través de procedimiento administrativo de ejecución, pero no el que tradicionalmente conocemos y que es aplicado a cualquier otro contribuyente deudor, sino que se realiza mediante un procedimiento especial que contempla el Código Fiscal de la Federación.

6.7. PLAZOS PARA PRESENTAR LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

La garantía del interés fiscal deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos del Código; como puede ser cuando se presente un recurso de revocación o un procedimiento para la resolución de controversias establecido en un tratado para evitar la doble tributación, el Código Fiscal en su artículo 144 establece que si se interpone el recurso de revocación en tiempo y forma no se está obligado a garantizar, sino hasta que sea resuelto el medio de impugnación, contando con 10 días posteriores contados a partir de que haya surtido efectos la notificación de la resolución al recurso planteado.

6.8. SUSTITUCIÓN DE GARANTÍAS

Una de las preguntas comunes que realizan las personas que pretenden garantizar el interés fiscal ante la autoridad fiscal, es ¿puedo garantizar el interés fiscal con solo una forma de garantía o puedo combinar las garantías o sustituirlas por otras que me causen menos perjuicio?, cuestionamiento que es contestado por el artículo 100 del Reglamento del Código, que señala que para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito podrán combinarse las diferentes formas que al efecto establece el artículo 141 del Código, así como sustituirse entre sí, en cuyo caso antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la garantía sustituta, siempre y cuando no sea exigible la que se pretende sustituir.

La garantía constituida podrá garantizar uno o varios créditos fiscales siempre que la misma comprenda los conceptos previstos en el artículo 141, segundo párrafo del Código.

6.9. PROCEDENCIA DE LA CANCELACIÓN DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

En cuanto al tiempo en el cual procede la cancelación de la garantía el Reglamento en su artículo 101 señala que La cancelación de la garantía del interés fiscal procederá en los siguientes casos:

1. Por sustitución de garantía;
2. Por el pago del crédito fiscal;
3. Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía;

4. Cuando se cumpla la fecha de la vigencia de la garantía, y
5. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

La garantía del interés fiscal podrá disminuirse o sustituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago parcial del mismo, o por cumplimiento a una resolución definitiva dictada por autoridad competente en la que se haya declarado la nulidad lisa y llana o revocado la resolución que determina el crédito fiscal, dejando subsistente una parte del mismo.

El mismo Reglamento señala que el contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico podrán presentar solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad fiscal que la haya exigido o recibido, a la que deberá acompañar los documentos que acrediten la procedencia de la cancelación.

La autoridad fiscal cancelará las garantías ofrecidas cuando se actualice la causal para ello, informando de dicha situación al contribuyente que ofreció la garantía.

Las garantías que se hubieran inscrito en el registro público que corresponda, se cancelaran mediante oficio de la autoridad fiscal al citado registro.

Es importante hacer una reflexión, el Código Fiscal señala que no existirá ninguna dispensa de garantía, es decir que todos deben presentar su garantía cuando lo establezca la ley, sin embargo el reglamento en su artículo 103 señala que las autoridades fiscales podrán dispensar, en términos del artículo 52 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, el otorgamiento de garantía tratándose de créditos fiscales a cargo de contribuyentes que sean entidades paraestatales de la Administración Pública Federal sujetas a control presupuestal; ahora lo importante es pensar que si el reglamento puede ir más allá de lo que establece la ley digo pensando en la jerarquía de leyes si la ley ordinaria no puede ir en contra de la Constitución, entonces el Reglamento no puede ir más allá de la ley, pero eso será motivo de otra reflexión.

RESUMEN

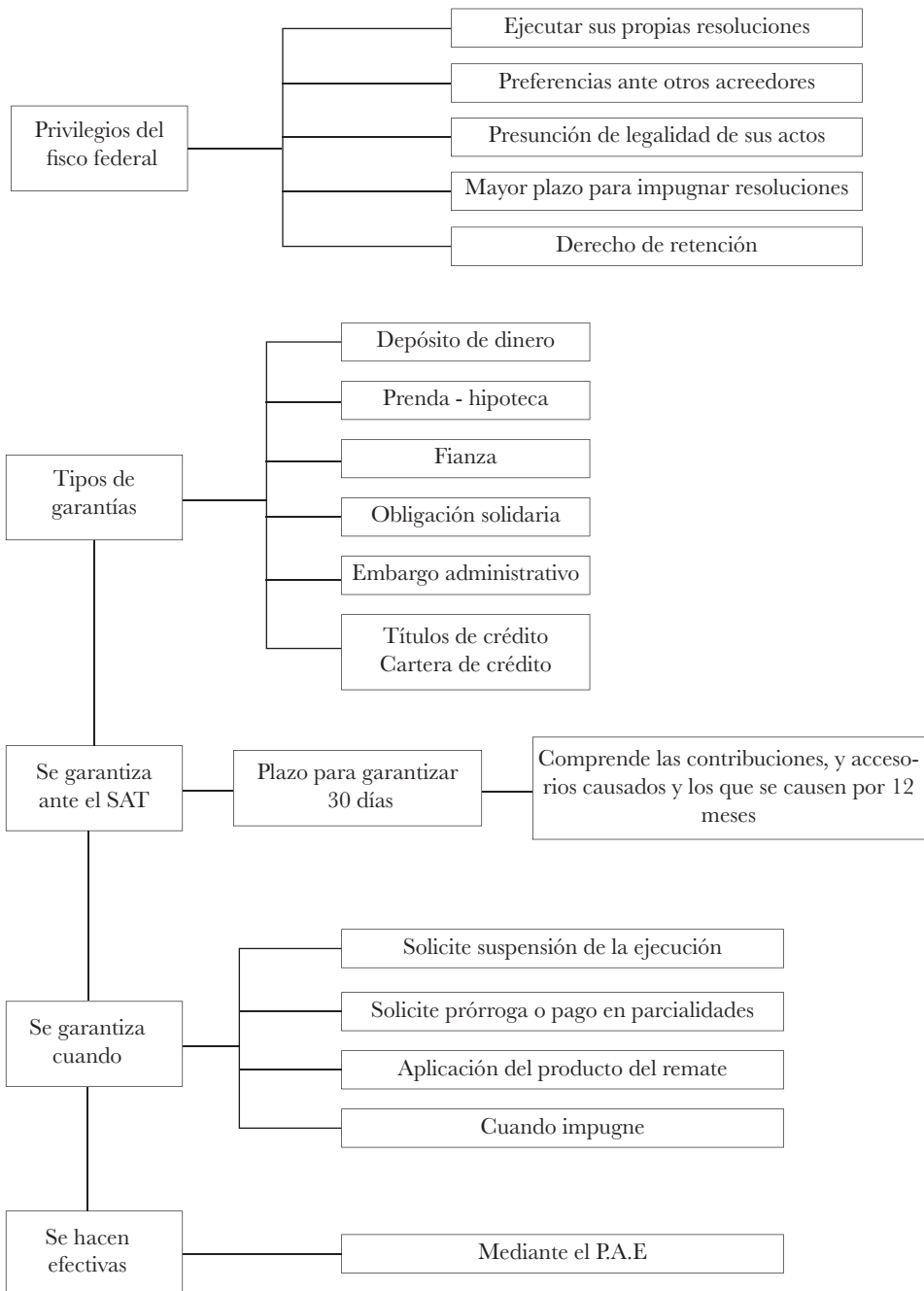
La garantía del interés fiscal, es uno de los procedimientos que todos los contribuyentes deben conocer, toda vez que existen diferentes beneficios que se pueden obtener ante las autoridades fiscales y para todos ellos se solicita que se garantice el interés fiscal, sin embargo en ocasiones por desconocimiento, no se hace uso de dichas figuras tributarias, por ejemplo la solicitud de pagar en parcialidades o que se difiera el pago de una contribución, cuando ésta sea muy alta.

En de suma importancia conocer los privilegios con los que cuentan los créditos fiscales, para poder utilizarlos en nuestro favor, así como los diferentes tipos de garantías que existen, saber que se pueden ofrecer, que la autoridad las calificará antes de admitirlas. Todos esos requisitos se deben estudiar con antelación para evitar tramites exhaustivos y lentos que traerán como consecuencia que los procedimientos se atrasen y por consecuencia los créditos fiscales se incrementen con la actualización y los recargos correspondientes; este procedimiento como el pasado de notificación, no es tan complicado, sin embargo, es importante conocerlo para que en la práctica podamos utilizarlo sin contra tiempos, ya que además se puede jugar con las garantías, es decir se pueden combinar o sustituir y en la práctica he visto como el cliente paga al abogado fiscalista por el solo procedimiento de sustitución.

CUESTIONARIO

1. ¿Cuál es el concepto de garantía?
2. Mencione dos privilegios que tienen los créditos fiscales
3. ¿Cuáles son los tipos de garantías?
4. ¿Cuál es el plazo general para garantizar el interés fiscal?
5. ¿Ante quién se garantiza el interés fiscal?
6. ¿Qué comprende la garantía?
7. ¿En qué casos se garantiza el interés fiscal?
8. ¿En qué consiste el embargo en la vía administrativa?
9. Describa la garantía a través de obligado solidario
10. Explique el embargo de la cartera de clientes.

PROCEDIMIENTO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL



CAPÍTULO VII

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA

ADUANERA

En materia aduanera existen los procedimientos administrativos consistentes en la retención de mercancías, cuando se detecta que no cumplen con los requisitos para internarse legalmente al país, la suspensión de la libre circulación, cuando se detecta que existen mercancías en transporte y que no han cumplido con los requisitos para su legal estancia y tenencia en territorio nacional, el procedimiento de embargo precautorio, como medio de garantía del interés fiscal, para cubrir el pago de las futuras sanciones económicas que se impondrán por no haber cumplido en tiempo y forma con las obligaciones fiscales y el procedimiento administrativo en materia aduanera, denominado en el ámbito fiscal como PAMA.

El procedimiento administrativo en materia aduanera es un procedimiento enfocado al comercio exterior, es decir el encargado de vigilar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional y cuya finalidad es evitar el contrabando de mercancías, la evasión de impuestos, proteger el comercio nacional del extranjero, entre otras funciones, por ello en el presente capítulo analizaremos los diferentes aspectos que se llevan a cabo durante el procedimiento administrativo en materia aduanera.

Es importante resaltar que aun y cuando este procedimiento no se encuentra en el Código Fiscal Federal que es el que regula los procedimientos, se encuentra establecido en una ley ordinaria como lo es, la Ley Aduanera, siendo importante su análisis, ya que es el único capítulo que ocuparemos para el comercio exterior, no obstante que más adelante analizaremos los medios de defensa que tenemos ante las violaciones a tratados internacionales que también es parte del comercio exterior, sin embargo, aquí estamos analizando los procedimientos que de oficio lleva a cabo la autoridad como lo es el PAMA.

7.1. PROCEDIMIENTO DE RETENCIÓN DE MERCANCÍAS EN LAS ADUANAS

En cuanto a la retención de mercancías que efectúa la autoridad fiscal en las aduanas, comentaremos que éste es un privilegio con el cual cuenta la autoridad hacendaria, toda vez que, es la autoridad legitimada para llevar a cabo la vigilancia de la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, por lo que es correcto que si el sujeto pasivo de la relación tributaria no ha pagado la contribución denominada impuestos al comercio exterior por la importación de dichos productos, puede la autoridad retener la mercancía hasta que cumpla con las obligaciones establecidas en la Ley Aduanera, su Reglamento y Ley de comercio exterior, ya sea impuesto general de importación o de exportación, así como lo señalado en las reglas generales en materia de comercio exterior y algunas circulares en esta materia.

Las autoridades aduaneras, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, procederán a la retención de las mercancías o de los medios de transporte, en los siguientes casos:

- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o verificación de mercancía en transporte, no se presente el documento en el que conste el depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía en el caso de que el valor declarado sea inferior al precio estimado.
 - Cuando con motivo del reconocimiento aduanero no se acredite el cumplimiento de normas oficiales mexicanas de información comercial.
- Asimismo, procederá la retención de los medios de transporte de las mercancías que hubieran ocasionado daños en los recintos fiscales, en este supuesto las mercancías no serán objeto de retención.

Las autoridades aduaneras en el acta de retención que para tal efecto se levante, harán constar la fundamentación y motivación que da lugar a la retención de la mercancía o de los medios de transporte, debiendo señalarse al interesado que tiene un plazo de quince días, para que presente la garantía correspondiente o de treinta días para que dé cumplimiento a las normas oficiales mexicanas de información comercial o se garanticen o paguen los daños causados al recinto fiscal por el medio de transporte, apercibiéndolo que de no hacerlo, la mercancía o el medio de transporte, según corresponda, pasarán a propiedad del fisco federal, sin que para ello se requiera notificación de resolución alguna. Los plazos señalados se computarán a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del acta de retención.

7.2. PROCEDIMIENTO DE EMBARGO PRECAUTORIO DE MERCANCÍAS

De igual forma es importante resaltar que la autoridad aduanera está facultada para realizar un embargo precautorio, figura que no obstante regula el código fiscal de la federación, también lo encontramos en la ley aduanera.

Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:

- Cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado o cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno.

- Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujeta a las regulaciones y restricciones no arancelarias y no se acredite su cumplimiento o sin acreditar el cumplimiento de las normas oficiales mexicanas o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias. Tratándose de las normas oficiales mexicanas de información comercial, sólo procederá el embargo cuando el incumplimiento se detecte en el ejercicio de visitas domiciliarias o verificación de mercancías en transporte.
- Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia, o se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas. En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.
- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.
- Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.
- Cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero.
- Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, salvo que se haya otorgado garantía.
- Tratándose de los dos últimos párrafos, se requerirá una orden emitida por la autoridad aduanera competente en términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, o verificación de mercancías en transporte.
- El medio de transporte quedará como garantía del interés fiscal, salvo que se cumpla con los requisitos y las condiciones que establezca el Reglamento.

En algunos casos el embarque quedará como garantía del interés fiscal, salvo que se trate de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, en este caso, sólo se procederá al embargo de la totalidad del excedente, permitiéndose inmediatamente la salida del medio de transporte y del resto de la mercancía correctamente declarada.

7.2.1 Sustitución del embargo precautorio

El embargo precautorio de las mercancías podrá ser sustituido por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación, excepto en los casos señalados en el artículo 183-A de la Ley Aduanera.

En los casos a que se refiere el artículo 151, fracción VII de la Ley, el embargo precautorio sólo podrá ser sustituido mediante depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía en los términos del artículo 86-A, fracción I de la misma legislación. Cuando las mercancías embargadas no se encuentren sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el embargo precautorio podrá ser sustituido por depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía, por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el valor de transacción de las mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley, que se haya considerado para practicar el embargo precautorio.

En los casos en que el infractor cumpla con las regulaciones y restricciones no arancelarias en un plazo de treinta días a partir de la notificación del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, podrá autorizarse la sustitución del embargo precautorio de las mercancías embargadas, conforme a lo señalado en el primer párrafo de este artículo.

7.2.2 Determinación de créditos fiscales cuando no aplique embargo precautorio

En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el embargo precautorio, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento administrativo en materia aduanera.

Tratándose de mercancías de difícil identificación, que requieran la toma de

muestras para identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, se realizará dicha toma de acuerdo con el procedimiento que al efecto prevé el reglamento, para su análisis y dictamen conducentes.

Una vez obtenido el dictamen correspondiente, resultado del análisis practicado a las muestras de mercancías de difícil identificación, se notificarán al interesado mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos, dentro del plazo de seis meses contados a partir del acta de toma de muestras correspondientes, y se continuará el procedimiento administrativo en materia aduanera.

7.2.3 Mercancías excedentes o no declaradas embargadas

Tratándose de mercancías excedentes o no declaradas embargadas a maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, cuando dentro de los diez días siguientes a la notificación del acta de inicio del procedimiento, el interesado presente escrito en el que manifieste su consentimiento con el contenido del acta, la autoridad aduanera que hubiera iniciado el procedimiento podrá emitir una resolución provisional en la que determine las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas y las sanciones que procedan. Cuando el interesado en un plazo de cinco días a partir de que surta efectos la notificación de la resolución provisional acredite el pago de las contribuciones, accesorios y multas correspondientes y, en su caso, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, la autoridad aduanera ordenará la devolución de las mercancías.

7.2.4 Mercancías extranjeras ilegales encontradas durante la práctica de una visita domiciliaria

Si durante la práctica de una visita domiciliaria se encuentra mercancía extranjera cuya legal estancia en el país no se acredite, los visitadores procederán a efectuar el embargo precautorio y cumpliendo con las formalidades que se establecen para el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera. El acta de embargo, en estos casos, hará las veces de acta final en la parte de la visita que se relaciona con los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias de las mercancías embargadas. En este supuesto, el visitado contará con un plazo de diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de dicha acta, para acreditar la legal estancia en el país de las mercancías embargadas y ofrecerá las pruebas dentro de este plazo. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo establecido en el código fiscal de la federación. Desahogadas las pruebas se dictará la resolución determinando, en su caso, las contribuciones y

cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedentes, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes. De no emitirse la resolución definitiva en el término de referencia, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

7.2.5 Mercancías perecederas, animales vivos o automóviles o camiones embargados precautoriamente

Tratándose de mercancías perecederas, de fácil descomposición o deterioro, de animales vivos, que sean objeto de embargo precautorio y que dentro de los diez días siguientes a su embargo, no se hubiere comprobado su legal estancia o tenencia en el país, el Servicio de Administración Tributaria podrá proceder a su destrucción, donación o asignación. En lo que refiere a vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones serán transferidas para su venta al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a su embargo siempre que no se hubiere comprobado su legal estancia o tenencia en el país.

Respecto de las mercancías embargadas, cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero; o cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, si dentro de los diez días siguientes a su embargo, no se hubieran desvirtuado los supuestos que hayan dado lugar al embargo precautorio, se procederá a su destrucción, donación, asignación o transferencia para venta.

Cuando una resolución definitiva ordene la devolución de las mercancías y la autoridad aduanera haya comunicado al particular que existe imposibilidad para devolver las mismas, el particular podrá optar por solicitar la entrega de un bien sustituto con valor similar, salvo que se trate de mercancías perecederas, de fácil descomposición, de animales vivos, de vehículos automotores, aeronaves.

En el caso de que el Servicio de Administración Tributaria haya procedido a la destrucción, donación, asignación o transferencia para venta de la mercancía, la

resolución definitiva que ordene la devolución de la misma, considerará el valor determinado en la clasificación arancelaria, cotización y avalúo practicado por la autoridad aduanera competente con motivo del procedimiento administrativo en materia aduanera, actualizándolo en los términos establecidos del Código Fiscal de la Federación hasta que se dicte la resolución que autoriza el pago.

7.2.6 Entrega de un bien sustituto

El embargo precautorio de las mercancías podrá ser sustituido por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación.

En los casos a que se refiere el artículo 151, fracción VII de la ley aduanera, el embargo precautorio sólo podrá ser sustituido mediante depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía en los términos del artículo 86-A, fracción I de la Ley. Cuando las mercancías embargadas no se encuentren sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el embargo precautorio podrá ser sustituido por depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía, por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el valor de transacción de las mercancías idénticas o similares que se haya considerado para practicar el embargo precautorio. En los casos en que el infractor cumpla con las regulaciones y restricciones no arancelarias en un plazo de treinta días a partir de la notificación del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, podrá autorizarse la sustitución del embargo precautorio de las mercancías embargadas, conforme a lo señalado en el primer párrafo de este artículo.

7.2.7 Resolución favorable obtenida por un particular

El particular que obtenga una resolución administrativa o judicial firme, que ordene la devolución o el pago del valor de la mercancía o, en su caso, que declare la nulidad de la resolución que determinó que la mercancía pasó a propiedad del fisco federal, y acredite mediante documento idóneo tener un derecho subjetivo legítimamente reconocido sobre los bienes, podrá solicitar al Servicio de Administración Tributaria la devolución de la mercancía, o en su caso, el pago del valor de la mercancía, dentro del plazo de dos años, contados a partir de que la resolución o sentencia haya causado ejecutoria.

Cuando la persona que obtenga una resolución administrativa o judicial firme, de manera excepcional sea distinta a quien acredite tener el derecho subjetivo legítimamente reconocido sobre los bienes, ambos deberán solicitar el resarcimiento en forma conjunta, designando a una de ellas de común acuerdo como el

titular del derecho.

7.3 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA

En materia de comercio exterior también existe un procedimiento para analizar las obligaciones en materia fiscal. La finalidad de este procedimiento es establecer los elementos indispensables con los que debe contar el gobernado y que no obstante que se encuentran en las constitución federal, también la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que debe existir un procedimiento que cumpla con el debido proceso, como ya se describió en los capítulos precedentes, y sin los cuales los procedimientos que lleve a cabo la autoridad fiscal resultarían violatorios a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la finalidad del procedimiento administrativo en materia aduanera, es determinar las contribuciones omitidas por los gobernados, así como establecer las sanciones administrativas que correspondan, como pueden ser las multas y la adjudicación de los bienes que se hayan internado a territorio nacional, sin el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

7.3.1 *Concepto*

El procedimiento administrativo en materia aduanera se encuentra definido por Hugo Carrasco Iriarte en su diccionario de derecho fiscal, y señala que es el “*conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera y su Reglamento, ligados en forma sucesiva, con la finalidad de determinar las contribuciones omitidas.*”²⁶

7.3.2 *Acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera*

Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos en la ley aduanera, el acta de inicio de dicho procedimiento debe contener:

- La identificación de la autoridad que practica la diligencia.
- Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento.
- La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías.

²⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. (2007). *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3ª Edic., Oxford, México, p. 617.

- La toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

Otro de los requisitos es que la autoridad deberá requerir al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento administrativo en materia aduanera, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción.

Se apercibirá al interesado de que si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará; que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana.

7.3.3 Plazo para que el interesado ofrezca las pruebas

En el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, se deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

Cuando el embargo precautorio se genere con motivo de una inexacta clasificación arancelaria podrá ofrecerse, dentro del plazo señalado, la celebración de una junta técnica consultiva para definir si es correcta o no la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento; dicha junta deberá realizarse dentro de los tres días hábiles siguientes a su ofrecimiento. En caso de ser correcta la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento la autoridad aduanera que inició el procedimiento acordará el levantamiento del embargo y la entrega de las mercancías, dejando sin efectos el mismo, en caso contrario, el procedimiento continuará su curso legal, sin que con ello se entienda que exista instancia; la autoridad que levante el acta respectiva deberá entregar al interesado, copia del acta de inicio del procedimiento, momento en el cual se considerará notificado.

7.3.4 El interesado deberá señalar domicilio

En el escrito o acta de inicio del procedimiento se deberá requerir al interesado para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones, apercibido que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana. Cuando proceda la imposición de sanciones, sin la determinación de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas ni el embargo precautorio de mercancías, la autoridad aduanera determinará el crédito fiscal, sin necesidad de sustanciar el procedimiento administrativo en materia aduanera, quedando a salvo los derechos del contribuyente mediante el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

7.3.5 Notificación al interesado

Cuando no se requiera la toma de muestras para su identificación, la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones.

Dentro del escrito o acta circunstanciada levantada, deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del escrito o acta, para presentar pruebas y alegatos en su favor.

7.3.6 Las pruebas y alegatos

El interesado deberá ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de dicha acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación:

- Los documentos podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la

autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

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

- La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas. Cuando no se acompañe alguno de los documentos, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días.

- Se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos. Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

- Cuando el recurrente anuncie que exhibirá las pruebas, tendrá un plazo de quince días para presentarlas, contado a partir del día siguiente al de dicho anuncio.

- La autoridad para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, así como ordenar la práctica de cualquier diligencia. Harán prueba plena la confesión expresa del gobernado, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración, se estará a lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Civiles.

- Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad. Si por el

enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en el Código Fiscal, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución. Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal.

Tratándose de la valoración de los documentos con los que se pretenda comprobar la legal estancia o tenencia de las mercancías, cuando la información en ellos contenida deba transmitirse en el sistema electrónico aduanero previsto en la Ley Aduanera para su despacho, se dará pleno valor probatorio a la información transmitida.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado de conformidad con la Ley Aduanera, Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, la autoridad que levantó el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución. Cuando el interesado no presente las pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras deberán de dictar resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente.

7.3.7 Resolución administrativa

Las autoridades aduaneras emitirán resolución en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. En caso de no emitirla, deberá poner de inmediato a disposición del interesado la mercancía de su propiedad.

Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes.

De no emitirse la resolución definitiva en el término de 4 meses, quedarán sin efectos

las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

RESUMEN

Este capítulo estudia el procedimiento administrativo en materia aduanera, para la cual es importante analizar algunas situaciones jurídicas o de hecho que pueden suscitarse y como consecuencia se inicia el referido procedimiento, como lo referido a las mercancías que se introduzcan o extraigan del territorio nacional se deben declarar ante las autoridades aduaneras por donde se pretenda introducirlas o extraerlas, sin embargo, en ocasiones los gobernados tratan de evadir las obligaciones tributarias en materia de comercio exterior, así como los impuestos internos.

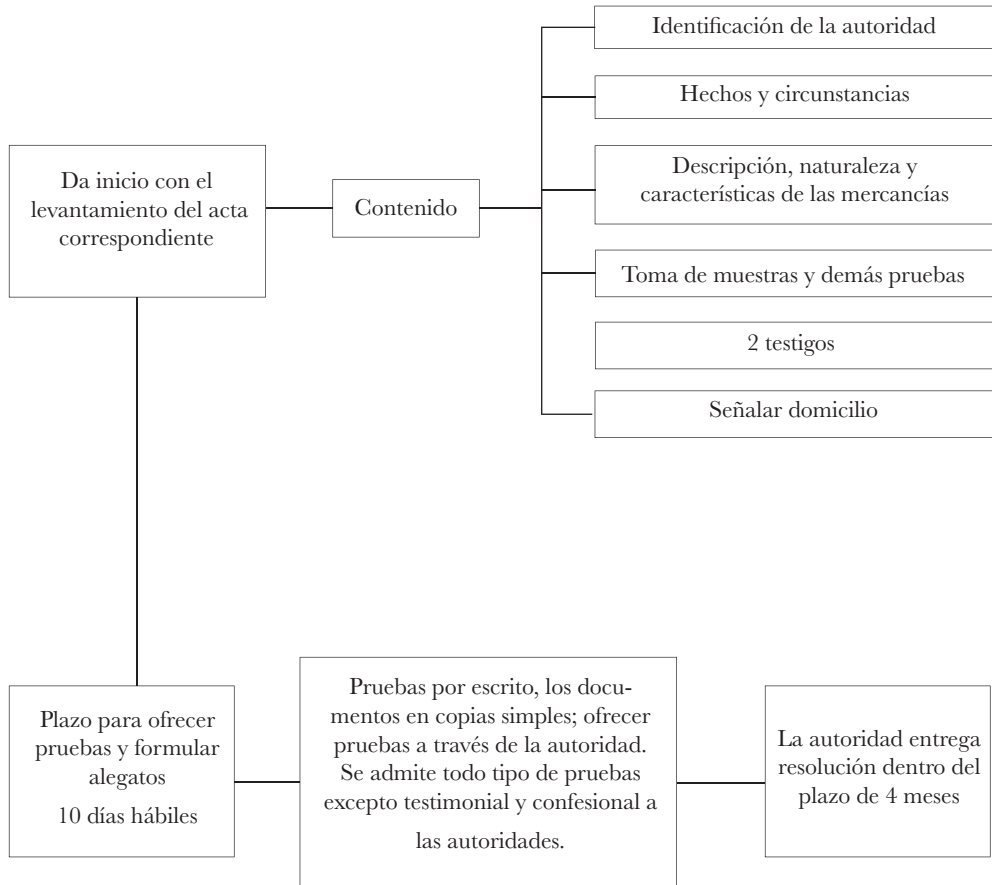
El comercio exterior, regulado, entre otras leyes, por la ley aduanera que establece cuáles son las mercancías prohibidas, cuales son las mercancías restringidas y cuales las mercancías permitidas, sin embargo los gobernados tratan de evadir las disposiciones.

En esos casos las autoridades aduaneras realizan un embargo precautorio de las mercancías, mientras se aclara su situación dentro del territorio nacional e inician el procedimiento administrativo en materia aduanera con el levantamiento de un acta, se retiene la mercancía, posteriormente se realiza un avalúo de dicha mercancía y se notifica al gobernado quién puede impugnar dicho avalúo o sujetarse al mismo, se continua el procedimiento con la apertura de pruebas y los alegatos correspondientes, para terminar con la emisión de la resolución correspondiente; el cumplimiento de las obligaciones en materia de comercio exterior no es muy sencillo, toda vez que deben de analizarse las leyes de importación, exportación y aduanera, además de reglamentos, circulares, tratados internacionales en materia de comercio exterior, las reglas generales en materia de comercio exterior, el código fiscal federal, y algunas otras legislaciones aplicables a la situación jurídica o de hecho realizada.

CUESTIONARIO

1. ¿Qué es el procedimiento administrativo en materia aduanera?
2. ¿Cuáles son las etapas del procedimiento administrativo en materia aduanera?
3. ¿Cuáles son las pruebas que se pueden aportar?
4. ¿Cuál es el plazo para notificar el avalúo?
5. ¿En qué plazo la autoridad aduanera debe emitir y notificar la resolución al procedimiento?
6. ¿Cuáles son las pruebas que se pueden aportar?
7. ¿En qué casos se pueden retener las mercancías?
8. ¿Qué sucede si las mercancías son perecederas?
9. ¿En qué casos se puede embargar precautoriamente la mercancía?
10. ¿Qué sucede si se encuentra mercancía extranjera en una visita domiciliaria?

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA



CAPÍTULO VII

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA

ADUANERA

A continuación, analizaremos el procedimiento administrativo de ejecución también llamado procedimiento económico-coactivo, medio que utiliza la autoridad administrativa, en este caso la hacienda para hacer efectivos los créditos fiscales que se encuentran firmes y que los deudores no han cubierto, ni garantizado por lo que, es necesario que el Estado cuente con alguna forma para hacer efectivos los adeudos como la coacción, ya que, si no lo hace de esa forma, sería imposible cobrarlos y se afectarían las arcas de la nación y como consecuencia el gasto público y los beneficios públicos que se llevan a cabo con dichos fondos recaudados.

8.1 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN (PARTE TEÓRICA)

Se analiza el procedimiento administrativo de ejecución desde un punto de vista teórico, es decir, qué señalan los estudiosos del derecho fiscal en cuanto a esta parte de la función de la autoridad hacendaria; se abordarán los antecedentes del procedimiento administrativo de ejecución, su concepto, así como la naturaleza del mismo, para posteriormente realizar la descripción práctica de este procedimiento económico-coactivo, tal y como lo señala en la actualidad el Código Fiscal de la Federación, en especial cada una de las etapas de dicho procedimiento administrativo de ejecución: el requerimiento de pago del adeudo, el embargo y el remate, para llegar a determinar cómo se lleva a cabo ese procedimiento.

8.1.1. Justificación del procedimiento económico coactivo

Es necesario recordar que una de las características peculiares que se encuentran plasmadas dentro del derecho fiscal, es el procedimiento que utiliza la autoridad hacendaria para llevar a cabo el cobro forzoso de los créditos fiscales y que los deudores no quieren pagar en forma voluntaria, para lo cual, se le concedió de acuerdo a la ley de la materia, un plazo de 30 días hábiles, tiempo suficiente para que lo efectúe; ese procedimiento se encuentra contenido en el Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece todo un procedimiento con sus etapas procesales.

Es importante resaltar que en materia civil igualmente se encuentra un procedimiento en el cual existen las figuras de acreedor y deudor, en donde ambos pueden ser personas físicas y personas morales, sin embargo, se encuentra la autoridad encargada de dirimir la controversia entre ambas partes, y sólo, mediante una orden de esa autoridad jurisdiccional se puede llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución; es decir, no puede el acreedor *motu proprio* llevar a

cabo el procedimiento ejecutivo, por ejemplo, acudir al domicilio de su deudor, embargarle bienes y secuestrarlos, pagándose con ellos la deuda, sino que, debe ser uno de esos sujetos, quien active el derecho de acción, iniciando el procedimiento e impulsándolo para que la autoridad pueda estar en aptitud de iniciar el juicio en contra del demandado; sin embargo, en materia fiscal no necesariamente tiene que existir una autoridad jurisdiccional que autorice o no el procedimiento coactivo, sino que, la Secretaría de Hacienda como autoridad administrativa y ejecutiva, cuenta con esas facultades.

Ahora bien, mientras que en el derecho privado existen tres partes: acreedor, deudor y autoridad, en materia fiscal existen el acreedor y el deudor, recordando que el sujeto pasivo de la relación tributaria, lo es el contribuyente deudor o gobernado, depende del nombre que se le quiera dar y de la situación jurídica en que se encuentre, en este caso el acreedor siempre lo será la autoridad representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la Secretaría de Finanzas, depende del ámbito en que se encuentre el gobernado ante el ámbito federal o ámbito local.

La Secretaría de Hacienda se encuentra desconcentrada en el órgano denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT), órgano desconcentrado de la referida secretaría, encargado de captar los ingresos del Estado, es importante señalar que este organismo se encuentra dentro de la esfera del ejecutivo del Estado o de la Federación, y en su papel de acreedor y de autoridad a la vez, posee una facultad o poder que en el ámbito civil no lo tiene el acreedor. Esto es la potestad tributaria que es el poder que tiene el Estado de imponer contribuciones y llegar incluso a hacerlas efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Dicho procedimiento es definido por Raúl Rodríguez Lobato:

Aquel a través del cual el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y en su caso para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el poder judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho.²⁷

Para la existencia de una figura como lo es el procedimiento económico coactivo, es necesario que exista su justificación, es decir, el porqué de su existencia, y en este caso la justificación utilizada por la autoridad para escudarse y sostener la

²⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, (2000). *Derecho Fiscal*, Oxford, México, p. 237.

existencia del procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico-coactivo como lo conocen también algunos autores, lo es, que el Estado debe allegarse de recursos económicos y para ello es necesario que cuente con este tipo de procedimientos para en caso de que los gobernados no cumplan en forma voluntaria, el acreedor (Estado), lo realice a través de la fuerza, de lo contrario estaría imposibilitado para poder allegarse esos recursos, afectando el gasto público, y de efectuar el procedimiento como cualquier acreedor ante las instancias jurisdiccionales, ello le llevaría un retraso en la captación de los recursos, ya que se enfrentaría a lo que cualquier acreedor o litigante que pretende realizar un cobro forzoso de algún tipo de adeudo de enfrentar una justicia lenta, en algunas ocasiones corrupta y como consecuencia se provocaría la pérdida y falta de ingresos económicos del propio Estado.

Algunos estudiosos del derecho y del procedimiento administrativo de ejecución lo han definido, siendo algunos coincidentes, sin embargo, otros manifiestan opiniones distintas. Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, en su obra *Derecho Tributario Administrativo*, señalan que: el Código Fiscal de la Federación lo denomina como procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, los autores lo identifican como “procedimiento económico-coactivo”, manifestando que, “*Consiste en la serie de actos realizados por el Estado, a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley*”; asimismo mencionan en su obra la definición de Giuliani Fonrouge, quien a su vez también lo identifica como procedimiento económico-coactivo y lo describe señalando que, “*Es el procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las contribuciones tributarias.*”²⁸

El tratadista español, Miguel Fenech, menciona que el procedimiento económico-coactivo.

Es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.²⁹

²⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M, (1962). *Derecho Financiero*, 1ª edic., Volumen 2, De Palma, Buenos Aires, Argentina, , p. 819.

²⁹ FENECH, Miguel. (1949). *Principios de Derecho Procesal Tributario*, 3ª edic., Tomo II, Bosch, Barcelona, España, p.

Sergio Francisco de la Garza, menciona que cuando el crédito fiscal no es pagado voluntariamente por el deudor, la Administración Fiscal debe iniciar el procedimiento de ejecución establecido en el Código Fiscal Federal, dentro del cual pueden sequestrarse o embargarse bienes del deudor o de responsables, procedimiento que, en algunos casos puede concluir en la adjudicación.³⁰

Rosy, distingue entre *adjudicación en pago* y *adjudicación para pago*.

Adjudicación en pago: Acto en virtud del cual el titular del órgano jurisdiccional entrega en dominio una cosa o un derecho perteneciente al deudor y diferente de lo debido, al acreedor, quien consiste en recibirlo como pago de su crédito.

Adjudicación para pago: El acto en virtud del cual, el titular del órgano jurisdiccional entrega al acreedor una cosa o un derecho perteneciente al deudor y diferente de lo debido, que el acreedor consiste en recibirlo, para que, con el producto de su posterior enajenación, hacerse pago de su crédito hasta donde lo cubra lo obtenido en la venta, liquidación entonces con el deudor la diferencia en más o menos contenida en la enajenación del bien o derecho adjudicado.³¹

Asimismo continua mencionando De la Garza, que: *“La actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, se ha conocido en México tradicionalmente como facultad económica-coactiva y el Código Fiscal Federal la regula con el nombre de procedimiento de ejecución.*

Desde el siglo pasado se planteó ante la Suprema Corte de Justicia el problema de la constitucionalidad del procedimiento de ejecución que entonces y todavía para muchos se le llama “facultad económica-coactiva”. Con ese motivo, el 26 de febrero de 1870 concluyó el procedimiento de ejecución. La Suprema Corte de Justicia de la Nación y desde entonces constituye doctrina constitucional raramente discutida y controvertida. Una tesis de los argumentos: Se alegaba que la facultad económica-coactiva violaba el Artículo 14 Constitucional, porque éste ordenaba que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

³⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). *“Derecho Financiero Mexicano”*, 28ª edic., Porrúa, México, p. 621.

³¹ Rosy. Cit. por DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). *“Derecho Financiero Mexicano”*, 28ª edic., Porrúa, México, p. 621.

Vallarta decía: “sería preciso pretender que éstos (los jueces), puedan administrar, porque administrar es justamente cuidar de que los servicios públicos se presten en forma que lo ordenan las leyes, para atribuirles la jurisdicción que se intente darles; sería forzoso, en fin, confundir las facultades de los poderes públicos, alterando la naturaleza de los asuntos que a ellos corresponden, para insistir en que el apremio necesario para el cumplimiento de los deberes políticos, administrativos, debe ser judicial, contencioso.” Otra objeción era la violación al artículo 14 Constitucional, que se hacía consistir en que la autoridad administrativa no es una autoridad competente, que pueda fundar y motivar la causa legal de un procedimiento por el que se moleste a una persona en sus posesiones.

Vallarta sostuvo que la facultad económica-coactiva sí forma parte de las funciones administrativas, por lo que, el Poder Ejecutivo es competente para poder ejercerla.

Que violaba el artículo 17 constitucional, porque éste prohíbe hacerse justicia por sí mismo y ejercer violencia para reclamar su derecho. El Poder Ejecutivo, al exigir en la vía de apremio el pago de los créditos fiscales, en realidad se estaba haciendo justicia a sí mismo y ejerciendo violencia para reclamar sus derechos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido la jurisprudencia 104, de la Segunda Sala, en el sentido de que la facultad económico-coactiva no viola el artículo 14 Constitucional.

Vallarta contestó que “si el poder Administrativo ejerciera violencia exigiendo los servidores públicos que la ley impone a los ciudadanos, de la manera proporcional y equitativa que la misma ley ordena; si a ese poder le estuviera prohibido obligar al particular, aun por la fuerza, a que preste los servicios públicos que le tocan, él sería imposible y estaría de sobra aquel de los tres Poderes a quien la constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, supuesto que para cada uno de sus actos, aun para exigir una multa por infracción de bandos de policía, necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violencias.

También se alegó que la facultad económica-coactiva violaba el artículo 22 constitucional, pues al hablar este de que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los que correspondan a una persona para el pago de impuestos o multas, indica que esto ocurre siempre que esa aplicación sea hecha por la autoridad judicial, lo que viene a significar que es dicha autoridad la que debe intervenir para el cobro de tales créditos fiscales.

La Suprema Corte de Justicia ha interpretado el artículo 22, que se cita, en el sentido de “que si bien el legislador quiso que la apelación de los bienes de una persona para el pago de la responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, sea hecha

exclusivamente por la autoridad judicial, no exige lo mismo cuando se trata de pago de impuestos o multas, porque la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma constitución y nada hay más consecuente con ella, como que el Poder Ejecutivo, a quien la propia Constitución impone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, tenga las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquella función de la soberanía recaudando el impuesto”.

Al reformado artículo 5°. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que la garantía de que nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial, no alcanza a la facultad económico-coactiva del Estado, pues, si este se hallara obligado en cada caso a obtener una resolución judicial para hacer efectivo el impuesto, se vería en peligro su propia estructura y funcionamiento.

La Suprema Corte de Justicia ha fijado jurisprudencia en el sentido de que “el uso de la facultad económico-coactivo por las autoridades administrativas no están en pugna con el artículo 14 constitucional” así como que “su aplicación para el cobro de las cantidades que no tienen el carácter de impuestos o adeudos al Fisco importa una violación de garantías” y la estimada como “una de las más altas manifestaciones de la soberanía del Estado”, por lo que, no puede ser objeto de contrato alguno, el que, de celebrarse, sería inexistente.³²

En cuanto al ámbito constitucional, señalan estos autores que los antecedentes más antiguos de la facultad económica-coactiva los encontramos en el decreto constitucional para la libertad de la América Mexicana de 1814, también conocido con el nombre de Constitución de Apatzingán, expedida por Don José María Morelos y Pavón. En su artículo 36 dicha Constitución establecía: “Que las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa”; mientras que el artículo 14 señalaba, “*Que las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos; asimismo el artículo 113 preceptuaba como atribución del supremo congreso establecer contribuciones e impuestos y el modo de recaudarlos.*”³³

³² VALLARTA, Ignacio. Cit. Por DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edic., Porrúa, México, pp. 805-808.

³³ TENA RAMÍREZ, Felipe. (1979). “*Leyes Fundamentales de México 1808-1979*”, 9ª edic., Porrúa, México, pp. 35 y 36.

En la Constitución Política de 1917, en su artículo 22 segundo párrafo, se encuentra consagrada la raíz constitucional del procedimiento administrativo de ejecución, al establecer “no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas”.

No obstante de tantas reformas que ha sufrido en este año 2017, que cumple sus 100 años, continua señalando que “No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos”, asimismo, este precepto legal tiene relación con el artículo 31 fracción IV que establece los principios constitucionales de las contribuciones; derivado de lo anterior, se afirma que si el poder ejecutivo federal tiene facultad para ejecutar leyes y proveer en la esfera administrativa a su exacta aplicación, que no es otra que velar por el bien común, es obvio que requiere del concurso de la población, concurso que se traduce en la obligación que tienen los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la federación, estados y municipios, en que residan, en la inteligencia de que el Estado, en virtud de la potestad de imperio de que está revestido, puede obligar a los contribuyentes a enterarle los tributos que están obligados a cubrir.

Como se puede observar, una vez que se describe la definición que le dan al procedimiento administrativo de ejecución, algunos autores y pensadores lo denominan procedimiento económico coactivo, y justifican la aplicación forzosa que realiza el Estado, en especial el poder ejecutivo al realizar mediante la fuerza la captación de las contribuciones que no enteraron en forma voluntaria los contribuyentes deudores también llamado sujeto pasivo de la relación tributaria, atendiendo a que, si el Estado le otorga facultades al Ejecutivo para la creación de normas jurídicas para llevar a cabo su función de recaudación de las contribuciones como sujeto activo de la relación jurídico tributaria que es, pues también está facultado para llevar a cabo el cobro forzoso en caso de que los deudores de los créditos fiscales se negasen a cumplir con su obligación contributiva; ahora bien, efectivamente tiene razón en cuanto al principio que señala que quien puede lo más puede lo menos, sin embargo, es importante mencionar que no porque sea una autoridad y actúe bajo esa investidura pretenda abusar de su poder llevando a cabo los actos en forma arbitraria, máxime si cuenta con el poder de que sus actuaciones se presumen legales, tal y como lo señala el Código Fiscal de la Federación, el cual establece que los actos de las autoridades se presumen legales, sin embargo, sabemos que sólo es una presunción, y que en caso de que se les acredite lo contrario, pues el

acto o resolución de la autoridad quedará sin efectos, no obstante ello, es importante mencionar el desgaste económico, físico y de tiempo que le hacen perder al sujeto pasivo, independientemente de que al final tenga la razón y prevalezca sobre la autoridad administrativa.

8.1.2. Concepto y denominación del procedimiento administrativo de ejecución

Una vez que ya quedó señalado con mayor precisión los antecedentes del procedimiento administrativo de ejecución, considero de suma importancia analizar el concepto que se le da por diversos autores a este procedimiento, independientemente de que existan coincidencias, entre ellos y su servidor, o diferencias en relación con este tema para lo cual en primer lugar, menciono lo establecido por el Lic. Alejandro Martínez Bazavilvazo, quien señala que una vez que se cumplen ciertos requisitos que la propia ley exige, el acto administrativo se perfecciona y produce el efecto jurídico según sea el caso de generar, modificar o extinguir derechos y obligaciones individuales o generales, por tanto al perfeccionarse el acto administrativo, por haberse cumplido con todos los requisitos para su formación goza de una presunción de legalidad.³⁴

Además, solo se dedica a describir el procedimiento administrativo de ejecución con base en el Código Fiscal de la Federación, sin entrar a estudiar el fondo del procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, Refugio de Jesús Fernández Martínez, en su libro Derecho Fiscal, señala como concepto de procedimiento administrativo de ejecución diciendo que *“es el medio del cual disponen las autoridades 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”*.³⁵

Gabino Eduardo Castrejón García, en su libro denominado Derecho Tributario, en la página 485, como punto número VIII.2. lo denomina “secuestro administrativo”, a diferencia de los demás que lo llaman el procedimiento administrativo de ejecución, como ya lo analizamos la mayoría de los pensadores lo denominan de esta forma, sin embargo, este autor lo llama secuestro administrativo como si fuera una parte general y después dentro de este secuestro administrativo señala que se encuentra el embargo por una parte y el aseguramiento por otra parte, afirmando que

³⁴ VALLARTA, Ignacio. Cit. Por DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edic., Porrúa, México, pp. 805-808.

³⁵ TENA RAMÍREZ, Felipe. (1979). *“Leyes Fundamentales de México 1808-1979”*, 9ª edic., Porrúa, México, pp. 35 y 36.

existen tres tipos de embargo, aunque al final no dista mucho de los demás estudiosos del derecho fiscal, ya que él los clasifica en: embargo precautorio, administrativo y ejecutorio, no obstante la mayoría los clasifica en embargo precautorio que se encuentra descrito por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el embargo en la vía administrativa que se encuentra dentro del artículo 141 del mismo ordenamiento jurídico, en la fracción V, y el embargo definitivo que se encuentra señalado dentro del artículo 152 del Código Fiscal Federal, que al final son los mismos actos de la autoridad, solo que cada autor lo identifica con diferentes nombres.

Este autor señala el aseguramiento de bienes, y a su vez lo divide en dos: el aseguramiento de la contabilidad, bienes y mercancías que se hayan encontrado durante la visita, y de igual forma conocemos que se encuentra regulado en el artículo 44 fracción II, tercer párrafo del Código Fiscal Federal. Así como el aseguramiento de bienes cuya importación debió ser manifestada a la autoridad fiscal y autorizada por ésta, regulada en el artículo 152 párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación.

Como podemos observar en la segunda parte del ejemplo de aseguramiento, resulta impropio mencionarlo, ya que, en su primera parte había señalado dentro del aseguramiento, los bienes y mercancías; si analizamos la ley de comercio exterior, en ella se define, que se considera por mercancías, así como por bienes susceptibles de embargo.

Es importante mencionar que en la página número 486 del libro mencionado, Gabino Castrejón, define el embargo ejecutorio, como “el acto mediante el cual se lleva a cabo el aseguramiento de los bienes, propiedad del deudor, los cuales deben ser suficientes para garantizar la suerte principal y sus accesorios”, como vemos tal parece que cae en confusión ya que primero empieza diciendo que el secuestro administrativo es lo general, y que dentro de él, se encuentra por un lado el embargo y por el otro el aseguramiento y define cada uno de ellos, pero cuando define al embargo que él llama ejecutorio, señala que es el acto de aseguramiento de bienes, por lo que, desde mi punto de vista, veo confusión, o al menos no me queda muy claro, ya que si está definiendo el embargo como aseguramiento, entonces para qué hace la división de embargo y aseguramiento, si al final del día cae en contradicción y señala que el embargo es un aseguramiento por lo que, entonces entendemos que el aseguramiento para él, se encuentra dentro del embargo, porque cuando habla de los tipos de embargo precautorio y administrativo los ve como, actos mediante los cuales puede quedar gravado un tipo de bien, y cuando llega al embargo ejecutorio, siento que ahí sí lo ve como el apoderamiento de bienes.

Sin embargo, no comparto ese punto de vista, ya que aun tratándose de

embargo vía administrativa o embargo precautorio, la autoridad puede nombrar un depositario distinto al embargado y como consecuencia desprenderlo de los bienes sujetos a embargo y entonces en los tres tipos de embargo diríamos que se puede dar el apoderamiento de bienes por parte de la autoridad o como él lo señala, se puede dar el aseguramiento de bienes; ahora bien, en cuanto a la fase embargo y remate, solo se limita a describirlo tal y como lo hace el Código Fiscal de la Federación, sin aportar más nada solo algunas tesis jurisprudenciales que se limita a plasmar.³⁶

Narciso Sánchez Gómez, dentro de su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, en la página 531, define al procedimiento administrativo de ejecución como

...un conjunto de actos jurídicos de derecho público por medio de los cuales una autoridad fiscal competente exige forzosamente el entero de una contribución o de un aprovechamiento que no haya sido pagado dentro del plazo que marca la ley por el sujeto pasivo principal o responsable solidario de esa obligación.³⁷

La obra también menciona la definición de procedimiento administrativo de ejecución que señala Quintana Valtierra y Rojas Yáñez, manifestando que

consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley³⁸. Agregando además la definición de Miguel Fenech, que sostiene que el procedimiento económico coactivo, “es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.³⁹

José María Del Castillo Velazco, menciona:

³⁶ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. (2002). *Derecho Tributario*, 1ª edic., Cárdenas Celasco Editores, S.A. de C.V., México, pp. 485-493.

³⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México, p. 531.

³⁸ QUINTANA VALTIERRA y ROJAS YÁÑEZ, cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México, p. 531.

³⁹ FENECH, Miguel, cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México, p. 531.

Cuando la autoridad persigue a un deudor a la hacienda pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente está armada de la potestad económico-coactiva que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo, llegando el agente de la autoridad a apoderarse de bienes del deudor y hacer trance y remata de ellos, sin necesidad de intervención de otra autoridad ninguna y menos aún de la judicial.⁴⁰

En la página 535 de su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, Narciso Sánchez, hace referencia a la definición que vierte De La Garza, y señala: que el procedimiento administrativo de ejecución por su naturaleza jurídica:

...es un medio o instrumento legal con el que se logra la satisfacción del acreedor cuando el cumplimiento de la obligación fiscal, no se consigue por la atención voluntaria del deudor y es necesario alcanzar esa pretensión del Estado aún en contra de la voluntad del obligado, para no obstaculizar el desarrollo de las funciones públicas, de tal manera que su creación es necesaria y fundamental para lograr la eficacia de la actividad financiera de la colectividad”.⁴¹

Ahora bien, una vez que define al procedimiento administrativo de ejecución, como un conjunto de actos, continúa señalando los actos que lo comprenden y reseña los siguientes:

- a) De iniciación, que consisten en la formulación de un mandamiento de ejecución, por lo que se ordena al ejecutor fiscal a requerir al deudor de un tributo, o al responsable solidario, para que efectúe el pago en el acto de esa diligencia o dentro del plazo perentorio que permita la ley para cumplir ese deber;
- b) Actos de desarrollo, están representados por la constitución personal del ejecutor fiscal, en el domicilio del deudor en la fecha y hora indicadas en el mandamiento de ejecución, para proceder a notificar el adeudo reclamado y a requerir su pago conforme a la liquidación respectiva con sus accesorios legales, apercibiendo al sujeto pasivo o a su representante legal que de no cumplir se procederá a embargar bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada;
- c) Actos de coerción, se refiere a la formalización del embargo, al nombramiento de

⁴⁰ DEL CASTILLO VELASCO, José María. . (1994). *Ensayo sobre el Derecho Administrativo Mexicano*, tomo II, Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie “c”, Estudios Históricos, número 46, UNAM, México, pp. 264-265.

⁴¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México, p. 531.

depositario o interventores con cargo a la caja si se trata de negociaciones y continúa con el remate;

d) Actos de conclusión, están representados por la adjudicación y distribución del producto del remate, para que de esta forma quede satisfecha la pretensión fiscal reclamada.

Este autor señala diversos actos como actos principales que comprenden el procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, es importante mencionar que todos ellos se resumen o encuadran en los tres grandes rubros que menciona el Código Fiscal de la Federación como procedimiento administrativo de ejecución; el requerimiento, el embargo y el remate, para que pueda la autoridad ejercer la facultad de requerir el cobro del adeudo fiscal, resulta lógico que previamente emita un mandamiento de ejecución, toda vez que sin él, sería prácticamente imposible acudir a requerir el pago del adeudo, y la autoridad de hacerlo así violaría los derechos humanos y sus garantías al gobernado al no emitir el mandamiento por escrito que obliga nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Definiciones de Narciso Sánchez para cada una de las etapas:

Mandamiento de ejecución: es un acto administrativo de autoridad fiscal competente, que funda y motiva por escrito el cobro forzoso de una contribución o un aprovechamiento, cuando no fue pagado en tiempo y forma, por el sujeto pasivo principal o responsable solidario, con lo cual prácticamente se inicia el procedimiento administrativo de ejecución.⁴²

Requerimiento de pago: un acto jurídico procedimental, por el que el ejecutor fiscal exige formalmente el pago de un tributo que no fue pagado conforme a derecho.⁴³

Embargo: un acto administrativo realizado por una autoridad fiscal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la garantía del interés fiscal reclamando dentro del procedimiento administrativo de ejecución.⁴⁴ Remate está constituido por “un conjunto de formalidades legales de derecho público a través de las cuales la autoridad ejecutora ordena proceder a la venta en subasta pública o fuera de ella de los bienes embargados, para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas.⁴⁵

⁴² Op. cit., nota 37, P.560.

⁴³ Ibidem.

⁴⁴ Ibidem.

⁴⁵ Ibidem.

Al igual que otros estudiosos de la materia tributaria, en la página 539 de su libro señala que también se identifica como el secuestro administrativo, o acto procedimental forzoso que efectúa una autoridad ejecutora en el rubro fiscal, y que tiene por objeto precisar los bienes valores o negociaciones que habrán de servir para proteger los intereses reclamados por la Hacienda Pública a una persona física o moral, que no ha cumplido en tiempo el pago de sus obligaciones contributivas, y que se ha hecho necesario requerirlas en forma coactiva para que, el Estado pueda atender sus necesidades financieras.

Para Andrés Serra Rojas, el procedimiento administrativo de ejecución se constituye “*con la orden de requerimiento de pago al causante del mandamiento de ejecución, el embargo, y en su caso, el remate y la aplicación del producto del remate suficientes para asegurar el interés fiscal*”.⁴⁶

Doricela Mabarak Cerecedo, establece:

*la denominada vía ejecutiva consiste en que la autoridad fiscal de manera directa, sin necesidad de requerir la participación de ninguna autoridad judicial, ni de ninguna otra naturaleza, pueden trabar embargo sobre los bienes del deudor, rematarlos y el producto de la venta aplicarlo al pago de los créditos fiscales insolutos.*⁴⁷

El procedimiento administrativo dice Alfonso Nava Negrete, “*es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración*”.⁴⁸

El acto administrativo dice Rafael Martínez Morales:

...es ejecutivo, en tanto se supone válido, 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 ejecutivo. 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

⁴⁶ SERRA ROJAS, Andrés. (1999). *Derecho Administrativo*, Tomo II, 20ª edic., Porrúa, México, p. 192.

⁴⁷ MABARAK CERECEDO, Doricela. (2000). *Derecho Financiero Público*, 2ª edic., Mc. Graw Hill Interamericana, México, p. 257.

⁴⁸ NAVA NEGRETE, Alfonso. Cit. Por J. KAYE, Dionicio y KAYE TRUEBA, Christian. (2003). *Nuevo Derecho Procesal y Administrativo*, Colección Textos Universitarios, Themis, México, p. 84.

privilegio a favor del acto administrativo, en virtud de perseguir el interés general.⁴⁹

Refugio de Jesús Fernández Martínez, establece que:

El procedimiento administrativo de ejecución, también llamado procedimiento de ejecución o procedimiento económico coactivo, es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el plazo de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.

Dicho procedimiento que viene a constituir un particularismo o privilegio del crédito fiscal, y consiste esencialmente en el requerimiento del pago, embargo, avalúo de bienes, publicación de convocatorias para remate, el remate y la aplicación del producto del remate.

El embargo precautorio, una figura que se presenta como caso de excepción, de manera cautelar y provisional, para asegurar el interés fiscal, respecto de las contribuciones que se hubieren causado y antes de que sean exigibles.⁵⁰

Luís Raúl Díaz González, señala que:

El fundamento constitucional del referido procedimiento administrativo se encuentra en el artículo 22 de la Constitución, precepto que no considera como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por una autoridad para el pago de los impuestos o multas; estableciendo de esta manera, el cobro forzado de contribuciones, que consisten en facultar a la autoridad fiscal para secuestrar y rematar bienes suficientes del contribuyente para cubrir el crédito fiscal (crédito principal y los accesorios).

Para lograrlo, pueden emplearse los medios de apremio que establece el artículo 40 del Código Fiscal Federal, las cuales son:

- *Uso de la fuerza pública (toda clase de policías).*
- *Imposición de la multa que corresponda.*
- *Petición al Ministerio Público de que proceda por el delito de desacato. (Desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente).*

Para que el Servicio de Administración Tributaria, u otra autoridad fiscal estén jurídicamente en posibilidad de iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, se requiere que satisfaga al menos

⁴⁹ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. (2001). *Derecho Administrativo 1^o y 2^o Curso*, 3^a edic., Oxford, México, p. 253.

⁵⁰ FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús, (2006). *Derecho Fiscal*, 2^a edic., Universidad Autónoma de Nuevo León, Talleres Lazcano Garza Editores, México, pp. 432-433.

los siguientes requisitos:

- *La existencia de una obligación de pago, a cargo de un sujeto determinado.*
- *Que la obligación haya sido debidamente cuantificada.*
- *Que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado.*
- *Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter de exigible.*

*Las fases son Requerimiento, Embargo, Remate y Adjudicación.*⁵¹

En relación al referido procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico coactivo, Emilio Margáin Manautou, señala:

Que el artículo 14 Constitucional, establece una garantía de seguridad jurídica al decretarse que nadie puede ser molestado en su persona o sus bienes, si no es mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con el debido proceso legal y conforme a leyes expedidas con anterioridad al caso.

El procedimiento económico coactivo es uno de los particularismos del derecho tributario, esencialísimo para la Hacienda Pública, pues el mismo le permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le corresponden. Ningún sistema tributario podría subsistir como tal, sin la existencia de este procedimiento. Al impugnarse su constitucionalidad se ha dicho que el Estado molesta al contribuyente en su persona y en sus bienes sin que medie juicio seguido ante tribunal alguno, sobre esto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado la constitucionalidad del procedimiento económico coactivo.

Artículo 22. “No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.”

Sobre este problema se considera que en el procedimiento económico- coactivo si se viola la garantía del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional y su declaratoria de constitucionalidad se debe al auxilio que al poder público le ha dado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Podemos citar el artículo 163 del Código Fiscal de la Federación, que establece: “Si durante el embargo, la persona con quien se entiende la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señaladas para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor, previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que

⁵¹ DIAZ GONZALEZ, Luis Raúl. (2004). *Temas Fiscales Selectos*, 2ª edic., Gasca, Sicco, México, pp. 151-153.

fueren necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia”. Se opina que esta disposición viola la garantía constitucional que se examina, pues lo correcto es aplicar lo dispuesto por el artículo 40 de este ordenamiento.⁵²

En relación a la anterior afirmación de Emilio Margáin, donde considera que existe violación en el procedimiento administrativo de ejecución, manifestando que la autoridad en lugar de romper cerraduras y entrar al domicilio a embargar bienes propiedad del deudor, debe aplicar lo establecido por el artículo 40 del Código Fiscal Federal, es decir, que ante la negativa del deudor para abrir las puertas del inmueble donde se encuentren bienes de su propiedad y susceptibles de embargo, la autoridad debe aplicar medios de apremio: solicitar el auxilio de la fuerza pública, imponer multas, realizar embargo precautorio o solicitar se proceda en contra del gobernado por desacato a orden de autoridad; considero que tiene razón, toda vez que en la práctica se puede observar que en ocasiones la autoridad lleva a cabo alguna de esas medidas de apremio, como son desobediencia a mandato legítimo de autoridad o auxilio de la fuerza pública, embargo precautorio, sin embargo no siempre es así, y debería darse preferencia a estas medidas de apremio antes de llevar a cabo el rompimiento de cerraduras de manera inmediata ante la negativa de abrir las puertas del inmueble.

8.1.3 Naturaleza del procedimiento administrativo de ejecución

Siempre es importante analizar la naturaleza que tiene el objeto de estudio y el presente trabajo no es la excepción, por lo que a continuación procedo a verter la opinión de diversos estudiosos de la materia sobre las consideraciones que señalan en relación con la naturaleza del procedimiento administrativo de ejecución, es decir, siempre se le ha confundido a este procedimiento con un proceso por lo que, lo importante de este punto es dejar claro si se trata de un proceso o un procedimiento, para lo cual es necesario estudiar las características que debe poseer un procedimiento y las que debe contener un proceso, con ello quedará claro el porqué es un procedimiento.

Al respecto Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, al estudiar este punto refieren la discusión que se ha suscitado desde siempre sobre si es un proceso jurisdiccional o un procedimiento administrativo, utilizando lo mencionado por

⁵¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. (2004). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 16^a edic., Porrúa, México, pp. 207-210.

Giuliani Fonrouge, quien refiere que el procedimiento económico coactivo tiene el carácter de un proceso jurisdiccional que se desarrolla ante la autoridad judicial.

Sergio Francisco De La Garza, señala que el procedimiento administrativo de ejecución, es un procedimiento contradictorio aun cuando la doctrina extranjera llegue a sostener su naturaleza jurisdiccional.

Alcalá Zamora Y Castillo, menciona que los estudiosos del derecho fiscal señalan que conviene evitar la confusión entre proceso y procedimiento, ya que si bien todo proceso requiere para su desarrollo de un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso, y que el proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional, compositiva del litigio, mientras que el procedimiento se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo.⁵³

De igual forma, Francisco López Nieto, define al procedimiento administrativo como el cauce legal que los órganos de la administración se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de su competencia respectiva para producir los actos administrativos.⁵⁴

Para Nava Negrete, el procedimiento administrativo es el medio o vía legal de realización de actos que de forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración.⁵⁵

En resumen, Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, afirman que el procedimiento administrativo de ejecución, es un procedimiento de naturaleza administrativa, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración pública centralizada como porque materialmente no tiene por finalidad la resolución de ninguna controversia. Si no que tiene como propósito la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito prescindiendo de la voluntad de ese deudor o aun en contra de su voluntad.

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, señala respecto a la naturaleza del procedimiento administrativo de ejecución, que:

El procedimiento de ejecución es un procedimiento administrativo contradictorio, aun cuando llegue a sostener su naturaleza jurisdiccional. La ejecución forzosa es

⁵³ ALCALÁ NIETO ZAMORA Y CASTILLO. (1947). *Proceso, Autocomposición y Autodefensa*, 1ª edic., Imprenta Universitaria, México, p. 110.

⁵⁴ LÓPEZ NIETO, Francisco. (1946). *El Procedimiento Administrativo*, 2ª edic., Bosch, Barcelona, España, p. 2.

⁵⁵ NAVA NEGRETE, Alfonso. (1959). *Derecho Procesal Administrativo*, 2ª edic., Porrúa, México, p. 78.

el medio jurídico “con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando este no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquélla satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.

La ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

- A) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes.
- B) Presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal.
- C) Supone la satisfacción del interés de la administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que sustituyen económicamente aquella prestación dineraria.⁵⁶

Como podemos observar de lo anteriormente descrito, cuando hablamos del procedimiento administrativo de ejecución, la mayoría de los autores, se limitan a describir el procedimiento señalado por el Código Fiscal de la Federación, palabras más palabras menos, sin embargo no realizan un estudio a fondo de todo ello, sino que si observamos con detenimiento, la mayoría se limita a señalar que se le puede decir procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico coactivo, sin embargo no señalan con precisión cuál de los dos es el correcto y porque, así mismo todos ellos se refieren a la naturaleza de dicho procedimiento y se limitan a señalar la diferencia entre proceso y procedimiento, siendo que eso ya es obvio que lo conocemos y el concepto pues cada nuevo estudioso del derecho va tomando lo ya dejado por los anteriores solo le agregan dos o tres palabras y renglones, sin llegar a observar por mi parte que efectivamente se preocupen en analizar a fondo dicho procedimiento.

Es de señalarse que estamos cayendo en lo mismo que la autoridad, que en lugar de emitir nuevas leyes fiscales se limita a parchar las que ya tiene y llega un momento en que se vuelve incongruente dicha ley, en relación con las demás aplicables de manera correlacionada, cuando lo que debería hacer la autoridad es estudiar a fondo y proceder a modificar las leyes y efectuar una verdadera reforma fiscal simplificada; volviendo a los teóricos del derecho fiscal, es importante que se realice un estudio a fondo de la actuación de la autoridad y no porque el Código Fiscal de la Federación, señale que la actuación de la autoridad de presume legal,

⁵⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2005). *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª edic., Porrúa, México, pp. 808-810.

vamos a permitir que la autoridad haga todo lo que considere legal, ya que en la práctica está muy visto que no todos los actos de la autoridad son legales, tal y como se presumen, si fuera así, no existieran medios de impugnación interpuestos en su contra y que se dictaran procedentes.

Es importante no pasar por alto lo resuelto y estudiado por algunos investigadores del derecho fiscal, como lo es Narciso Sanchez, quien en el apartado que dedica el estudio del procedimiento administrativo de ejecución, solo se limitó a realizar lo mismo que otros autores que solo tratan de clasificar y definir las fases del procedimiento administrativo de ejecución y en cuanto a la descripción del procedimiento, se apoya casi de manera literal en el Código Fiscal de la Federación, ya que se limita a realizar la descripción que menciona dicho ordenamiento legal.

Sin embargo en la página 532, dentro del subcapítulo 2 que denomina fundamento constitucional, menciona que en México ha sido motivo de discusión desde el siglo pasado que si el poder ejecutivo tiene facultades o no para exigir obligatoriamente a los particulares el pago de contribuciones utilizando la potestad representativa, autoritaria o coercitiva del Estado y sobre todo para combatir la evasión de la obligación tributaria lo que ha permitido el establecimiento de criterios en pro y en contra a la luz tanto de la Constitución de 1857, como la de 1917, sobre todo porque ambas no han sido claras en cuanto a la aplicación de bienes de los particulares para garantizar las obligaciones fiscales, pues se ha tenido la creencia que el procedimiento administrativo de ejecución, es una facultad encomendada al poder judicial.

Señala que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas tesis jurisprudenciales y precedentes que son de observancia obligatoria indican que el uso de la facultad económica coactiva o procedimiento administrativo de ejecución, por las autoridades fiscales o administrativas no está en pugna ni contravine lo establecido por los artículos 14, 16 y 22 de la Constitución Federal y que lo importante para su eficacia es que se ajuste a las formalidades legales que lo rigen, que provenga de autoridad competente, mediante mandamiento escrito que funde y motive la causa del mismo y que se notifique personalmente al destinatario.⁵⁷

Además, refiere que el procedimiento administrativo de ejecución tiene su fundamento legal en el artículo 14 Constitucional en donde se establece que para privar de las propiedades posesiones o derechos a los particulares, se deben de cumplir las formalidades esenciales del procedimiento administrativo respectivo y conforme a

⁵⁷ *Op. cit.*, nota 37, p. 31.

las leyes expedidas con anterioridad al mismo, porque si bien es cierto que se refiere al procedimiento judicial que debe observarse por los tribunales judiciales, para que los particulares puedan ser privados de sus propiedades o derechos, mediante una sentencia que se dicte para ese efecto, también los alcances de esa norma se hacen extensivos a la materia fiscal.

Así como, el artículo 14 Constitucional es el respaldo del procedimiento administrativo de ejecución, al igual el artículo 16 Constitucional al establecer la esencia de las formalidades legales que deben seguirse en el procedimiento administrativo de ejecución al ordenar que 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, por tal virtud el procedimiento administrativo de ejecución, no deja de causar molestia a las personas físicas y morales que estén relacionadas con una obligación fiscal y que por ello se les requiera su pago obligatorio al hacer esto la autoridad debe seguir todas las formalidades y emitir el mandamiento de ejecución con todos los requisitos legales.

En cuanto al artículo 22 de nuestra Constitución Política, sienta otra base del procedimiento al indicar que no se considerará confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de impuestos o multas, ya que en diversos criterios la Suprema Corte de Justicia de la Nación y sus tribunales han establecido que no puede quedar en manos de dichas autoridades el cobro forzoso de contribuciones, pues ello es una facultad propia del poder ejecutivo y sobre todo que se debe respetar la teoría de la división de poderes y por tal razón el procedimiento administrativo de ejecución que realizan las autoridades fiscales no está en pugna, con el artículo 22 Constitucional.

La Suprema Corte ha interpretado, que si bien el legislador quiso que la aplicación de los bienes para el pago de una responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, sea hecha exclusivamente por la autoridad judicial, no exige lo mismo cuando se trata de impuestos o multas, siendo este criterio lógico, porque lo establece con toda claridad el precepto transcrito, porque la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma constitución y nada hay más consecuente que ella como que el poder ejecutivo a quien la propia Constitución impone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, tenga las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquella función de la soberanía recaudando el impuesto.

Ahora bien, Gabino Fraga, sostiene que está convencido de la absoluta necesidad de que el poder administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad

de hacer efectivos los impuestos, pues de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas y que las controversias que hayan podido surgir han sido resueltas en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones.⁵⁸

Menciona que en el siglo pasado a dicha institución se le denominó en la legislación fiscal “procedimiento económico coactivo” pues con fecha 20 de enero de 1837 se expidió el decreto en el que se otorgaba a los empleados públicos encargados del cobro de las rentas del Estado, la facultad de hacerlas efectivas de manera forzosa en caso de incumplimiento de los contribuyentes, ello sin necesidad de tener que demandar la existencia y pago ante los tribunales judiciales lo cual desató una fuerte oposición de los particulares alegando su inconstitucionalidad de dicho procedimiento esto fue resuelto al final por la corte mediante la expedición de la jurisprudencia conocida como “votos de Vallarta” con la que se resolvió en 1870 la constitucionalidad del mencionado procedimiento los cuales sostuvieron que los créditos fiscales por ser obligaciones de derecho público no participan de la naturaleza de los créditos civiles, que por ello el fisco al hacerlos efectivos en forma coactiva y ejecutiva no viola ninguna garantía individual, que no es cierto que el poder ejecutivo tenga que acudir al judicial para el cobro de contribuciones cuando constitucionalmente tienen el mismo rango y existe una independencia entre ambos, que no es arbitrario dicho procedimiento si se ajusta a las formalidades legales respectivas.

Ignacio Burgoa, señala en relación con el presente tema que también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del fisco cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas y para cuya realización las autoridades están provistas de la facultad económico coactiva cuyo fundamento es el artículo 22 Constitucional.⁵⁹

Sin embargo, Raúl Rodríguez, no está de acuerdo con dicha opinión, toda vez que señala que Ignacio Burgoa realizó una interpretación incorrecta del artículo 22 constitucional; por lo que señala que debería modificarse la Constitución federal a fin de que se provea la facultad económico-coactiva del Estado y así esta facultad tenga una auténtica base jurídica y constitucional.⁶⁰

Como se puede observar siempre se ha estudiado sobre los derechos

⁵⁸ FRAGA, Gabino. (1968). *Derecho Administrativo*, Porrúa, S.A. México, p. 279.

⁵⁹ BURGOA Ignacio, cit., por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. (2000). “*Derecho Fiscal*”, Oxford, México. pp. 239-240.

⁶⁰ Ibidem.

constitucionales del gobernado y el procedimiento administrativo de ejecución. Es importante señalar que siempre se ha cuestionado sobre la constitucionalidad o no del procedimiento administrativo de ejecución, si es violatorio de garantías constitucionales o no, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha llegado a la conclusión de que dicho procedimiento no es violatorio de las garantías constitucionales, sin embargo basan su dicho en lo establecido por Ignacio L. Vallarta; asimismo Gabino Fraga señala que es necesario que el Procedimiento Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, ya que de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas y considera que el único conflicto que realmente existe está en función del artículo 14 de la Constitución Federal en la parte que prohíbe la privación de la propiedad si no ha mediado juicio seguido ante los tribunales establecidos; sin embargo considera que éste conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones.

Raúl Rodríguez Lobato, señala que está de acuerdo con las ideas de Vallarta y Fraga que justifican la existencia de la facultad económico-coactiva del Estado y de su momento su ejercicio a través del procedimiento, sin embargo, que tales ideas únicamente nos muestran la conveniencia de esta facultad del Estado, pero no nos dan su fundamento Constitucional, y es que la ley fundamental mexicana no prevé la hipótesis lo que ha llevado a la doctrina y la jurisprudencia a elaborar forzadas interpretaciones del texto constitucional para darle apoyo jurídico a la facultad económico-coactiva del Estado.

También es importante resaltar que la autoridad debe atender a la capacidad económica y a la capacidad contributiva del contribuyente o deudor, al respecto Omar Curiel Villaseñor, señala:

No toda capacidad económica se deriva de una actividad comercial. Que la doctrina española, fundamentada en las aportaciones de Adam Smith, afirma que el poder Legislativo, al tipificar en la legislación ordinaria objeto de cada una de las contribuciones que pretendan imponerse a los contribuyentes, deberá inspirarse en el principio de capacidad económica.

La verdadera razón jurídica de una contribución no se encuentra en la arbitrariedad del poder de imperio de un Estado, sino el reconocimiento de una capacidad económica en el sujeto pasivo de la relación tributaria que permita el financiamiento de los gastos públicos que el Estado haya programado el ámbito de su interés económico social.

Aunque el principio de gasto público subsiste como elemento esencial para justificar

económicamente el poder tributario del Estado, el principio de capacidad económico es el determinado de la capacidad contributiva. Es decir, la obligación de pagar contribuciones no depende del beneficio que proporcionalmente del gasto público se obtiene, sino que dependerá de conformidad a su capacidad económica.

De este modo el poder Tributario del Estado se hace valer de contribuciones que graban el ingreso, el gasto y el patrimonio; tres conceptos que, en su análisis conjunto, son un claro reflejo de la capacidad económica, y en consecuencia son determinantes de la capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva representa la actitud que tiene una persona, ya sea física o jurídica, para afrontar la carga tributaria y constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria. El principio de capacidad contributiva, fundamentado en la capacidad económica del contribuyente.⁶¹

Por lo que el Estado debe tomar en cuenta esa capacidad contributiva del gobernado para que al momento de llevar a cabo la realización de la ejecución forzosa no lo deje sin bien alguno de su propiedad. Una vez analizadas las consideraciones teóricas necesarias sobre el procedimiento administrativo de ejecución, es necesario entrar a la parte práctica, y analizar cómo la autoridad hacendaria realiza ese procedimiento.

8.1.4 Etapas del procedimiento económico coactivo

Las etapas del procedimiento administrativo de ejecución en materia fiscal son tres: el requerimiento de pago, el embargo y el remate.

Entendiendo por requerimiento de pago, “*la intimidación que se dirige a una persona para que haga o deje de hacer alguna cosa, o para que manifieste su voluntad con relación a un asunto, (Gómez de Liaño, Diccionario de Derecho)*”⁶²

En cuanto a la segunda etapa del procedimiento administrativo de ejecución, que consiste en el embargo, éste se entiende como “*la intimidación judicial hecha a un deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto susceptible de producir la disminución de la garantía de un crédito debidamente especificado*”.⁶³

El embargo constituye una limitación del derecho de propiedad, no la privación

⁶¹ CURIEL VILLASEÑOR, Omar. (2004). *Principios Tributarios*, 1ª edic., 4ª Reimpresión, Línea Universitaria, Ediciones Fiscales ISEF, México, pp. 82-86.

⁶² DE PINA, Rafael y de PINA VARA, Rafael. (1988). *Diccionario de Derecho*, 15ª edic., Porrúa, México, pp. 428, 248, 249 y 426.

⁶³ *Ibidem*.

de ella, ya que sólo afecta al derecho de disposición y que subsiste mientras no sea levantado por la autoridad judicial competente.

La tercera etapa del procedimiento administrativo de ejecución, es el Remate:

...una declaración de preferente formulada por el juez en la vía de apremio, respecto a una de las posturas hechas en la correspondiente subasta, en el caso de que haya habido varias, o la de ser aceptable la que se hubiera hecho con carácter de única.⁶⁴

En materia fiscal es la misma declaración solamente que aquí es efectuada por el representante de la autoridad hacendaria.

8.2. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. (PARTE PRÁCTICA, CÓDIGO FISCAL FEDERAL 2017)

Es importante estudiar el procedimiento administrativo de ejecución dentro de sus dos facetas, la parte teórica y la parte práctica, en lo particular estuve muchos años confundido al creer que era más importante la práctica que la teoría, ello atendiendo a que mi experiencia en la materia fiscal era práctica y no teórica, cuando laboraba para la autoridad hacendaria, posteriormente cuando litigaba en esta materia, en la cátedra en la licenciatura en derecho y en la maestría en derecho fiscal, siempre manifesté que mi actuación en esa materia es de forma práctica, es decir, sin ir a tantas teorías, sin embargo, cuando llegas a este nivel de preparación académica y cursas un doctorado, te das cuenta qué tan importante es la parte teórica, como la parte práctica, de cualquier materia del conocimiento, ambas se complementan, es importante ir de la teoría a la práctica y de la práctica a la teoría es decir, no pueden estar separadas y quien las separa no podrá obtener el conocimiento tal y como es, siendo este limitado, se quedará con la mitad de la versión, sin conocerla en su totalidad, y ello le puede dificultar y retrasar resolver un conflicto planteado o al realizar una investigación para algún trabajo científico; por ello, he decidido dividir este capítulo en teoría y práctica del procedimiento administrativo de ejecución, para mayor comprensión del lector.

8.2.1. “Requerimiento de pago”.

(Primera etapa)

En cuanto a esta fase del procedimiento administrativo de ejecución, le corresponde

⁶⁴ *Ibidem.*

al requerimiento de pago; en sí, se trata del cobro que realiza la autoridad al deudor del crédito fiscal, como solamente consiste en esa acción de cobranza, se agota en el momento de su realización, para ello, la autoridad se presenta en el domicilio del deudor y realiza la gestión de cobro, es decir, le requiere el pago del crédito fiscal en ese momento y ahí se agota esta fase del procedimiento.

La autoridad le puede efectuar los cobros o requerimientos de pago que sean necesarios, por ejemplo, se requiere el pago del crédito fiscal y si el deudor ya lo realizó, muestra el recibo de pago y el ejecutor se retira del lugar, como consecuencia el requerimiento efectuado resulta improcedente.

*El requerimiento de pago es la primera etapa del procedimiento administrativo de ejecución se ubica dentro de la serie de actos que se identifican con el llamado requerimiento, el cual consiste en una notificación por escrito que dirige la autoridad competente al deudor para exigirle el pago inmediato del crédito fiscal adeudado. Este requerimiento de pago se debe ajustar a todas las exigencias y lineamientos que al efecto señalan las disposiciones fiscales para las notificaciones en general.*⁶⁵

En el supuesto, que la autoridad le requiera de pago al deudor y éste no haya pagado, ni garantizado el crédito fiscal, pero haya impugnado, la autoridad continuará la ejecución, es decir, requerirá el pago del crédito y como no cumplió con lo señalado en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, es decir, no se pagó o garantizó dentro de los plazos señalados para tal efecto, la autoridad está en todo su derecho de continuar con el procedimiento de ejecución, y garantizar el crédito fiscal adeudado mediante el embargo de bienes suficientes para cubrirlo.

No basta que ese adeudo esté impugnado para detener la ejecución, sino que además debe estar debidamente garantizado, de lo contrario se continúa con la ejecución por parte de la autoridad, como ya lo señalé y ese embargo viene a ser la garantía del interés fiscal en caso de que el resultado de la impugnación le sea contraria al sujeto pasivo.

8.2.2- El embargo de bienes. (Segunda etapa)

La segunda etapa que consiste en el embargo de bienes muebles, inmuebles y negociaciones, a su vez se encuentra subdividida en embargo precautorio, embargo

⁶⁴ *Op. cit.*, nota 47, p. 263.

en la vía administrativa y embargo definitivo.

El embargo se encuentra definido por Juan Palomar de Miguel como: “*la traba, retención o secuestro de bienes por mandamiento de juez o autoridad competente*”.⁶⁶

Para Doricela Mabarak Cerecedo, el embargo consiste en:

una limitación que por mandamiento de autoridad competente se impone al derecho de propiedad sobre un bien o una serie de bienes, para que temporalmente, mientras subsiste esa situación, no se puedan ejercer actos de dominio sobre ellos. El embargo puede llegar incluso al grado de privar al propietario de la posesión de los bienes, pero no de su propiedad.⁶⁷

Hugo Carrasco Iriarte, menciona que el embargo:

...es el acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal, mediante el aseguramiento de bienes propiedad del sujeto pasivo o deudor, a fin de hacer efectivo el importe de los créditos insolutos por medio de la enajenación de estos. Tales bienes deberán ser suficientes para permitir que el producto de su enajenación cubra el crédito fiscal y sus accesorios.⁶⁸

En ocasiones existe la confusión de cuándo opera cada uno de ellos y sobre todo qué procedimiento tiene que cumplir la autoridad para llevar a cabo este tipo de actos en contra de los gobernados, ya que cada uno de ellos tienen un procedimiento especial, atendiendo a que cada uno se lleva a cabo en forma distinta, independientemente de que, la finalidad es siempre la misma, garantizar el interés fiscal de la autoridad, a través de alguna forma de las establecidas en el artículo 142 del Código Fiscal Federal, y así evitar que el deudor incumpla con su obligación de cubrir sus adeudos fiscales, repercutiendo con ello en el erario federal; por lo que, es necesario, analizar cada uno de los tipos de embargo que lleva a cabo la citada autoridad, para evitar caer en errores al momento de impugnar este tipo de actos. Los embargos que se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación son: el embargo precautorio, el embargo en la vía administrativa, y el embargo definitivo.

⁶⁶ PALOMAR DE, Miguel Juan. (2000). *Diccionario Jurídico para Juristas*, Tomo I, Porrúa, México, p. 571.

⁶⁷ Op. cit., nota 47, p. 264.

⁶⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. (2011). *Derecho Fiscal I*, 6ª. edic., 4ª reimpresión, Iure editores, México, p. 294.

8.2.2.1 *El embargo precautorio*

El embargo precautorio, es un embargo de bienes que se realiza en contra del contribuyente que puede tener o no créditos fiscales a su cargo pendientes de garantizar o cubrir, es decir, viene a funcionar como una garantía del interés fiscal para evitar que el contribuyente se pueda deshacer de los bienes y evadir su responsabilidad contributiva, no obstante, dentro de este embargo precautorio se puede dar la situación que aún no tenga en crédito fiscal a cargo el referido contribuyente, a diferencia del embargo en la vía administrativa que siempre existe un adeudo fiscal, el cual le fue notificado y como no puede cubrirlo, solicita alguna forma alternativa de pago, y a cambio otorga un bien para que sea embargado como garantía de su cumplimiento.

Doricela Mabarak Cerecedo, menciona que el embargo precautorio:

es una medida cautelar que adoptan las autoridades fiscales y que está colocada fuera del procedimiento administrativo de ejecución, ya que el embargo puede practicarse en cualquier momento, aunque lo usual es que se practique durante la etapa en que se desarrolla algún procedimiento de fiscalización.⁶⁹

Menciona Sergio Francisco de la Garza:

Que de acuerdo al Artículo 145 del Código Fiscal Federal, se puede practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento.

Son aplicables al embargo precautorio las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo. El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.⁷⁰

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o

⁶⁹ *Ídem.*, p. 260.

⁷⁰ *Op. cit.* nota 2, p. 593

garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, pudiendo practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme a lo siguiente:

I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:

- a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.
- b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.
- c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

II. La autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:

- a) Bienes inmuebles. En este caso, el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.
- b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.
- d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.
- e) Dinero y metales preciosos.
- f) 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 o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

h) La negociación del contribuyente. Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deberán acreditar el valor del bien o los bienes sobre los que se practique el embargo precautorio. En caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no cuenten con alguno de los bienes a asegurar o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con ellos conforme al orden establecido en esta fracción o, en su caso, no acrediten el valor de los mismos, ello se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo párrafo de la fracción II de este artículo.

IV. La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido 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 bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a la recepción de la solicitud de embargo precautorio correspondiente formulada por la autoridad fiscal.

Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberá realizarse dentro de los tres días siguientes a aquél en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal. Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado. En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá

ordenar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar a los tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal. En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas. Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días. La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la desinmovilización de los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente. Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva, ya sea a través de la Comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para la liberación de los bienes embargados.

V. A más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, la autoridad fiscal notificará al contribuyente la conducta que originó la medida y, en su caso, el monto sobre el cual procede. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario.

VI. Con excepción de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, los bienes embargados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el mismo y hasta que se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153, del presente Código, salvo lo indicado en su segundo párrafo. El contribuyente que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia. Salvo tratándose de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, la autoridad fiscal deberá ordenar el

levantamiento del embargo precautorio a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente. La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento. Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá ofrecer a la autoridad exactora alguna de las garantías que establece el artículo 141 del Código, a fin de que el crédito fiscal y sus accesorios queden garantizados y se ordene el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.

El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones que este Código establece. Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables y no contravengan a lo dispuesto en este artículo.⁷¹

- El artículo 150 del Código Fiscal Federal, establece que cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal, por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del Artículo 151 del Código Fiscal Federal.

II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los Artículos 41, fracción II y 141, fracción V del Código.

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Además existe una cantidad mínima y una máxima cuando los gastos de ejecución sean inferiores o superiores al 2%, es decir serán mínimo \$380.00 y máximo \$59,540.00.⁷²

- Asimismo, establece que se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, del Código Fiscal Federal, que comprenderán

⁷¹ *Op. cit.* nota 13, p. 225.

⁷² *Idem.*, p. 229.

los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información, en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles que son aceptados por la Federación en dación en pago y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen, bienes que sean objeto de remate.

- Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.
- Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.
- Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

8.2.2.2 Embargo en la vía administrativa

1. Código Fiscal de la Federación en relación con el embargo en la vía administrativa señala lo siguiente:

El Artículo 141, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, establece que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal mediante el embargo en la vía administrativa; asimismo señala que el Reglamento del Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías.⁷³

2. El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece:

Que no obstante que el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación señala al

⁷³ *Idem.*, p. 215.

embargo en la vía administrativa como una forma de garantizar el interés fiscal, el Reglamento de dicho Código que regula el procedimiento a seguir para cumplir con esta forma de garantía, y la autoridad pueda llevar a cabo su aceptación, establece en su artículo 85 que para los efectos del artículo 141, fracción V del Código, el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

I. Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá presentar los documentos y cumplir con los requisitos que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general;

II. El contribuyente señalará los bienes de su propiedad sobre los que deba trabarse el embargo, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal y cumplir los requisitos y porcentajes que establece el artículo 81 del Reglamento;

III. Tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el contribuyente y en el caso de personas morales, su representante legal. Cuando a juicio de la Autoridad Fiscal exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto, los bienes se depositarán con la persona que designe la Autoridad Fiscal;

IV. Deberá inscribirse en el registro público que corresponda el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad, y

V. Antes de la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, deberán cubrirse los gastos de ejecución y gastos extraordinarios que puedan ser determinados en términos del artículo 150 del Código.

El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

El artículo 86 menciona que para los efectos del artículo 141, fracción V del Código, los contribuyentes que hayan optado por corregir su situación fiscal, que espontáneamente paguen sus créditos fiscales a plazo y elijan ofrecer como garantía del crédito fiscal el embargo en la vía administrativa de la negociación, deberán presentar una solicitud acompañada de la copia del documento por el que ejercieron la opción de pago a plazo del crédito fiscal de que se trate.

En la solicitud a que se refiere el párrafo anterior se deberá señalar, bajo protesta de decir verdad, lo siguiente:

I. El monto de las contribuciones actualizadas por las que se optó por pagar a plazo, indicando si se trata de pago diferido o en parcialidades, excluyendo de dicho monto

el 20% a que se refiere el artículo 66, fracción II del Código;

II. La contribución a la que corresponda el crédito fiscal de que se trate y el periodo de causación;

III. El monto de los accesorios causados a la fecha de la solicitud del embargo, identificando la parte que corresponda a recargos, multas y a otros accesorios;

IV. Los bienes de activo fijo que integran la negociación, así como el valor de los mismos pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta, actualizado desde que se adquirieron y hasta el mes inmediato anterior al de presentación de la citada solicitud de embargo;

V. Las inversiones que el contribuyente tenga en terrenos, los títulos valor que representen la propiedad de bienes y los siguientes activos: a) Otros títulos valor; b) Piezas de oro o de plata que hubieren tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y las piezas denominadas “onzas troy”, y c) Cualquier bien intangible, aun cuando se trate de inversiones o bienes que no estén afectos a las actividades por las cuales se generó el crédito fiscal, especificando las características de las inversiones que permitan su identificación,

VI. Los gravámenes o adeudos de los señalados en el artículo 149, primer párrafo del Código que reporte la negociación, indicando el importe del adeudo y sus accesorios reclamados, así como el nombre y el domicilio de sus acreedores.⁷⁴

En cuanto a este tipo de embargo existen al igual que dentro del Código Fiscal de la Federación, y del Reglamento de dicho Código, otras disposiciones que lo regulan como son las circulares que emite la autoridad fiscal, así como sus reglas generales y otro tipo de lineamientos que emite al respecto; sin embargo, la idea no es adentrarnos a analizar la presente forma de embargo, sino solamente que sirva de instrucción para que el estudiante o la persona que analice el presente trabajo no se confunda y pueda llegar a distinguir los tres tipos de embargo que aquí se están señalando, y no confundirlos, sobre todo éste, que es un embargo en la vía administrativa y que se encuentra dentro del apartado de garantías del Código Fiscal, es decir, se trata de una garantía a diferencia del embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el cual es materia de análisis del presente trabajo de investigación.

Cabe señalar que, el embargo definitivo no se encuentra dentro del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación como una forma de garantía del interés fiscal, sin embargo, puede llegar a funcionar como una garantía sobre todo cuando el contribuyente impugna el crédito fiscal, si con antelación a la presentación del medio

⁷⁴ Fisco Agenda. (2017). *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, p. 42.

de defensa le fue practicado un embargo previo al contribuyente deudor, y éste es suficiente para garantizar el interés fiscal a satisfacción de la autoridad, ese embargo que es definitivo y no en la vía administrativa, se toma en cuenta para suspender la ejecución, no obstante que se inició como un embargo definitivo, al impugnarse el crédito fiscal tomará la función de garantía, y la autoridad fiscal ya no tendrá por qué molestar al contribuyente requiriéndole la presentación de la garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, si la impugnación que haya realizado el contribuyente resulta contraria a sus intereses una vez que se haya resuelto la *litis*, entonces sí la autoridad estará en su facultad de hacer efectivo ese embargo llevándolo a la siguiente fase que es el remate de dichos bienes embargados, para así obtener el producto del remate y proceder a cubrir el adeudo que se tenga en materia tributaria, pero, si quien resulta vencedor en la contienda es el contribuyente, la autoridad fiscal tendrá que dejar sin efectos el embargo trabado contra bienes propiedad del gobernado, levantarlo y procederá a dejar sin efectos el adeudo fiscal que se tenía con esa autoridad.

8.2.2.3 El embargo definitivo

Una vez que ya analizamos los tipos de embargo que funcionan como medios de garantía del interés fiscal, y determinamos que el embargo en la vía administrativa se utiliza para garantizar el interés fiscal cuando el crédito fiscal ya fue notificado al contribuyente, mientras que el embargo precautorio aún y cuando se utiliza como una garantía, en ocasiones no se ha realizado la determinación de crédito fiscal alguno en contra del gobernado, sin embargo, como ya se estableció se lleva a cabo para garantizar los posibles créditos fiscales que se puedan generar a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Ahora bien, una vez agotados estos tipos de embargo continuaremos con la tercer clase de embargo. La finalidad del embargo definitivo no es la de funcionar como una garantía, aunque en forma excepcional lo puede ser, sino que su función es la de hacer efectivo un crédito adeudado por el contribuyente que ya se encuentra firme y no ha sido pagado, ni garantizado, por lo que, es un embargo definitivo que va encaminado al remate de los bienes o negociaciones embargados, para hacer efectivos los adeudos que se encuentran a su favor y que el deudor no cubrió en el plazo legalmente establecido para tal efecto.

En cuanto a esta segunda fase del procedimiento administrativo de ejecución, el artículo 151 del Código Fiscal Federal, señala 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 como sigue:

- I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabee sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, del Código en una o más cuentas del contribuyente, deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas así como el importe total que fue embargado. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.

En los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo del artículo 151, ordenará a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso, a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente. Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

- II. 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 embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

- Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.

- Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

No se practicará embargo respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en sede administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables.⁷⁵

- En cuanto al procedimiento de embargo, el artículo 152 del mismo ordenamiento legal establece que, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones en el Código. De esta diligencia se levantará acta circunstanciada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, y se notificará al propietario de los bienes embargados a través del buzón tributario.

- En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

- Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo a través del buzón tributario, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

- El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

- Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes

que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

- Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales.

- 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, con las facultades y obligaciones que les correspondan.

- 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.

- El embargo podrá ampliarse las ocasiones que sea necesario, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se consideren que los bienes son insuficientes para garantizar el crédito fiscal.

- La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

- I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

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

- III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

- IV. Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

- La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos y, si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

- El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido anteriormente, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

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

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

- a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.
 - b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
 - c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.
- El ejecutor deberá señalar, invariablemente, bienes que sean de fácil realización o venta.
 - En el caso de bienes inmuebles, el ejecutor solicitará al deudor o a la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Para estos efectos, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá acreditar fehacientemente dichos hechos dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se inició la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien, su negativa.
 - La autoridad fiscal procederá a 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, a excepción de 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 efectuadas conforme a la Ley de la materia, de acuerdo con lo siguiente:
 - I. Cuando los créditos fiscales se encuentren firmes.
 - II. Tratándose de créditos fiscales que se encuentren impugnados y no estén debidamente garantizados, procederá la inmovilización en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando el contribuyente no se encuentre localizado en su domicilio o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes.
 - b) Cuando no esté debidamente asegurado el interés fiscal por resultar insuficiente la garantía ofrecida.
 - c) Cuando la garantía ofrecida sea insuficiente y el contribuyente no haya efectuado la ampliación requerida por la autoridad.
 - d) Cuando se hubiera realizado el embargo de bienes cuyo valor sea insuficiente para satisfacer el interés fiscal o se desconozca el valor de éstos.
 - Los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse cuando el crédito fiscal relacionado, incluyendo sus accesorios quede firme, y hasta por el importe que resulte suficiente para cubrirlo a la fecha en que se realice la transferencia.

- En los casos en que el crédito fiscal incluyendo sus accesorios, aún no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas inmovilizadas podrá, de acuerdo con el artículo 141 del Código, ofrecer una garantía que comprenda el importe del crédito fiscal, incluyendo sus accesorios a la fecha de ofrecimiento. 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 cinco días siguientes a la presentación de la garantía. La autoridad tendrá la obligación de comunicar a la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo el sentido de la resolución.

- En los casos en que el crédito fiscal se encuentre 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 una forma de garantía del interés fiscal suficiente antes de que el crédito fiscal quedara firme, la autoridad fiscal ordenará 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 a la autoridad fiscal, dentro de los tres días posteriores a la orden de transferencia, el monto transferido y acompañar el comprobante que acredite el traspaso de los fondos a la cuenta de la Tesorería de la Federación o de la autoridad fiscal que corresponda.

- 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, la autoridad fiscal procederá a requerir al contribuyente para que efectúe el pago del crédito fiscal en el plazo de cinco días siguientes a la notificación del requerimiento. En caso de no efectuarlo, la autoridad fiscal podrá, indistintamente, hacer efectiva la garantía ofrecida, o proceder en los términos de la fracción 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 a la autoridad fiscal haber transferido los recursos suficientes 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 el interés fiscal se encuentra garantizado, la autoridad fiscal procederá a hacer efectiva la garantía.

- IV. Si el interés fiscal no se encuentra garantizado, la autoridad fiscal podrá

- proceder a la transferencia de recursos.
- Ahora bien, los bienes exceptuados de embargo son:
 1. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
 2. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.
 3. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
 4. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
 5. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
 6. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
 7. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
 8. Los derechos de uso o de habitación.
 9. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
 10. Los sueldos y salarios.
 11. Las pensiones de cualquier tipo.
 12. Los ejidos.
 13. Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.
 - Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación.
 - Cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras

autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia. Dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

- Si los bienes señalados para la ejecución hubieran sido ya embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará la diligencia, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local.

En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los Tribunales Judiciales de la Federación.

En tanto se resuelve el procedimiento respectivo no se hará aplicación del producto, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

- Si en cumplimiento de lo dispuesto anteriormente, se paga un crédito cuya cancelación deba anotarse en el registro público que corresponda, la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que, dentro de los cinco días siguientes al en que surta efectos la notificación, firme la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba constar el finiquito.

- En caso de abstención del titular de los créditos embargados transcurrido el plazo indicado, el jefe de la oficina ejecutora firmará la escritura o documentos relativos en rebeldía de aquél y lo hará del conocimiento del registro público que corresponda, para los efectos procedentes.

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

- Las sumas de dinero objeto del embargo, así como la cantidad que señale el propio ejecutado, la cual nunca podrá ser menor del 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados, se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.

- El artículo 162 del Código Fiscal Federal, establece que si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar

en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.⁷⁶

- De igual forma el artículo 163 del mismo conjunto de leyes, señala que si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.⁷⁷

- En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabaré embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina.

- Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabaré embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en la Ley.

El procedimiento de embargo de bienes o negociaciones, es una parte medular del procedimiento administrativo de ejecución, donde se puede manifestar violaciones a garantías constitucionales de los gobernados, ello al señalar bienes por parte de la autoridad, al nombrar los depositarios de los bienes o al interventor, también al no otorgarle la preferencia que establece el Código tanto de señalar bienes para embargo, como de señalar un comprador preferente, así como el no otorgarle los 6 días al embargado para que acuda ante la autoridad a establecer y acordar la base para la venta de igual forma al no otorgarle el plazo para defenderse de los actos realizados por la autoridad ejecutora.

Emilio Margáin considera que esta parte del procedimiento de ejecución, es decir la autoridad el llevar a cabo el procedimiento de embargo, viola las garantías constitucionales de los gobernados, al romper las cerraduras de los inmuebles donde

⁷⁶ *Idem.*, p. 241.

⁷⁷ *Ibidem*

se considera que existen bienes propiedad del deudor, sin antes aplicar los medios de apremio que establece el artículo 40 del Código Fiscal Federal, considerando que en lugar de romper de inmediato las cerraduras, debe aplicar los medios de apremio.

8.2.3. El remate de bienes (Tercera etapa)

Una vez que ya quedaron atrás las etapas de requerimiento de pago del adeudo, así como la de embargo de bienes muebles, inmuebles e intervención de negociaciones; el siguiente paso para poder obtener liquidez y estar en condiciones de cubrir el adeudo, es el remate de dichos bienes, para lo cual, es necesario dar seguimiento a diversos procedimientos que se deben seguir para no violar las garantías con las que cuenta el embargado, pues en caso de realizarse en contravención a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, serán actos violatorios de la Constitución y como consecuencia nulos en cuanto al procedimiento (forma) e incluso en cuanto al fondo. A continuación se describe el procedimiento que lleva a cabo la autoridad para estar en condiciones de realizar el remate de bienes y obtener su producto para aplicarlo al crédito fiscal adeudado.

En términos jurídicos se denomina remate de bienes embargados a *“la serie de acciones que toman las autoridades competentes para propalar y lograr la enajenación a favor de terceros de los bienes.”*⁷⁸

Procedimiento de remate que establece el Código Fiscal Federal, para mayor comprensión.

- La enajenación de bienes embargados, procederá:
 1. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base para el remate.
 2. En los casos de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
 3. Cuando el embargado no proponga comprador.
 4. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaído en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.
- Salvo los casos que el Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos.

La autoridad podrá ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.

- La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, y en los demás casos, la que fijen de común

⁷⁸ *Op. cit.*, nota 62, p. 270.

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 practicará avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente o por buzón tributario al embargado el avalúo practicado.

- El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracción II, inciso b) del artículo 117, en relación con el 127 del Código, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento del Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.
- Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo establecido en el artículo 127 del Código, o haciéndolo no designen valuador, o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los 5, 10 o 15 días según el tipo del bien a evaluar, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.
- Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado, la autoridad exactora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador que será cualquiera de los señalados en el Reglamento del Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes.
- En todos los casos a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de cinco días si se trata de bienes muebles, diez días si son inmuebles y quince días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.
- El remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes. La convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate.
- El remate deberá ser convocado al día siguiente de haberse efectuado la notificación del avalúo, para que tenga verificativo dentro de los veinte días siguientes. La convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate.

La convocatoria se publicará en la página electrónica de las autoridades fiscales, en la cual se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base

para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir al mismo.

Los acreedores que aparezcan del certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, el cual deberá obtenerse oportunamente, serán notificados personalmente o por buzón tributario del período del remate señalado en la convocatoria y, en caso de no ser factible hacerlo por alguna de las causas a que se refiere la fracción IV del artículo 134 del Código Fiscal Federal, se tendrán como notificados de la fecha en que se efectuará el remate, en aquélla en que la convocatoria se haya fijado en sitio visible en la oficina ejecutora, siempre que en dicha convocatoria se exprese el nombre de los acreedores.

Los acreedores podrán hacer las observaciones que estimen del caso, pudiendo enviarlas en documento digital que contenga firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que expresamente se señale en la convocatoria, debiendo manifestar su dirección de correo electrónico. Dichas observaciones serán resueltas por la autoridad ejecutora y la resolución se hará del conocimiento del acreedor.

- 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.
- En toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal; si éste es superado por la base fijada para el remate, se procederá en los términos del Artículo 196 del Código de la materia.

Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematará de contado los bienes embargados. La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados en los casos y condiciones que establezca el reglamento del Código. En este supuesto quedará liberado de la obligación de pago el embargado.

- Las posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas.

Para intervenir en una subasta será necesario que el postor, antes de enviar su propuesta, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria. Su importe se considerará como depósito.

El importe de los depósitos que se constituyan, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan

de los bienes rematados. Después de fincado el remate se devolverán a los postores los fondos transferidos electrónicamente, excepto los que correspondan al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

El Servicio de Administración Tributaria, podrá establecer facilidades administrativas para que en sustitución de la firma electrónica avanzada, se empleen otros medios de identificación electrónica.

- El documento digital en que se haga la postura, deberá contener los siguientes datos:
 - Cuando se trate de **personas físicas**, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor y, en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes; **tratándose de sociedades**, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes en su caso y el domicilio social.
 - La cantidad que se ofrezca.

El número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito.

La dirección de correo electrónico y el domicilio para oír y recibir notificaciones.

El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.

Si las posturas no cumplen los requisitos anteriores y los que se señalen en la convocatoria, el Servicio de Administración Tributaria no las calificará como posturas legales, situación que se hará del conocimiento del interesado.

- En la página electrónica de subastas del Servicio de Administración Tributaria, se especificará el período correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, así como la fecha y hora de su recepción.

Cada subasta tendrá una duración de 5 días que empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del quinto día. En dicho período los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas.

Si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate se recibe una postura que mejore las anteriores, el remate no se cerrará, en este caso y a partir de las 12:00 horas del día de que se trate, el Servicio de Administración Tributaria concederá plazos sucesivos de 5 minutos cada uno, hasta que la última puja no sea mejorada. Una vez transcurrido el último plazo sin que se reciba una mejor postura se tendrá por concluido el remate.

El Servicio de Administración Tributaria fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la postura más alta, se aceptará la primera que se haya recibido. Una vez fincado el remate se comunicará el resultado del mismo a través de medios

electrónicos a los postores que hubieren participado en él, remitiendo el acta que al efecto se levante.

- Cuando el postor en cuyo favor se hubiera fincado un remate no cumpla con las obligaciones contraídas, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato en favor del fisco federal.

La autoridad podrá adjudicar el bien al postor que haya presentado la segunda postura de compra más alta y así sucesivamente, siempre que dicha postura sea mayor o igual al precio base de enajenación fijado. Al segundo o siguientes postores les serán aplicables los mismos plazos para el cumplimiento de las obligaciones del postor ganador.

En este caso se reanuda la almoneda en la forma y plazos señalados por las disposiciones legales.

- Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor deberá enterar mediante transferencia electrónica de fondos, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Tan pronto como el postor cumpla con el requisito a que se refiere el párrafo anterior, se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días, entregue los comprobantes fiscales digitales por Internet de la enajenación, los cuales deberán expedirse cumpliendo, en lo conducente, con los requisitos a que se refiere el Código, apercibido de que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía.

Posteriormente, la autoridad deberá entregar al adquirente, conjuntamente con estos documentos, los bienes que le hubiere adjudicado.

Una vez adjudicados los bienes al adquirente, éste deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición, en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

- Fincado el remate de bienes inmuebles o negociaciones se aplicará el depósito constituido. Dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará mediante transferencia electrónica de fondos conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Hecho el pago y designado en su caso el notario por el postor, se citará al ejecutado para que, dentro del plazo de diez días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que, si no lo hace, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía.

El ejecutado, aún en el caso de rebeldía, responde por la evicción y los vicios ocultos.

- Los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libre de gravámenes y a

fin de que éstos se cancelen, tratándose de inmuebles, la autoridad ejecutora lo comunicará al registro público que corresponda, en un plazo que no excederá de quince días.

- Una vez que se hubiera otorgado y firmado la escritura en que conste la adjudicación de un inmueble, la autoridad ejecutora dispondrá que se entregue al adquirente, girando las órdenes necesarias, aun las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o por terceros que no pudieren acreditar legalmente el uso. En el caso en que los bienes rematados no puedan ser entregados al postor a cuyo favor se hubiera fincado el remate en la fecha en que éste lo solicite, por existir impedimento jurídico debidamente fundado para ello, aquél podrá, en un plazo de seis meses contado a partir de la fecha en que solicite la entrega de los bienes, solicitar a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes. La autoridad entregará la cantidad respectiva en un plazo de dos meses contado a partir de la fecha en que se efectúe la solicitud. Si dentro de este último plazo cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada para efectuar la entrega de los bienes rematados, se procederá a la entrega de los mismos en lugar de entregar al postor las cantidades pagadas por esos bienes.

Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo anterior, sin que el postor solicite a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes, el importe de la postura causará abandono a favor del fisco federal dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que concluya el plazo antes citado.

En el caso en que la autoridad fiscal entregue las cantidades pagadas por la adquisición de los bienes rematados, se dejará sin efectos el remate efectuado. Si con posterioridad a la entrega de las cantidades señaladas anteriormente cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada jurídicamente para efectuar la entrega de los bienes rematados, ésta deberá iniciar nuevamente el procedimiento establecido para enajenar los mismos, dentro de los quince días siguientes a aquél en que haya cesado el impedimento o se cuente con resolución firme que permita hacerlo.

- 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.

- Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien. En este caso el valor de la adjudicación será el 60% del valor de avalúo.

Los bienes que se adjudiquen a favor del fisco federal, podrán ser donados para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizados para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.

La adjudicación se tendrá por formalizada una vez que la autoridad ejecutora firme el acta correspondiente.

Cuando la traslación de bienes se deba inscribir en el Registro Público de la Propiedad, el acta de adjudicación debidamente firmada por la autoridad ejecutora tendrá el carácter de escritura pública y será el documento público que se considerará como testimonio de escritura para los efectos de inscripción en dicho Registro.

De los ingresos obtenidos por remates de los bienes, disminuidos con los gastos de administración y mantenimiento, se destinará el 5% a un fondo de administración y mantenimiento de dichos bienes, que se constituirá en la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas generales que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Una vez que se hayan rematado los bienes, la autoridad fiscal deberá reintegrar los recursos que haya obtenido de dicho fondo y, de existir remanente, se entregará el 5% de los ingresos obtenidos para su capitalización. La autoridad fiscal deberá reintegrar los recursos que haya obtenido de dicho fondo y, de existir remanente, se entregará el 5% de los ingresos obtenidos para su capitalización.

Los bienes adjudicados por las autoridades fiscales, serán considerados para todos los efectos legales, como bienes no sujetos al régimen del dominio público de la nación, hasta en tanto sean destinados o donados para obras o servicios públicos.

Para los efectos del artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, las adjudicaciones tendrán la naturaleza de dación en pago.

• Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

1. El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

2. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

- 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 del Código Fiscal de la Federación.

- En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo.

Una vez realizado el pago por el embargado o cuando obtenga resolución o sentencia favorable derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes que obliguen a las autoridades a entregar los mismos, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

- Cuando existan excedentes del producto obtenido del remate o adjudicación de los bienes al fisco federal, después de haberse cubierto el crédito, se entregarán al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente, o que el propio deudor acepte por escrito que se haga la entrega total o parcial del saldo a un tercero, con las siguientes modalidades:

1. Tratándose de bienes que la autoridad se haya adjudicado, al producto obtenido por la adjudicación se aplicará el monto del crédito fiscal actualizado más sus accesorios, así como el monto de los gastos de administración y mantenimiento en que la autoridad haya incurrido. El remanente del producto mencionado será el excedente que se devuelva al contribuyente.

2. Cuando se lleve a cabo la adjudicación por remate, el producto obtenido se aplicará en los términos de lo dispuesto en el artículo 194 del Código Fiscal Federal, así como a recuperar los gastos de administración y mantenimiento. El remanente del producto mencionado será el excedente que se devolverá al contribuyente.

- Causarán abandono en favor del Fisco Federal los bienes embargados por las autoridades fiscales, en los siguientes casos:

1. Cuando habiendo sido enajenados o adjudicados los bienes al adquirente no se retiren del lugar en que se encuentren, dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

2. Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución o sentencia favorable que ordene su devolución derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes y no los retire del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a disposición del interesado.

3. Se trate de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurridos dieciocho meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.

4. Se trate de bienes que por cualquier circunstancia se encuentren en depósito o en poder de la autoridad y los propietarios de los mismos no los retiren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

Se entenderá que los bienes se encuentran a disposición del interesado, a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique la resolución correspondiente.

Cuando los bienes embargados hubieran causado abandono, las autoridades fiscales notificarán personalmente, por buzón tributario o por correo certificado con acuse de recibo a los propietarios de los mismos, que ha transcurrido el plazo de abandono y que cuentan con quince días para retirar los bienes, previo pago de los derechos de almacenaje causados. En los casos en que no se hubiera señalado domicilio o el señalado no corresponda a la persona, la notificación se efectuará a través de buzón tributario.

Los bienes que pasen a propiedad del fisco federal, se transferirán al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes en términos de la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público.

- Los plazos de abandono a que se refiere el artículo 196-A del Código Fiscal se interrumpirán:
 1. Por la interposición del recurso administrativo o la presentación de la demanda en el juicio que proceda. El recurso o la demanda sólo interrumpirán los plazos, cuando la resolución definitiva que recaiga no confirme, en todo o en parte, la que se impugnó.
 2. Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de los bienes a los interesados.

No se trata de realizar un análisis a profundidad del procedimiento de remate tal y como lo lleva a cabo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino que solamente se trata de tener las bases sobre el remate como se encuentra establecido en el Código Fiscal Federal, ya que un trabajo con mayor profundidad requeriría publicar una obra completa del procedimiento administrativo de ejecución, lo cual no se pretende en el presente trabajo.

8.2.4 La intervención de negociaciones

En cuanto a esta figura jurídica, su estudio se presenta al final del procedimiento administrativo de ejecución, para no confundir a quien dé lectura al presente trabajo, sin embargo, la intervención de las negociaciones es también una forma de embargo, es decir, se levanta un acta de embargo en la cual se establece, que la empresa queda embargada con todo lo que por hecho y derecho le corresponda, efectuando además una relación de todos los bienes de la empresa, así como los derechos que tenga

para quedar debidamente embargada, y como en todos los embargos, es necesario designar por parte de la autoridad un depositario, el cual tendrá el carácter de interventor, siendo dos figuras de intervención que establece el Código Fiscal Federal, dependiendo del objetivo que busca la autoridad hacendaria, como son el interventor con carga a la caja de la empresa y el interventor administrador con todas las facultades de dueño o administrador, dependiendo de, si el contribuyente se trata de una persona física con actividad empresarial o una persona moral.

- Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

Es importante resaltar que los interventores que nombra el Servicio de Administración Tributaria, no son personas que laboren o se encuentren dentro de la nómina de dicha autoridad, sino que son personas externas a la Secretaría de Hacienda, con la finalidad de que dicho procedimiento de intervención sea ejercido de manera imparcial, ya que si fuese personal de la autoridad, podría llevar a cabo los procedimientos en favor de ésta y en perjuicio de los gobernados, por ello se debe cuidar esa conducta imparcial que debe imperar, sin tratar de ser juez y parte.

Sin embargo, quien paga al interventor sus honorarios es la autoridad hacendaria, no obstante que ésta lo carga a la deuda del contribuyente, quien termina cubriendo los honorarios del interventor.

- El interventor encargado de la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos, deberá retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en efectivo mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero, y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

Los movimientos de las cuentas bancarias y de inversiones de la negociación intervenida, por conceptos distintos a los señalados en el párrafo anterior, que impliquen retiros, traspasos, transferencias, pagos o reembolsos, deberán ser aprobados previamente por el interventor, quien además llevará un control de dichos movimientos.

Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal,

dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Si las medidas a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme al Código Fiscal y las demás disposiciones legales aplicables.

- El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

El interventor administrador no quedará supeditado a su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipe.

Tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

- El interventor administrador tendrá las siguientes obligaciones:
 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 que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.

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 del Código Fiscal Federal, se procederá al remate.

- El nombramiento de interventor administrador deberá anotarse en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.
- Sin perjuicio de lo dispuesto por el Artículo 166 del Código Fiscal, la asamblea y administración de la sociedad podrán continuar reuniéndose regularmente para conocer de los asuntos que les competen y de los informes que formule el interventor administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, así como

para opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración. El interventor podrá convocar a asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar a la administración de la sociedad con los propósitos que considere necesarios o convenientes.

- En caso de que la negociación que pretenda intervenir ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará, no obstante el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones.
- La intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cuando de conformidad con el Código Fiscal se haya enajenado la negociación. En estos casos la oficina ejecutora comunicará el hecho al registro público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.
- Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado período del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porcentaje del crédito que resulte.

Con lo anterior se concluye la descripción del procedimiento administrativo de ejecución, el cual limite plasma en forma por demás descriptiva de cada uno de los pasos que sigue la autoridad fiscal al momento de realizarlo, de igual forma, se analizó lo relacionado con la parte teórica del referido procedimiento administrativo de ejecución, para que así se complemente tanto la teoría con la práctica y pueda el lector comprender en detalle este procedimiento coactivo.

El procedimiento administrativo de ejecución no es sencillo de conocer en todos los términos, plazos, así como el significado de algunas palabras utilizadas que hacen más compleja su comprensión y aplicación, lo cual trae como consecuencia que los gobernados al utilizarlo puedan realizar una interpretación errónea, y si bien es cierto que el legislador ha realizado algunas modificaciones en cuanto a reducción de plazos para con ello abreviar el procedimiento, no es suficiente para que sea claro, rápido y eficaz.

RESUMEN

Analizar el procedimiento administrativo de ejecución, tanto en su parte teórica como practica es muy importante, ya que se cuenta con todas las herramientas necesarias para cumplir con las obligaciones fiscales y en caso de no hacerlo ya sabemos que la autoridad fiscal iniciará este procedimiento contra nosotros, por ello, es importante conocerlo, para prevenir el no caer en esos supuestos; sin embargo, si por una u otra razón no se puede cumplir, se conoce el procedimiento de cobro coactivo, así como las partes en las cuales pueden ser impugnados y así tratar de destrabar los bienes del embargo que se haya realizado, o por lo menos tratar de que la autoridad mande reponer el procedimiento, para así cumplir con el mismo antes de que la autoridad requiera su cumplimiento o en su defecto ganar tiempo para obtener el dinero y pagar el crédito fiscal.

Por ello se analiza el procedimiento administrativo de ejecución, desde el requerimiento de pago y con base en un mandamiento de ejecución, el cual cumple con todos los requisitos que establece nuestra Constitución Política; posteriormente se analiza de manera minuciosa el procedimiento de embargo, las obligaciones de la autoridad y las obligaciones de los gobernados, el señalamiento de los bienes que se pueden embargar y cuales la misma legislación prohíbe su embargo.

En cuanto el remate de bienes, se describe y expone desde los requisitos del avalúo, el escrito del postor, y los requisitos de la convocatoria de remate, hasta el procedimiento de subasta pública o venta fuera de remate que puede realizar la autoridad hacendaria, hasta concluir con la adjudicación de los bienes y la entrega de los mismos al adquirente; y por último se analiza el embargo de las negociaciones; cabe señalar que el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento complicado, toda vez que existen muchas recovecos en donde la autoridad puede utilizar en contra de los gobernados, las llamadas trampas procesales o errores que se pueden llegar a cometer al tratar de cumplir con lo señalado en este procedimiento.

CUESTIONARIO

1. ¿Qué es el procedimiento administrativo de ejecución?
2. ¿Cuáles son las etapas del procedimiento administrativo de ejecución?
3. ¿En qué consiste el requerimiento de pago?
4. ¿Cuáles bienes no se pueden embargar?
5. Mencione el orden de los bienes que se pueden embargar
6. ¿Cuáles son las obligaciones del depositario?
7. ¿Cuál es el plazo con el que cuenta el depositario para entregar los bienes a la autoridad?
8. ¿Quién cuenta con el derecho para señalar los bienes a embargar?
9. ¿En qué casos el derecho a señalar los bienes le corresponde a la autoridad
10. ¿Cuántos tipos de terceros se pueden apersonar dentro del procedimiento?
11. ¿A partir de qué momento se puede convocar a remate?
12. ¿Cuáles son los requisitos de la convocatoria?
13. ¿Cuál es la postura legal?
14. ¿De cuánto es la transferencia electrónica de fondos que se debe realizar?
15. ¿Cuánto dura el remate?
16. ¿Cuándo causan abandono los bienes?
17. ¿Cuál es el plazo para que pague el remanente quien haya ganado el remate?

18. ¿Cuándo tiene preferencia para adjudicarse los bienes la autoridad fiscal?
19. ¿Cuáles son los requisitos del escrito donde se propone postor?
20. ¿Hasta qué momento puede nombrar un comprador preferente el embargado?

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

1) REQUERIMIENTO DE PAGO	2) EMBARGO DE BIENES	3) REMATE
	A) El embargado tiene derecho a señalar los bienes, en caso contrario lo hará la autoridad.	A) Se convoca al remate a partir del día siguiente en que se encuentre firme la base.
	B) Los bienes que no se pueden embargar se encuentran establecidos en el artículo 157 del código fiscal federal.	B) La base para el remate es el avalúo o la cantidad que fijen las partes.
	C) los terceros pueden oponerse en el momento del embargo o impugnarlo posteriormente	C) El primer perito y el tercero en su caso lo nombra la autoridad y en caso de inconformidad el segundo perito es nombrado por el deudor.
	D) Se nombra depositario de los bienes, pudiendo ser el embargado, un tercero o la autoridad.	D) El avalúo se debe rendir en un plazo de 5 días muebles 10 inmuebles y 15 negociaciones; el remate dura 5 días.
	E) Los bienes a embargar pueden ser: muebles, inmuebles y negociaciones.	E) Puede existir venta fuera de remate si el embargado propone comprador.
	F) Si el deudor se opone al embargo se solicita el auxilio de la fuera publica y el rompimiento de cerraduras.	F) Es postura legal las 2/3 partes del avalúo, se envía de manera electrónica el escrito por el postor y una transferencia del 10% del avalúo.
	G) El orden de los bienes que se pueden embargar es: dinero, metales preciosos, depósitos banacrios, acciones, bonos, cupones vencidos, otros bienes muebles e inmuebles.	G) El postor ganador debe pagar en un plazo de 3 días si son muebles y 10 días si son inmuebles o negociaciones, para que le sea adjudicado el bien.
	H) El depositario deberá entregar a la autoridad en el plazo de 24 horas si es dinero o metales preciosos o de 5 días cualquier otro bien.	H) El embargado tiene 3 días para entregar la factura si es bien mueble o diez días para firmar la escritura de compraventa.
	I) Cuando se embargue una negociación se nombrará un interventor con cargo a caja o administrador.	I) Si el postor ganador no cumple con sus obligaciones se deja sin efecto el remate
	J) El interventor tiene la obligación de recaudar el 10 % diario y rendir un informe mensual.	
	K) Se debe recaudar el 24 % en tres meses de lo contrario se procede al remate de la empresa y una vez cubierto el crédito fiscal se destraba el embargo.	

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Del estudio de los procedimientos administrativos oficiosos que lleva a cabo la autoridad fiscal, se considera que los aquí estudiados, analizados y descritos, son los necesarios para que los contribuyentes, estudiantes y todos aquellos interesados en conocer los procedimientos fiscales oficiosos, cuenten con el conocimiento general sobre cada uno de los procedimientos que inicia la autoridad fiscal de oficio, y si bien es cierto que pueden existir otros procedimientos oficiosos, con los anteriores se tiene un panorama general de la actuación de las autoridades fiscales, desde la emisión de un crédito fiscal, la notificación a los gobernados, cumplimiento del plazo estipulado en la legislación tributaria, y si no se garantiza o cubre dicho crédito, cómo procederá a iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, hasta cubrir dicha deuda tributaria.

El propósito del presente estudio no es analizar a profundidad cada uno de los procedimientos, ni obtener expertos en cada uno de ellos, sino que por el contrario lo que se busca con esta obra, es determinar si los referidos procedimientos son sencillos o complicados, y para ello fue necesario describir sus procedimientos; concluyendo que por el tipo de redacción, interpretación y seguimiento, en cuanto a plazos y requisitos, se determina que no es nada sencillo cumplir con cada uno de ellos, por lo que se consideran complicados, toda vez que, se tiene que remitir de una disposición legal a otra del mismo ordenamiento fiscal, el Código Fiscal Federal, asimismo se tiene que analizar de manera conjunta el Reglamento, así como las leyes especiales que tienen que ver con dichos procedimientos, haciendo más complicada su comprensión.

Es importante que la autoridad fiscal reorganice los contenidos de dichos procedimientos y todo lo relacionado con cada uno, es importante que lo analice en capítulos especiales para cada uno de ellos, evitando correlacionar las diferentes legislaciones, ya que ello es lo complicado para el jurista fiscal, los contribuyentes y los estudiantes, quienes con el tiempo desisten de prepararse en esta materia tributaria, por lo complejo no tanto del procedimiento, sino de la terminología, así como la normatividad aplicable a cada caso en concreto, por ello se trata de reforzar el conocimiento en cada capítulo con un resumen, cuestionario y cuadro sinóptico.

LISTA DE REFERENCIAS

- ALCALÁ NIETO, ZAMORA & CASTILLO, (1947) *Proceso, Autocomposición y Autodefensa*, 1ª edic., Imprenta Universitaria, México.
- ANDRADE SANCHEZ, Eduardo. (2016). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*”, 3ª edic., Oxford, México.
- BURGOA Ignacio, cit., por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. (2000). *Derecho Fiscal* , Oxford, México.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. (2011). *Derecho Fiscal I* , 6ª. Ed., 4ª reimpresión, Iure editores, México.
- CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Derecho Tributario*. (2002). 1ª edic., Cárdenas Celasco Editores, S.A. de C.V., México.
- CURIEL VILLASEÑOR, Omar. (2004). *Principios Tributarios*, 1ª edic., 4ª Reimpresión, Línea Universitaria, Ediciones Fiscales ISEF, México
- DEL CASTILLO VELASCO, José María. (1994). *Ensayo sobre el Derecho Administrativo Mexicano*, tomo II, Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie “c”, Estudios Históricos, número 46, UNAM, México.
- DE LA GARZA, S. F. (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edic., Porrúa, México, p. 669.
- _____ (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edic., Porrúa, México.
- _____ cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México.
- DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. (2004). *Temas Fiscales Selectos*, 2ª edic., Gasca, Sicco, México.
- FENECH, Miguel. (1949). *Principios de Derecho Procesal Tributario*”, 3ª edic., Tomo II, Bosch, Barcelona, España.
- FENECH, Miguel, cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. (2006). *Derecho Fiscal*, 2ª edic., Talleres Lazcano Garza Editores, México.
- FRAGA, Gabino. (1968). *Derecho Administrativo*, Porrúa, S.A. México.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (1968). *Derecho Financiero*, 1ª edic., Volumen 2, De Palma, Buenos Aires, Argentina.
- DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. (2000). cit. Por SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, tomo I, 12ª edic., Cárdenas, México.
- LÓPEZ NIETO, Francisco. (1946). *El Procedimiento Administrativo*, 2ª edic., Bosch, Barcelona, España.
- LUCERO ESPINOSA, Manuel. (2000). *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el*

- Tribunal Fiscal de la Federación*, 6ª edic., Porrúa, México.
- MABARAK CERECEDO, Doricela. (2000). *Derecho Financiero Público*, 2ª edic., Mc. Graw Hill Interamericana, México.
- MARTÍNEZ BAZAVILVAZO, Alejandro. (2005). *Guía para defenderse ante los actos de las autoridades fiscales*, 3ª edic., Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. (2003). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 16ª edic., Porrúa, México.
- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. (2000). *Derecho Administrativo 1º y 2º Curso*, 3ª edic., Oxford, México.
- _____ (1998). “*Derecho Administrativo 3º y 4º Curso*”, 3ª edic., Oxford, México, 2001.
- MORAL PADILLA, Luis. *Notas de Derecho Constitucional y Administrativo*, 2ª edic., Mc. Graw Hill Interamericana, México.
- NAVA NEGRETE, Alfonso. (2000). “*Derecho Procesal Administrativo*”, 2ª edic., Porrúa, México.
- _____ Cit. Por J. KAYE, Dionicio y KAYE TRUEBA, Christian. (2003). *Nuevo Derecho Procesal y Administrativo*, Colección Textos Universitarios, Themis, México, 2003.
- OVALLE, J. (2005). *Teoría General del Proceso*, 6ª edic., Oxford, México, p. 29.
- _____, “*Teoría General del Proceso*”, 6ª edic., Oxford, México, 2005.
- QUINTANA VALTIERRA Y ROJAS YÁNEZ, cit. Por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edic., Porrúa, México.
- RODRÍGUEZ, R., (2007) *Derecho Fiscal*. 2ª edic., Oxford, México, pp. 198-200.
- ROSSY, Cit. por DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). “*Derecho Financiero Mexicano*”, 28ª edic., Porrúa, México.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. (2003). “*Derecho Fiscal Mexicano*”, 3ª edic., Porrúa, México.
- SERRA ROJAS, Andrés. (1999). “*Derecho Administrativo*”, Tomo II, 20ª edic., Porrúa, México.
- TENA RAMÍREZ, Felipe. (1979). “*Leyes Fundamentales de México 1808-1979*”, 9ª edic., Porrúa, México.
- VALLARTA, Ignacio. Cit. Por DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). “*Derecho Financiero Mexicano*”, 28ª edic., Porrúa, México.

LEGISLATIVAS

- Fisco Agenda 2017, “*Código Fiscal de la Federación*”, Isef, México, 2017.
- Fisco Agenda 2017, “*Reglamento del Código Fiscal de la Federación*”, ISEF, México, 2017.

DICCIONARIOS

- CARRASCO IRIARTE, Hugo, “*Diccionario de Derecho fiscal*” Oxford, México, 1998.

- _____, *“Diccionarios jurídicos temáticos”*, 2ª, serie, Derecho Fiscal, 2ª parte, volumen 3, 2ª edic, Oxford, México, 2002.
- _____, *“Diccionarios jurídicos temáticos”*, 2ª, serie, Derecho Fiscal, 1ª parte, volumen 2, 2ª edic., Oxford, México, 2002.
- _____, *“Diccionario de Derecho Fiscal”*, 3ª Edic., Oxford, México, 2007.
- DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *“Diccionario de Derecho”*, 15ª edic., Porrúa, México, 1988.
- “Diccionario de Derecho Usual”*, Tomo IV, 11, edic., Heliasta, S.R.L., Argentina, 1976.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, *“Diccionario Jurídico Mexicano I-O”*, 7ª edic., Porrúa, México 1994.
- _____, *“Diccionario Jurídico Mexicano P-Z”*, 7ª edic., Porrúa, México, 1994.
- _____, *“Diccionario Jurídico Mexicano (J-O)”*, Porrúa, México, 2005.
- _____, *“Diccionario Jurídico Mexicano (D-H)”*, Porrúa, México, 2005.
- PALOMAR DE, Miguel Juan *“Diccionario Jurídico para Juristas”*, Tomo I, Porrúa, México, 2000.

CONSULTA EN MEDIOS ELECTRÓNICOS

Jurisprudencia y tesis emitida por el poder judicial federal, recuperada de: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>, el 22 de mayo de 2017.