



ISSN: 1886-8452
Vol. 3 Número 10, junio 2011
<http://www.eumed.net/rev/tecsistecat1/index.htm>

LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES ENTORNO AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN EL SISTEMA FEDERAL MEXICANO

Dra. Blanca Torres Espinosa
blancate2005@yahoo.es
blancate@uaslp.mx

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	2
CAPÍTULO I: EL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA	3
1.1 EL DEUDOR, SUJETO PASIVO: CONCEPTO Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA.	4
1.2 MARCO JURÍDICO CONSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE.....	6
1.3 DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.	8
1.4 OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.....	14
CAPÍTULO II: EL PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD.....	17
2.1 MARCO JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN.....	17
2.2 ACEPCIONES DE DETERMINACIÓN.....	18
2.3 CLASIFICACIÓN DE LOS DIFERENTES TIPOS DE DETERMINACIÓN.....	20
CAPÍTULO III: EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.....	22
3.1 NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.....	23
3.2 INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.....	24
3.3 EL EMBARGO.....	24
3.4 LA INTERVENCIÓN.....	26
3.5 EL REMATE.....	27
3.6 TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.....	28
CONCLUSIONES.....	29
BIBLIOGRAFÍA.....	30

INTRODUCCIÓN

Esta investigación tiene como objetivo principal adentrar al lector lo referente al pago de las contribuciones federales y todo lo que ello representa. Para el mejor entendimiento de los temas planteados se hace referencia a diferentes ordenamientos propios de la materia fiscal, como el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes y el Reglamento del Código Fiscal de la Federación; así mismo se consultan los textos de autores tales como Sergio de la Garza, Humberto Delgadillo, y Jesús Quintana entre otros.

Para facilitar el desarrollo de este estudio, lo hemos dividido para su análisis en tres capítulos: el primero lleva por nombre el contribuyente en el procedimiento de recaudación tributaria; el segundo es el procedimiento de responsabilidad del sujeto pasivo; y el tercero trata sobre el procedimiento administrativo de ejecución.

En el primer capítulo estudiaremos al contribuyente o sujeto pasivo, como también se le denomina; en él se expone la definición de contribuyente, sus avances en el transcurso de la historia, la clasificación entre personas físicas y morales, los diferentes tipos de sujetos pasivos que el CFF contempla; así como los derechos y obligaciones que la ley señala para este, en torno al cumplimiento de la obligación del pago de contribuciones.

En el capítulo dos nos enfocamos al procedimiento de responsabilidad, iniciamos con el fundamento legal; luego presentamos diferentes conceptos de determinación, según el punto de vista de algunos conocedores en derecho tributario, y finalmente una clasificación de las diversas clases de determinación que existen.

Finalmente observaremos el procedimiento administrativo de ejecución, donde daremos las causas que motivan dicho procedimiento, en que consiste el embargo, los supuestos donde procede la intervención, en que casos se llega al remate y cuales son las formas de dar por terminado el procedimiento.

CAPÍTULO I: EL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

Para sentar un antecedente, resulta oportuno partir de la percepción que tiene el Código Fiscal de la Federación (CFF) y la Ley Federal de Derechos del Contribuyente (LFDC), ninguna de éstas normas señalan una definición propiamente establecida sobre lo que debemos entender por contribuyente. El CFF se limita en su artículo 1º a instituir que *“las personas físicas y las morales, están obligadas para contribuir con los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”*.

En este sentido, se entiende por contribuyente a toda aquella persona física o moral que está obligada conforme a lo dispuesto en la Ley a contribuir con el gasto público; *empero* no solo en las leyes fiscales se estipula esta disposición, también en nuestra Constitución, por ello analizaremos el marco jurídico constitucional de los derechos y obligaciones de que son sujetos los contribuyentes.

Con la intención de brindar otra idea y motivados por las similitudes entre nuestro sistema tributario y el español, nos parece oportuno referir la acepción de contribuyente regulada en la Ley General Tributaria de España (vigente a partir de 2004¹), en la cual el numeral 31 dice que *“es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”*.

En vista de lo anterior, se entiende que la Ley tiene a bien identificar que el contribuyente es el titular del hecho imponible y la capacidad contributiva, en virtud de que es el contribuyente quien lleva a cabo los hechos generadores de derechos y obligaciones en el procedimiento de recaudación tributaria.

¹ Ley General Tributaria, Publicada el 18 de Diciembre de 2003 en el Boletín Oficial del Estado. Madrid, España.

1.1 El deudor, sujeto pasivo: concepto y evolución histórica.

Iniciaremos recordando que nuestra legislación no contaba con un CFF que estableciera el concepto de *contribuyente* o *sujeto pasivo*; luego entonces en enero de 1937 se publicó la Ley de Justicia Fiscal y Administrativa y con ella se marcó el inicio de las actividades del Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa); un año después se publicó el Código Fiscal de la Federación, el cual estableció en su numeral 20 que: “*es sujeto o deudor de un crédito fiscal la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal*”.

Por su parte el CFF de 1967 estipulaba en su artículo 13 como sujeto pasivo a “*la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal*”. En 1981 el CFF hace mención de la figura de contribuyente, sin definirlo, limitándose a decir que contribuyente es “*el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria*”.

Deudor o sujeto pasivo, es entonces el obligado tributario; del artículo 1º del CFF se desprende que existen dos clases de sujetos pasivos: las personas físicas y las personas morales, y ambas están obligadas a contribuir. Por su parte la autoridad fiscal federal a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) hace la siguiente distinción²:

- *Persona física* es un individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos.
- *Persona moral* es una agrupación de personas que se unen con un fin determinado, por ejemplo, una sociedad mercantil, una asociación civil.

² SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT), “¿Soy persona física o persona moral?”, [En línea], 2009, Oficina Virtual, (Citado 11-01-2011), formato html, disponible en Internet:

http://www.sat.gob.mx/sitio_Internet/6_388.html

En relación al deudor, es necesario señalar que no todos los sujetos pasivos adquieren la responsabilidad de la misma manera, toda vez que se deben distinguir las diversas formas de adquirir la responsabilidad del pago del impuesto. Al respecto el numeral 6 del CFF indica que “*las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran*”.

Existe el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pasivo pagador del impuesto, es decir, quien lleva a cabo actos o actividades por las que se genera un impuesto puede no pagarlo, pero quien consume el producto de esas actividades, es quien paga el impuesto, por ejemplo: un fabricante de equipos de computo se hace acreedor por su actividad de un impuesto, pero es el adquiriente del equipo de computo quien en el precio que paga por él, paga involuntariamente el IVA. Otra situación es cuando el sujeto pasivo da origen directamente al hecho generador del crédito fiscal o en asociación con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, voluntariamente o por mandato judicial.

En este sentido, diversos autores a lo largo del tiempo se han dado a la tarea de realizar la clasificación de los sujetos pasivos y su responsabilidad tributaria, por tanto nos permitimos referir a De la Garza³ para dar *grosso modo* una reseña de los diferentes tipos de sujetos pasivos que la doctrina reconoce:

- *Sujeto pasivo principal:* conocido también bajo la denominación de causante o contribuyente, es aquel que hace uso del servicio, quien se beneficia de la obra en el caso de las contribuciones de mejora o quien provoca el gasto.
- *Sujeto pasivo por adeudo ajeno:* son aquellas personas a quienes se les atribuye la obligación de realizar la prestación fiscal sin que realicen el hecho imponible.

³ Cfr.. **DE LA GARZA, Sergio Francisco**, “*Derecho Financiero Mexicano*”, 27ª Ed., México, Porrúa, 2005, pp. 493, 497, 503, 508, 513, 515.

- Sujeto pasivo responsable por sustitución: es cuando el legislador atribuye a otra persona distinta al deudor principal, *en sustitución* de él, la obligación de pagar el impuesto, con recursos que pertenecen al deudor principal.
- Sujeto pasivo responsable por solidaridad: consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la obligación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal.
- Sujeto pasivo responsable objetivamente: se da cuando una persona, que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria, verdadero deudor del tributo, es decir, que esa persona tiene una verdadera obligación de pagar el tributo y no una mera carga para evitar que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad.
- Sucesión en la duda tributaria: los herederos y los donatarios (en la donación universal) suceden al autor de la herencia y al donante, y por esa razón, son sujetos pasivos por adeudo propio de la deuda tributaria de sus causantes. La deuda tributaria del *de cuius* o del donante no se extingue por la muerte o por la donación, sino que la reciben los herederos y los donatarios. Entre ellos la responsabilidad fiscal se divide en proporción a sus cuotas hereditarias o a las porciones que les hayan correspondido en la donación.

1.2 Marco jurídico constitucional de los derechos y obligaciones del contribuyente.

En primer lugar, citaremos la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que instaura en el artículo 1º que: “*En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece*”.

Viene a colación este precepto constitucional por la polémica que ocasiona en materia fiscal, en virtud de que los sujetos pasivos pueden tener el régimen de personas físicas o morales. Por tanto el primer párrafo del artículo 1º de la CPEUM ha sido motivo de discusión entre algunos autores al considerar, que las personas morales no gozan de la protección constitucional de sus garantías por ser entes legales y no seres humanos, atendiendo al uso de la palabra *individuo* en lugar de *persona* en el citado precepto constitucional.

De lo expuesto se deduce que existe un serio problema de redacción en la ley; pese a ello, interpretarlo y ejecutarlo no ha sido tan problemático en materia fiscal; porque para fortuna de los contribuyentes, nuestro CFF ha determinado los casos en que se trata de persona física o persona moral, así como sus derechos y obligaciones, como se puede observar con antelación.

Antes de continuar el marco jurídico nos parece apropiado dejar en claro que el CFF para efectos fiscales entiende por México⁴, país y territorio, lo que conforme a la CPEUM⁵ integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial. Por su parte el artículo 31 de la Carta Federal regula en la fracción IV sobre las contribuciones que son obligaciones de los mexicanos:

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

⁴ Según lo estipula el numeral 8 del CFF.

⁵ Este artículo del CFF se refiere al artículo 27 constitucional dentro del cual se establecen los límites del territorio nacional.

Así también, es oportuno indicar que son residentes del territorio nacional⁶ las personas físicas⁷ y a las morales, las primeras son aquellas que establecen su casa habitación en México y; las morales las que fijan en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva⁸.

Es importante señalar que aunque nuestra CPEUM y el CFF no hacen mención de los derechos y obligaciones de los extranjeros, estos también son sujetos de la obligación tributaria, pues se puede dar el caso de que un extranjero adquiera bienes o sea parte de una sociedad, es decir, una persona moral, entonces, en el entendido de que si a los extranjeros se les atribuyen derechos, por ende, estos también adquieren obligaciones, y una de las principales es el pago de los impuestos, *verbigracia*: el ISR, el IVA y el IETU; se regulan bajo las mismas condiciones, es decir son tratados como nacionales desde un aspecto fiscal.

1.3 Derechos de los contribuyentes.

Al hablar de sujeto pasivo, nos referimos, a la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador de la obligación tributaria. Sin embargo, no es solo un hecho que genera obligaciones, también al ser contribuyente se cuentan con derechos y dentro de esta sección veremos en que consisten.

En lo que concierne a los derechos del contribuyente en México, la legislación no contaba con un código, ley o reglamento que enumerara cuales son las prerrogativas que el sujeto pasivo tiene antes del año 2005. El Código Fiscal de la Federación⁹ de 1981 consideró en el Título II: De los derechos y obligaciones de los contribuyentes un capítulo único destinado a los derechos y obligaciones de los contribuyentes frente a la

⁶ Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con el Código Fiscal, deben presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

⁷ Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

⁸ Dispuesto por el artículo 9 del CFF.

⁹ Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1981 por Decreto de José López Portillo, Presidente Constitucional de los E.U.M.

Administración Tributaria; sin embargo, este título no contiene los derechos y obligaciones del sujeto pasivo, únicamente es una serie de procedimientos para su registro ante hacienda, los requisitos de las promociones, la representación de personas físicas y morales ante las autoridades fiscales, dejando un vacío en cuanto al propósito del capítulo.

Como puede advertirse la falta de un compendio de derechos para el sujeto pasivo (sea cual sea su clasificación), motivó a las Legislaturas para la promulgación de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente¹⁰, que tiene como finalidad regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales (artículo 1 de la LFDC); además estipula que en las situaciones no previstas en la ley, se deben aplicar las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación, entendiendo con esto, que la LFDC no sustituye por ningún motivo el título II del CFF. A continuación detallamos algunos de los derechos generales dedicados a los contribuyentes en el 2 numeral de la LFDC:

- Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas. Es deber de las autoridades fiscales informar y orientar al contribuyente sobre sus obligaciones tributarias.
- Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables. El CFF señala en el artículo 22 el pago de lo indebido, es decir, que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente por el contribuyente en los términos que se marcan en la propia Ley.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. Naturalmente el sujeto pasivo tiene derecho a conocer las etapas del proceso, de lo contrario lo dejaríamos en estado de indefensión; la autoridad fiscal no le debe negar dicha información.

¹⁰ Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005 por Vicente Fox Quesada, Presidente Constitucional de los E.U.M.

- Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados. Cada una de las autoridades, deben presentar identificación con fotografía para cualquier diligencia, en caso de no ser así, el contribuyente respaldando su derecho en esta disposición, puede solicitar la autoridad se acredite.
- Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley. Mientras el sujeto pasivo cubra las cuotas establecidas, puede solicitar certificación y copia de sus declaraciones, sin ningún inconveniente.
- Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante. Como es responsabilidad de la autoridad vigilar y salvaguardar los documentos que los contribuyentes ponen a su disposición, el contribuyente únicamente está obligado a proporcionar documentos que no hubiere presentado en su momento, y no a presentar documentos que ya fueron puestos a disposición de la autoridad fiscal.
- Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación: la información contenida en los documentos presentados por los contribuyentes ya sean físicos o por medios electrónicos son confidenciales, con la excepción del citado numeral 69 del CFF.
- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria. Este derecho se encuentra tutelado por la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC)¹¹, que en el artículo 5, fracción IV instituye como una de las atribuciones de la Procuraduría “Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen”.

¹¹ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006 por Vicente Fox Quesada, Presidente Constitucional de los E.U.M.

- Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa: las actuaciones por parte de las autoridades fiscales deben ser de la forma menos molesta para el contribuyente.
- Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa. El contribuyente tiene el derecho de defenderse, y para tales efectos presentar pruebas e impugnar si lo considera conveniente a sus intereses.
- Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas. Esta prerrogativa también se dirige al derecho de defenderse que tiene el sujeto pasivo, antes de las resoluciones.
- Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Este derecho, establece los supuestos en que se informa al contribuyente, los plazos, y especifica que si la autoridad fiscal omite la entrega de la carta de derechos del contribuyente se le hace responsable por la omisión, sin que esto tenga efecto en la ejecución de las actuaciones.

De lo anterior puede inferirse que el artículo 2 de la LFDC cumple en buena medida con las expectativas, al señalar cuales son las prerrogativas que en materia fiscal tiene el sujeto pasivo. Dentro de las prerrogativas consagradas en la LFDC toca el turno de enfatizar el derecho a la información, difusión y asistencia al contribuyente, para que éstos conozcan las principales obligaciones que tiene la autoridad fiscal, y atendiendo a estas disposiciones exijan a la autoridad fiscal se le dé cumplimiento.

De acuerdo a lo estipulado en el artículo 5 de la LFDC las autoridades fiscales deben prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal; sin perjuicio de lo que dispone el artículo 33 del CFF, las

autoridades fiscales deben publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, y contestar en forma oportuna las consultas tributarias. Sin embargo, mantener la información actualizada en Internet, y dar respuesta adecuada a las dudas virtualmente, mejora solo una parte del problema, pues en la actualidad el acceso a una computadora con Internet no es un recurso al alcance de todos los contribuyentes.

Llevar a cabo campañas de difusión a través de medios masivos de comunicación, para fomentar y generar en la población mexicana la cultura contributiva y divulgar los derechos del contribuyente es otra de las obligaciones de las autoridades fiscales¹², pese a lo anterior, no se invierte lo suficiente en fomentar la cultura contributiva, quizá por falta de recursos financieros para tales efectos, y no se hacen de más recursos por la falta de campañas que apoyen la recaudación, cayendo en un círculo vicioso.

Las autoridades fiscales tienen la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, que den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de pago de las contribuciones, conforme al numeral 7 de la LFDC. Bajo el supuesto de que las autoridades fiscales están acatando la disposición, una mala distribución de estos instructivos debe ser lo que evita que lleguen a manos del contribuyente y cubran su función.

El artículo 8 de la LFDC estipula que es deber de las autoridades fiscales mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; y aún cuando cumplan con este deber resulta imposible que lleguen a los sitios más lejanos, y aunque el Internet es una opción, no es un recurso a alcance de todos los contribuyentes, como se explicaba línea atrás.

¹² Dispuesto en el artículo 6 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Sin perjuicio de lo establecido en el CFF, los contribuyentes pueden formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Las autoridades fiscales deben contestar por escrito las consultas formuladas en un plazo máximo de tres meses; esta contestación es de carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el CFF (numeral 9 de la LFDC).

Al respecto cabe destacar que al inicio de la investigación se enviaron tres correos solicitando información a la SHCP mediante el portal de Internet www.shcp.gob.mx y hasta enero de 2011 no se ha tenido respuesta alguna por las autoridades fiscales, lo que demuestra que en ocasiones el uso de las tecnologías no es el medio más óptimo para dirimir las dudas y consultas de los contribuyentes; y que no se da la respuesta en los tres meses que la Ley señala para ello.

En el artículo 10 de la LFDC se establece que el Servicio de Administración Tributaria debe informar al Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática los datos estadísticos agregados sobre el ingreso, impuestos, deducciones y otros datos relevantes de los contribuyentes, siempre y cuando se respete la confidencialidad de los datos individuales.

Por su parte el artículo 11 de la Ley en comento instituye que con la intención de estimular la obligación legal de los contribuyentes de entregar comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, las autoridades fiscales deben organizar loterías fiscales en las que, con diversos premios, participen las personas que hayan obtenido los comprobantes fiscales respectivos. Las loterías fiscales se pueden organizar tomando en cuenta los medios de pago, diversos al efectivo, que reciban los contribuyentes.

Es difícil mantener una vigilancia respecto al cumplimiento de las disposiciones fiscales, toda vez que se requieren recursos económicos para la contratación de personal capacitado y sobre todo la participación de los contribuyentes. Es necesario para nuestra Nación fomentar entre los ciudadanos una cultura de la contribución y la denuncia; la primera

porque es nuestra obligación y se requiere del pago de las contribuciones para el debido desarrollo de nuestro país y la segunda porque no exponer a los malos funcionarios es un conflicto que se extiende, y con el cual se perjudica en sobremanera a la sociedad. A propósito, para la denuncia existe la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que es una autoridad protectora y defensora tanto de los derechos como de los intereses del contribuyente, es un organismo autónomo y la prestación de sus servicios es gratuita para el contribuyente.

1.4 Obligaciones de los contribuyentes.

Recapitulando el CFF designa en el Título Segundo: De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes un Capítulo Único para regular las prerrogativas y los deberes que la Ley reserva para los contribuyentes *empero*; como puede apreciarse párrafos atrás, este capítulo es una serie de instructivos y procedimientos para el pago de las contribuciones, y no cumple con establecer los derechos y las obligaciones del sujeto pasivo, por lo tanto en este apartado vamos a hacer un recuento de los deberes que el CFF ha reservado para los contribuyentes en lo que concierne al pago de las contribuciones.

Recordemos que el fundamento constitucional se estipula en el numeral 31 fracción IV de la norma Suprema; donde señala como obligación de los mexicanos el pago de las contribuciones; luego nos encontramos con que la función del sujeto pasivo no se limita exclusivamente al pago dichas contribuciones; implica además cumplir con una serie de requisitos de tiempo y forma dispuestos por las disposiciones fiscales, para el adecuado pago de las contribuciones.

Para conseguir una eficiente recaudación de impuestos, se necesita del registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, donde las personas físicas y morales deben inscribirse, proporcionar información relacionada con su identidad, su domicilio¹³ o el cambio del mismo, y en general sobre su situación fiscal; así como

¹³ Conforme al numeral 10 del CFF, se considera domicilio fiscal: sobre las personas físicas el local donde se encuentra el principal asiento de sus negocios, cuando realizan actividades empresariales; en el caso de que no realicen las actividades empresariales, el domicilio debe ser el sitio que usan para el ejercicio de sus

presentar declaraciones periódicas; expedir comprobantes de las actividades que realicen; solicitar su certificado de firma electrónica avanzada; y presentar los avisos que señala el Reglamento del CFF según lo dispuesto por el artículo 27 del CFF.

Conforme al tercer párrafo del artículo 6 del CFF le toca a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; en cambio, cuando son las autoridades fiscales quienes deben hacer la determinación, los contribuyentes tienen el deber de proporcionar la información necesaria en un plazo de 15 días posteriores a la fecha de su causación.

Dado que los trámites administrativos no admiten la gestión de negocios, la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hace por medio de escritura pública o a través de carta poder, siempre y cuando de cumplimiento a ciertos requisitos de forma; por lo cual y de acuerdo al numeral 19 del CFF es deber del contribuyente solicitar el registro de sus representantes a las autoridades fiscales.

Cuando las personas físicas o morales no hagan el pago de las contribuciones o los aprovechamientos en el plazo señalado por las disposiciones fiscales, deben pagar recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno (regulado así en el artículo 21 del CFF).

En los supuestos donde las leyes fiscales establecen la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realizan, los contribuyentes deben emitirlos por medio de documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, para lo cual necesita contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente, y tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el

actividades; y cuando no tengan un local, en su casa habitación. Mientras que con las personas morales el domicilio fiscal puede ser de dos tipos, cuando son residentes del país, se considera domicilio el lugar donde se ubica la administración principal del negocio; en sentido contrario, si residen en el extranjero el domicilio es el es el local donde esta la administración principal del negocio en el país, en su defecto el sitio que designen.

certificado para el uso de los sellos digitales; además los comprobantes fiscales digitales deben archivar y registrarse en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria ¹⁴.

Los contribuyentes deben permitir a los visitadores, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, consultar a través de medios electrónicos la información relativa a los estados de cuenta de que se trata, directamente en las instituciones de crédito o casas de bolsa, que hayan emitido dichos estados de cuenta¹⁵.

En el artículo 30 del CFF se instituye que las personas obligadas a llevar contabilidad deben conservarla en el lugar a que se refiere la fracción III del artículo 28 del Código¹⁶ en comento a disposición de las autoridades fiscales; y las personas que no están obligadas a llevar contabilidad deben conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Después de enumerar algunas de las obligaciones que tienen las personas físicas y morales en su papel de contribuyente, podemos concluir que el principal deber es el pago oportuno de las contribuciones y es precisamente de esta obligación que se desprenden todas las demás, ya sea para el cobro adecuado como es inscribirse en el registro federal de contribuyentes, la determinación de contribuciones, las declaraciones fiscales, o el pago de multas por la falta de pago oportuno; finalmente todas estas obligaciones buscan conseguir una mejor recaudación de impuestos.

¹⁴ Artículo 29 del CFF.

¹⁵ Numeral 29-C del CFF

¹⁶ Que establece que las personas deben llevar la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes pueden procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

CAPÍTULO II: EL PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD

Claro está que es responsabilidad del sujeto pasivo realizar el pago de las contribuciones; sin embargo en ocasiones dicha responsabilidad debe ser llevada en conjunto con la autoridad fiscal, o individualmente por cualquiera de las dos partes; luego entonces la determinación directa corresponde al contribuyente y la determinación indirecta atañe a la autoridad fiscal. A la actividad administrativa que ejecuta la autoridad fiscal para hacer efectiva la obligación tributaria del contribuyente se denomina: *recaudación*.

En cuanto a lo anterior, el nacimiento de la obligación no es suficiente para la recaudación; aún cuando sabemos que con la ejecución del hecho imponible se puede tener conocimiento de los sujetos de la obligación, la tarifa aplicable y sobre qué base se debe aplicar dicha tarifa, es necesario además efectuar procedimientos y operaciones para determinar la cantidad que constituye el crédito fiscal, a este acto de determinación del *quantum* se le llama *determinación fiscal*; y para ahondar en el tema observaremos a continuación el fundamento legal para la determinación fiscal, así como su definición y clasificación.

2.1 Marco jurídico de la determinación.

El Código Fiscal de la Federación regula en el tercer párrafo del artículo 6 que: “*corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo 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*”. En otras palabras, en uso de sus facultades de fiscalización, revisión y control, la autoridad administrativa determina la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, sustituyendo la autodeterminación de que es sujeto el contribuyente, dando como resultado un acto administrativo de determinación.

A la determinación a través del tiempo y el espacio se la ha conocido en formas diversas, por ejemplo en Italia han empleado la palabra *accertamento* para aludir la actividad de la

autoridad administrativa o de los sujetos pasivos de los tributos encaminada a la “fijación de los elementos inciertos de la obligación¹⁷”.

Es importante referir que además de tener diferentes denominaciones, la determinación ha sido confundida con el vocablo *liquidación*; en virtud de que se han usado como sinónimos, incluso en los propios códigos fiscales (*verbigracia* el código fiscal de 1967). Aún cuando fiscalmente no tienen el mismo significado; porque según Quintana Valtierra entendemos por liquidación¹⁸: la actividad consistente en calcular el monto exacto, en dinero o especie, a cubrir por concepto de nacimiento de la obligación tributaria; y para conseguir un amplio concepto de determinación se incorporan en el siguiente apartado, las siguientes definiciones.

2.2 Acepciones de determinación.

Sin lugar a dudas a través de los años los estudiosos de la materia han buscado precisar el vocablo determinación; por lo tanto dentro de este tema buscamos dar al lector una serie de percepciones desde la perspectiva de diferentes autores en derecho fiscal, para que pueda tener una visión más vasta al respecto y consiga integrar su propio concepto; partiremos con las ideas de determinación que concibe Sergio Francisco de la Garza, quien opina que determinación es:

- Es el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos¹⁹.
- Es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o a varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o

¹⁷ DE LA GARZA, S., *op. cit.* nota 3, p. 553.

¹⁸ *Cfr.* QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, “*Derecho Tributario Mexicano*”, Trillas, México, 2008, p. 143.

¹⁹ DE LA GARZA, S., *op. cit.* nota 3, p. 555.

cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley²⁰.

Tenemos también la concepción establecida por el fiscalista Quintana Valtierra que opina que la determinación consiste en fijar los elementos ciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de incidencia quedó configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ella, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno, el monto de la obligación cierta, etcétera²¹.

Atendiendo al pensamiento de Arrijo Vizcaíno, la determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria²².

En lo que a nosotros respecta, la determinación puede puntualizarse como la facultad que la ley le brinda para a la autoridad fiscal, mediante la cual exige al sujeto pasivo el pago de una obligación tributaria luego de que el primero haya ejecutado un hecho generador.

Si bien hasta este momento tenemos una idea de que es la determinación y cuál es su base constitucional, todavía nos falta explicar las diferentes clases de determinación que existen, entre las cuales ubicamos las siguientes: la determinación hecha por el sujeto pasivo principal; la determinación efectuada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo; y la determinación de la base imponible.

²⁰ *Ibidem.* p. 556.

²¹ *Vid.* QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *op. cit.*, nota 18, p. 143.

²² *Cfr.* ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo “*Derecho Fiscal*”, México, Editorial Themis, 2006, p. 132.

2.3 Clasificación de los diferentes tipos de determinación.

Encontramos en la doctrina diferentes clasificaciones en materia de determinación, no obstante para efectos de esta investigación nos vamos a limitar a la siguiente sistematización, donde se reconocen solamente las próximas tres clases de determinación:

- *La determinación hecha por el sujeto pasivo principal:* En lo que concierne a este tipo de determinación, el sujeto pasivo reconoce la existencia de hechos generadores que dan lugar a obligaciones fiscales a su cargo, las cuales determina y liquida aplicando a los hechos imponible los parámetros o base imponible previstos en la ley, con los cuales obtiene el monto de la obligación a su cargo²³. Esta clase de determinación se le conoce también como autodeterminación, e implica que es el propio sujeto pasivo quien reconoce la existencia del hecho imponible, que motiva la obligación tributaria, y liquida dicha obligación, esto sin que la autoridad administrativa participe en el proceso de autodeterminación.
- *La determinación efectuada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo.* Este procedimiento surge cuando el sujeto pasivo omite parcial o totalmente cumplir con la determinación de sus obligaciones fiscales, entonces la autoridad fiscal realiza la determinación de la obligación tributaria; *empero* entran aquí dos supuestos, que la autoridad administrativa lleve a cabo la determinación con la colaboración del contribuyente (principal o por deuda ajena), o sin la participación de este. Cuando dicha determinación se realiza sin la intervención del sujeto pasivo, se le conoce como *determinación de oficio*²⁴.
- *La determinación de la base imponible* o aún de la cuota tributaria, por medio de un acuerdo o convenio celebrado entre la autoridad tributaria administradora y el sujeto pasivo principal.

²³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *op. cit.*, nota 18, p. 144.

²⁴ DE LA GARZA, S., *op. cit.* nota 3, p. 561.

Como podemos observar existen diferentes tipos de determinación de acuerdo a la situación que la desencadena, es decir, puede ser simple como la autodeterminación, cuando el sujeto pasivo acepta la obligación tributaria que le es impuesta al realizar el hecho generador; mixta cuando la autoridad se ve en la necesidad de participar una vez que el sujeto pasivo omitió en parte o en su totalidad el pago de la contribución y la autoridad requiere de la participación del contribuyente para una mejor recaudación o por negativa lleva a cabo la determinación de oficio; y finalmente encontramos la determinación de la base imponible, que funciona mediante convenio entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo.

CAPÍTULO III: EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

De acuerdo a la doctrina el procedimiento administrativo de ejecución posee diversas denominaciones, entre las que destacan: procedimiento de ejecución forzosa y procedimiento económico-coactivo. El procedimiento administrativo de ejecución (PAE) forma parte de los procesos fiscales destinados para el cobro de las contribuciones que se adeudan al fisco y es para algunos autores el recurso proveniente del agotamiento de los demás procedimientos para la obtención de la contribución.

Quintana Valtierra en su texto *Derecho Tributario Mexicano* define el PAE como: el procedimiento económico coactivo consistente 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 ley²⁵.

Por su parte Sergio Francisco de la Garza visualiza el procedimiento de ejecución forzada como “la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa, los créditos fiscales a su favor”²⁶.

El procedimiento administrativo de ejecución es aplicado por las autoridades fiscales en uso de su facultad económico-coactiva; acerca de su fundamento legal, se consagra en el numeral 68²⁷ del CFF y al respecto Luis Humberto Delgadillo en su obra *Principios de Derecho Tributario*²⁸ refiere que:

²⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *op. cit.*, nota 18, p. 244.

²⁶ *Cfr.* DE LA GARZA, S., *op. cit.* nota 3, p. 805.

²⁷ Que establece lo siguiente: 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.

²⁸ DELGADILLO, Luis Humberto, “*Principios de Derecho Tributario*”, 5º Ed., México, Limusa, 2006, p. 162.

Este procedimiento se inicia y desarrolla a partir de la presunción de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. Su legalidad se presume en los términos del artículo 68 del código de la materia, y la definitividad se deriva de que en la esfera administrativa no puede ser modificada, por no existir pendiente ningún procedimiento de revisión o porque no fue intentado algún medio de defensa.

El párrafo primero del artículo 145 del CFF indica que las autoridades fiscales deben exigir el pago de créditos fiscales cuando no sean cubiertos o garantizados dentro del término otorgado por la ley para tales efectos, por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

3.1 Naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución.

El PAE tiene como propósito recaudar el importe de lo debido de un crédito fiscal, no cubierto parcial o totalmente por el sujeto pasivo, sea por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad²⁹.

Resulta necesario señalar que se discute entre los conocedores de la materia, si el PAE tiene el carácter de proceso jurisdiccional o de procedimiento administrativo; debido a esta controversia viene a colación el libro *Teoría General del Proceso*³⁰ de Isidro González y Alberto Saíd, donde se marca la diferencia entre uno y otro concepto, como se verá a continuación:

En un proceso, los procedimientos son fundamentales pues en la vida práctica no puede manifestarse aquél sin estos últimos. El proceso es entonces el medio que busca poner fin a la controversia, y el procedimiento son las formas que han de observar los sujetos procesales para cumplir con la finalidad de dicho proceso. Sin formas procesales no puede perfilarse, conformarse y realizarse un proceso real.

²⁹ Vid. DE LA GARZA, S., *op. cit.* nota 3, p.p. 808, 809.

³⁰ Cfr. SAÍD, Alberto y GONZÁLEZ GUTIÉRREZ Isidro M., *“Teoría General del Proceso”*, México, IURE Editores, 2007, p. 304, Colección de Textos Jurídicos.

Finalmente en opinión de Quintana Valtierra y Rojas Yañez, el procedimiento administrativo de ejecutivo 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 controversia³¹.

3.2 Iniciación del procedimiento.

Para que la autoridad administrativa pueda iniciar el procedimiento económico coactivo en contra de un sujeto deudor determinado se requiere del cumplimiento de los tres supuestos que se citan a continuación³²:

- La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes.
- 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.
- La satisfacción del interés de la Administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que sustituyen económicamente aquella prestación dineraria.

3.3 El embargo.

El embargo lo encontramos instituido a partir del artículo 151 hasta el 163 del CFF; siendo así el numeral 151 del código en comento, estipula que las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible³³ y el importe de sus accesorios legales, deben requerir el pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado,

³¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *op. cit.*, nota 18, p. 247.

³² *Vid.* DE LA GARZA, S., *op. cit.* nota 3, p.p. 809, 810.

³³ 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 puede efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

deben proceder de inmediato a embargar bienes³⁴ suficientes para, en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco o; 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.

Una vez expuesta la concepción de embargo regulada en el Código Fiscal de la Federación, toca el turno de dar una definición de la doctrina, para lo cual citamos a Humberto Delgadillo quien explica que:

La falta de pago de un crédito fiscal dentro de los plazos que la ley autoriza, lo hacen “exigible”, por lo que, en el momento en que el deudor es requerido de pago por el ejecutor de Hacienda, y no comprueba haberlo cubierto, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso, en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos. Este aseguramiento es el embargo, y para que proceda se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal contempla para este tipo de actuaciones³⁵.

Adentrándonos en las generalidades, la persona con quien se entiende la diligencia de embargo, tiene derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, según lo estipula el numeral 155 del CFF, con la condición de que dichos bienes siempre sean de fácil realización o venta, y se limiten al siguiente orden:

- Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios,
- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la

³⁴ El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se debe inscribir en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate (artículo 151 CFF).

³⁵ *Cfr.* DELGADILLO, Luis Humberto, *op. cit.* nota 28, p. 163.

Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

- Bienes muebles (que no hayan sido considerados en las opciones anteriores).
- Bienes inmuebles³⁶.

En caso contrario los bienes que no se pueden embargar se contemplan en el artículo 157 del CFF y van desde el lecho cotidiano hasta pensiones de cualquier tipo. Naturalmente que el embargo puede ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados no son suficientes para cubrir los créditos fiscales, dispuesto así en el artículo 154 del CFF.

El ejecutor puede señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en la ley, si el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia no designa bienes suficientes a juicio del ejecutor o no respeta el orden indicado con antelación; y cuando a pesar de tener bienes susceptibles de embargo determina: bienes fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, bienes con un gravamen real o embargo previo o, bienes de fácil deterioro (art. 156 del CFF).

3.4 La intervención.

De la intervención podemos destacar, que se regula en el CFF y comprende del artículo 164 al 172, donde se establecen las condiciones propicias para que se desarrolle. De acuerdo a dicho CFF se le llama intervención al embargo de bienes de negociaciones que lleva a cabo la autoridad fiscal; en la intervención el depositario designado tiene el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

Entre las obligaciones que el CFF (por medio del artículo 167) designa para el interventor administrador se encuentran: rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina

³⁶ En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia debe 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.

ejecutora; recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida, después de separar las cantidades que corresponden al concepto de salarios y demás créditos preferentes y enterar su importe al fisco federal en la medida que se efectúa la recaudación; y entre los límites que la ley le estipula, encontramos que no puede enajenar bienes de activo fijo.

Un requisito que se debe cubrir para la intervención es anotar el nombramiento ante el registro público que toca de acuerdo al domicilio de la negociación intervenida³⁷; y cuando el crédito sea satisfecho o se enajene la negociación en conformidad con el CFF se debe levantar la intervención y la oficina ejecutora debe comunicarlo al registro público para que se cancele la inscripción respectiva (artículo 171 del CFF).

3.5 El remate.

El remate o enajenación forzosa es el acto más importante y definitivo en el procedimiento de ejecución, para que la autoridad fiscal consiga el pago de la contribución, y se lleva a cabo mediante la subasta pública. Para De la Garza es un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe a favor del que ofrezca el mejor precio³⁸.

Habiendo transcurrido tres meses de iniciada la intervención, las autoridades fiscales pueden proceder a la enajenación de la negociación intervenida, cuando lo recaudado no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal³⁹. En el numeral 173 del CFF se regula que el remate procede: a partir del día siguiente a aquél en que se haya fijado la base (en términos del art. 175 del código en comentario); en los supuestos de embargo precautorio de los que hace mención el numeral 145 del CFF, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento; cuando el embargado no proponga comprador

³⁷ Numeral 168 del CFF.

³⁸ *Cfr.* DE LA GARZA, S., *op. cit.* nota 3, p. 824.

³⁹ Artículo 172 del CFF.

dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 del CFF⁴⁰; y al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hayan hecho valer.

El día y hora señalados para el remate, el jefe de la oficina ejecutora debe informar a quienes hayan concurrido a él los nombres de las personas que pueden participar en la almoneda, por haber presentado los requisitos necesarios. Los participantes deben hacer los ofrecimientos o pujas, para mejorar las posturas y el jefe de la oficina ejecutora debe fincar el remate a quien sostenga la más alta⁴¹.

3.6 Terminación del procedimiento.

La suspensión del procedimiento se establece en el artículo 144 del Código Fiscal como un medio para evitar la ejecución cuando los créditos fiscales, a pesar de ser definitivos en la esfera administrativa, no han sido consentidos, ya que pueden ser impugnados y revocados o anulados, por lo que, mientras no queden firmes, puede suspenderse su ejecución, previa solicitud del interesado ante la oficina ejecutora y aseguramiento del interés fiscal⁴².

La suspensión del procedimiento de ejecución, no puede producirse por acuerdo o inactividad de las partes, ya que la autoridad tiene la obligación y la responsabilidad de impulsarlo, a menos que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión⁴³.

⁴⁰ La fracción I del numeral 192 especifica: el embargado puede proponer 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.

⁴¹ *Vid.* DELGADILLO, Luis Humberto, *op. cit.* nota 28, p. 167.

⁴² *Ídem.*

⁴³ DE LA GARZA, S., *op. cit.* nota 3, p. 832.

Ahora bien otra forma de dar por terminado el procedimiento de ejecución es cuando la autoridad fiscal ha obtenido el pago de la contribución, a través del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco; los pagos que se hagan se deben aplicar a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden: gastos de ejecución; recargos; multas; y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del CFF⁴⁴

CONCLUSIONES

Primera: Actualmente y a pesar de que existe una ley que ampara los derechos y obligaciones que debe tener todo contribuyente en cualquier etapa de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, lo cierto es que no todos reciben la información adecuada para cumplir con sus obligaciones y evitar una determinación indirecta e incluso, evitar la aplicación del PAE en vez de negociar e intentar llegar a la negociación.

Segunda: Hacienda no da cumplimiento a lo dispuesto en el capítulo II de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes en el sentido de difundir la información necesaria a la población a lo largo de todo el año.

Tercera: Sería conveniente que hacienda mejorara su relación con el contribuyente, especialmente en la etapa de la negociación, esto evitaría iniciar el embargo y remate de los bienes del sujeto pasivo y, la recaudación sería mayor para nuestro país, evitando gastos de ejecución que se pagan con los impuestos de los mexicanos.

Cuarta: Todo contribuyente está obligado constitucionalmente a pagar contribuciones al Estado, sin embargo, por la falta de información al ciudadano, es muy frecuente la determinación indirecta de hacienda, lo cual, lesiona el patrimonio del contribuyente, siendo mejor opción la negociación de las partes con el fin de mantener empresas o negocios que dan empleo a otras personas en vez de cerrar o embargar sus bienes para el pago, para ello como ya se mencionó, la negociación debe ser reformada en el CFF en beneficio de ambas partes.

⁴⁴ Artículo 20 del CFF.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo** “*Derecho Fiscal*”, México, Editorial Themis, 2006.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco**, “*Derecho Financiero Mexicano*”, 27ª Ed., México, Porrúa, 2005 y 2009.
- DELGADILLO, Luis Humberto**, “Principios de Derecho Tributario”, 5º Ed., México, Limusa, 2006 y 2009.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge**, “*Derecho Tributario Mexicano*”, Trillas, México, 2008.
- SAÍD, Alberto y GONZÁLEZ GUTIÉRREZ Isidro M.**, “*Teoría General del Proceso*”, México, IURE Editores, 2007, p. 304, Colección de Textos Jurídicos.

LEGISLACIÓN

- Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1981 por Decreto de José López Portillo, Presidente Constitucional de los E.U.M.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005 por Vicente Fox Quesada, Presidente Constitucional de los E.U.M.
- Ley General Tributaria, Publicada el 18 de Diciembre de 2003 en el Boletín Oficial del Estado. Madrid, España.
- Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006 por Vicente Fox Quesada, Presidente Constitucional de los E.U.M.

PÁGINAS WEB

- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT), “¿*Soy persona física o persona moral?*”, [En línea], 2009, Oficina Virtual, (Citado 11-01-2011), formato html, disponible en Internet:

http://www.sat.gob.mx/sitio_Internet/6_388.html