Código Fiscal
para el Estado de Guanajuato

COMENTADO

CÓDIGO FISCAL
PARA EL ESTADO DE GUANAJUATO

COMENTADO

Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, A.C.

ACADEMIA DE DERECHO FISCAL DEL ESTADO DE GUANAJUATO, A.C.

Gloria Tello Cuevas
Presidenta

J. Guadalupe Vázquez Mata
Vicepresidente

Roberto Ávila García
Secretario

Diego León Zavala
Tesorero

Carlos Eduardo Hernández Pérez
Vocal Secretario

Pedro López Ríos
Vocal Tesorero

Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, comentado
1a. edición, 2012.

D.R. © Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, A.C.
Lascuráin de Retana núm. 5, Zona Centro,
Guanajuato, Gto., C.P. 36000.

Instancia académica y Producción:
Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, A.C.
Lascuráin de Retana núm. 5, Zona Centro,
Guanajuato, Gto., C.P. 36000.

Formación: Jessica Rosalía Velázquez Sierra.
Correción: Ignacio Cruz Puga, Pedro López Ríos,
Alejandro Santiago Rivera y J. Guadalupe Vázquez Mata.

Diseño de Portada:
Ilustración de Portada:

ISBN:

Código Fiscal
para el Estado de Guanajuato
comentado

Índice

Presentación 27

Prólogos 31

Colaboradores 67

TÍTULO PRIMERO
DISPOSICIONES PRELIMINARES

CAPÍTULO PRIMERO
DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1
Comentario: Diego León Zavala 71

Artículo 2
Comentario: Gustavo Adolfo González Estrada
Diego León Zavala 73

Artículo 3
Comentario: Gustavo Adolfo González Estrada 77

Artículo 4
Comentario: Gustavo Adolfo González Estrada 78

Artículo 5
Comentario: Gustavo Adolfo González Estrada 80

Artículo 6
Comentario: Gustavo Adolfo González Estrada
Diego León Zavala 81

Artículo 7
Comentario: Gustavo Adolfo González Estrada 83

Artículo 8
Comentario: Diego León Zavala 84

Artículo 9
Comentario: Diego León Zavala 86

Artículo 10
Comentario: Diego León Zavala
Héctor Carmona Garcia 88

Artículo 11
Comentario: Diego León Zavala 89

Artículo 12
Comentario: Diego León Zavala 90

Artículo 13
Comentario: José Alberto Valdés Villarreal 93

Artículo 14
Comentario: José Alberto Valdés Villarreal 97

Artículo 15
Comentario: José Alberto Valdés Villarreal 99

Artículo 16
Comentario: José Alberto Valdés Villarreal 100

Artículo 17
Comentario: José Alberto Valdés Villarreal 102

Artículo 18
Comentario: José Alberto Valdés Villarreal 103

CAPÍTULO SEGUNDO
DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

Artículo 19
Comentario: David Beltrán Cázares
José Alberto Valdés Villarreal 104

Artículo 20
Comentario: David Beltrán Cázares
Diego León Zavala 105

Artículo 21
Comentario: David Beltrán Cázares 109

Artículo 22
Comentario: David Beltrán Cázares 110
José Alberto Valdés Villarreal

Artículo 23
Comentario: David Beltrán Cázares 111
José Alberto Valdés Villarreal

Artículo 24
Comentario: David Beltrán Cázares 112

Artículo 25 Diego León Zavala
Comentario: Héctor Carmona Garcia 113

TÍTULO SEGUNDO
CRÉDITOS FISCALES

CAPÍTULO PRIMERO
DEL NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

Artículo 26
Comentario: Rubén Bernabé Vallejo Martínez 115

Artículo 27
Comentario: Rubén Bernabé Vallejo Martínez 118

Artículo 28
Comentario: Rubén Bernabé Vallejo Martínez 122

Artículo 29
Comentario: Rubén Bernabé Vallejo Martínez 125

CAPÍTULO SEGUNDO
DE LOS MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

SECCIÓN PRIMERA
DEL PAGO

Artículo 30
Comentario: Roberto Ávila García
Enrique Salas Martínez 128

Artículo 31
Comentario: Roberto Ávila García
Enrique Salas Martínez 135

Artículo 32
Comentario: Roberto Ávila García
Enrique Salas Martínez 138

Artículo 33
Comentario: Roberto Ávila García
Enrique Salas Martínez 141

Artículo 34
Comentario: Roberto Ávila García
Enrique Salas Martínez 145

Artículo 35
Comentario: Roberto Ávila García
Enrique Salas Martínez 148

Artículo 36
Comentario: Roberto Ávila García
Enrique Salas Martínez 151

Artículo 37
Comentario: Roberto Ávila García
Enrique Salas Martínez 155

Artículo 38
Comentario: Roberto Ávila García
Enrique Salas Martínez 159

SECCIÓN SEGUNDA
DE LA COMPENSACIÓN

Artículo 39
Comentario: Raquel Rodríguez Aguilar 165

Artículo 40
Comentario: Raquel Rodríguez Aguilar 168

SECCIÓN TERCERA
DE LA REMISIÓN Y OTROS BENEFICIOS FISCALES

Artículo 41
Comentario: Raquel Rodríguez Aguilar 171

SECCIÓN CUARTA
DE LA PRESCRIPCIÓN

Artículo 42
Comentario: Raquel Rodríguez Aguilar 173

SECCIÓN QUINTA
DE LA CANCELACIÓN

Artículo 43
Comentario: Raquel Rodríguez Aguilar 176

TÍTULO TERCERO
CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES SOLIDARIOS

CAPÍTULO PRIMERO
DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 44
Comentario: Alejandro Santiago Rivera 179

Artículo 45
Comentario: Alejandro Santiago Rivera 183

CAPÍTULO SEGUNDO
DEL DOMICILIO FISCAL

Artículo 46
Comentario: Alejandro Santiago Rivera 189

CAPÍTULO TERCERO
DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES SOLIDARIOS

Artículo 47
Comentario: Alejandro Santiago Rivera 194

Artículo 48
Comentario: Alejandro Santiago Rivera 196

Artículo 49
Comentario: Alejandro Santiago Rivera 198

Artículo 50
Comentario: Alejandro Santiago Rivera 202

Artículo 51
Comentario: David Enríquez Maldonado 205

Artículo 52
Comentario: David Enríquez Maldonado 207

Artículo 53
Comentario: David Enríquez Maldonado 209

Artículo 54
Comentario: David Enríquez Maldonado 212

Artículo 55
Comentario: David Enríquez Maldonado 217

Artículo 56
Comentario: David Enríquez Maldonado 219

Artículo 57
Comentario: David Enríquez Maldonado 221

Artículo 58
Comentario: Eloísa Villalobos Padrón 224

Artículo 59
Comentario: Eloísa Villalobos Padrón 227

Artículo 60
Comentario: EloísaVillalobos Padrón 229

Artículo 61
Comentario: EloísaVillalobos Padrón 231

Artículo 62
Comentario: Eloísa Villalobos Padrón 233

Artículo 63
Comentario: Eloísa Villalobos Padrón 235

Artículo 64
Comentario: Eloísa Villalobos Padrón 237

TÍTULO CUARTO
ATRIBUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

CAPÍTULO ÚNICO
DE LAS ATRIBUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Artículo 65
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo 239

Artículo 66
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo
Luis Felipe Sánchez Hernández 245

Artículo 67
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo
Luis Felipe Sánchez Hernández 249

Artículo 68
Comentario: Noé Mosqueda Martínez 251

Artículo 69
Comentario: Noé Mosqueda Martínez 253

Artículo 70
Comentario: Noé Mosqueda Martínez 256

Artículo 71
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo 262

Artículo 72
Comentario: Noé Mosqueda Martínez 271

Artículo 73
Comentario: Noé Mosqueda Martínez 274

Artículo 74
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo 276

Artículo 75
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo 280

Artículo 76
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo 287

Artículo 77
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo 290

Artículo 78
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo 292

Artículo 79
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo 294

Artículo 80
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo 301

Artículo 81
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo 304

Artículo 82
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo
Luis Felipe Sánchez Hernández 306

Artículo 83
Comentario: César Augusto Domínguez Crespo
Luis Felipe Sánchez Hernández 311

TÍTULO QUINTO
INFRACCIONES Y SANCIONES

CAPÍTULO PRIMERO
DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 84
Comentario: Roberto Ávila García 313

Artículo 85
Comentario: Roberto Ávila García 317

Artículo 86
Comentario: Roberto Ávila García
David Enríquez Maldonado 320

Artículo 87
Comentario: Roberto Ávila García
David Enríquez Maldonado 324

Artículo 88
Comentario: Roberto Ávila García 327

Artículo 89
Comentario: Roberto Ávila García 331

Artículo 90
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 337

Artículo 91
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 341

Artículo 92
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 345

Artículo 93
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 349

Artículo 94
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 352

Artículo 95
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 355

Artículo 96
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 355

Artículo 97
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 358

Artículo 98
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 359

CAPÍTULO SEGUNDO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELACIONADAS CON EL REGISTRO ESTATAL DE CONTRIBUYENTES

Artículo 99
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 360

CAPÍTULO TERCERO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES, SOLICITUDES, AVISOS, INFORMACIONES O EXPEDIR CONSTANCIAS

Artículo 100
Comentario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo 363

CAPÍTULO CUARTO
DE LAS INFRACCIONESY SANCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DEL PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

Artículo 101
Comentario: José Gustavo Acero Rodríguez 366

CAPÍTULO QUINTO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD

Artículo 102
Comentario: José Gustavo Acero Rodríguez 369

CAPÍTULO SEXTO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELACIONADAS CON EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Artículo 103
Comentario: José Gustavo Acero Rodríguez 373

CAPÍTULO SÉPTIMO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES CUYAS RESPONSABILIDAD RECAE SOBRE TERCEROS

Artículo 104
Comentario: José Gustavo Acero Rodríguez 376

CAPÍTULO OCTAVO
DE LA CLAUSURA

Artículo 105
Comentario: José Gustavo Acero Rodríguez 381

Artículo 106
Comentario: José Gustavo Acero Rodríguez 387

Artículo 107
Comentario: José Gustavo Acero Rodríguez 389

TÍTULO SEXTO
PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

CAPÍTULO PRIMERO
DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 108
Comentario: Mariano Palacios Alcocer 390

Artículo 109
Comentario: Mariano Palacios Alcocer 392

Artículo 110
Comentario: Mariano Palacios Alcocer 394

CAPÍTULO SEGUNDO
DE LAS NOTIFICACIONES

Artículo 111
Comentario: Mariano Palacios Alcocer 398

Artículo 112
Comentario: Mariano Palacios Alcocer 401

Artículo 113
Comentario: Mariano Palacios Alcocer 403

Artículo 114
Comentario: José Juan Múzquiz Gómez 405

Artículo 115
Comentario: José Juan Múzquiz Gómez 411

Artículo 116
Comentario: José Juan Múzquiz Gómez 414

Artículo 117
Comentario: José Juan Múzquiz Gómez 417

CAPÍTULO TERCERO
DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

Artículo 118
Comentario: José Juan Múzquiz Gómez 418

Artículo 119
Comentario: José Juan Múzquiz Gómez 422

Artículo 120
Comentario: José Juan Trejo Orduña 423

Artículo 121
Comentario: José Juan Trejo Orduña 429

Artículo 122
Comentario: José Juan Trejo Orduña 432

Artículo 123
Comentario: José Juan Trejo Orduña 433

Artículo 124
Comentario: José Juan Trejo Orduña 435

Artículo 125
Comentario: José Juan Trejo Orduña 436

Artículo 126
Comentario: Antonio Ramírez García 439

Artículo 127
Comentario: Antonio Ramírez García 443

Artículo 128
Comentario: Antonio Ramírez García 447

Artículo 129
Comentario: Antonio Ramírez García 452

Artículo 130
Comentario: Antonio Ramírez García 453

Artículo 131
Comentario: Antonio Ramírez García 454

Artículo 132
Comentario: Antonio Ramírez García 456

CAPÍTULO CUARTO
DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

SECCIÓN PRIMERA
DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 133
Comentario: Ignacio Cruz Puga 457

Artículo 134
Comentario: Ignacio Cruz Puga 459

Artículo 135
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 461

Artículo 136
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 463

Artículo 137
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 467

SECCIÓN SEGUNDA
DEL EMBARGO

Artículo 138
Comentario: Ignacio Cruz Puga 470

Artículo 139
Comentario: Ignacio Cruz Puga 474

Artículo 140
Comentario: Ignacio Cruz Puga 478

Artículo 141
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 481

Artículo 142
Comentario: Ignacio Cruz Puga 482

Artículo 143
Comentario: Ignacio Cruz Puga 486

Artículo 144
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 487

Artículo 145
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 489

Artículo 146
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 491

Artículo 147
Comentario: Ignacio Cruz Puga 493

Artículo 148
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 495

Artículo 149
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 497

Artículo 150
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 498

Artículo 151
Comentario: Ignacio Cruz Puga 499

Artículo 152
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 501

Artículo 153
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 503

Artículo 154
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 504

Artículo 155
Comentario: J. Guadalupe Vázquez Mata 506

SECCIÓN TERCERA
DE LA INTERVENCIÓN

Artículo 156
Comentario: Ignacio Cruz Puga 507

Artículo 157
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 509

Artículo 158
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 514

Artículo 159
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 517

Artículo 160
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 518

Artículo 161
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 520

Artículo 162
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 520

Artículo 163
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 521

Artículo 164
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 522

SECCIÓN CUARTA
DEL REMATE

Artículo 165
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 523

Artículo 166
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 525

Artículo 167
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 526

Artículo 168
Comentario: Ignacio Cruz Puga 529

Artículo 169
Comentario: Ignacio Cruz Puga 531

Artículo 170
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 532

Artículo 171
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 533

Artículo 172
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 535

Artículo 173
Comentario: Ignacio Cruz Puga 537

Artículo 174
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 538

Artículo 175
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 539

Artículo 176
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 541

Artículo 177
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 541

Artículo 178
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 543

Artículo 179
Comentario: José Jorge Pérez Colunga 545

Artículo 180
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 546

Artículo 181
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 547

Artículo 182
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 548

Artículo 183
Comentario: Ninfa Edith Santa Anna Rolón 549

Artículo 184
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 550

Artículo 185
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 553

Artículo 186
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 554

Artículo 187
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 555

Artículo 188
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 556

Artículo 189
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 557

Artículo 190
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 559

Artículo 191
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 559

Artículo 192
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 560

Artículo 193
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 561

Artículo 194
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 561

Artículo 195
Comentario: José Francisco Javier Ramírez González 564

CAPÍTULO CUARTO
RECURSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA
DEL RECURSO DE REVISIÓN

Artículo 196
Comentario: Gloria Tello Cuevas
Carlos Eduardo Hernández Pérez 565

Artículo 197
Comentario: Gloria Tello Cuevas
Carlos Eduardo Hernández Pérez 567

Artículo 198
Comentario: Gloria Tello Cuevas
Carlos Eduardo Hernández Pérez 571

Artículo 199
Comentario: GloriaTello Cuevas
Carlos EduardoHernández Pérez 572

Artículo 200
Comentario: Gloria Tello Cuevas
Carlos Eduardo Hernández Pérez 575

Artículo 201
Comentario: Gloria Tello Cuevas
Carlos Eduardo Hernández Pérez 577

Artículo 202
Comentario: Pedro López Ríos 579

Artículo 203
Comentario: Pedro López Ríos 581

Artículo 204
Comentario: Pedro López Ríos 583

Artículo 205
Comentario: Pedro López Ríos 584

Artículo 206
Comentario: Pedro López Ríos 586

SECCIÓN SEGUNDA
DEL TRÁMITE Y RESOLUCIÓN DEL RECURSO

Artículo 207
Comentario: Pedro López Ríos 588

Artículo 208
Comentario: Pedro López Ríos 589

Artículo 209
Comentario: Pedro López Ríos 590

Artículo 210
Comentario: Pedro López Ríos 591

Artículo 211
Comentario: Pedro López Ríos 592

Artículo 212
Comentario: Pedro López Ríos 593

Artículo 213
Comentario: Pedro López Ríos 595

Artículos Transitorios 596

PRESENTACIÓN

Me corresponde al alto honor de hacer la presentación de esta importante obra, que es la culminación de un esfuerzo colectivo auspiciado por la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, A.C. Se trata de un ejercicio de estudio, reflexión crítica y propuestas en torno al Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, realizado por una serie de especialistas en el campo de la teoría y la práctica tributarias, y por primera ocasión en un trabajo editorial de esta naturaleza, con autorizadas opiniones prologales de distinguidos ministros de la Honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Desde que asumí la presidencia de la Academia me propuse la tarea de impulsar un mayor conocimiento de la normatividad fiscal vigente. Siempre he considerado que el desarrollo cívico y la cultura democrática de una sociedad están íntimamente vinculados con el grado de conocimiento de las normas fundamentales del pacto que la sustenta, y en particular de aquéllas que imponen obligaciones a los contribuyentes para hacer frente a los gastos públicos.

Por ello, a lo largo de estos años la Junta Directiva de la Academia trabajó arduamente para vigorizar su agenda de trabajo, la unión de sus integrantes y un intenso ejercicio de vinculación con Universidades, con miembros de los Poderes Judicial de la Federación y del fuero común y con diversas asociaciones de profesionistas.

Definimos una metodología de trabajo que tuviera como base el análisis particular de los 213 Artículos que integran el Código. Se procuró encontrar el origen histórico y la evolución de las diversas figuras jurídicas que lo integran, los principios doctrinarios de que se nutren, los valores jurídicos que las inspiran y los criterios interpretativos que han venido experimentando en el ámbito jurisdiccional. En algunos casos se exaltan las fortalezas y en otros se critican las deficiencias que experimenta nuestro Código, al fin y al cabo, obra jurídica siempre perfectible.

Pero quizá la aportación más significativa sea el carácter colectivo y multidisciplinario de los participantes, lo que permite una visión plural en torno a las Instituciones Fiscales vigentes en Guanajuato.

Más aún, cuando la inmensa mayoría de las publicaciones en torno a los temas fiscales, se da en lo concerniente al derecho tributario federal, en demerito del conocimiento del derecho local de los Estados miembros de la Federación, y adicionalmente, cuando gran parte de las normas hacendarias tienen un ámbito temporal de validez relacionado a los ejercicios fiscales anuales, lo que obliga a una permanente actualización de la materia.

A lo largo de la presente obra se podrá advertir el carácter concurrente de la materia tributaria, propia de un Estado Federal. Si bien ambos órdenes de gobierno tienen atribuciones y potestad tributarias, el marco constitucional vigente es particularmente complejo al establecer competencias exclusivas a la federación para imponer contribuciones sobre determinados conceptos, al otorgar fuentes exclusivas e intransferibles a los municipios y al imponer prohibiciones absolutas y relativas a los Estados, sin demerito de su competencia residual. Los temas relativos a la múltiple tributación sobre las mismas fuentes de ingreso por los diversos ámbitos de gobierno y los consecuentes actos de molestia que pueden derivarse a los particulares, así como la necesaria armonización de las Instituciones tributarias federal y locales, han dado origen al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal vigente. En efecto a partir de 1980, los Estados que convienen adherirse al Sistema deben inhibir su potestad tributaria sobre los ámbitos convenidos y en una franca práctica de colaboración administrativa asumen el carácter de autoridades fiscales federales. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal ha permitido una creciente transferencia de recursos a las entidades y municipios, que si bien hoy integran la mayor parte de los presupuestos locales, son notoriamente insuficientes para hacer frente a sus demandas de desarrollo social y regional.

Uno de los grandes retos que enfrentan las entidades federativas es el rescate creciente de su potestad tributaria en todas aquellas materias no incorporadas en los Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. El derecho tributario local debe repensarse desde esta óptica. Su estudio y divulgación son francamente pobres, de ahí la importancia de este trabajo que permite a un amplio universo de destinatarios encontrar respuestas múltiples a los diversos problemas que plantea el fiscalismo local de Guanajuato. Los académicos, los litigantes, los servidores públicos y los causantes en general, encontrarán aquí propuestas útiles.

No podría concluir esta presentación sin hacer un reconocimiento público a quienes hacen posible la presente obra. A los miembros de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, A.C., a los distinguidos comentaristas que participaron en el estudio y de manera especial, con el mayor respeto de quien lleva más de 35 años al servicio del Poder Judicial de la Federación, a los Sres. Ministros y Sras. Ministras Juan N. Silva Meza, Presidente de la Honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación, Olga María del Carmen Sánchez Cordero de García Villegas, Margarita Beatriz Luna Ramos, Sergio Armando Valls Hernández y Luis María Aguilar Morales, así como a los Ministros en retiro Miguelángel García Domínguez, Mariano Azuela Güitron y Carlos de Silva y Nava y a mi extraordinario maestro al Dr. Mariano Palacios Alcocer. A todos ellos por su valiosa contribución mi más profundo reconocimiento.

Gloria Tello Cuevas
Presidenta de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, A.C.

PRÓLOGOS

Ministro Juan N. Silva Meza
Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal

En el número 1111 de *Constitution Avenue,* en Washington, D.C., se encuentra ubicado el Servicio de Impuestos Internos *(InternaI Revenue Service),* que es la agencia federal del Gobierno de los Estados Unidos a cargo de la recaudación fiscal y del cumplimiento de la leyes tributarias de los Estados de la Unión. En el frontispicio del inmueble que alberga a esta oficina gubernamental está cincelada una frase de Oliver Wendell Holmes, Jr., que fue *Justice* de la Suprema Corte norteamericana a principios del siglo XX: *«Taxes are whatwe pay for civilized society»*.

En una definición básica, es posible concebir al impuesto como el pago al Estado, de carácter obligatorio, que consiste en el retiro monetario que realiza el gobierno sobre los recursos de las personas y empresas y es a través del uso de estos recursos que el gobierno devuelve a la sociedad esa extracción impositiva a través de bienes públicos, como la educación pública, los servicios como la luz, la impartición de justicia y la seguridad, además de procurar igualdad de oportunidades (de educación, vivienda, cultura, etc.) entre los miembros de la sociedad.

Los impuestos son, desde luego, una parte sustancial, si acaso, la más importante de los ingresos públicos. Eso es sabido prácticamente desde los albores de la humanidad, y entre los primeros testimonios está la *eisfora,* que fue el primer impuesto a la riqueza, instaurado por Solón, aproximadamente en el año 428 a.C. Esa contribución, de 500 dracmas, aplicable a aquellos que tuviesen un capital superior a 6,000 dracmas, se recaudaba para hacer frente a los gastos inherentes a una guerra, a una catástrofe o para una obra pública.

El amanecer de la cultura mesoamericana fue también el despertar de la tributación, y existen evidencias de la carga impositiva que debían soportar los macehuales, para el sostenimiento de gobernantes, sacerdotes y guerreros bajo la teocracia militar imperialista de los aztecas. La Conquista significó un cambio radical en la cosmovisión y en las formas de organización social y política, pero la esencia tributaria persistió, aunque con diversas

denominaciones y nuevas figuras. Así, durante la Colonia se pagaban alcabalas, aljamas, morerías, fonsaderas, yantares, almojarifazgos, portazgos, montazgos, asaduras, y hasta los chapines de la reina.

Tras la Independencia y la profunda inestabilidad que atravesaba el país, la hacienda pública se nutría de impuestos que aún hoy en día siguen llamando la atención. Por ejemplo, bajo el régimen de Santa Anna, en 1853, se crearon nuevas contribuciones, entre las que destacan: un peso a cada pulquería, hotel, café y fonda de una sola puerta y tres a cada una de las demás; cinco pesos por cada coche, carretela o carruaje de cuatro asientos, dos pesos y medio por los de dos; un peso mensual por cada perro, y después por cada animal doméstico. En enero de 1854, el Ministerio de Hacienda, expidió un decreto en el que especificaba la contribución por las puertas y ventanas exteriores de edificios urbanos y rústicos, y en febrero del mismo año, otra contribución por las luces exteriores de cada casa, vivienda o local.[1]

Tras la Revolución de 1910 y con la promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, el sistema tributario nacional ha atravesado por distintas etapas, y la constitucionalización de la potestad tributaria del Estado cristalizó con la reforma de octubre de 1993 a la fracción IV del artículo 31 de la carta magna, al disponerse, entre las obligaciones de los mexicanos, la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Así, los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos. Los impuestos ocupan una posición medular en la actividad financiera del Estado, y son requeridos para la realización de diversas actividades para cumplir con diversos objetivos, como el desarrollo de actividades encaminadas a proveer servicios públicos y a satisfacer las necesidades de la sociedad. En ese sentido, es posible hablar de una contraprestación, toda vez que el contribuyente proporciona una parte de sus recursos a cambio de la satisfacción de ciertas necesidades de carácter colectivo.

---

[1] Ya en 1697, en Gran Bretaña, se había implementado el «impuesto a las ventanas», para compensar los ingresos que se perdían en el recorte de moneda. Inicialmente, casi todas las casas fueron gravadas con 2 chelines; las propiedades de entre 10 y 20 ventanas pagaban 4 chelines, y las de más de 20, 8 chelines. Las tasas se dispararon enseguida y, como consecuencia, se impuso la práctica de cegar ventanas. El impuesto desapareció en 1851.

Con respecto al sentido y alcance del gasto público, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas tesis de especial relevancia y vinculación con esta materia:

GASTO PÚBLICO. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de «contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes», en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de «gasto público», tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de «gasto público» estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.[2]

Asimismo, el ejercicio del gasto público se salvaguardaen los principios de legalidad, eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez:

GASTO PÚBLICO. EL ARTÍCULO 134 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ELEVA A RANGO CONSTITUCIONAL LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EFICIENCIA, EFICACIA, ECONOMÍA, TRANSPARENCIA Y HONRADEZ EN ESTA MATERIA.

Del citado precepto constitucional se advierte que el correcto ejercicio del gasto público se salvaguarda por los siguientes principios: 1. Legalidad, en tanto que debe estar prescrito en el Presupuesto de Egresos o, en su defecto, en una ley expedida por el Congreso de la Unión, lo cual significa la sujeción de las autoridades a un modelo normativo previamente establecido. 2. Honradez, pues implica que no debe llevarse a cabo de manera abusiva, ni para un destino diverso al programado. 3. Eficiencia, en el entendido de que las autoridades deben disponer de los medios que estimen convenientes para que el ejercicio del gasto público logre el fin para el cual se programó y destinó. 4. Eficacia, ya que es indispensable contar con la capacidad suficiente para lograr las metas estimadas. 5. Economía, en el sentido de que el gasto

[2] Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Duran. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

público debe ejercerse recta y prudentemente, lo cual implica que los servidores públicos siempre deben buscar las mejores condiciones de contratación para el Estado; y, 6. Transparencia, para permitir hacer del conocimiento público el ejercicio del gasto estatal.[3]

La fracción IV del artículo 31 constitucional también recoge los principios doctrinales fundamentales del derecho tributario (proporcionalidad, certidumbre, comodidad y economía), que ya habían sido concebidos en el siglo XVIII por Adam Smith en la *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones,* y posteriormente retomados y actualizados por Harold M. Somers y Fritz Neumark, entre otros.

Por tanto, los mexicanos debemos pagar impuestos de manera *proporcional y equitativa.*

Ya desde la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación se localizan tesis sobre la proporcionalidad y equidad de los impuestos:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El

[3] Controversia constitucional 55/2008. Municipio de Otzolotepec, Estado de México. 3 de diciembre de 2008. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: José Francisco Castellanos Madrazo, Raúl Manuel Mejía Garza y Agustín Tello Espíndola.

principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.[4]

Más recientemente, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas tesis que allanan la explicación del contenido y alcance de los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el

---

[4] Semanario Judicial de la Federación, 199-204, Primera Parte, Página: 144, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Séptima Época, Pleno.

cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.[5]

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir,

[5] Amparos en revisión 197/2006; 271/2006; 350/2006; 374/2006 y 902/2006. El Tribunal Pleno, el tres de octubre en curso, aprobó, con el número 106/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de octubre de dos mil seis.

existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.[6]

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos

[6] Contradicción de tesis 233/2009. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 10 de mayo de 2010. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Osear Palomo Carrasco. El Tribunal Pleno, el doce de julio en curso, aprobó, con el número XXXV/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil diez. Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia, ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada.

constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones,,de manera[6] escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.[7]

Los principios constitucionales en materia fiscal, fincados esencialmente en los artículos 31, fracción IV; 40, y 73, fracción Vil, representan, a su vez, la raíz base de la codificación en materia fiscal. Al respecto, el jurista argentino Rafael Bielsa ya advertía en una obra publicada en 1952, que la *codificación fiscal debe* significar un ordenamiento jurídico relativo, claro está, al contribuyente, y no al instrumento de mero *fiscalismo,* donde se establecen excesivos privilegios del fisco y un riguroso maquinismo represivo. Por tanto, el carácter y el valor de un Código fiscal se determinan por su método y unidad y, especialmente, por el régimen orgánico de la obligación fiscal y la protección jurisdiccional del contribuyente.[8]

Toda vez que la materia fiscal no debe ser asociada con el *unilateralismo absoluto,* el marco jurídico de reciente configuración tiende a orientarse a una mayor protección de los contribuyentes. Así, el 23 de junio de 2005 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, con el objeto de regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. Concomitantemente, el 4 de septiembre de 2006 fue publicada la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como instancia encargada de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones.

Otro elemento toral de la codificación tributaria en nuestro país es el *federalismo tributario*. Como se ha visto, de conformidad con la fracción IV del artículo 31 constitucional, tres son los sujetos activos en el orden fiscal mexicano: la Federación, que es la que cuenta con mayor cantidad de facultades en la materia; los Estados o entidades federativas y los municipios. El 27 de diciembre de 1978 se publicó la Ley de Coordinación Fiscal, con el objeto de coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados,

[7] Amparos en revisión 278/2006; 1160/2006; 1342/2006; 1383/2006 y 1416/2006.Tesis de jurisprudencia 31/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de febrero de dos mil siete.

[8] Bielsa, Rafael, *Compendio de Derecho Público. Derecho fiscal,* Buenos Aires, Tipografía Llordén, 1952.

Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

La referida Ley de Coordinación Fiscal establece desde su artículo 2º la fórmula de distribución del Fondo General de Participaciones, y con referencia a la potestad tributaria estatal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas tesis, como la que se transcribe a continuación:

POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. SE ENCUENTRA LIMITADA POR EL ARTÍCULO 121, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA, EN TANTO QUE EL ÓRGANO LEGISLATIVO DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS NO PUEDE ESTABLECER CONTRIBUCIONES QUE GRAVEN ACTOS O HECHOS JURÍDICOS QUE SE VERIFIQUEN FUERA DE SU TERRITORIO.

La fracción I del artículo 121 de la Constitución General de la República establece que las leyes de un Estado sólo tendrán efecto en su propio territorio y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él. De esa forma se recoge el principio de territorialidad, conforme al cual las leyes de un Estado sólo pueden obligar a quienes realicen actos jurídicos en su territorio, pero no afectan a quienes los efectúen fuera de éste, principio que aplicado al campo impositivo implica que el poder tributario de cada Estado de la Federación, debe limitarse a gravar los actos o hechos jurídicos que se verifiquen en su territorio, al tenor de su respectivo orden jurídico. De esto se sigue que si bien las entidades federativas al establecer un impuesto tienen amplia libertad para fijar el hecho imponible y el criterio de vinculación tributaria que dé nacimiento a la obligación correspondiente, al hacerlo deben tener en consideración el límite espacial de validez al que constitucionalmente están restringidos, para lo cual deben tomar en cuenta que aun cuando algunos de tales hechos permiten la utilización de dos o más criterios de vinculación tributaria, como son el domicilio, la ubicación de la fuente de riqueza o el lugar de consumo, el respectivo hecho o acto jurídico gravado deberá desarrollarse dentro de su territorio, lo que además evita que tributos de diversas entidades federativas graven simultáneamente dos o más veces la misma manifestación de riqueza.[9]

[9] Amparo en revisión 1789/99. Operadora de Centros Comerciales Opción, S.A. de C.V. 11 de agosto del año 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Juan José Rosales Sánchez.

El federalismo tributario mexicano se nutre de la determinación de las competencias constitucionales otorgadas a la Federación y a los Estados por conducto de sus poderes legislativos. En consecuencia, expresamos nuestro más amplio reconocimiento a la *Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, A.C.,* por la presente edición del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, comentado.

Los 213 artículos de que consta el Código Fiscal comentado, cuenta con la valiosa y comprometida colaboración de 29 especialistas en materia fiscal, cuyos comentarios, con toda certeza, abonarán para una mayor fortaleza cognitiva en materia tributaria para los contribuyentes del Estado de Guanajuato. Por ello, reiteramos nuestra felicitación a la Academia, por amable conducto de su Presidenta, Magistrada Gloria Tello Cuevas.

La codificación tributaria estatal debe ser también un instrumento catalizador de buenas políticas tributarias que incentiven la eficiente asignación de recursos; que ofrezcan respuestas a los cambios en las circunstancias económicas, políticas y sociales; que cumplan con los principios de equidad y proporcionalidad, y que sean transparentes, a fin de que exista una clara vinculación con el gasto público, de manera que cada individuo sepa hacía donde se dirigen sus contribuciones.

Finalmente, una buena codificación fiscal es piedra de toque en la impartición de justicia fiscal, que a su vez, es fundamental para el funcionamiento del Estado democrático de derecho. La justicia fiscal debe ser un dique ante los abusos de la autoridad en defensa de los derechos de las personas, con apego a los principios de legalidad y seguridad jurídica; de manera pronta, completa, imparcial y gratuita, para, de esa manera, contribuir al fortalecimiento del Estado de Derecho, al desarrollo del país y a la paz social. La justicia fiscal da plena vigencia a la teleología de la justicia distributiva plasmada en la fracción IV del artículo 31 constitucional, en aras del interés colectivo, comunitario, social y público.

Ministro Luis María Aguilar Morales

La materia fiscal constituye, sin lugar a dudas, una de las asignaturas jurídicas de mayor complejidad. Quienes nos hemos dedicado a estudiarla nos percatamos, casi de inmediato, que la dificultad de su intelección radica no únicamente en la ardua tarea de comprender las instituciones jurídicas que le son propias (y que involucran conocimientos de otras disciplinas como la contable) sino también en el esfuerzo que implica mantenerse actualizado ante las constantes reformas que, ordinariamente, se hacen año con año a las leyes fiscales. El verdadero jurista comprende que el Derecho Tributario, como todas las materias jurídicas, no constituye una disciplina sustitutiva en la que el conocimiento de las últimas reformas legales permita desechar o, en el mejor de los casos, archivar las disposiciones modificadas. El auténtico fiscalista sabe que está ante una materia acumulativa en la que cada reforma al texto legal le obliga a hacer un minucioso análisis sobre su impacto en las instituciones jurídicas fiscales fundamentales y su trascendencia en las cuestiones tanto sustantivas como adjetivas.

Hay un elemento adicional que acentúa la dificultad del estudio y práctica del derecho fiscal y que consiste en que son escasos los trabajos que realmente aportan algo más que la simple repetición conceptual del contenido de las leyes tributarias. Es ante este panorama, por desgracia un tanto desalentador, que obras como el "Código Fiscal para el Estado de Guanajuato comentado", elaborado por la Academia de Derecho Fiscal de dicha entidad federativa, cobra especial relevancia al constituir una importante herramienta de auxilio técnico para el estudio y ejercicio de la materia fiscal.

Es una realidad irrefutable la estrecha vinculación que, directa o indirectamente, tenemos con las leyes fiscales. El rápido crecimiento de la población y la complejidad de las relaciones sociales que reclaman ser reguladas obligan al Estado a concebir mecanismos para obtener, de manera legítima, mayores recursos para satisfacer los elevados presupuestos que se

requieren para sufragar el gasto público y para financiar un mayor número de instituciones que exigen ser creadas para aplicar esa regulación. En un Estado de Derecho es indispensable que el esfuerzo por obtener esos recursos públicos y los mecanismos que se conciban para tal efecto encuentren justificación constitucional. Si bien la obligación de todos los miembros de la sociedad de contribuir al gasto público es indiscutible, lo cierto es que ésta debe actualizarse dentro de los principios tributarios establecidos en la Ley Fundamental. Para saber si éstos se cumplen o no cabalmente es indispensable comprender las instituciones del Derecho Tributario.

El "Código Fiscal para el Estado de Guanajuato comentado" constituye una valiosa aportación de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, A. C., pues no se trata de simples explicaciones conceptuales de los preceptos que lo integran, sino de estudios escritos por especialistas. Su valor como obra de imprescindible auxilio técnico para el estudiante y profesionista no solamente radica en el rigor metodológico con el que los miembros de dicha academia elaboraron los comentarios, sino en la visión multidisciplinaria que les confiere el hecho de dedicarse a tareas profesionales diversas siempre vinculadas al ámbito tributario.

Por cuanto al rigor metodológico el lector podrá constatar que todos los comentarios, sin excepción, señalan la bibliografía consultada, lo que permite conocer las fuentes a las que, en su caso, el interesado deberá acudir para tener un mayor conocimiento de las instituciones que se explican. Además, los comentarios no se limitan al análisis doctrinal -siempre trascendente- de los preceptos, sino que se complementan con el examen de ordenamientos legales federales y locales vinculados con la materia (como por ejemplo la Ley de Coordinación Fiscal o la Ley de Deuda Pública del Estado de Guanajuato) y con tesis jurisprudenciales sustentadas por Tribunales Colegiados de Circuito y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que no se constriñen al estudio de disposiciones fiscales de dicha entidad, sino que examinan temas tributarios nacionales. Si bien los comentarios están redactados con un lenguaje asequible, sin embargo, ello no es en detrimento de su contenido altamente especializado, prueba de ello es el hecho de que en algunos casos, para desentrañar el sentido de una disposición o para comprender sus alcances, se recurre a análisis históricos, lo que demuestra palmariamente la importante tarea de investigación que implicó la elaboración del referido código.

De especial relevancia resulta el hecho de que hay diversos preceptos que son comentados por dos miembros de la mencionada academia, cuestión

que revela la conjunción de visiones interdisciplinarias, lo que sin duda enriquece la obra.

El Código Fiscal para el Estado de Guanajuato comentado, en tanto se mantenga actualizado, indudablemente constituirá una trascendente herramienta para el interesado en estudiar la materia fiscal y para el versado que se dedique a su ejercicio. Hacemos votos porque la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato mantenga la vigencia de esta obra y continúe en el camino de hacer valiosas aportaciones para la mejor comprensión del Derecho Fiscal positivo.

Ministro en retiro Mariano Azuela Güitrón

La voz "prólogo" contiene en su significado la idea de ser la expresión introductora de un libro, no sólo por colocarse al inicio de éste, sino por mostrar un panorama de él, en este punto normalmente desconocido por el lector, poniendo énfasis en sus autores, en función de los objetivos trazados para la obra.

El trabajo que me honro en prologar ha sido elaborado por la Academia Fiscal de Guanajuato, con la que he estado vinculado desde su creación. En diferentes aniversarios he participado, gracias a la generosa invitación de sus integrantes. La creación del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado, así como intervenciones importantes en relación con el mejoramiento de la legislación tributaria, tanto federal como local y eventos académicos periódicos de gran calidad, han sido testimonio constante de su desarrollo.

No pretendo hacer una síntesis del libro, repitiendo, en alguna medida, su contenido y estructura, sino proponer sobre él una lectura, es decir sugerir un enfoque provechoso, reconociendo de antemano la libertad de los lectores de hacer el que les parezca más idóneo. Lo anterior, conduce a valorar su tema específico (comentario crítico del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato) y el genérico (el derecho tributario).

El derecho fiscal históricamente se ha considerado como una disciplina de un alto grado de complejidad no sólo por la precisión implícita en los números y los cálculos que exige realizar, sino por las dificultades del mundo cotidiano en el cual actúan en su faceta impositiva, pues al establecerse cargas económicas a los gobernados se provoca una natural resistencia, propiciándose presiones políticas, ciudadanas y de factores reales de poder en orden a su implementación o rechazo. Ello hace necesario enfatizar el patriotismo contributivo, la certeza jurídica y la ética de los participantes. Todo esto, para aplicarse, requiere indispensablemente conocimiento.

Los obstáculos aludidos son motivadores, entre otros factores, de la comprensión superficial, por los contribuyentes, de las leyes impositivas produciendo una asimilación lenta de las razones de justicia perseguidas

por los recaudadores y administradores de los tributos, así como el desconocimiento de los procesos de cumplimiento, dándose lugar a que el sujeto pasivo no calcule correctamente los impuestos a pagar, al tener un saber imperfecto de la normatividad fiscal aplicable a su caso concreto. Además, también se podrá presentar la ignorancia de los medios legales para plantear inconformidades ante el Estado. Sin embargo, debe reconocerse el gran avance producido en los últimos tiempos, gracias en buena medida a los especialistas de la materia, quienes de diferentes maneras han influido en el mejoramiento de la legislación tributaria, en su cumplimiento y en la defensa contra ella, así como de las resoluciones estimadas contrarias a la misma o a la Constitución.

Las dificultades no sólo alcanzan a los particulares, sino también a los expertos en sus disciplinas interrelacionadas –abogados, economistas, contadores, hacedores de políticas públicas–, quienes deberán desplegar conocimientos precisos para abordar la materia. Ambos aspectos hacen relevante estudiarla con detalle.

Además, la complejidad del Derecho Fiscal está acompañada de otros problemas: su mutabilidad, dificultando el entendimiento, si no es con la actualización constante de la forma a través de la cual se hace frente a las nuevas situaciones financieras y económicas, ya sea en la vía local o federal traducida, en el caso de los contribuyentes, en impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, y aprovechamientos.

Las relaciones jurídicas tejidas en el Derecho Fiscal entre el Estado y el contribuyente, parten de la base de la potestad única de la autoridad pública, a través de los órganos facultados para ello, de crear, mediante una ley, una obligación de pago para sus gobernados, la cual se puede hacer efectiva en la vía administrativa, si bien las controversias que surjan se resolverán por medios jurisdiccionales. Ello implica un estudio de causas, efectos y procesos.

Al contribuyente le corresponde cumplir con sus obligaciones; así lo índica nuestra Constitución al establecer el mandato a los mexicanos -extensible a todos los habitantes del territorio con residencia en este país- en el artículo 31, fracción IV de: «contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes». Las contribuciones son así la concreción normativa del principio de igualdad inserto en la estructura social original fundante del Estado, considerando que todos sus integrantes tienen el deber de contribuir a la proyección

colectiva social organizada políticamente como espacio facilitador de la realización personal. Ello no debe ocurrir de manera desordenada sino siguiendo criterios precisos de igualdad, concretizados en la equidad y la proporcionalidad tributarias.

Las razones anteriores, insertas en el Derecho Fiscal, son de suyo justificaciones suficientes para realizar una obra en la cual se estudie de forma científica esta rama del conocimiento. Ello implica, entre otros aspectos, desplegar un estudio sistemático, crítico, objetivo, práctico, ético, y de generación de planteamientos razonados en torno a ella.

Estos elementos los encuentro en la obra que me honro en prologar, notable por dos razones: la aportación al conocimiento del derecho fiscal legislado en el Estado de Guanajuato –resaltando su especialidad- realizada por los abogados Gustavo Adolfo González Estrada, Diego León Zavala, Héctor Carmona García, José Alberto Valdés Villareal, David Beltrán Cázares, Rubén Bernabé Vallejo Martínez, Roberto Ávila García, Enrique Salas Martínez, Raquel Rodríguez Aguilar, Alejandro Santiago Rivera, David Enríquez Maldonado, Eloísa Villalobos Padrón, César Augusto Domínguez Crespo, Luis Felipe Sánchez Hernández, Noé Mosqueda Martínez, Erubiel Enrique Gutiérrez Castillo, José Gustavo Acero Rodríguez, Mariano Palacios Alcocer, José Juan Múzquiz Gómez, José Juan Trejo Orduña, Antonio Ramírez García, J. Guadalupe Vázquez Mata, Ignacio Cruz Puga, Ninfa Edith Santa Anna Rolón, José Jorge Pérez Colunga, José Francisco Javier Ramírez González, Pedro López Ríos, Carlos Eduardo Hernández Pérez y Gloria Tello Cuevas; autores que abordan con excelencia la tarea de profundizar en el estudio de cada una de las doscientas trece disposiciones del Código Fiscal aludido; la segunda, el estudio científico de una rama del derecho, la cual para cumplir con sus metas en el bienestar colectivo requiere un saber técnico, exhaustivo, actualizado y sistemático como el propuesto por los comentaristas.

Mención especial de este trabajo radica en el impulso decidido a la formación de cultura jurídica, de legalidad y legitimidad del sistema fiscal mexicano -con la convicción de los parámetros de la justicia tributaria- realizado por la Academia Mexicana de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, dirigida con entusiasmo y patriotismo por la Magistrada Gloria Tello Cuevas, quien durante más de 35 años en el Poder Judicial de la Federación se ha distinguido por la excelencia de su labor jurisdiccional

y su interés por fomentar el estudio e investigación de las ramas del derecho, especialmente la fiscal.

En esta lógica es de resaltar el uso razonado y razonable de los métodos de interpretación jurídica para comentar cada artículo del Código Fiscal guanajuatense, exponiendo con nitidez lo antes confuso o, en sus lagunas, aplicando la hermenéutica analógica de las fuentes del derecho, buscando hacer explícito en sus razones jurídicas el orden normativo estudiado. Además, en abono de lo anterior, al concluir cada comentario se ofrece al lector una rica bibliografía de consulta en la cual se puede profundizar sobre los aspectos regulados en los supuestos normativos en comento.

Finalmente, considero que el «Código Fiscal para el Estado de Guanajuato comentado» es una aportación particularmente valiosa, que ayudará a los estudiosos de la materia a ponerse constantemente al día. Se trata de un trabajo de gran utilidad para los justiciables, y sus abogados y las autoridades fiscales quienes podrán encontrar muchas ideas para lograr conjuntamente un sistema tributario en el que se propicie la participación de la mayoría de los gobernados, de acuerdo con su capacidad contributiva; y una recaudación suficiente para realizar el bien común, todo ello acatando escrupulosamente los requisitos de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público, establecidos por la Constitución.

Ministro en retiro Carlos de Silva y Nava

La obra que el lector tiene en sus manos representa un importante esfuerzo de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, tendiente al cumplimiento de uno de sus objetivos preponderantes que consiste en la divulgación de conocimientos propios del derecho tributario. Se trata de un trabajo en el que han participado algunos de sus miembros más destacados y persigue fines tanto teóricos como prácticos.

La fiscal es una de las ramas del derecho moderno que supone conocimientos técnicos altamente especializados y que guarda relación prácticamente con el resto de las disciplinas jurídicas, en la medida en que la actividad financiera del Estado supone relaciones de éste con la gran diversidad de actividades económicas, jurídicamente reguladas, de los gobernados. Su estudio y aplicación son cada vez más complejos y la legislación relativa es cada vez más difícil de ser plenamente comprendida por la totalidad de los obligados o interesados en la materia.

Lamentablemente, es innegable el hecho de que las publicaciones que analizan el derecho positivo en nuestro país, por lo general, tienden más al análisis de la legislación federal, manteniendo en un segundo plano al estudio de la legislación local. Si bien puede aceptarse que los criterios establecidos a nivel federal constituyen directrices que con frecuencia resultan útiles para la interpretación de la normatividad local, parece innegable que no siempre son útiles o, al menos, suficientes para ese fin. Por otra parte, el adecuado estudio, la comprensión y la difusión de la normatividad local, constituyen elementos idóneos necesarios para su evolución. Estas circunstancias justificarían, por sí mismas, el esfuerzo realizado por la Academia para lograr la edición de un Código Fiscal del Estado de Guanajuato comentado, aunque, obviamente, pueden encontrarse en esa publicación otras virtudes.

La literatura jurídica necesariamente debe comprender distintos tipos de obras, como pueden ser, entre otras, las filosóficas, las

altamente técnicas y complejas, los textos universitarios, las de derecho comparado y las de difusión. Todas ellas son, en alguna medida, necesarias para la cultura jurídica de un país y cada una persigue fines distintos, aunque al final todas se complementan.

La edición de un código comentado persigue, fundamentalmente, fines de difusión de conocimientos de manera sencilla, metódicamente ordenada y, sobre todo, de fácil acceso a todos los interesados en la materia de que se trate y no sólo a los especialistas en ella, sin que por ello deje de ser una herramienta útil para unos y otros. Verter en una obra el exceso de erudición de su autor no es lo más adecuado para una de mera difusión, como tampoco lo es presentar los temas de una forma tan elemental que no represente interés o beneficio alguno para los posibles lectores. Al respecto, el comentarista debe superar la dificultad de expresarse con sencillez dentro de la complicación del tema. Esto que se dice con facilidad, representa una de las mayores dificultades para la elaboración de una obra como la que se comenta, aunque en el caso se ha logrado el requerido equilibrio a plenitud. Se trata, pues, de que el interesado obtenga un conocimiento fundamental de cierta legislación y pueda encontrar fácilmente bases para la solución a un problema concreto, sin necesidad de enfrascarse en el estudio de extensos y complicados textos jurídicos. Es por lo anterior que el esfuerzo realizado por los académicos comentaristas es encomiable, pues han logrado el equilibrio entre la erudición jurídica y la sencillez en las explicaciones. En efecto, los comentarios no tienen una extensión mayor a la necesaria y están expresados con una sencillez admirable, no obstante que se refieren a una materia excesivamente técnica y complicada para quien no cuenta con la experiencia necesaria para entender cómo es que opera el Derecho Fiscal. Pero, por otra parte, esos comentarios también resultan aprovechables para especialistas en la medida en que les proporcionan elementos de interpretación prácticos, útiles y de fácil acceso.

La bibliografía que los comentaristas proporcionan es más que suficiente para fundar sus opiniones y para proporcionar sugerencias de consulta para quien desee profundizar en algún tema.

El manejo de la jurisprudencia no es una tarea fácil, sobre todo para quienes no se encuentran familiarizados con el estudio y aplicación de los criterios de los tribunales, pues ello supone la necesidad de enfrentarse a un considerable cúmulo de tesis contenido en

compilaciones no suficientemente sistematizadas, con el inconveniente de que en ellas se encuentra un elevado número de criterios repetitivos, en ocasiones contradictorios entre sí, ya superados o que no tienen aplicación en Estados como Guanajuato, por encontrarse referidos a normatividades ajenas a la de éste. El problema se agrava en la materia fiscal, pues la jurisprudencia ha tenido, en los últimos años, una evolución considerable que ha venido a modificar criterios que anteriormente se venían sustentando de manera más o menos constante. Es, pues, un acierto de los comentaristas el no abuso en la cita de tesis jurisprudenciales, limitándose a la invocación de aquellas que tienen actualidad, se encuentran referidas a cuestiones fundamentales del derecho fiscal y resultan adecuadas para la interpretación de los textos comentados. Han logrado evitar la invocación innecesaria y farragosa de criterios, atendiendo exclusivamente a los necesarios para una obra de la naturaleza de la que se comenta.

La Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato habrá de sentirse orgullosa por el importante logro que para ella supone esta edición comentada, que confirma la noble y tradicional inclinación de ese Estado hacia la cultura jurídica.

Quiero comenzar por agradecer la generosa invitación de la Junta Directiva de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, A.C., para participar en la elaboración del prólogo del libro titulado "Código Fiscal para el Estado de Guanajuato comentado".

Como ya eminentes juristas han comentado el texto, con mayor autoridad que yo, quisiera limitarme a relatar mis recuerdos sobre las circunstancias del nacimiento de la institución que ha producido la obra, haciendo valer mi avanzada edad y mi estado de salud.

Recuerdo que en 1972 el Rector de la Universidad de Guanajuato, Lic. Don Eugenio Trueba Olivares me invitó a impartir la materia de Derecho Fiscal en la entonces Escuela hoy Facultad de Derecho, a los alumnos del curso anual, lo que hice tres años seguidos.

Tal privilegio se incrementó cuando debido al cambio del plan anual por el semestral llegaron conmigo la primera y segunda promociones de estudiantes de Derecho Público, con los que se estableció un vínculo académico y afectivo muy intenso.

A esos grupos de alumnos les impartí Teoría General de las Contribuciones, Impuestos en Particular, Derecho Procesal Fiscal, Taller de investigación, Taller de práctica profesional y Derecho Municipal.

Pero los alumnos de la primera promoción, no satisfechos con el tiempo de clases en la Universidad de Guanajuato, (que a veces se alargaba hasta media noche, a pesar de las protestas del "Rejo", el conserje), me pidieron continuar con las clases el sábado en mi casa en San Miguel de Allende.

Para ello consiguieron que la Rectoría les asignara una camioneta grande con chofer que los traía a San Miguel de Allende y los regresaba a Guanajuato, lo que me permitió disfrutar de otras tres horas con ellos.

En el año de 1976 se celebró en la ciudad de México el "Primer Congreso de Hacienda y Derecho Fiscal", patrocinado por la Secretaría de Hacienda a la que se invitó a todos los profesores de Derecho Fiscal de las escuelas y facultades de Derecho del país; y los alumnos de la primera promoción me pidieron que se les permitiera asistir y, luego, que se les permitiera intervenir.

Logré la autorización para su asistencia e intervención; planeamos el trabajo y programamos el tiempo de estudio; su disciplina, dedicación y esfuerzo, permitió que las intervenciones de los estudiantes de Guanajuato causaran admiración entre los profesores de Derecho Fiscal de todo el país.

El 8 de diciembre de 1976, por invitación del Lic. don Miguel Valdés Villarreal, ilustre Procurador Fiscal de la Federación, fui nombrado Primer Subprocurador Fiscal de la Federación, cargo que desempeñé durante poco más de 7 años; por algún tiempo me acompañaron allá la Dra. Teresita de Jesús Rendón Huerta y el Dr. Pedro López Ríos.

A fines de 1983 hablé con algunos de mis antiguos alumnos de Derecho Público de la Universidad de Guanajuato sobre la conveniencia de crear la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, correspondiente de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal; la Dra. Teresita de Jesús Rendón Huerta, el Lic. Francisco Javier Ramírez González, el Lic. Carlos Eduardo Hernández Pérez, el Dr. Pedro López Ríos, que había sido mi alumno en la División de Estudios de Posgrado de la UNAM, la Dra. Gloria Tello Cuevas que había sido mi alumna en la Maestría en Fiscal de la Facultad de Contaduría de la Universidad de Guanajuato, junto con el Lic. José Guadalupe Vázquez Mata, el Lic. José Refugio Pérez Fuentes y el Lic. Elizardo Ayala Berber, acordamos crear la Academia, la que se constituyó el 16 de enero de 1984, y comenzó a funcionar el 24 de febrero del mismo año. Al acto de constitución conseguí que asistieran el en ese tiempo Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación Lic. Mario Cordera Pastor, el entonces Presidente de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal Lic. Fernando Rodríguez de la Mora, y la ex Presidenta de la Academia Lic. Doña Dolores Heduán Virués, los presidentes de la Academia de Nuevo León, Lic. Sergio Francisco de la Garza y de Jalisco, Lic. Antonio Jiménez González. Asistió también el Rector de la Universidad de Guanajuato, Lic. Nestor Raúl Luna Hernández.

El 7 de junio de 1984 regresé a Guanajuato como Procurador General de Justicia, nombrado por el Gobernador Enrique Velasco Ibarra; el 26 de junio de 1984 fue designado Gobernador interino don Agustín Téllez Cruces, quien al día siguiente me ratificó como Procurador.

Dado que mi posición en el Gobierno de Guanajuato constituía una circunstancia favorable, me aproveché de ello para pugnar por la creación de una institución para beneficio de Guanajuato, planteándole al Gobernador, Lic. Téllez Cruces la conveniencia de crear en Guanajuato un Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Don Agustín acogió la idea con entusiasmo; y yo hablé del tema con mis alumnos y demás miembros de la Academia, quienes con gran alborozo se pusieron manos a la obra. Sobre el esquema que preparamos y el trabajo que ellos elaboraron, con mi colaboración, resultó como consecuencia un proyecto que se tradujo en la iniciativa, suscrita por el Gobernador, de Ley de Justicia Administrativa.

La Ley de Justicia Administrativa fue expedida el 25 de julio de 1985, se publicó en el Periódico Oficial el 24 de septiembre siguiente, y entró en vigor el 2 de enero de 1986.

Por razón de tiempo, el Gobernador Téllez Cruces no alcanzó a poner en operación el Tribunal y por iniciativa del siguiente Gobernador, Rafael Corrales Ayala, el Congreso abrogó la Ley de Justicia Administrativa que había creado el Tribunal Contencioso Administrativo.

Los integrantes de la Academia, alarmados me llamaron y yo me moví en México y, con su apoyo organizamos en la Universidad de Guanajuato, un ciclo de conferencias en las que se clamaba por la instalación y puesta en marcha del Tribunal administrativo. Participaron, si mi memoria no me falla, el señor Ministro de la Suprema Corte don Mariano Azuela, la ex Presidenta del Tribunal Fiscal de la Federación y de la Academia Mexicana, la Lic. doña Dolores Heduán Virués, y el Presidente de ese entonces Lic. Fernando Rodríguez de la Mora.

Además, acompañado del Lic. Mariano Azuela hablé con el Lic. Rafael Corrales Ayala y le dijimos que no parecía adecuado que él diera muerte al Tribunal Contencioso Administrativo, sobre todo cuando su padre, don Rafael Corrales Ayala, había sido Magistrado integrante del Tribunal Fiscal de la Federación; señalamos que, además, se había modificado la Constitución de la República para establecer que había que crear estos tribunales en los Estados.

Corrales Ayala rectificó e instaló el Tribunal Contencioso Administrativo el 11 de septiembre de 1987. Yo le había insistido que nombrara como

magistrados a tres miembros de la Academia, pero sólo logré que nombraran a dos de ellos, a la Dra. Teresita de Jesús Rendón Huerta y al Dr. Pedro López Ríos, que integraron el Tribunal con el ex Secretario de Gobierno, Lic. José Huerta Aboytes y con el Subsecretario de Política y Gobierno de la Secretaría de Gobierno, Lic. José Oliveros Oliveros, como magistrados; como magistrados supernumerarios se nombró al Lic. José Guadalupe Vázquez Mata, Director General de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del Estado y el Lic. Juan Jorge Zamora Fonseca, ex magistrado del Supremo Tribunal de Justicia del Estado.

Ahora bien, el trabajo en cuyo prólogo intervengo no es más que el producto más reciente de juristas que desde hace más de un cuarto de siglo mantiene con entusiasmo el espíritu juvenil y la laboriosidad con el que se agruparon entonces, mas la sapiencia que por la edad han alcanzado, por lo que merecen mis más calurosas felicitaciones y mi reconocimiento.

MINISTRA MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS

Aceptar la invitación para prologar un libro constituye un privilegio y una gran responsabilidad, al tener en mis manos la oportunidad brindada por su autor, de ser la primera de sus lectores, y al buscar los conceptos precisos que expliquen a los demás las motivaciones que originaron la obra, o que destaquen los aspectos relevantes de la misma.

El texto que tengo el honor de prologar nació por el impulso de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, A.C., reconocida institución, cuya Junta Directiva está presidida por la Magistrada Gloria Tello Cuevas, connotada Doctora en Derecho, que se ha distinguido a lo largo de su prolífica vida profesional por su pasión por la docencia y la investigación jurídica, como lo prueban sus más de veinticinco años como docente en la Facultad de Derecho de la Universidad de Guanajuato y sus múltiples participaciones y reconocimientos.

Advierto ya, desde un inicio, el entusiasmo y cuidadoso esmero con el que se preparó la obra que aquí les presento, cuyo objetivo fundamental es proporcionar una visión general del derecho tributario y al mismo tiempo ofrecer una visión particular de cada uno de los 213 artículos que conforman el Código Fiscal para el Estado de Guanajuato. El texto brinda al lector la oportunidad de conocer antecedentes que han dado relevancia a la evolución del Derecho Tributario, opiniones jurídicas muy bien cimentadas, así como la jurisprudencia emitida por los tribunales federales y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto de las normas comentadas y sobre temas relacionados con las mismas.

Así, las bondades didácticas de este código comentado son notables: precisión en los conceptos, orden expositivo, cita de antecedentes relevantes y de jurisprudencia y, desde luego, opiniones personales de especialistas. Escrito, todo, con una prosa clara y sintética. Es, sin duda, un trabajo muy bien elaborado y esquematizado.

Resulta alentador notar que los autores que participan en esta obra son reconocidos especialistas en derecho constitucional y tributario con amplia experiencia tanto académica, como de práctica profesional, y que la bibliografía consultada es, por demás, extensa.

Temas como la autoridad fiscal (artículo 3), actualización de contribuciones y sus accesorios (artículo 29), época y lugar de pago de los créditos fiscales (artículo 30), contribuyente y responsable solidario (artículos 44 y 45), documentación comprobatoria (artículo 58), visita domiciliaria y revisión de gabinete (artículo 71), cumplimiento espontáneo de la obligación fiscal (artículo 87), error aritmético en la declaración (artículo 95), clausura (artículo 105), procedimiento administrativo de ejecución (artículo 133), embargo (artículo 140), recurso administrativo de revisión (artículo 196), entre otros, son desarrollados de una manera amplia, que incluye, en muchos de los casos, el concepto, los antecedentes de su origen y la calificada opinión de tratadistas; y todo esto presentado, además, de manera didáctica y sencilla.

El cuidadoso estudio de los diversos tópicos pone de manifestó, también, los problemas reales que se tienen, a pesar de la evolución legislativa, como es el caso, por ejemplo, del contenido del artículo 60, respecto del cual, se expresa el siguiente comentario: "*una crítica que es necesario realizar a este artículo es el hecho de limitar la obligación que tiene la autoridad hacendaria para informar al contribuyente respecto al derecho que tiene para corregir su situación fiscal, pues sólo establece esta carga cuando se trate de las fracciones I y III, lo anterior, no obstante que el numeral 71, que regula en forma particular las facultades que tienen las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se compone de nueve fracciones, no existiendo justificación legislativa para limitar la obligación de informar al auditado respecto de los derechos que le concede la ley…"*

Llamó mi atención, además, la cita de criterios jurisprudenciales del Pleno y de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relacionados con gran parte de los artículos que se comentan, algunos de ellos derivados de resoluciones de contradicciones de tesis, como es el caso de la cita relacionada con el artículo 32, en la que se hace referencia a la jurisprudencia que lleva por rubro: *"CHEQUES, PAGOS AL FISCO POR MEDIO DE. LOS ARTÍCULOS DEL CÓDIGO FISCAL EN LOS QUE SE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DEL CONTRIBUYENTE DE*

INDEMNIZAR A LA SECRETARÍA DE HACIENDA CON EL 20% CUANDO EL INSTRUMENTO NO ES PAGADO, SON INCONSTITUCIONALES, AL PRIVAR DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA AL CONTRIBUYENTE". O la diversa relacionada con el artículo 79, cuyo rubro es: *"REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN PARA PRACTICARLA PUEDE IMPUGNARSE EN AMPARO INDIRECTO"*.

El desarrollo jurisprudencial en temas como multas, visita domiciliaria, obligaciones fiscales o legalidad tributaria queda de manifiesto a lo largo de la obra. La cita de todos esos criterios es testimonio de la relevancia y evolución que a lo largo de los años ha tenido el Derecho Fiscal en nuestro sistema jurídico y de la importante labor de interpretación que los tribunales federales han realizado.

El contenido del Derecho Fiscal no se agota en la expresión de un conjunto de normas jurídicas; parte de una serie de principios rectores, cuyo conocimiento es obligado para quien se desarrolla en esta disciplina.

El Derecho Fiscal es la parte más importante de la actividad financiera del Estado, puesto que se encarga de obtener los ingresos, basándose en sus principios y características esenciales. Incide, desde luego, en la vida cotidiana del ciudadano y repercute de muy diversas maneras en nuestra sociedad. El interés del gobernante se dirige a contar con recursos para garantizar el desarrollo de sus funciones y a la posibilidad de tener elementos para el desempeño de sus actividades frente a la ciudadanía; el enfoque de dicha ciudadanía, ante las cargas fiscales que la ley le impone, es distinto del que percibe la autoridad. Disponer de información adecuada, permite, sin duda, entender de mejor manera esta importante relación.

El lector tiene en sus manos una obra analítica que le permitirá consultar la legislación vigente y profundizar sobre los distintos principios y fundamentos de la materia. Si bien, se refiere en particular al Código Fiscal del Estado de Guanajuato, lo cierto es que lo comentado por sus coautores es de gran utilidad, no sólo para el estudioso de esta particular rama del derecho, sino para todo aquél que se encuentra en deber de cumplir, o de hacer cumplir, las obligaciones tributarias que la ley establece.

Sin más, dejo que cada quien haga sus propias conclusiones sobre este libro, esfuerzo colectivo de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de

Guanajuato, A.C. y de distinguidos juristas, que sin duda, será de consulta obligada y de gran provecho.

Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero de García Villegas

La Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato A.C. edita por primera vez el Código Fiscal para el Estado de Guanajuato comentado en este año de 2011, lo que viene a enriquecer el Derecho en general y específicamente el Derecho Fiscal.

Este Código Fiscal del Estado de Guanajuato comentado, constituye uno de los trabajos más importantes de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato A.C., con la participación, de académicos e investigadores de dicha Academia, quienes relacionan con cada artículo de este ordenamiento jurídico, valiosos comentarios e interrelaciones jurídicas; lo cual produce que este documento se convierta en una útil herramienta para todos aquellos que estén interesados en el Derecho Fiscal.

Es importante tomar en cuenta que el Derecho es esencialmente dinámico, y el Derecho Fiscal no es la excepción a esto, por lo que es necesario irlo adecuando a los tiempos modernos, para lograr una mejor comprensión de las disposiciones legales que regulan la relación jurídica tributaria, que contribuya al entendimiento de la materia fiscal y al mejoramiento de la impartición de justicia en la Entidad, que se refleje en el desarrollo armónico del país.

Es innegable que el Derecho Tributario, a través de los años, se ha caracterizado por la complejidad de sus disposiciones y se ha señalado que su contenido generalmente se encuentra destinado a un sector muy específico de la población; de ahí la importancia de esta obra, ya que de manera muy sencilla y precisa va reseñando el contenido de cada uno de los preceptos que conforman el Código Fiscal del Estado de Guanajuato.

En efecto, con este trabajo se le da un servicio importante, no solo al Estado de Guanajuato, sino a la comunidad jurídica nacional, así como a un sector importante de la población y de los juristas interesados en estos temas, ya que no se trata de una mera glosa de disposiciones legales, sino que contiene

explicaciones o comentarios puntuales y serios de cada uno de los preceptos legales que conforman dicho Código, lo que constituye un notable trabajo intelectual por parte de todas las personas que colaboraron en la elaboración de este importante documento, que como ya se dijo, viene a enriquecer el Derecho Fiscal mexicano.

No tengo más que reconocer, que la dedicación y el esmero con el que la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato realiza los comentarios respecto de cada uno de los preceptos que conforman el Código Tributario Local, los cuales estoy segura constituirán un magnifico elemento de apoyo, de fácil comprensión para los abogados, catedráticos, doctrinarios, estudiantes y en general a los estudiosos del Derecho, y de quienes conforman la relación jurídico tributaria.

El Código Fiscal para el Estado de Guanajuato comentado, constituye el ordenamiento que define la naturaleza de los ingresos del Estado y regula las relaciones jurídicas que surgen entre la Entidad y los contribuyentes, con motivo del nacimiento, cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales y procedimientos administrativos y contenciosos, tal como lo señala el artículo primero de dicho ordenamiento, se hace más evidente la importancia que tendrá esta obra en la Entidad.

Espero que esta obra de aplicación y consulta sea de gran utilidad para aquellas personas que requieran utilizar este Código Fiscal, con tan valiosos comentarios, felicitando por ello a la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato y a sus integrantes.

La riqueza que otorga al lector el contenido del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato comentado**,** se obtiene de la pluralidad de criterios de los integrantes de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, Asociación Civil, quienes han desarrollado su carrera en diversos ámbitos como: la Administración Pública Estatal, el Poder Judicial de la Federación, el litigio, la docencia, entre otros.

Nos encontramos ante un trabajo que reviste características singulares, al apoyarse en diversas fuentes, como legislaciones federales y locales —fiscales o no—, en citas de diversos textos de grandes juristas, así como en criterios aislados y jurisprudenciales.

Así, los comentarios van dirigidos a toda persona que se encuentre interesada en el conocimiento del contenido del código tributario para el Estado de Guanajuato, y también se dirige a estudiantes, investigadores, abogados, e incluso a autoridades, como un complemento de los textos e investigaciones que sobre él existan.

Los comentaristas encontraron la ocasión de pronunciarse a través de la exposición de premisas que les permiten transmitir su criterio, y a su vez, adicionar al contenido de la norma ideas sobre el contexto real que cada supuesto implica.

Como anticipé, en ocasiones los colaboradores citan a diversos juristas, sin que ello signifique que el Código Fiscal para el Estado de Guanajuato comentado**,** sea una mera recopilación bibliográfica de conceptos ya bien definidos por la doctrina, sino que se trata de una herramienta que puede utilizarse como guía para expandir o contextualizar el panorama en la materia.

En general, se trata de una obra que comparte la experiencia en la materia de los miembros de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, Asociación Civil, que ilustra un contenido a forma de

suplemento del desarrollo de cada una de las hipótesis jurídicas, lo cual la convierte en una herramienta jurídica valiosa.

Participan veintinueve colaboradores, quienes de forma conjunta o en lo individual, glosan cada uno de los 213 preceptos que componen el ordenamiento fiscal; todos ellos abordan el contenido de los numerales desenmarañando su texto, algunos de manera crítica, otros a través de la deducción, y algunos más atienden a la historia legislativa que motivó la creación del numeral de que se trate.

Las opiniones vertidas en las páginas de este ordenamiento comentado no sólo revelan un amplio y profundo análisis de investigación, sino que sin duda alguna serán de gran utilidad para aquellos interesados en realizar sus propias conclusiones a partir de los consejos y recomendaciones proporcionados por los experimentados colaboradores, a los que felicito cordialmente y hago extensivo mi reconocimiento a la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Guanajuato, Asociación Civil, por esta importante obra que enriquece el acervo doctrinal jurídico.

COLABORADORES

Acero Rodríguez, José Gustavo
Ávila García, Roberto
Beltrán Cázares, David
Carmona García, Héctor
Cruz Puga, Ignacio
Domínguez Crespo, César Augusto
Enríquez Maldonado, David
González Estrada, Gustavo Adolfo
Gutiérrez Castillo, Erubiel Ernesto
Hernández Pérez, Carlos Eduardo
León Zavala, Diego
López Ríos, Pedro
Mosqueda Martínez, Noé
Muzquiz Gómez, José Juan
Palacios Alcocer, Mariano
Pérez Colunga, José Jorge
Ramírez García, Antonio
Ramírez González, José Francisco Javier
Rodríguez Aguilar, Raquel
Salas Martínez, Enrique
Santiago Rivera, Alejandro
Santa Anna Rolón, Ninfa Edith
Sánchez Hernández, Luis Felipe
Trejo Orduña, José Juan
Tello Cuevas, Gloria
Vallejo Martínez, Rubén Bernabé
Villalobos Padrón, Eloísa
Valdés Villarreal, José Alberto
Vázquez Mata, J. Guadalupe

Código Fiscal para el Estado de Guanajuato

TÍTULO PRIMERO
DISPOSICIONES PRELIMINARES

CAPÍTULO PRIMERO
DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1. Las disposiciones de este Código definen la naturaleza de los ingresos del Estado, y se aplican a las relaciones jurídicas que surgen entre el Estado y los contribuyentes, con motivo del nacimiento, cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales y procedimientos administrativos y contenciosos que se establecen.

COMENTARIO

Habré de referirme en primer término a la naturaleza de los ingresos del Estado. La Constitución Política para el Estado de Guanajuato, señala en su artículo 99 que la hacienda pública estará constituida por los ingresos que determinen las leyes de la materia y los que se adquieran por subsidios, participaciones, legados, donaciones o cualesquiera otra causa. De manera amplia, el ingreso abarca no sólo los recursos que el Estado obtiene mediante su potestad tributaria, sino también los que mediante la explotación de sus propios bienes y créditos lograre obtener.

Para poder comprender cuales son las actividades que el Estado realiza en materia de ingresos, es importante entender la actividad financiera, la cual se refleja en los tres ámbitos de gobierno. Jacinto Faya Viesca en su obra Finanzas Públicas, que tratadistas como Maurice Duverger, definen a la hacienda pública como la ciencia de los medios por los que el estado procura y utiliza recursos necesarios para la cobertura de los gastos públicos, mediante el reparto entre los individuos de las cargas resultantes (FAYA VIESCA, 1996:9); Ernesto Flores Zavala, la define como el conjunto de bienes que una entidad pública (estado, federación o municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo (FLORES ZAVALA,

2007:20). En coclusión, podemos afirmar que la actividad financiera del Estado es aquella que se realiza para obtener fondos necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas, es decir, la actividad financiera comprende un doble aspecto, tanto la fuente de ingresos, como la salida de los mismos a través del gasto público.

Existen doctrinalmente diversas clasificaciones sobre los ingresos del Estado, pues son distintos los puntos de vista de los autores al elaborarlas. Algunos como Griziotti, citado por Faya Viesca, los clasifican según su origen, en los que incluye» a las rentas patrimoniales, utilidades de empresas públicas; y en contribuciones ordinarias y extraordinarias que comprenden a los impuestos directos e indirectos (FAYA VIESCA, 1996:21). Otros puntos de vista señalan que los ingresos se deben clasificar en aquellos que se exigen en función de la soberanía, como lo son los impuestos, así como aquellos que son contraprestación de una actividad del Estado; finalmente hay quienes optan por una clasificación tomando en consideración las características tributarias, esto es en virtud del poder de imperio con que cuenta el Estado, de exigir al gobernado determinados recursos para los gastos públicos, por lo que se pueden clasificar en ingresos tributarios y no tributarios. Los primeros se definen por la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato, como los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos y sus correspondientes accesorios; y no tributarios, que derivan de la explotación de recursos del Estado, como lo son los productos, y de los financiamientos que se obtengan por diversas vías.

La segunda parte de este artículo se refiere al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales, así como a los procedimientos administrativos y contenciosos. Al respecto cabe señalar que el Código Fiscal en comento, dentro del Título Segundo denominado de los Créditos Fiscales, nos habla del nacimiento y determinación, su extinción, su compensación, beneficios fiscales, prescripción y cancelación de los mismos.

BIBLIOGRAFÍA. FLORES ZAVALA, Ernesto (2007): *Finanzas Públicas*, Porrúa, México; FAYA VIESCA, Jacinto (1996): *Finanzas Públicas*, Porrúa, México; DE LA GARZA, Sergio Francisco (1992): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. *Constitución Política para el Estado de Guanajuato.*

Diego LEÓN ZAVALA

Artículo 2. Integran la legislación fiscal del Estado de Guanajuato, además del presente Código:

I. La Ley de Ingresos;

II. La Ley de Hacienda;

III. La Ley de Coordinación Fiscal:

IV. La Ley Alcoholes

V. La Ley para el Ejercicio y Control de los Recursos Públicos para el Estado y los Municipios de Guanajuato, y

VI. Las demás leyes que contengan normas de carácter fiscal.

La legislación fiscal se complementa con los reglamentos de las leyes fiscales, el Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración, los convenios de coordinación y colaboración administrativa y demás actos jurídicos que en materia fiscal expidan, otorguen o celebren las autoridades fiscales, los cuales participan de su naturaleza.

COMENTARIO

Podemos definir a la Legislación Fiscal del Estado, como el conjunto de leyes bajo las cuales se rigen los principios jurídicos tributarios, a los cuales deben sujetarse tanto la autoridad como el gobernado.

En este sentido, el artículo 2 del Código Fiscal, contempla diversas disposiciones que integran la legislación fiscal estatal. En primer término, se incorpora a la Ley de Ingresos. Podemos definir a ésta como el acto legislativo mediante el cual se autoriza a la Federación, Estado y Municipio a establecer y recaudar los ingresos en un año determinado y generalmente lo constituye una mera lista de conceptos.

Por su parte, el artículo 102 de la Constitución local señala que la Ley de Ingresos será de carácter anual y deberán consignarse en ella solamente las tasas o valores de los conceptos del ingreso. Al tener esta característica permite replantear el uso de determinados instrumentos o políticas

tributarias, que le permitan a la administración una toma eficaz de decisiones y de planeación del ingreso.

En cuanto a la formulación de la iniciativa, queda a cargo del Ejecutivo del Estado, a través de la Secretaría de Finanzas y Administración, en los términos previstos por el artículo 14 de la Ley para el Ejercicio y Control de los Recursos Públicos para el Estado y los Municipios de Guanajuato, la cual deberá presentarse al Congreso del Estado a más tardar el día 25 de noviembre de cada ejercicio fiscal.

En un análisis general de la Ley en comento, se puede observar que contempla no sólo los conceptos de ingreso, sino además un estimado de la recaudación por concepto de ingresos tributarios no tributarios. Asimismo, encontramos exenciones, plazos y sanciones por incumplimiento a las obligaciones de pago de los tributos. De igual forma, se debe incluir el pronóstico de ingresos anual, el cual será enviado conjuntamente con la iniciativa de Ley.

Por otro lado, se incorpora de igual manera como parte de la legislación a la Ley de Hacienda, ordenamiento jurídico que establece las fuentes de ingreso a favor del Estado, y que indica a su vez el objeto, sujeto, base, época de pago y exenciones de las contribuciones.

En cuanto a Ley de Coordinación Fiscal del Estado, habrá que remontarnos a los antecedentes del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Siendo Presidente de la República Adolfo de la Huerta y Secretario de Hacienda Alberto J. Pani, se convoca en el año de 1925 a la Primera Convención Nacional Fiscal, siguiéndole en los años de 1933 y 1947 la Segunda y Tercera Convenciones. En aquella época existía una multiplicidad de tributos federales, estatales y municipales, un complejo sistema tributario y leyes fiscales a menudo contradictorias, así como exacciones desproporcionadas en gravámenes concurrentes. El objetivo fue entonces generar una asignación de fuentes impositivas entre los tres ámbitos de gobierno, capaz de asegurar la suficiencia de los ingresos de cada uno y eliminar las prácticas alcabalatorias en la imposición local. Los resultados sentaron las bases del sistema de coordinación, recomendándose entonces el establecimiento de un sistema fiscal que permitiera el aprovechamiento coordinado, entre el gobierno federal y los estados de las principales fuentes de gravámenes, proponiéndose implementar un plan nacional de arbitrios, sin perder de vista las necesidades de los municipios.

Para el año de 1979, el Congreso de la Unión aprueba la nueva Ley de Coordinación Fiscal, que sustituye a la de 1953. En la exposición de motivos se reconocen los esfuerzos que se llevaron a cabo para no superponer gravámenes sobre la población contribuyente, lo que llevó a que sólo una entidad grave una determinada materia, compartiendo el producto de su recaudación y estableciendo las bases de colaboración para los Estados. Surge así el procedimiento de participaciones en impuestos previamente reconocido por la Carta Magna.

Esta Ley plantea no sólo la posibilidad de un nuevo sistema que permita mejorar la equidad contributiva evitando la sobreposición de cargas fiscales, sino que además se pretendía el fortalecimiento económico de las finanzas estatales y municipales, sustituyendo gravámenes locales de bajo rendimiento por las participaciones federales.

Bajo este esquema, en el año citado se firma el Convenio de Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal, el cual fue publicado en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado el 30 de diciembre de 1979. Con este instrumento jurídico, además de coordinarse los sistemas fiscales de los tres ámbitos de gobierno, se suspendieron una serie de gravámenes locales y con ello se elimino la múltiple tributación. A cambio de esto, las Entidades Federativas, reciben las denominadas participaciones en ingresos federales.

En este orden de ideas, es así que en el año de 1979 entra en vigor la Ley de Coordinación Fiscal, la cual desde su origen tiene como objetivo coordinar el sistema fiscal de la federación con los Estados, Municipios y Distrito Federal, estableciendo la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales, las reglas de colaboración administrativa y los organismos de coordinación fiscal.

En Guanajuato encontramos como antecedente de la Ley de Coordinación Fiscal del Estado, la Ley de Vigorización Municipal, la cual fue promulgada el 15 de enero de 1982. Esta tenía como objeto el respaldo fiscal y material, apoyo técnico y financiero a los municipios, a través del Plan Estatal de Vigorización Integral Pro-Municipios.

Dentro de las acciones tendientes a cumplir con este plan, según esta Ley, se encontraban las de ampliar e incrementar las haciendas públicas y sus

presupuestos; la realización de obras y mejoramientos de servicios; apoyos crediticios y financieros y elaboración de toda clase de estudios y programas. Trataba igualmente de la distribución de los recursos, con base en el ingreso obtenido a través de fondos: fomento municipal; impuesto predial urbano; impuestos estatales y derechos que percibía el estado.

Posteriormente, nos encontramos dos leyes más, la primera que entra en vigor el primero de enero de 1986 y la segunda vigente a partir del año de 1992. Esta última ley tiene por objeto establecer los montos, bases y plazos para la distribución de las participaciones federales, su vigilancia en el cálculo y liquidación, así como coordinar el sistema fiscal del Estado con sus municipios, fijar reglas de colaboración administrativa y finalmente constituir organismos en materia de coordinación fiscal.

Por otra parte, se considera igualmente como parte integrante de la legislación estatal, a la Ley de Alcoholes. Esta Ley cuya vigencia data del año de 1992, tiene como objeto regular el funcionamiento de los establecimientos dedicados a la producción, almacenamiento, distribución, enajenación y consumo de bebidas alcohólicas. Asimismo se incorpora a la Ley para el Ejercicio y Control de los Recursos Públicos para el Estado y los Municipios de Guanajuato, cuya vigencia se dio a partir del año de 2003 y que tiene por objeto establecer las bases generales para el ejercicio y control del gasto público, la formulación de las leyes de ingresos y los presupuestos de egresos, así como para llevar a cabo la contabilidad gubernamental, tanto del Estado como de sus Municipios.

Finalmente, este artículo contempla la complementariedad de la legislación fiscal con los reglamentos de las leyes fiscales, asi como los convenios y los actos jurídicos que en materia fiscal se expidan. En este contexto, tanto los convenios de coordinación y colaboración administrativas, como la miscelánea fiscal estatal, forma por ende, parte de la legislación fiscal del Estado.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1996): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. *Ley de Coordinación Fiscal.*

Gustavo Adolfo GONZÁLEZ ESTRADA
Diego LEÓN ZAVALA

Artículo 3. Son autoridades fiscales:

I. El Titular del Poder Ejecutivo;

II. El Secretario de Finanzas y Administración;

III. El Subsecretario de Finanzas;

IV. El Procurador Fiscal del Estado;

V. El Director General de Ingresos;

VI. El Director General de Auditoría Fiscal;

VII. El Director General de Verificación al Comercio Exterior; y

VIII. Los directores de área; coordinadores, jefes de oficina, visitadores, auditores, inspectores, notificadores, actuarios fiscales y ministros ejecutores que dependan de los citados en las fracciones anteriores y que en términos de las disposiciones legales y reglamentarias tengan atribuciones de esta naturaleza.

Las facultades y competencia de las autoridades fiscales se regirán por la legislación fiscal del Estado, por la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo para el Estado de Guanajuato, por el Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración, así como por los Convenios de Coordinación Fiscal y Colaboración Administrativa que con los Gobiernos Federal o Municipales se celebren.

COMENTARIO

Dentro del Derecho Tributario, al Estado como titular de la potestad tributaria, le compete la labor de recaudación y administración de los recursos que se obtengan de la relación jurídico tributaria. Se consigna entonces en ésta, al Estado como sujeto activo de dicha obligación.

En este sentido, la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, disposición que regula la organización y funcionamiento de la Administración Pública del Estado, señala en su artículo 13, fracción II, a la Secretaría de Finanzas y Administración como parte integrante de la Administración Pública

Centralizada. De igual manera el numeral 24, fracción I, nos establece las atribuciones que le son conferidos en materia de administración tributaria.

Destacan dentro de éstas, las atribuciones de administrar la recaudación de los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, productos, aprovechamientos, participaciones y aportaciones federales. Asimismo cuenta con el ejercicio y funciones que en materia de administración fiscal se contengan en los convenios suscrito por el Estado, esto es, aquellas facultades delegadas a través del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En este orden de ideas, el artículo 3 en comento enumera a las autoridades fiscales del Estado, estos que van desde el titular del Poder Ejecutivo, pasando por el Secretario de Finanzas y Administración, hasta los funcionarios a través de los cuales este último se apoya para la ejecución y despacho de asuntos en materia tributaria, y cuyas funciones se señalan de manera descriptiva sus funciones en el Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración.

BIBLIOGRAFÍA. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (2008): *Derecho Fiscal*, Oxford University Press, México. *Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Guanajuato. Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración.*

Gustavo Adolfo GONZÁLEZ ESTRADA

Artículo 4. Las autoridades fiscales para el eficaz desempeño de sus funciones, podrán solicitar la colaboración que requieran de las demás autoridades de la Administración Pública Estatal y Municipal.

Las autoridades fiscales podrán celebrar convenios con dependencias de la Administración Pública Federal, Estatal y Municipal, para la administración y recaudación de contribuciones y aprovechamientos. En este caso, se considerarán autoridades fiscales a quienes asuman funciones en materia fiscal en los términos de los convenios que suscriban.

De igual forma, podrán realizar actos jurídicos con instituciones públicas o privadas para el fortalecimiento de la administración y recaudación de las contribuciones y aprovechamientos.

COMENTARIO

El Estado tiene entre una de sus obligaciones tributarias, la implementación de procedimientos que contribuyan a su logro sustantivo: la recaudación de los tributos.

En este sentido, si bien la función recaudatoria persigue la recepción de pagos, no debe perderse de vista que también está llamada a maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Este artículo faculta a las autoridades fiscales, para que en ejercicio de sus atribuciones, celebren convenios de colaboración administrativa con dependencias federales, estatales o municipales y realicen actos jurídicos con instituciones públicas o privadas para el fortalecimiento de la administración y recaudación de las contribuciones y aprovechamientos.

Es así que el Estado ha celebrado diversos convenios en materia fiscal como lo es el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal y sus anexos, mediante el cual el Estado asume facultades de recaudación y administración de diversos impuestos de carácter federal. Por sólo mencionar algunos, tenemos el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, el Impuesto sobre Automóviles Nuevos y los impuestos al Valor Agregado, sobre la Renta, Empresarial a Tasa Única para el régimen de pequeños contribuyentes, entre otros.

En el ámbito municipal el Estado ha celebrado Convenios de Coordinación en materia de Alcoholes, con el propósito de que las autoridades municipales asuman funciones de inspección y vigilancia en esta materia, acordándose incentivos como lo son la recaudación de las multas que se generen por incumplimiento a la Ley de Alcoholes para el Estado. Nos encontramos de igual manera con la celebración de convenios en materia de recaudación para el cobro de las multas federales no fiscales, mediante los cuales el municipio asume principalmente las facultades para instaurar el procedimiento económico coactivo en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, no sólo una de las funciones de la autoridad debe centrarse de manera lineal en la recaudación y su administración, sino también en la formación cómo debe facilitar el cumplimiento voluntario. Es así que

nos encontramos con la posibilidad de llevar a cabo actos jurídicos con instituciones privadas, como lo son las bancarias, para acercar el servicio a los contribuyentes. De igual manera se contemplan opciones de pago y cumplimiento de declaraciones a través de medios electrónicos.

Finalmente, cabe señalar que al momento de la celebración de dichos convenios, las autoridades a quienes se delegan facultades asumen el carácter de autoridades fiscales, en los términos pactados; esto es, en el caso de facultades delegadas por la federación al Estado, la autoridad local asume características inherentes a la autoridad federal en cuanto a la aplicación de la legislación y normatividad.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2007): *Diccionario de Derecho Fiscal*, Oxford University Press, México. *Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal Federal,* celebrado por el Gobierno Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Guanajuato.

Gustavo Adolfo GONZÁLEZ ESTRADA

Artículo 5. La recaudación de los ingresos del Estado corresponde a la Secretaría de Finanzas y Administración, la cual podrá autorizar a dependencias, entidades o particulares, para realizar dichas funciones.

La Secretaría de Finanzas y Administración podrá dictar disposiciones de carácter general, con objeto de simplificar las obligaciones de los contribuyentes, de facilitar la recaudación de los ingresos, y de hacer más efectivos y prácticos los sistemas de control fiscal, sin contravenir las normas establecidas en las leyes fiscales.

COMENTARIO

La Ley Orgánica del Poder Ejecutivo para el Estado de Guanajuato, ley que tiene por objeto regular la organización y funcionamiento de la Administración Pública del Estado, faculta a la Secretaría de Finanzas y Administración para que lleve a cabo entre sus funciones, la de administrar la hacienda pública. En este sentido, el Estado es considerado como el facultado a exigir de sus gobernados el cumplimiento de las obligaciones fiscales que resulten a su cargo; esto es, recibir las contribuciones, impuestos y derechos establecidos por mandato de ley.

La primera parte de este artículo se encuentra íntimamente relacionado con el artículo 4 que le precede, ya que éste último autoriza la celebración de convenios y el 5 siguiente la posibilidad de que la Secretaría de Finanzas y Administración, autorice a dependencias, entidades o particulares para que lleven a cabo las funciones recaudatorias.

La segunda parte del artículo en comento faculta a la multicitada Secretaría a establecer mecanismos que simplifiquen las obligaciones de los contribuyentes y le permitan su cumplimiento de manera oportuna y adecuada, emitiendo para ello disposiciones de carácter general. En el caso particular, en el ámbito estatal se dispone la publicación de la denominada Miscelánea Fiscal que dota de seguridad y certidumbre jurídica a través de beneficios administrativos a los contribuyentes dentro de un ejercicio fiscal.

La miscelánea fiscal se define según Carrasco Iriarte, en su Diccionario de Derecho Fiscal, como el "conjunto de reglas de carácter general y disposiciones que constantemente pronuncia la SHCP en el transcurso de cada ejercicio fiscal.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2007): *Diccionario de Derecho Fiscal*, Oxford University Press, México. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2009): *Derecho Fiscal I*, Iure Editores, México.

Gustavo Adolfo GONZÁLEZ ESTRADA

Artículo 6. Se aplicarán de manera estricta las normas fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que determinen las infracciones y sanciones. Las normas que establecen cargas a los particulares son aquéllas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones.

Para la aplicación de las demás disposiciones fiscales se utilizará cualquier método de interpretación jurídica. A falta de disposición expresa de la legislación fiscal, siempre que no contravenga a ésta, se aplicarán supletoriamente las normas del derecho común vigente en el Estado.

COMENTARIO

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, define: "Interpretar es

desentrañar algún texto que está oscuro o que es ambiguo". En este sentido, las leyes fiscales, al igual que los demás ordenamientos jurídicos, deben ser interpretados cuando se presente una deficiente formulación lingüística o de técnica jurídica de la norma.

El artículo en comento contempla los métodos de interpretación de la norma fiscal, dependiendo del supuesto jurídico en el que se encuentre el contribuyente.

Así pues, el precepto nos señala que las normas fiscales serán interpretadas en primera instancia de manera estricta cuando se establezcan cargas y excepciones a los particulares, siendo estas las que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones, así como las que determinen las infracciones y sanciones. Seguidamente prevé la posibilidad de utilizar cualquier otro método de interpretación.

La interpretación estricta consiste, en que las normas fiscales no deben ser objeto de interpretaciones amplias, es decir, la interpretación debe ser de manera literal, rígida y estricta, con toda precisión, tal y como lo señala Gregorio Sánchez León, en su obra Derecho Fiscal Mexicano (SÁNCHEZ LEÓN, 2003 :417). Asimismo, la Suprema Corte de Justicia sostiene en su jurisprudencia de la Segunda Sala, apéndice 1917-1965 Quinta Época, tomo XX, que en materia de impuestos, la interpretación de la ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a estos más alcance que el que naturalmente tienen; y el cobro que se haga sin apegarse a estas reglas, importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.

Por otra parte, si bien es cierto que la norma fiscal en principio debe interpretarse de manera estricta, también lo es que es dable la aplicación de otros métodos, tal y como lo sostiene el máximo Órgano Jurisdiccional, el cual se ha pronunciado en la contradicción de tesis 15/99 sustentada entre los Tribunales Colegiados Segundo en materia civil del Sexto Circuito y Segundo en materia Administrativa y del Trabajo del Cuarto Circuito, en el sentido de que la circunstancia de que las normas fiscales sean de aplicación estricta, no impide al intérprete acudir a diversos métodos que le permitan conocer la verdadera intención del legislador, más aún que cuando de su análisis literal las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado.

Así pues, el artículo 6 del Código Fiscal del Estado permite la aplicación de cualquier método para las demás disposiciones fiscales, distintas a las previstas en el párrafo primero.

Finalmente, el presente artículo establece, que a falta de disposición expresa de la legislación fiscal, y siempre que no se contravengan estas, se podrán aplicar de manera supletoria las normas de derecho común vigente en el Estado, tal como las del Código de Procedimientos Civiles.

BIBLIOGRAFÍA. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1994): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio (2003): *Derecho Fiscal Mexicano*, Tomo I, Cárdenas Editores, México. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (2008): Oxford University Press, México.

Gustavo Adolfo GONZÁLEZ ESTRADA
Diego LEÓN ZAVALA

Artículo 7. Las leyes y demás disposiciones fiscales de carácter general, entrarán en vigor el cuarto día siguiente al de su publicación en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado, salvo que en las mismas se señale una fecha posterior.

COMENTARIO

El Diccionario Jurídico Mexicano de la Universidad Nacional Autónoma de México, (Tomo III: 2638) define a la publicación de la Ley, como la obligación que corresponde al Poder Ejecutivo para que, una vez que la ley ha sido discutida, aprobada, sancionada, la dé a conocer a los habitantes del país, a través del órgano de difusión oficial, con lo que aquella adquiere fuerza obligatoria, inicia su vigencia y despliega a todos sus efectos.

Podemos hablar entonces, de diversos momentos en que una ley tuviere vigencia. Tenemos aquellas leyes que entran en vigor en el momento mismo de su publicación; y las que señalan un plazo específico para su entrada en vigor o de algunas de sus disposiciones, a lo que también se le conoce como "vacatio legis".

A diferencia de la Constitución Política del Estado, la Carta Magna, no prevé disposición alguna en la que haga referencia a la entrada en vigor de las

leyes, no obstante ello, existe obligación ineludible del Ejecutivo Federal de publicar las normas aprobadas por el Poder Legislativo.

Para el caso de Guanajuato, la obligación de promulgar recae en el Gobernador del Estado, de acuerdo con el artículo 61 de la Constitución Política local, la cual señala que las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general obligan y surten efectos en el día o término que señalen , con tal que se publiquen en el Periódico Oficial del Estado y circule desde su fecha, cuando menos tres días antes de la fecha fijada para que aquellas entren en vigor. En concordancia con esta disposición Constitucional, el Código Fiscal para el Estado, prevé que las leyes de carácter fiscal entraran en vigor al cuarto día de su publicación, para efectos prácticos resultan los mismos tiempos tanto en la Constitución Local, como en el Código, ya que mientras la primera se señala cuando menos tres días antes de la fecha fijada, esto es, al cuarto día, el segundo, señala al cuarto día como el inicio de la vigencia de la ley.

BIBLIOGRAFÍA. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1994): *Diccionario Jurídico Mexicano,* Porrúa, México. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*; *Código Fiscal para el Estado de Guanajuato.*

Gustavo Adolfo GONZÁLEZ ESTRADA

Artículo 8. Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario; cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al primero de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el treinta y uno de diciembre del año de que se trate.

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calculen por mes, se entenderá que corresponde al mes de calendario.

En los casos en que una sociedad entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, siempre que la sociedad escindente desaparezca, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, respectivamente. En el primer caso, se considerará

que habrá un ejercicio por todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación.

COMENTARIO

El ejercicio fiscal de acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano de la Universidad Nacional Autónoma de México (Tomo II: 1238), es un instrumento creado ex lege para controlar el nacimiento y cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes. El artículo en comento se refiere entonces al periodo de tiempo, mediante el cual el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones fiscales, tales como, altas, bajas, modificaciones, pagos y presentación de declaraciones.

El primer párrafo del artículo señala que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales y estos coincidirán con el año calendario, podemos entonces decir que el año calendario será igual al ejercicio fiscal, esto es del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. Existe dentro del mismo párrafo una excepción a la regla general, consistiendo ésta cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al primero de enero, en cuyo caso se considera como un ejercicio fiscal irregular. Un ejemplo claro será el inicio de actividades de una empresa el primero de julio al treinta y uno de diciembre, regularizándose su ejercicio a partir del primero de enero del siguiente año.

Existe de igual manera una regla para prever los casos en los que una sociedad entre en liquidación, sea fusionada, escindida, siempre y cuando la sociedad escindente desaparezca, en este supuesto el ejercicio terminará por anticipado en la fecha en que entre en cualquiera de los supuestos. Se sugiere para este caso, que mediante acta notarial se haga constar la fecha en la que se dio inicio al procedimiento de liquidación y darla a conocer de inmediato a la autoridad fiscal, esto es, a la Secretaría de Finanzas y Administración. Es importante el anterior señalamiento ya que el hecho de iniciar el procedimiento y posteriormente desaparecer la persona moral sin dar el aviso a la autoridad no significa que se deje de tener obligaciones fiscales, toda vez que esta última tendrá el derecho de verificar si no existen créditos fiscales pendientes de pago, en cuyo caso no procederá la baja del registro estatal de contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1994): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México.

Diego LEÓN ZAVALA

Artículo 9. Los plazos fijados en días se entenderán hábiles y para efectos de su cómputo no se contarán los sábados, los domingos ni los señalados como inhábiles en la Ley del Trabajo de los Servidores Públicos al Servicio del Estado y de los Municipios.

Tampoco se contarán en dichos plazos los días que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales estatales. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

En los plazos establecidos por períodos y aquéllos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.

Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

No obstante lo anterior, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

Las autoridades fiscales podrán habilitar los días y horas inhábiles para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos.

COMENTARIO

En primer término podemos señala que los días hábiles para efectos fiscales, son aquellos en los que tanto la autoridad fiscal como los contribuyentes, pueden realizar cualquier tipo de actividades tendientes tanto a la aplicación de las normas tributarias, como a su cumplimiento. En consecuencia, no se toman en cuenta los días sábado ni domingo, así como los inhábiles previstos en la Ley del Trabajo de los Servidores Públicos al Servicio del Estado y los Municipios, siendo estos los contenidos en el artículo 24. De igual manera no se toman en cuenta los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales estatales, para ello, habrá que consultar los días que señale el calendario oficial, el cual es emitido por la Secretaría de Finanzas y Administración.

Por otra parte, el tercer párrafo del artículo en comento, señala que los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción, se computarán todos los días, esto es, se incluye dentro del cómputo a los días inhábiles, tanto sábados, domingos y los señalados como tal en las leyes laborales.

Un cuarto párrafo, nos establece que cuando los plazos se fijen por mes este concluye el mismo día del mes calendario posterior a aquél en que se inicio. Como ejemplo podemos establecer que si un plazo otorgado al contribuyente inicia el quince de enero, este concluirá el quince de febrero. De igual manera, establece un segundo supuesto cuando los plazos se fijen por año, en este caso, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició, esto es si el plazo inicia al quince de enero de 2010, el mismo fenecerá el quince de enero de 2011. Finalmente contempla un supuesto para cuando en ambos casos, esto es plazos fijados en mes o año, no exista el mismo día en el mes calendario, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario. Este último supuesto se presentaría cuando el año calendario sea un año bisiesto, esto es se recorre el plazo hasta el primer día hábil del mes de marzo.

Con el propósito de ampliar las facilidades de cumplimiento de obligaciones hacia los contribuyentes, vía excepción la disposición en comento señala que si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas en las que se deba realizar el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o sea un día inhábil, el plazo se prorrogará hasta el

siguiente día hábil; de igual manera se amplía el plazo cuando el último día de cumplimiento sea un viernes, en cuyo caso se pasará el término hasta el día lunes.

Finalmente, este artículo en un último párrafo faculta a la autoridad fiscal para la habilitación de días y horas inhábiles, con el propósito de que el contribuyente cuente con más facilidades tanto para la presentación de declaraciones, avisos y pagos. En los casos de prórroga, también aplicará para cuando la recepción de declaraciones o pagos se realice a través de instituciones bancarias. Es importante señalar que esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares, para lo cual la autoridad podrá hacerlo mediante la utilización de la denominada miscelánea fiscal estatal, así como a través de los medios de comunicación, en los términos del artículo 5 del Código Fiscal.

BIBLIOGRAFÍA. *Ley del Trabajo de los Servidores Públicos al Servicio del Estado y los Municipios. Miscelánea Fiscal Estatal 2010. Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Guanajuato*, el 28 de diciembre de 2010.

Diego LEÓN ZAVALA

Artículo 10. La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez.

Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles.

COMENTARIO

La práctica de visitas domiciliarias programadas se formaliza desde el momento en que la autoridad competente las autoriza. Los actos autorizados, tales como procedimiento administrativo de ejecución, notificaciones y embargos precautorios, pueden prolongarse en el tiempo, dependiendo de la gravedad o complejidad de los mismos, ameritando la

práctica en ocasiones de varias y diversas actuaciones de autoridad. Estos actos, los cuales deben reunir los requisitos previstos en los ordenamientos fiscales, deben comprender en su caso, la habilitación de días y horas, las cuales deben quedar forzosamente incluidas dentro de la orden de visita inicial. Dicha orden de visita, amparará las subsecuentes actuaciones, ya que debe entenderse que todas estas emanan de la orden emitida inicialmente. Dicho criterio es congruente con la Tesis Aislada emitida por el Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, número 249312, séptima época, semanario judicial de la federación 181-186 sexta parte.

Importante destacar es que dentro del ordenamiento jurídico que se comenta, las autoridades quedan facultadas para iniciar una diligencia de notificación en hora hábil, esto es efectuada entre las 7:30 y las 18:00 horas, pudiendo concluir la misma en hora inhábil sin afectar su validez. De igual forma se podrán continuar una diligencia iniciada en días y horas inhábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o bienes del particular.

Asimismo, debe tomarse en cuenta que para la presentación de declaraciones o pago de contribuciones estatales no existe un límite en cuanto al horario, puesto que hoy a través de los medios electrónicos tales como el internet, el contribuyente pudiera inclusive realizar su pago o presentación de declaraciones hasta las 11:59 horas del plazo establecido en ley.

BIBLIOGRAFÍA. *Miscelánea Fiscal Estatal* 2010, *Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Guanajuato*, el 28 de diciembre de 2010.

Diego LEÓN ZAVALA
Héctor CARMONA GARCIA

Artículo 11. Para los efectos fiscales se entenderá por Estado de Guanajuato, el que conforme al artículo 33 de la Constitución Política para el Estado de Guanajuato integra el territorio estatal.

COMENTARIO

Es importante en primer término definir la actividad financiera del Estado. Carrasco Iriarte en su obra Derecho Fiscal I (CARRASCO, 2009: 2), afirma

que la actividad financiera es el "Universo de acciones y actos por cuyo medio este obtiene recursos para realizar el gasto público y a la manera como éstos se administran, o sea, a la obtención de las necesidades generales de la población y las propias del Estado".

En este caso, habremos de referirnos a la obtención de los recursos, que como sabemos estos emanan de las contribuciones previstas en la ley. Estas contribuciones en sus distintas manifestaciones, se encuentran reguladas por las leyes fiscales.

En este sentido la disposición que aquí se comenta, fue incorporada a partir de la aprobación del nuevo Código Fiscal para el Estado, en el año de 2005. Su propósito fue establecer fiscalmente la territorialidad del Estado conforme a la división que el artículo 33 de la Constitución Política para el Estado de Guanajuato establece.

El alcance de esta norma tendrá necesariamente que ver con las contribuciones que se causen dentro del territorio del Estado, y en específico en el caso de los impuestos sobre nóminas y cedulares cuando las persona físicas independientemente de que estas no tengan su domicilio fiscal dentro del Estado, pero que presten un servicio, arrenden un inmueble o tengan actividades empresariales, serán sujetos de los mismos y por consiguiente deberán cumplir con las obligaciones fiscales previstas tanto en el Código Fiscal como Ley de Hacienda para el Estado.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2009): *Derecho Fiscal I*, Iure Editores, México. *Código Fiscal para el Estado de Guanajuato*. *Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato*.

Diego LEÓN ZAVALA

Artículo 12. Se consideran residentes en territorio estatal:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su domicilio en territorio estatal. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación fuera del territorio estatal, se considerarán residentes en el Estado, si en territorio estatal se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se

considerará que el centro de intereses vitales está en territorio estatal cuando se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en el Estado.

2. Cuando tengan el centro principal de sus actividades profesionales en el Estado.

b) Los guanajuatenses que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando su centro de intereses vitales se encuentre fuera del territorio estatal.

II. Las personas morales que hayan establecido su domicilio o la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva en territorio estatal.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de origen guanajuatense, son residentes en territorio del Estado.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en el Estado de Guanajuato de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los quince días inmediatos posteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

COMENTARIO

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (Tomo IV: 2819), define residencia como el hecho de radicar en algún lugar, sin tomar en consideración los elementos de tiempo y de voluntad. La residencia entonces servirá para efectos fiscales, para determinar las obligaciones de quien resida en el Estado.

Por su parte la Constitución Política del Estado establece en sus numerales 18 y 19 que son habitantes del Estado, todas las personas que residan en su circunscripción territorial y que como tales tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la federación, estado y municipio donde resida.

Esto es, el Estado por una parte ejerce su poder tributario y por la otra obliga al residente ya sea persona física o moral a cumplir con aportar parte de su riqueza para el gasto público.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 1 fracción I, señala que están obligados al pago de esta contribución, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan las personas físicas y morales que sean residentes en México. Esta disposición de manera similar la podemos encontrar en al artículo que se comenta.

En este sentido, el Código estatal considera a residentes en territorio de Guanajuato, en primer término a las personas físicas que hayan establecido su domicilio en el territorio del Estado. Para ello habrá que remitirnos al artículo 40 de este ordenamiento jurídico el cual establece cuales son los casos en que se considera como domicilio fiscal de las personas físicas, siendo éstos el lugar donde habiten; el lugar donde habitualmente realicen actividades o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales; cuando presten sus servicios profesionales en el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades; y a falta de los anteriores el lugar donde se encuentren.

Asimismo, el artículo 12 prevé el caso para cuando una persona física tenga su casa habitación fuera del estado, se considera residente si en territorio estatal se encuentra su centro de intereses vitales, considerándose como tal, cuando más del 50 por ciento de sus ingresos totales en el año calendario, tengan su fuente de riqueza en el estado; o bien, cuando tengan el centro principal de sus actividades profesionales en el Estado.

Por otra parte, la disposición en comento regula de igual manera a las personas morales. En primero término será residente cuando hayan establecido su domicilio o la administración principal de su negocio en territorio estatal.

De igual manera prevé éste artículo una presunción de residencia. Primero para las personas físicas de origen guanajuatense son residentes en el Estado, por disposición de ley, salvo prueba en contrario.

Finalmente, tanto las personas físicas como morales que dejen de ser residentes en el Estado de Guanajuato, deberán presentar un aviso ante las

autoridades fiscales a más tardar dentro de los quince días inmediatos posteriores a que suceda el cambio. Este aviso podrá presentarse en los términos del artículo 56 del Código Fiscal, ante las oficinas autorizadas, esto es, las oficinas recaudadoras del estado, tal y como se exhiban, esto es, podrá presentarse un escrito libre donde se manifieste que ha dejado de ser residente en Guanajuato.

BIBLIOGRAFÍA. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1994): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. *Ley del Impuesto sobre la Renta. Código Fiscal para el Estado de Guanajuato.*

Diego LEÓN ZAVALA

Artículo 13. Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado;

II. Las adjudicaciones, aún cuando se realicen a favor del acreedor;

III. La aportación a una sociedad o asociación;

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero;

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho;

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere

los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales;

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada, así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes, y

IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 58 de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio del Estado, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el Estado se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

COMENTARIO

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México define la enajenación de la siguiente manera: "Consiste en la transmisión del dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenece a otro u otros sujetos. El principio fundamental que domina la materia de la enajenación consiste en sostener que nadie puede transmitir a otro más de lo que tiene."

En los artículos 750, 752 al 763 del Código Civil Federal encontramos la clasificación de los bienes, así como una enumeración de bienes muebles e inmuebles.

Este artículo regula cuándo se considera que hay enajenación; qué se entiende por enajenaciones a plazo; y en qué casos la enajenación se considera realizada en territorio del estado.

En nueve fracciones regula diversas hipótesis de enajenación, que cabe comentar.

I.- La primera fracción es la genérica: se considera enajenación toda trasmisión de propiedad, aún las que se celebren con reserva de dominio. Basta que un bien propio se torne ajeno, pasando del patrimonio de una persona al de otra.

Figuras como la expropiación, la declaratoria de que ciertos bienes pasan a propiedad del fisco federal, ya sea por decomisos, por abandono de mercancías en recintos oficiales, la entrega en especie -a socios o accionistas- por reducción de capital o cuota de liquidación, por ejemplo, constituyen enajenación.

En caso de que el bien se readquiera con motivo de una rescisión u otra figura que deje sin efectos el acto de trasmisión, o de que no llegue a transferirse el dominio, cuando se haya enajenado con reserva, estaremos ante una nueva enajenación para efectos fiscales, al recuperar del adquirente la propiedad del bien. No en todos los casos estaremos ante otra enajenación, pues dependerá de la naturaleza del acto que deje sin efectos el acto original, atendiendo a la teoría de las nulidades; si la operación se declara inexistente, quedan sin efecto las consecuencias del acto, pero si –

por ejemplo- por mutuo consentimiento, por falta de forma o de cumplimiento, se rescinde un contrato y el enajenante recupera la propiedad, pueden generarse efectos fiscales de una nueva enajenación.

II.- En caso de adjudicación, sin importar la figura que la haya originado. Puede darse por herencia o legado, como premio por rifa o sorteo, por adjudicación judicial o administrativa, en caso de almonedas; la que realice a su favor un acreedor prendario, de acuerdo al contrato respectivo, ante la falta de pago; y otros casos en los que las leyes contemplen un cambio de propietario en virtud de una adjudicación.

III.- Cuando se entreguen bienes en especie como aportación al capital de personas morales, recibiendo a cambio derechos corporativos representados en acciones o partes sociales.

IV.- Mediante arrendamiento financiero. El siguiente artículo trata de esta figura.

V y VI.- A través de fideicomiso. En materia de fideicomisos se regula que hay enajenación solamente cuando el fideicomitente no se reserva el derecho a la reversión, Con posterioridad a la celebración del contrato, habrá enajenación cuando el fideicomisario ceda sus derechos o dé instrucciones para que la propiedad se transmita a otra persona, así como cuando el fideicomitente renuncie a la reversión o ceda sus derechos, y entre esos derechos se encuentra el de que los bienes se transmitan a su favor.

El fideicomiso permite diferir el pago de impuestos hasta la individualización de las operaciones, lo que apoya la liquidez de los desarrollos inmobiliarios.

VII.- A través de títulos de crédito. Si los títulos amparan la propiedad de bienes o el derecho a adquirirlos, habrá enajenación cuando se enajenen los títulos o se cedan los derechos respectivos, caso típico de los certificados de depósito en almacenes generales.

VIII.- Factoraje financiero. Los derechos de crédito que tenga un proveedor de bienes o servicios para con sus clientes, pueden transmitirse como un modo de obtener financiamiento o adelantar el momento de percepción de los ingresos correspondientes.

Si el factoraje se celebró con cobranza delegada o con mandato de cobranza, no se considera enajenación, ya que el cliente de la empresa de factoraje queda obligado solidariamente con el deudor a responder del pego de los derechos transmitidos.

Los artículos del 45-A al 45-T, de la Ley General de Instituciones y Organizaciones auxiliares del Crédito, que han regulado a las empresas de factoraje financiero, fueron derogados y estarán en vigor hasta el 18 de julio de 2013. Al igual que en el caso del arrendamiento financiero, se ha "desregulado" el factoraje, por lo que podrá ser celebrado sin que se requiera de autorización especial.

IX.- Fusión y escisión. A diferencia de la normatividad fiscal federal, no se contemplan casos de excepción tratándose de fusiones y escisiones, por lo que siempre serán consideradas como enajenación, respecto de los bienes que pasen de la escindente a la escindida, y de la fusionada a la fusionante.

Los bienes objeto de la enajenación pueden ser muebles o inmuebles. Los muebles pueden ser corpóreos o incorpóreos, por lo que la cesión de derechos es también enajenación. Nos se requiere que se enajene el bien, pueden enajenarse derechos sobre el bien, como el caso del usufructo. Recordemos que el derecho de propiedad se integra por los derechos al uso, a los frutos, y a disponer de la cosa.

BIBLIOGRAFÍA. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1994): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. *Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. Ley General de Instituciones y Organizaciones Auxiliares del Crédito. Código Fiscal de la Federación.*

José Alberto VALDÉS VILLARREAL

Artículo 14. Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual, la arrendadora financiera se obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal, a plazo forzoso, a una persona física o moral, obligándose ésta a pagar como contraprestación, que se liquidará en pagos parciales, según se convenga, una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios, y adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la Ley de la materia.

En las operaciones de arrendamiento financiero, el contrato respectivo deberá celebrarse por escrito y consignar expresamente el valor del bien objeto de la operación y la tasa de interés pactada o la mecánica para determinarla.

COMENTARIO

El artículo 2398 del Código Civil Federal define al arrendamiento: "Hay arrendamiento cuando las partes contratantes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto".

Pérez de Idiartegaray, citado por Soyla H. León Tovar en su libro "El arrendamiento financiero (leasing) en el derecho mexicano. Una opción para el desarrollo." define el arrendamiento financiero como el "contrato por el cual un empresario que desea utilizar determinado equipo acuerda con una institución financiera que adquiera ese bien y ceda el uso por un plazo determinado, a cambio de una prestación periódica, y se estipula que, al finalizar el término fijado, el tomador podrá optar entre la devolución del bien, la renovación del contrato por un precio generalmente menor a la compra por un valor residual ya fijado desde el inicio del negocio".

En la fracción IV del artículo anterior se regula como hipótesis de enajenación la que se realice mediante arrendamiento financiero.

Independientemente de la supletoriedad de las normas de derecho común, la legislación fiscal introduce su propia definición de arrendamiento financiero, remitiendo a la ley de la materia en lo que respecta a la adopción de opciones, al término del contrato.

Los artículos del 24 al 38 de la Ley de Instituciones y Organizaciones Auxiliares del Crédito se derogaron, pero por virtud de un artículo transitorio estarán vigentes hasta el 18 de julio de 2013. Posteriormente, la figura podrá ser realizada por cualquier persona y no solamente por instituciones del sector financiero.

El arrendamiento financiero es un acto híbrido, con características de compraventa, arrendamiento y financiamiento. Las opciones que regula la ley derogada (aún vigente) son tres: la prórroga del arrendamiento a

precio inferior, la enajenación al arrendatario en precio inferior, y la repartición del producto de la venta a un tercero.

BIBLIOGRAFÍA. LEÓN TOVAR, Soyla H. (1989): *El arrendamiento financiero (leasing) en el derecho mexicano. Una opción para el desarrollo*, UNAM, México. *Ley de Instituciones y Organizaciones Auxiliares del Crédito. Código Civil Federal.*

José Alberto VALDÉS VILLARREAL

Artículo 15. Se entenderán por actividades empresariales las siguientes:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes;

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores;

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial;

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial;

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial, y

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o

por conducto de terceros. Por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente las citadas actividades empresariales.

COMENTARIO

Este artículo regula tres figuras: define las actividades empresariales, lo que debe entenderse por empresa, y por establecimiento.

No importa, tratándose de personas morales, la forma que hayan adoptado al constituirse; lo relevante es la actividad que realicen. Las actividades propias de las sociedades y asociaciones civiles no son empresariales, por lo que dichas personas no se consideran empresa para fines fiscales. Las actividades comerciales, industriales y agropecuarias son empresariales.

Cuando las personas físicas prestan servicios independientes, su actividad será o no empresarial, dependiendo de su calificación como comercial; si se persigue solamente un lucro no es mercantil, y lo será si se hace con ánimo de especulación comercial, conforme al artículo 75 del Código de Comercio.

BIBLIOGRAFÍA. *Código de Comercio.*

José Alberto VALDÉS VILLARREAL

Artículo 16. Cuando se perciba el ingreso en bienes o servicios, se considerará el valor de éstos en moneda nacional en la fecha de la percepción según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos el de avalúo. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable tratándose de moneda extranjera.

Cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate.

En los casos en los que se pague la contraprestación mediante transferencia electrónica de fondos, ésta se considerará efectivamente cobrada en el

momento en que se efectúe dicha transferencia, aún cuando quien reciba el depósito no manifieste su conformidad.

COMENTARIO

a) Si el ingreso se recibe en especie, se requiere determinar el valor de los bienes o servicios trasmitidos como contraprestación, para lo cual se considerarán las cotizaciones o valores en el mercado, y en su defecto el que arroje un avalúo.

b) Se aclara que cuando se presten servicios y con ese motivo se proporcionen bienes al prestatario o se conceda su uso, el importe de la contraprestación se considerará ingreso por el servicio, si es normal que esos bienes se proporcionen con los servicios.

Los servicios de clínicas y hospitales son ejemplo de esta figura, ya que los insumos y medicamentos que se cobran a los clientes, adicionales a los cargos por atención, formarán parte del servicio. En materia federal adquiere relevancia el caso de medicinas incluidas en la factura, pues su importe causaría el IVA a la tasa general como prestación de servicios, en tanto que si se trata de medicinas que no se proporcionen normalmente como parte de los servicios, causarían el IVA a tasa 0%. La costumbre se convierte en fuente legal, ante la necesidad de establecer qué bienes se proporcionan normalmente con el servicio.

c) El momento de cobro, cuando el pago se realiza mediante transferencia de fondos de una cuenta a otra, será al efectuarse dicha transferencia. Esta norma puede generar problemas de aplicación, ya que si la trasferencia se realiza entre cuentas de bancos diferentes, el abono en la cuenta de quien recibe el pago no ocurre al momento en que la transferencia se efectúa, sino en uno o dos días posteriores. Si se transfiere a fin de mes, y se recibe el pago al inicio del mes siguiente, quien cobra debe saber cuándo se hizo la transferencia de fondos, independientemente de la fecha en que la haya recibido.

BIBLIOGRAFÍA. *Ley del Impuesto al Valor Agregado.*

José Alberto VALDÉS VILLARREAL

Artículo 17. Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entenderá por asociación en participación al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y siempre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas derivadas de dicha actividad. La asociación en participación tendrá personalidad jurídica para los efectos del derecho fiscal, cuando en el Estado realice actividades empresariales, cuando el convenio se celebre conforme a las leyes mexicanas o cuando se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 12 de este Código. En los supuestos mencionados se considerará a la asociación en participación residente en territorio estatal.

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

El asociante representará a la asociación en participación y a sus integrantes, en los medios de defensa que se interpongan en contra de las consecuencias fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas a través de dichas asociaciones en participación.

La asociación en participación se identificará con una denominación o razón social, seguida de la leyenda A. en P. o en su defecto, con el nombre del asociante, seguido de las siglas antes citadas. Asimismo, tendrán en territorio estatal el domicilio del asociante.

COMENTARIO

Tanto el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, como la Ley General de Sociedades Mercantiles, definen a la Asociación en Participación como: " El contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio, carece de razón o denominación social y de personalidad jurídica y no está sujeta a registro, aunque debe constar por escrito".

Ante el abuso de varios contribuyentes en el empleo de esta figura para planeaciones fiscales, el legislador optó por crear la ficción de que se trata de una persona moral, aunque para el derecho común se trate solo de un contrato mercantil.

La definición obliga a una interpretación legal, ya que basta que más de una persona realice actividades empresariales, y que se participen de las utilidades o de las pérdidas. En caso de contratos de comisión mercantil en los que se pacte la remuneración del comisionista en un porcentaje sobre la ganancia bruta de la operación, pudiera correrse el riesgo de catalogarlos como A. en P. Habrá que interpretar qué se entiende por utilidad para estos efectos, pues hay utilidad fiscal y contable, utilidad bruta por una operación u otras formas de cuantificar la ganancia. Un arrendamiento en el que la renta dependa de las ganancias del arrendatario, también pudiera encuadrar en la definición de la figura.

Aunque este artículo es muy similar al 17-B del Código Fiscal de la Federación, en su penúltimo párrafo difiere en su redacción. El ordenamiento federal indica que el asociante será el representante de la A. en P. para los efectos fiscales, y en los medios de defensa..., en tanto que el Código local solo hace referencia a los medios de defensa. Debemos entender que será el representante de la persona moral ficticia para todos los efectos fiscales.

BIBLIOGRAFÍA. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1993): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. *Ley General de Sociedades Mercantiles. Código Fiscal de la Federación.*

José Alberto VALDÉS VILLARREAL

Artículo 18. Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar declaraciones, promociones, documentos o informes, éstos podrán realizarse a través de medios electrónicos mediante documento de dicha naturaleza que contenga la firma electrónica certificada del autor, en los términos de la Ley sobre el Uso de Medios Electrónicos y Firma Electrónica para el Estado de Guanajuato y sus Municipios y su Reglamento aplicable al ámbito del Poder Ejecutivo.

Asimismo, la presentación de solicitudes en materia de registro estatal de contribuyentes, declaraciones, avisos o cualquier información, podrá

realizarse a través de los formatos y medios electrónicos que para tal efecto autorice la Secretaría de Finanzas y Administración.

COMENTARIO

El Código incluye la posibilidad de que las declaraciones y promociones, así como las solicitudes y avisos al Registro Estatal de Contribuyentes, se puedan presentar por medios electrónicos, que contengan la firma electrónica certificada del contribuyente o de su representante.

El 9 de julio de 2004 se publicó, en el Periódico Oficial del Estado, la Ley sobre el Uso de Medios Electrónicos y Firma Electrónica para el Estado de Guanajuato y sus Municipios. El 1° de diciembre de 2006 se publicó el Reglamento para el Poder Legislativo del Estado.

La redacción del Código, al señalar que "...podrán realizarse...", establece una opción para los particulares. No se establece la obligatoriedad del empleo de medios electrónicos, ni de documentos digitales; no obstante, representa un sano avance de las normas fiscales, adecuándose a los avances de la ciencia y de la técnica.

BIBLIOGRAFÍA. *Ley Sobre el Uso de Medios Electrónicos y Firma Electrónica. Reglamento del Poder Legislativo del Estado de Guanajuato para el Uso de Medios Electrónicos y Firma Electrónica.*

José Alberto VALDÉS VILLARREAL

CAPÍTULO SEGUNDO
DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

Artículo 19. Para cubrir los gastos públicos y demás obligaciones a su cargo, el Estado de Guanajuato percibirá, en cada ejercicio fiscal, los ingresos establecidos en la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato.

No podrá exigirse pago alguno si no está previsto en la ley de ingresos correspondiente. Sólo podrá destinarse un ingreso a un fin específico, cuando así lo dispongan expresamente las leyes respectivas.

COMENTARIO

Atendiendo al bien común como el fin último y esencial del Estado, el mismo, allegándose de recursos para sufragar su actividad financiera, se apega formalmente a nuestro derecho positivo loca:, la "Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato", la cual en su articulado inicial nos establece de qué conceptos provendrán los ingresos para el Ejercicio Fiscal correspondiente, de nuestra Entidad Federativa.

En este artículo se plasma el Principio de Legalidad, establecido de manera expresa en el artículo 19, fracción II, de nuestra Constitución local. Nos plantea la problemática de creación de una nueva contribución, después de iniciado el ejercicio fiscal, ya que la Ley de Ingresos tendría que reformarse a fin de que el nuevo tributo tuviera vigencia para el resto del año fiscal.

En el Estado de Guanajuato tenemos varias contribuciones destinadas a fines específicos, como el impuesto al hospedaje, el cedular y el de nóminas, ya que su recaudación deberá destinarse a promover el turismo en el estado, en el primer caso, y a inversión en infraestructura, en los demás casos.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2001): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. VALDÉS COSTA Ramón (2004): *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires.

David BELTRÁN CÁZARES
José Alberto VALDÉS VILLARREAL

Artículo 20. Las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos y contribuciones especiales, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las prestaciones económicas que establece la Ley, con carácter general y obligatorio a cargo de las personas que se encuentren en la situación o hipótesis jurídica prevista por la misma, para cubrir el gasto público;

II. Derechos son las contraprestaciones económicas establecidas en Ley con carácter obligatorio a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado, así como por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, y

III. Contribuciones especiales son las prestaciones económicas fijadas por Ley con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que reciban un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública.

COMENTARIO

El artículo 19 fracción II de la Constitución Política del Estado de Guanajuato, señala que son obligaciones de los habitantes del Estado contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio de su residencia, en la forma que dispongan las Leyes de la materia.

En forma genérica, el precepto constitucional invocado prevé la obligatoriedad de los ciudadanos de contribuir al gasto público de acuerdo a lo establecido por la legislación específica, lo que conlleva a la aplicación del principio de legalidad tributaria, esto es, que todo acto de los órganos del Estado deben encontrarse fundado y motivado. En este sentido, el Código Fiscal para el Estado en el artículo en comento, señala la clasificación de las contribuciones, entendiendo por estas, el ingreso ordinario que percibe el Estado y que tiene por objeto cubrir el gasto público; esto es existe la obligación de los ciudadanos de aportar parte de su riqueza siempre y cuando la contribución se encuentre establecida en una norma.

En este orden de ideas, el Código Fiscal prevé como contribuciones que forman parte de los ingresos de la hacienda pública a los impuestos, derechos y contribuciones especiales. En primer término habré de referirme al impuesto. Su origen lo encontramos en el vocablo latín impositus, que significa carga o tributo. Existen como lo señala Emilio Margáin Manautou en su obra Introducción al Estudio del Derecho Tributario, distintos tipos de impuestos: directos, indirectos, reales, personales, específicos, ad valorem, generales, especiales, con fines fiscales y extrafiscales, los que independientemente de su clasificación tendrán como fin principal la recaudación de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Del análisis del artículo en lo general, se desprende una nueva definición distinta a la contenida en el artículo 13 del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, vigente hasta el año de 2005. En primer término se simplifica, mejora y moderniza la redacción y concepto ya que por ejemplo se elimina

la acepción "prestación en dinero o especie" por la de "prestación económica", concepto este último que contempla el objeto de la obligación consistente en dar o hacer una cosa, es decir, el objeto o contenido de un deber jurídico, esto es la acción de contribuir en dinero o especie.

Por otra parte, el concepto de "persona física y moral", se resume a sólo "persona", entendiendo por esta a una entidad dotada de existencia jurídica, susceptible de ser titular de derechos subjetivos, facultades, obligaciones y responsabilidades jurídicas.

Finalmente encontramos dentro de esta primera fracción, el fin principal del impuesto: el gasto público. La Ley para el Ejercicio y Control de los Recursos Públicos para el Estado y Municipios de Guanajuato, define en su artículo 2 fracción XI al gasto público como el conjunto de erogaciones que realizan los sujetos de la Ley en sus respectivos niveles, en el ejercicio de sus funciones, esto es, a través de ésta Ley se regulan los mecanismos mediante los cuales las contribuciones serán administradas. Dentro de los impuestos se aplican en el Estado de Guanajuato los siguiente: sobre nóminas; cedulares sobre los ingresos de las personas físicas (Guanajuato, primera Entidad Federativa en establecerlo en el año 2005); sobre adquisición de vehículos de motor usado; sobre loterías, rifas, sorteos y concursos; y por servicios de hospedaje.

En cuanto a la segunda fracción del artículo en comento, se define a los derechos en primer término como la contraprestación establecida en ley. Por esta debemos entender el pago que realiza un contribuyente teniendo como contrapartida la recepción de un servicio específico por parte de quien lo presta, es decir, por las Dependencias del Poder Ejecutivo. Esta es una de las más claras diferencias que se presentan entre los derechos e impuesto, ya que el primero es pagado sólo en los casos en el que los contribuyentes soliciten el uso de los servicios inherentes al Estado, mientras que el impuesto es una obligación de pago sin recibir servicio público o beneficio directo inmediato. Dentro de los derechos contenidos tanto en la Ley de Hacienda para el Estado, como en la Ley de Ingresos para el Estado, son por servicios de tránsito, registros público y civil, educación, salud, ecológicos, entre otros.

La segunda parte de esta contribución establece el cobro del derecho por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público. Para estos efectos

habrá que remitirnos a la Ley del Patrimonio Inmobiliario del Estado, la cual clasifica en su artículo 3 a los bienes inmuebles como bienes del dominio público, en este sentido bienes tales como carreteras de cuota serían un ejemplo de este tipo de bienes que cubrirían derechos.

La última de las contribuciones previstas en la fracción III, son las contribuciones especiales, definiéndose como las prestaciones económicas fijadas por ley con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, que reciban un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública. En primer término sería conveniente la eliminación de los conceptos "personas físicas y morales", manteniéndose solamente la de "personas", en congruencia con el comentario vertido en este sentido en párrafos anteriores y efecto de homologar la definición con la del impuesto.

La Ley de Hacienda para el Estado, en el Título Tercero, establece como sujetos de la contribución por ejecución de obras públicas a los propietarios o poseedores en su caso, de bienes inmuebles que resulten beneficiados de una obra pública, esto es, todos aquellos que se beneficien de la urbanización de banquetas, guarniciones, atarjeas, instalación de redes de distribución de agua potable, alumbrado público, instalación de drenaje, apertura de nuevas vías públicas y jardines u obras de equipamiento urbano. Dentro del ordenamiento citado se establece la mecánica de operación de esta contribución, destacándose la creación de una asamblea en la que se presentarán los estudios y proyectos de obra, así como su presupuesto, decidiéndose por la mayoría si se aprueba. Asimismo, contempla la creación del comité de contribuyentes quienes precisamente serán quienes por mayoría aprobarán o no la obra.

Cabe señalar que si bien es cierto la urbanización de los conceptos señalados en el párrafo anterior, correspondería a la administración municipal, también lo es que en los casos en que el Estado realice estas acciones podrá establecer esta contribución.

Cabe comentar que dentro de la definición de contribuciones especiales, no se contempla a las contribuciones por gasto. Importante es señalar que dentro de nuestra legislación tributaria mexicana no es común encontrarla regulada. Sergio Francisco de la De la Garza, señala en su obra Derecho Financiero Mexicano que el presupuesto de hecho, o hipótesis de incidencia de esta contribución, consiste en que una persona de carácter privado, al

realizar determinadas actividades privadas, de carácter lícito y generalmente de carácter comercial, industrial, bancario, etc., provoca que un ente público, ya sea Federación, Estado o Municipio realice determinado gasto relacionado con esa actividad. Tal es el caso del costo que deben cubrir las instituciones de crédito, en tratándose de inspección y vigilancia de diversos actos.

En este sentido, importante sería analizar la viabilidad de incorporar dentro del Código Fiscal en comento, la contribución por gasto, la cual en su caso pudiera ser fuente importante de ingresos para el erario público del estado.

BIBLIOGRAFÍA. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (1994), *Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Editorial Porrúa, México;* BIBLIOGRAFIA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2007): *Diccionario de Derecho Fiscal, Editorial Oxford University Press, México.* DE LA GARZA, Sergio Francisco (1992), *Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, MéxicoLA LEY PARA EL EJERCICIO Y CONTROL DE LOS RECURSOS PÚBLICOS PARA EL ESTADO Y MUNICIPIOS DE GUANAJUATO; LEY DE INGRESOS PARA EL ESTADO PARA EL EJERCICIO FISCAL 2010; CÓDIGO FISCAL PARA EL ESTADO DE GUANAJUATO.*

David BELTRÁN CÁZARES
Diego LEÓN ZAVALA

Artículo 21. Son productos los ingresos que percibe el Estado por actividades que corresponden al desarrollo de sus funciones de derecho privado o por el uso, aprovechamiento y enajenación de sus bienes de dominio privado.

COMENTARIO

Los productos son ingresos que no adquieren la naturaleza de crédito fiscal, por lo que el estado no podrá cobrarlos por sí mismo mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sino que tendrá que actuar como particular y, para su cobro, acudir a los tribunales ordinarios.

Los bienes del dominio privado del estado pueden enajenarse, ya que sólo los del dominio público son inalienables. Si el uso o aprovechamiento que haga un particular, se refiere a bienes del dominio público, la contraprestación tendrá la naturaleza de contribución, en su especie de "derecho", si está contemplada en la Ley de Ingresos y la Ley de Hacienda correspondientes.

La Ley del Patrimonio Inmobiliario del Estado regula la clasificación de los bienes del dominio público, que son los afectos a un servicio público y los de uso común, por lo que los demás serán del dominio privado, susceptibles de generar ingresos por productos.

BIBLIOGRAFÍA. MARTIN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, TEJERIZO LÓPEZ, José M. (1998): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, España. *Código Fiscal para el Estado de Guanajuato*. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1994): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México.

.

David BELTRÁN CÁZARES

Artículo 22. Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, que no sean clasificables como contribuciones, productos, participaciones federales, aportaciones federales o ingresos extraordinarios.

COMENTARIO

La Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio fiscal del 2010 en su Título Primero referente a los ingresos del Estado, artículo 1, inciso V, contempla los aprovechamientos.

Los aprovechamientos, al igual que las contribuciones, tienen la naturaleza de crédito fiscal, por lo que pueden cobrarse mediante el empleo de la facultad económico coactiva.

La mayoría de las multas tiene el carácter de aprovechamiento, como las judiciales y las administrativas. En cuanto a las multas fiscales, las que sean de tipo formal son aprovechamientos, en tanto que las de fondo serán accesorios, en el entendido de que tanto las contribuciones como los aprovechamientos pueden tener accesorios.

BIBLIOGRAFÍA. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1998): *Diccionario Jurídico Mexicano*, UNAM, Porrúa, México. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2001): *Derecho*

Financiero Mexicano, Porrúa, México. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio (2003): *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas Editores, México. *Código Fiscal para el Estado de Guanajuato.*

David BELTRÁN CÁZARES
José Alberto VALDÉS VILLARREAL

Artículo 23. Son accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos, los recargos, las multas y los gastos de ejecución.

Los recargos constituyen una indemnización al fisco por la falta de pago oportuno de las contribuciones o de los aprovechamientos.

Las multas son las sanciones de carácter económico derivadas de las infracciones previstas en la legislación fiscal del estado o en la que deba ser aplicada en virtud de convenios celebrados o que se celebren para tal fin.

Los gastos de ejecución constituyen las erogaciones efectuadas por el fisco del estado, para la realización del procedimiento administrativo tendiente a la recuperación coactiva de créditos fiscales.

Los accesorios participan de la naturaleza jurídica de las contribuciones o de los aprovechamientos, siempre que deriven o se encuentren vinculados directamente a éstos.

COMENTARIO

Los accesorios como tales participan de la naturaleza de las contribuciones, en otras palabras, los recargos, las multas y gastos de ejecución, existen siempre y cuando se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes Fiscales vigentes, dando así origen a la contribución.

Cabe cuestionar el importe de los recargos, al amparo de su naturaleza. Al tratarse de una indemnización por falta de pago oportuno, el monto de dicha indemnización deberá estar relacionado con el costo financiero que represente al estado la extemporaneidad en el cumplimiento de la obligación pecuniaria. La economía nos presenta épocas de dinero caro, caso en el que los recargos deben ser proporcionales a dicho costo, pero si las tasas de interés que se manejen en los mercados andan a la baja, la indemnización debería estar relacionada con el daño económico sufrido por el fisco.

BIBLIOGRAFÍA. MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, TEJERIZO LÓPEZ, José M. (1998): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, España. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2001): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. VALDÉS COSTA Ramón (2004): *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires.

David BELTRÁN CÁZARES
José Alberto VALDÉS VILLARREAL

Artículo 24. Son participaciones las cantidades que el Estado tiene derecho a percibir de los ingresos federales, conforme a la Ley de Coordinación Fiscal y a los convenios que se hayan suscrito o se suscriban para tales efectos.

Son aportaciones federales las cantidades que corresponden al Estado con cargo al Presupuesto de Egresos de la Federación, de conformidad con las leyes respectivas y los convenios que al efecto se celebren.

COMENTARIO

Como una solución a la poca liquidez de los Fiscos Locales en México, desde la reforma Constitucional de 1932 se crean los llamados "Impuestos Especiales" donde por medio estos, se da inicio a la política de otorgar participaciones a los Municipios en el rendimiento de los referidos impuestos. Una característica particular de las Participaciones consiste que tanto la Federación como las Entidades Federativas pueden gravar la misma fuente, pero previamente convienen para que no se dé la doble tributación; los montos de lo recaudado se confían a la Federación quien este, a su vez, lo redistribuye participando así de ellos. Dado lo anterior como las Legislaturas Locales y Congreso de la Unión pueden establecer contribuciones sobre las mismas fuentes por tener facultades concurrentes, el legislador establece convenios de coordinación fiscal, por medio de los cuales las Entidades federativas, a cambio de no allegarse de recursos provenientes de gravámenes sobre la materias que también prevé el ámbito federal, podrán beneficiarse de un porcentaje del fondo General de Participaciones formado por la recaudación de las contribuciones locales o municipales que las entidades acuerden por medio de convenios con la Federación, en base a lo dispuesto por la Ley de Coordinación Fiscal y del Presupuesto de Egresos de la Federación. Luego Entonces a las Legislaturas Locales les corresponderá determinar la distribución con sus Municipios.

Las transferencias que recibe el Estado de la Federación, por concepto de aportaciones federales, quedan destinadas a fines específicos, para coadyuvar al fortalecimiento de los Estados y Municipios, como la educación, la salud, el mantenimiento de carreteras federales y la seguridad pública; se prevén en el presupuesto de egresos de la federación, regulándose por el capitulo V de la Ley de Coordinación Fiscal, quedando así por sí mismas independientes de los que se destinan a los Estados y Municipios.

El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas prevé en su obra, "Nuevas Formulas de Distribución de Participaciones", que la coordinación fiscal en México, se entiende como el conjunto de acciones de tipo hacendario basadas en la relaciones entre la Federación, los Estados y los Municipios, cuyo objetivo general es asegurar la equidad del sistema tributario hacia los contribuyentes de todo el país, simplificar el sistema tributario nacional y fortalecer económicamente las finanzas estatales y municipales, a fin de alcanzar y sustentar el desarrollo económico nacional.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2001): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. CASTAÑEDA ORTEGA, Ramón (2009): *Nuevas Fórmulas de Distribución de Participaciones*, Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, INDETEC, México. *Código Fiscal para el Estado de Guanajuato. Ley de Coordinación Fiscal del Estado. Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, Ley de Coordinación Fiscal para el Estado de Guanajuato.*

David BELTRÁN CÁZARES

Artículo 25. Son ingresos extraordinarios aquéllos cuya percepción se decreta excepcionalmente.

COMENTARIO

A efecto de entender el contexto de la disposición materia de análisis, es necesario referir la clasificación implícita establecida por el Código Fiscal en comento, desprendiéndose como ingresos ordinarios del Estado, son los obtenidos por concepto de impuestos, derechos, contribuciones especiales, productos, aprovechamientos y aportaciones federales.

Ahora bien, partamos de la existencia de un presupuesto de egresos estatal, como documento formal para establecer los parámetros de acción

gubernamental en cuanto al gasto que se generará, durante determinado ejercicio fiscal, de acuerdo a la Ley para el Ejercicio y Control de los Recursos Públicos para el Estado y los Municipios de Guanajuato. En correlación, se encuentra la Ley de Ingresos, la cual establece el pronóstico sobre la recepción de recursos, con los cuales se habrá de hacer frente a las acciones planteadas en el presupuesto, con base en los objetivos y prioridades de los planes y programas de la Administración.

De lo anterior, deviene el principio de equilibrio entre el ingreso y el egreso, bajo la premisa de condicionar el gasto a los recursos disponibles, observando en el mismo, condiciones de racionalidad, austeridad y disciplina.

Sin embargo, al significarse los documentos legales mencionados, en esencia, como una proyección deseada en la materia recaudatoria y ejecutora, surgen situaciones no previstas y que irremediablemente traen como consecuencia la intervención del Gobierno, por ende, la aplicación de recursos públicos en su solventación.

Así, la figura que aparece como medida emergente a dicha circunstancia, es el ingreso extraordinario. Este tipo de ingresos habrán de definirse, en términos generales, como recursos de carácter excepcional que provienen de la enajenación de bienes nacionales, de la concertación de créditos externos e internos; o bien, como las percepciones provenientes de actos eventuales, para cubrir gastos también eventuales.

Bajo la misma tesitura, Flores Zavala, citado por Sergio Francisco de la Garza, define a los ingresos extraordinarios como aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a realizar erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofes, déficit, entre otras.

Tomando en consideración la definición que contiene la norma en comento, no se vislumbra catálogo alguno que permita identificar las especies de ingresos extraordinarios. Sin embargo, y ante tal ausencia, podemos afirmar que para el Estado de Guanajuato, el Código en comento da entrada a varios esquemas extraídos de las propias definiciones expresadas, como la creación de impuestos especiales –bajo las condicionantes del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal- temporales, para el subsidio de gasto determinado eventual, no dejando a un lado, el principal exponente de los ingresos

extraordinarios: el empréstito, el cual permite la obtención de ingresos a través de diversos tipos de financiamiento, tales como la emisión de bonos y la bursatilización.

El tema ha merecido ser materia de un cuerpo normativo elevado a rango de ley, como lo es la Ley de Deuda Pública para el Estado y Municipios de Guanajuato, la cual fija las bases para regular las operaciones que constituyan la deuda pública y cualquier otra obligación financiera, mereciendo un estricto registro y control de la misma.

BIBLIOGRAFÍA: CARRASCO IRIARTE, Hugo (2008): *Diccionario de Derecho Fiscal*, Oxford, Tercera Edición, México; DE LA GARZA, Sergio Francisco (1992): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, Décima Séptima Edición, México; *Ley de Deuda Pública para el Estado y los Municipios de Guanajuato*.

Diego LEÓN ZAVALA
Héctor CARMONA GARCÍA

TÍTULO SEGUNDO
CRÉDITOS FISCALES

CAPÍTULO PRIMERO
DEL NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

Artículo 26. Son créditos fiscales las obligaciones de contenido económico que tenga derecho a percibir el Estado, que deriven de contribuciones, aprovechamientos, accesorios, o en su caso, de responsabilidades administrativas de sus servidores públicos, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

COMENTARIO

El precepto alude al crédito fiscal en su carácter de objeto material de la Obligación Tributaria, la cual ha sido definida como "el vínculo jurídico en el cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."(MARGÁIN MANATOU, 2004:244).

Tal y como se desprende de la definición citada, dicha obligación entraña como fundamento la existencia de un nexo jurídico entre dos sujetos plenamente identificados, el acreedor denominado sujeto activo, reconociendo que en algunas ocasiones y por las circunstancias propias de la dinámica del derecho fiscal el contribuyente puede asumir ese rol –i.e. en el caso del pago de ingresos indebidos que genera el derecho a la devolución o a la compensación-; y por otro lado encontramos al sujeto pasivo, quien por lo general es un particular, sin dejar de lado que en ocasiones los sujetos del sector público pueden revestir ese carácter, como sucede en el caso del impuesto sobre nóminas previsto en la Ley de Hacienda para el Estado, cuyo artículo segundo establece de manera expresa la sujeción al pago del mismo por parte de la Federación, Estados y Municipios, así como sus respectivos Órganos Autónomos y Entidades Paraestatales.

Asimismo, debe señalarse que la existencia de la obligación que faculta al Estado para exigir el cumplimiento de los créditos fiscales, está supeditada a su debida previsión legal, toda vez que el hecho generador de la misma no puede derivar de la ejecución de acuerdos de voluntades entre particulares, como ocurre en el caso de las obligaciones de corte civil.

Por lo que hace al objeto material de esta obligación, esto es, a la prestación debida al Estado, el artículo en trato desglosa el contenido de la deuda tributaria, al aludir tanto a la cuota tributaria que se obtiene al realizar los procedimientos para el cálculo de la cuantía de las contribuciones, como a las demás prestaciones accesorias cuya causación dependerá de la conducta que manifieste el contribuyente respecto del cumplimiento de la primera -i.e. actualizaciones, recargos, multas, honorarios de ejecución, etc.-.

En este sentido, resulta importante advertir que el precepto que se comenta reconoce la factibilidad de atribuir, mediante disposición legal expresa, la connotación de crédito fiscal a conceptos de ingreso que provengan del ejercicio de atribuciones distintas a las tributarias, como acontece respecto de las multas que impone el Poder Judicial, cuya naturaleza es expuesta con claridad en la tesis Jurisprudencial 2a./J. 50/2003 sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, tomo XVII, Junio de 2003, página 252, del rubro y texto literal siguientes:

> *"MULTAS IMPUESTAS POR EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. SON APROVECHAMIENTOS QUE CONSTITUYEN UN CRÉDITO FISCAL.- Las multas que impone el Poder Judicial de la Federación pertenecen al rubro de aprovechamientos federales, según lo dispuesto en el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, ya que constituyen ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distintos de los que obtiene por contribuciones o ingresos derivados de financiamientos y de los que obtienen los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, lo que se corrobora por el hecho de que dentro de la clasificación que el artículo 2o. del propio Código hace de las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, no están comprendidas aquellas multas, ni tampoco como accesorios de las contribuciones, ya que su imposición no tiene origen en el ejercicio de la potestad tributaria, sino en facultades admonitorias y sancionatorias, establecidas legalmente por la inobservancia, violación o abuso de deberes relacionados con el acceso, procuración y administración de justicia, a cargo de los gobernados y de las autoridades. En ese sentido, estrictamente deben conceptuarse como multas no fiscales, pero que dan lugar a un crédito fiscal, pues los créditos fiscales que el Estado o sus organismos descentralizados tienen derecho a percibir, pueden provenir, entre otros rubros, de los aprovechamientos, según lo señala el numeral 4o. de dicho Código; por tanto, si las multas impuestas por el Poder Judicial de la Federación tienen carácter de aprovechamientos, es incuestionable que, determinadas en cantidad líquida, constituyen un crédito fiscal y el Estado está facultado para proceder a su cobro, inclusive a través del procedimiento administrativo de ejecución previsto en el capítulo tercero del título quinto del referido Código."*

Al respecto, se considera necesario cuestionar esta prevención, que si bien reconoce las bondades que el procedimiento administrativo de ejecución ofrece a la hacienda pública mediante el cobro sumario de las obligaciones derivadas de responsabilidades administrativas de los servidores públicos o de otros conceptos de ingreso a los que se impute el carácter de crédito fiscal, no guarda congruencia con las disposiciones que reconocen el origen particular y específico de la relación tributaria, que justifica la manifestación

del poder de imperio del Estado para exigir el cumplimiento coactivo de las prestaciones fiscales.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2003): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2006): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México. MARGÁIN MANATOU, Emilio (2004): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2007): *Derecho Fiscal I*, Iure, México. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo (1997): *Derecho Fiscal*, Themis, México. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge (1988): *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas, México. FLORES ZAVALA. Ernesto (1985): *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México.

Rubén Bernabé VALLEJO MARTÍNEZ

Artículo 27. Las contribuciones se causan conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la legislación fiscal vigente durante el lapso en que ocurran. Éstas se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y les serán aplicables las normas sobre procedimiento fiscal correspondientes.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

COMENTARIO

Este precepto alude al momento en el cual surge la obligación fiscal, así como a las reglas para identificar la legislación aplicable para su determinación y para la sustanciación de los procedimientos respectivos.

En principio, debemos destacar el reconocimiento del carácter Ex Lege que se atribuye a las obligaciones fiscales, cuyo surgimiento, vigencia y procedimientos de extinción deben estar sustentadas en su debida previsión dentro de los cuerpos legales respectivos, tutelando así la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

Al respecto, conviene invocar lo expuesto en su momento por HENSEL, citado por DE LA GARZA, quien afirma: "la obligación tributaria es una obligación ex lege, cuyo nacimiento requiere dos elementos: uno la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que pueda producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos la realización, en la vida real de ese hecho jurídico contemplado por la ley"(DE LA GARZA, 2003:546).

A su vez, DORICELA MABARAK, citada por NARCISO SÁNCHEZ expresa: "El nacimiento de la obligación fiscal es indudablemente el momento vital de la relación jurídica-fiscal, ya que en un momento dado puede existir la Ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede haber autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero mientras no se materialice el hecho generador, es decir no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido, y por consiguiente, no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica" (SANCHEZ GOMEZ, 2006:368).

Lo anterior nos permite establecer la debida diferencia entre las instituciones que la doctrina denomina como "hecho imponible", es decir el supuesto fáctico previsto en Ley, y el "hecho generador", que alude a la producción de aquél en la vida real.

En este sentido, la actualización del hecho imponible se erige como el acto que da nacimiento a la obligación tributaria, esto es, a su "causación", figura que en España y en otros países de nuestro continente es conocida como de "devengo", y que en la especie puede ser ejemplificada con el momento en que se realizan los pagos por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, los cuales constituyen el objeto del impuesto sobre nóminas en término de lo previsto por el artículo 1° de la Ley de Hacienda para el Estado.

De esta manera, es conveniente indicar que la identificación del momento de causación de las contribuciones, estará inexorablemente vinculada a la definición que el legislador realice respecto de sus elementos esenciales, señaladamente al objeto de su incidencia, tal y como lo manifiesta MARGÁIN al referir que: "en los impuestos a la producción el crédito fiscal nace en el momento en que se elaboran o fabrican los artículos que alude;

en los impuestos al consumo, en el instante en que se adquieren o consumen." (MARGÁIN MANATOU, 2004:291).

Lo anterior, resulta significativo para entender la diferencia existente entre el momento de causación de los créditos fiscales, y aquél en que se hace exigible su cumplimiento, en la inteligencia de que éste último requiere de la sustanciación previa de los procedimientos previstos en ley para la determinación de la cuantía de la cuota tributaria y, en su caso, de sus prestaciones accesorias, los cuales serán abordados con mayor detalle en el comentario vertido respecto del 28 del presente ordenamiento.

En efecto, el acto de generación de la obligación tributaria de suyo no torna exigible el débito fiscal, pues para ello se requiere que el contribuyente se imponga de su expresión en cantidad líquida, lo cual ha sido debidamente ilustrado a través de diversos criterios sostenidos por el Poder Judicial de la Federación, entre los que se considera conveniente invocar el sustentado por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, en la tesis aislada I.15o.A.116 A, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX abril de 2009, Página 1977, del rubro y texto literal siguiente:

> *"TRIBUTO. SU CAUSACIÓN DEPENDE DE LA ACTUALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y NO SIEMPRE COINCIDE CON SU DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA. La doctrina es unánime en señalar que la existencia de la materia imponible no implica por sí misma alguna consecuencia jurídica, dado que el crédito fiscal no puede nacer, sino en el caso de que ciertas condiciones se hayan realizado; acontecimiento, acto o situación a veces complejos, que crean estas circunstancias y constituyen el hecho generador del impuesto, o como se denomina «la causación de la contribución». En relación con esa figura jurídica cobra relevancia que el hecho imponible implica el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por ley para configurar cada tributo y cuya actualización supone el nacimiento de la realización jurídico-tributaria, equivalente, por tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de contribución. Sobre esas premisas, es patente que el momento de la causación de los tributos es muy variado y depende de la actualización del hecho imponible en función de cuál sea el objeto de la contribución,*

por ejemplo, los impuestos aduanales se causarán al verificarse la importación o exportación de mercancías, o en los relativos a gravar la producción se causarán al elaborarse el producto de que se trate. Cabe significar que la causación de la contribución no siempre coincide con su determinación en cantidad líquida, de ahí que por regla general se puede decir que estos dos fenómenos se producen en distintos momentos, verbigracia, el impuesto sobre la renta que gravita sobre las personas morales, causando la contribución cada que se celebran actos con terceros, modificando el haber patrimonial; sin embargo, la contribución se determina en cantidad líquida hasta que concluye el ejercicio fiscal, y comparando los ingresos obtenidos en aquél con las deducciones legales, se obtiene la base gravable a la cual se le aplicará la tasa del impuesto correspondiente, conociéndose hasta ese instante el monto del tributo".

Ahora bien, por lo que hace a las reglas de identificación de las disposiciones legales aplicables a los momentos de determinación del crédito fiscal y de sustanciación de los procedimientos fiscales relativos a su cumplimiento, se advierte el propósito de tutela de la seguridad jurídica de los contribuyentes, al preservar su derecho a que la cuota tributaria sea liquidada conforme a las normas vigentes al tiempo en que se causó la contribución, observando así las previsiones que en esa época fueron establecidas respecto de sus elementos esenciales.

En contrapartida, se hace también un reconocimiento de la dinámica propia de las relaciones tributarias, al permitir que los procedimientos administrativos tendentes a su cumplimiento, se regulen conforme a las disposiciones legales adjetivas vigentes al momento en que éstos sean sustanciados. Lo anterior no solamente obra en beneficio de la autoridad, sino también de los contribuyentes, al permitirles incluso la utilización de medios electrónicos para la presentación de declaraciones o el mismo entero de la deuda tributaria.

Finalmente, en lo concerniente al derecho de opción concedido a los contribuyentes -como acontece respecto del pago de ingresos indebidos, que da origen al derecho a su devolución o a su compensación-, así como a la prohibición para variar tal elección durante un mismo ejercicio fiscal, baste señalar que tales disposiciones atienden al mismo principio de

seguridad jurídica por el que se procura la certidumbre en las diversas manifestaciones de la relación tributaria.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2003): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2006): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México. MARGÁIN MANATOU, Emilio (2004): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2007): *Derecho Fiscal I*, Iure Editores, México. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo (1997): *Derecho Fiscal*, Themis, México. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge (1988): *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas, México. FLORES ZAVALA, Ernesto (1985): *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México.

Rubén Bernabé VALLEJO MARTÍNEZ

Artículo 28. 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 quince días siguientes a la fecha de su causación.

COMENTARIO

El presente numeral establece la aplicación general de las figuras de autodeterminación y autoliquidación de las contribuciones, los cuales están sustentadas en los principios de comodidad y economía tributaria, así como en la presunción de la buena fe los contribuyentes para la cuantificación de las prestaciones tributarias (CARRASCO IRIARTE, 2007:224), previendo como excepción la encomienda de tales procesos a la autoridad.

En este sentido, el referido sistema de autodeterminación obliga a los contribuyentes que hubiesen actualizado el hecho imponible previsto en la norma, a emprender el cálculo de la cuota tributaria conforme a los procesos dispuestos para ese efecto en la legislación fiscal.

Por el contrario, la heterodeterminación supone el establecimiento expreso de la obligación de mérito a cargo de la autoridad tributaria,

como acontece respecto del proceso que para la determinación de la cuantía del Impuesto por Adquisición de Vehículos de Motor Usado, ha sido dispuesto en el artículo 33 de la Ley de Hacienda para el Estado, conforme al que el contribuyente deberá presentar ante la Oficina Recaudadora la factura o documento que acredite el acto de enajenación sobre el que incide esa contribución, a fin de que el fisco lleve a cabo su liquidación conforme a los valores previstos en la regla 3.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2010 para el Estado de Guanajuato, publicada en el Periódico Oficial del Estado de fecha 28 de diciembre de 2009, o mediante avalúo.

Ahora bien, con independencia de la autoría de las acciones y procesos de cálculo de la cuantía de la prestación tributaria, se considera conveniente aludir a las siguientes premisas

(a) El nacimiento de la obligación tributaria no está supeditado a la determinación de la cuantía del crédito fiscal que constituye su objeto material, toda vez que su surgimiento se verifica en el preciso momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. Por tanto, la determinación del crédito es un acto distinto a dicho nacimiento, el cual consiste en la aplicación del método adoptado por la ley para su expresión monetaria.

(b) El establecimiento del procedimiento para la determinación del crédito fiscal, así como de las bases para su liquidación, son actividades que corresponden en exclusiva al legislador, en arreglo al principio de reserva de la ley, conforme al que toda ley tributaria debe consignar las directrices básicas para la determinación del crédito fiscal a pagar.

Para ilustrar lo anterior, y dada la riqueza doctrinal que su contenido encierra, se considera oportuno citar la Tesis Aislada sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, volumen 169-174 Sexta Parte, página 71 del rubro y texto literal siguientes:

> *"DETERMINACION, CONCEPTO DE LA. ARTÍCULOS 80 Y 83 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967.- Doctrinalmente, ha sido definida la figura de la determinación*

como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, 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 previstos. El concepto de determinación en el cual se apoya el Código Fiscal de la Federación de 1967, también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos; se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza. Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva al cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria."

Finalmente, se considera oportuno reflexionar sobre el valor que la autoridad tributaria concede a las declaraciones presentadas por el contribuyente, toda vez que en el ejercicio de las facultades de comprobación, suele advertirse la intención o consigna por parte del fisco para encontrar errores en los procedimientos de cálculo a efecto de determinar saldos a cargo o incluso contribuciones omitidas, valiéndose para ello de la notoria complejidad de la legislación fiscal. Al respecto, se estima que este aspecto plantea un área de oportunidad para promover la conciencia tributaria de los contribuyentes, desde la propia actitud que frente a ellos despliegue el personal que tiene a su cargo las funciones de auditoría fiscal y recaudación.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2003): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2006): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México. MARGÁIN MANATOU, Emilio (2004): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2007): *Derecho Fiscal I*, Iure Editores, México. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo (1997): *Derecho Fiscal,* Themis*,* México. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge (1988): *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas, México. FLORES ZAVALA, Ernesto (1985): *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México.

Rubén Bernabé VALLEJO MARTÍNEZ

Artículo 29. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco estatal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco estatal, no se actualizarán por fracciones de mes.

El índice nacional de precios al consumidor será el que publique el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación. En los casos en que el índice correspondiente al mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el período de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a uno, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos evoluciones a cargo del

fisco estatal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se traten, será uno.

COMENTARIO

El presente artículo reconoce como objeto de regulación la figura de la actualización de las contribuciones y sus accesorios, la cual ha sido dispuesta en términos semejantes a lo previsto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que fue adicionado a dicho ordenamiento a virtud de la reforma que entró en vigor el 1º de enero de 1990.

En torno a esta institución, conocida también como indexación, se ha afirmado que su contenido indemnizatorio intenta paliar los efectos de depreciación monetaria experimentados por economías que adolecen de problemas inflacionarios.

Por lo que hace a su empatía con los principios tributarios constitucionalmente reconocidos, autores como ADOLFO ARRIOJA han vertido severas críticas respecto a su establecimiento, bajo la consideración de que se trata de una especie de recargo velado que incide sobre los demás accesorios de las contribuciones.

Al efecto, el autor invocado refiere lo siguiente: "no se pueden cobrar recargos sobre recargos, o bien recargos sobre multas, ya que de procederse de esa manera el fisco estaría obligando al contribuyente a pagarle cantidades en exceso de la contribución originalmente causada actualizada con los recargos generados durante el tiempo que permaneció insoluta, violando el Principio de Proporcionalidad que se consagra en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República... en este sentido, se considera que resulta injustificada la introducción en nuestro medio tributario de esta singular figura, cuyo propósito atiende a los mismos fines resarcitorios que se imputan a los recargos, esto es, a la protección del fisco respecto de las posibles pérdidas pecuniarias derivadas de los cambios de precios en el país ocurridos durante el tiempo, en que las contribuciones permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad" (ARRIOJA VIZCAINO, 1997:388 y 389).

Continúa más adelante expresando el autor antes citado, que la medida es injustificada, ya que "... es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto

objetivo de otro impuesto, que lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser constitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades" (ARRIOJA VIZCAINO: 1997:389).

En concordancia con lo manifestado, se disiente de los criterios que ha sostenido el Poder Judicial de la Federación para la justificación de la doble incidencia de la actualización y los recargos sobre una misma contribución, basados en una endeble distinción de las finalidades que persigue cada una de esas figuras, soslayando la evidente naturaleza indemnizatoria que comparten.

Entre los criterios aludidos, conviene invocar el establecido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia 2a./J. 33/2009 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX de abril de 2009, página 722, del rubro y texto literal siguientes:

> *"RECARGOS FISCALES POR MORA. LOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación determina que los recargos y sanciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, de lo que deriva que los recargos por mora, regulados por el artículo 21 del Código citado, están sujetos a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; sin embargo, en atención a que para analizar la constitucionalidad de los citados recargos por mora, tales principios no deben apreciarse como si se tratara de contribuciones, pues en materia de recargos se cumplen de manera especial, ya que deben considerarse elementos esencialmente iguales a los que corresponden para la determinación de intereses o réditos, tales como: a) el monto de la cantidad adeudada en concepto de crédito fiscal principal, b) el lapso de la mora, y c) los tipos de tasa de interés manejados o determinados durante la mora. En consecuencia, el artículo 21 del mencionado Código, no viola*

los principios constitucionales de referencia, pues el hecho de que exista un sistema de actualización de contribuciones y otro diferente para los recargos, no evidencia la inequidad de dicho numeral, ya que con la actualización de las contribuciones no se pretende establecer un valor real en términos cifrados, sino económicos, con respecto al monto de éstas, mientras que con los recargos se busca indemnizar al fisco por el retardo del contribuyente en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales de pago, por lo que no es verdad que se trate de una misma situación regulada con dos reglas distintas, sino más bien, de dos situaciones diferentes, regidas por normas diversas, y cuya distinción es evidente si se analizan las características de uno y otro caso; además, el sistema de recargos fiscales se aplica a todos los contribuyentes por igual siempre que incurran en mora, motivo por el cual no se transgrede el principio de equidad tributaria."

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2003): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2006): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México. MARGÁIN MANATOU, Emilio (2004): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2007): *Derecho Fiscal I*, Iure Editores, México. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo (1997): *Derecho Fiscal*, Themis, México. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge (1988): *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas, México. FLORES ZAVALA, Ernesto (1985): *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México.

Rubén Bernabé VALLEJO MARTÍNEZ

CAPÍTULO SEGUNDO
DE LOS MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

SECCIÓN PRIMERA
DEL PAGO

Artículo 30. Las contribuciones se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las leyes fiscales. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que a continuación se indican:

I. Si es a las autoridades a las que corresponde formular la liquidación, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que haya surtido efectos la notificación de la misma;

II. Si es a los sujetos pasivos o responsables solidarios a quienes corresponde determinar en cantidad líquida la contribución, dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación, y

III. Si se trata de obligaciones derivadas de contratos o concesiones que no señalen la fecha de pago, éste deberá hacerse en la fecha de su celebración u otorgamiento.

Tratándose de los créditos fiscales determinados por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determinación o sancionadoras, deberán pagarse junto con sus accesorios, dentro de los quince días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, o garantizarse cuando se interponga algún medio de impugnación o se solicite plazo para el pago en parcialidades.

COMENTARIO

El presente numeral tiene como objeto de regulación la época y lugar de pago de los créditos fiscales, que en su momento fue prevista por los artículos 50 y 55 del Código Fiscal del Estado abrogado.

Toda vez que el precepto de mérito aborda de manera inmediata tan sólo los elementos temporal y espacial de la institución del pago, en tanto medio de satisfacción plena de los fines y propósitos de la relación tributaria (DE LA GARZA, 1990: 595); se considera conveniente realizar una referencia a dicha figura, así como su vinculación con el concepto genérico de las obligaciones tributarias y las formas bajo las cuales se finiquita su existencia jurídica.

Aun cuando se compartan los postulados de la autonomía estructural del Derecho Tributario Material como manifestación del poder soberano del Estado, no es posible soslayar la deuda que esta disciplina guarda con el Derecho Privado, particularmente con la teoría general de las obligaciones elaborada por la dogmática civilista, a partir de la que se han desarrollado las características distintivas del crédito fiscal y que justifican la relación

de supletoriedad dispuesta tanto en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, como en el artículo 6° del ordenamiento tributario local.

En este sentido, el capítulo en el que se inserta el artículo comentado reconoce que los efectos liberatorios de la obligación tributaria pueden derivar de: (i) medios de satisfacción directa o indirecta de la prestación debida –esto es, el Pago o la Compensación-, o bien (ii) de medios no satisfactorios del débito, cuyo incumplimiento deriva de la incidencia de circunstancias que lo hacen inviable–i.e. Prescripción y Condonación o Remisión -(BORJA, 1970: 281). Al efecto, baste decir por ahora que no se considera adecuado incluir en este capítulo la figura de la Cancelación de procedimientos de cobro de créditos fiscales.

Para ello, el iniciante eliminó la sinonimia que el Código abrogado promovía respecto de los vocablos Terminación y Extinción de los Créditos Fiscales, argumentando al respecto la observancia del método empleado por el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administración Tributaria (INICIATIVA, 2004: 42).

De esta manera, el Pago se erige como el mecanismo ordinario o prototípico de extinción de las obligaciones, cuya validez está supeditada al cumplimiento de determinados requisitos de diversas índoles, entre las que destacan las siguientes: (i) subjetiva (quiénes deben realizar o recibir el pago), (ii) objetiva (naturaleza y forma de entero de la prestación debida), (iii) temporal (época de pago), y (iv) espacial (lugar de pago) (DE PINA, 1960: 110).

Al efecto, la temporalidad o época de pago de las obligaciones fiscales ha sido reputada como uno de los elementos esenciales de las contribuciones, cuya determinación por parte del órgano del Estado que detenta la potestad tributaria, garantiza el cumplimiento del principio de legalidad establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme al criterio sostenido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 91-96, Primera Parte, Página 172, del rubro y texto literal siguientes:

> *"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al*

disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."

Establecido dicho marco de referencia, conviene ahora aludir al tratamiento que el Código Fiscal para el Estado dispensa a los aludidos requisitos de temporalidad y espacialidad para el pago de la deuda tributaria, y el grado de apego que guardan con los principios impositivos clásicos postulados por ADAM SMITH, en su obra "LA RIQUEZA DE LAS NACIONES", concretamente a los relativos a Conveniencia y Economía Recaudatoria, conforme a los que deben ofrecerse a los contribuyentes las mayores facilidades para el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones fiscales, sin descuidar por ello el debido control por parte de la administración pública (ÁLVAREZ: 2004: 12).

Como regla general para el pago de los créditos fiscales, se mantiene la remisión a las fechas o plazos establecidos en las leyes tributarias, tal y como lo hace el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6° cuarto párrafo, y como lo hacía el Código local abrogado en su artículo 50; de manera que deberá acudirse a los ordenamientos legales que establecen los elementos esenciales de las contribuciones, particularmente a la Ley de Hacienda para el Estado, misma que establece los siguientes plazos:

· Los Impuestos sobre nóminas, cedulares sobre los ingresos de las personas físicas, y por servicios de hospedaje, deberán pagarse a

más tardar el día 22 del mes inmediato siguiente a aquél en que se haya actualizado el hecho imponible (artículos 5°, 16, 21, 25, 27-pagos bimestrales- y 43);

· El impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos deberá pagarse dentro de los quince días del mes inmediato siguiente a aquél en que se haya actualizado el hecho imponible (artículo 37);

· Los impuestos por adquisición de vehículos de motor usados, así como el Cedular por la prestación de servicios profesionales, éste último exclusivamente en el caso de que hubiere sido causado de manera esporádica, deberán pagarse a más tardar dentro de los 15 días siguientes a la actualización del hecho imponible (artículos 17 y 33);

· Los derechos por la prestación de servicios públicos o por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, deberán pagarse de manera previa a la realización del servicio u otorgamiento de uso solicitados (artículo 51); y

· Las Contribuciones especiales por ejecución de obras públicas, deberán pagarse en los términos dispuestos en la liquidación correspondiente que se notifique a los contribuyentes, previa sustanciación del procedimiento de aprobación de las obras y su costo (artículo 73 fracción VIII).

El listado anterior resulta ilustrativo respecto de la variación que puede existir entre el momento de causación de la contribución y su época de pago, referidas por GUILLERMO LÓPEZ VELARDE en su obra "Apuntes de un Segundo Curso de Derecho Administrativo (MARGÁIN, 1997:273), toda vez que puede apreciarse que mientras los impuestos referidos se enteran después de acontecido el hecho generador del tributo, los derechos y las contribuciones por obra deben pagarse en forma anterior o simultánea a la prestación del servicio público solicitado, al aprovechamiento del bien de dominio público, o al goce de la obra emprendida.

Asimismo, se mantiene la previsión de tres supuestos de excepción en los que el legislador no ha especificado la época de pago, mismos que ya eran consignados en el artículo 55 del Código abrogado, advirtiéndose sin

embargo la reducción de los plazos correspondientes a las excepciones segunda y tercera, así como la incorporación de la referencia al lugar de pago, consistente en las oficinas autorizadas por la administración tributaria.

La primera excepción concierne a los créditos cuya cuantía es tasada por la autoridad, esto es, a aquéllos respecto de los que no operan los principios de autodeterminación y autoliquidación que facultan a los propios contribuyentes a realizar el cálculo del impuesto a cargo (LARA, 2009: 28), razón por la que deberán ser cubiertos en un plazo de 15 días siguientes a la fecha en que surtió efectos la notificación respectiva –de modo que su cómputo inicia a partir del día hábil siguiente a aquél en que fueron practicadas, al tenor de lo previsto por el artículo 112 del ordenamiento que se comenta-.

En lo medular, tales conceptos no autoliquidables consisten en los aprovechamientos, tales como los recargos, multas, gastos de ejecución y demás conceptos previstos en el artículo 83 de la Ley de Hacienda para el Estado, así como a los accesorios de las contribuciones, que en su conjunto forman parte del crédito fiscal en arreglo a lo dispuesto por el artículo 26 del Código Fiscal local.

La segunda de las excepciones se refiere precisamente a los créditos autodeterminables, sea por el sujeto que actualiza el hecho imponible, o por los responsables por solidaridad que se enlistan en el artículo 45 del Código Fiscal para el Estado, los cuales ante la ausencia de previsión específica de su época de pago, deberán ser enterados dentro de los 15 días siguientes a su causación, plazo que si bien resulta inferior al de 20 días que concedía el numeral 55 fracción II del ordenamiento abrogado, sigue siendo superior al de 5 días concedido para los créditos fiscales federales que no tienen previsto un periodo de cálculo específico (artículo 6° fracción II del Código Fiscal de la Federación).

Por su parte, la tercera excepción alude a las obligaciones que tienen su origen en la celebración de un contrato o concesión, es decir, de actos jurídicos en cuya génesis interviene el acuerdo de voluntades de ambas partes de la relación tributaria, habida cuenta la naturaleza mixta de la concesión en la que coexisten elementos tanto reglamentarios como

contractuales (SERRA, 2000: 397), de modo que su pago deberá realizarse en la propia fecha de celebración de tales actos consensuales.

En este supuesto, debe resaltarse el endurecimiento de las prevenciones relativas a su época de pago, toda vez que el correlativo del Código abrogado establecía que los créditos respectivos habrían de ser satisfechos dentro de los quince días siguientes a la fecha de la celebración u otorgamiento de tales actos.

Finalmente, en el último párrafo del numeral que motiva el presente análisis se incorporó una disposición semejante a la prevista por el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, relativa a los créditos fiscales y sus accesorios que hubieren sido tasados por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determinación, o de imposición de sanciones.

En este supuesto, tales créditos deberán ser pagados dentro de los quince días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación – plazo que resulta ostensiblemente menor al de cuarenta y cinco días concedido por el Código Fiscal de la Federación-, salvo que se hubiese interpuesto algún medio de defensa en contra de la liquidación correspondiente, o se hubiere solicitado su pago en parcialidades, casos en los que el interés fiscal deberá ser garantizado a través de los distintos medios establecidos por la Secretaría de Finanzas y Administración.

BIBLIOGRAFÍA. ÁLVAREZ GARCIA, Santiago (2004): "La Ética en la Doctrina de la Hacienda Pública" en *Documentos de Trabajo* Editados por el Instituto de Estudios Fiscales, volumen 10/04, España. BORJA SORIANO, Manuel (1970): *Teoría General de las Obligaciones*. Tomo II, Porrúa, México. *Iniciativa de Código Fiscal para el Estado de Guanajuato*, en "*Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso del Estado de Guanajuato*", II Época, Año II, tomo I, número 66, Sesión ordinaria de fecha 2 de diciembre de 2004. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1990): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (1997): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México. LARA BERRIOS, Bernardo (2009): "Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo". en *Documentos de Trabajo,* Instituto de Estudios Fiscales, volumen 4/09, España. SERRA ROJAS, Andrés (2000): *Derecho Administrativo*. Segundo Curso, Porrúa, México.

Roberto ÁVILA GARCÍA
Enrique SALAS MARTÍNEZ

Artículo 31. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional.

Son medios de pago reconocidos, el efectivo, el cheque certificado o de caja y los medios electrónicos previstos por la legislación aplicable. La autoridad fiscal podrá recibir bienes en dación de pago, previa valuación de los mismos.

COMENTARIO

El presente artículo está referido al objeto material de las obligaciones fiscales, esto es, al contenido del débito tributario, así como a los requisitos de forma dispuestos para su entero, complementando así la prevención correlativa del numeral 55 del Código Fiscal del Estado abrogado, que no refería la forma en que se causan las contribuciones y sus accesorios.

Al efecto, se estima que el mérito de la corrección apuntada estriba en el reconocimiento de que la determinación de esa forma de satisfacción de los créditos fiscales atiende a la naturaleza propia de los valores empleados en el procedimiento de liquidación de la cuantía de las contribuciones y sus accesorios.

De acuerdo a la Teoría general de las obligaciones, el objeto material de las mismas es encarnado propiamente por el crédito exigible, esto es, el comportamiento positivo o negativo exigido al deudor (DE PINA, 1960: 41).

Ahora bien, las obligaciones de naturaleza fiscal se caracterizan, entre otros atributos, por el hecho de estar denominadas en valores económicos específicos, mayoritariamente en dinerario y, por excepción, en especie, como acontece respecto de diversas contribuciones que inciden sobre procesos de producción de bienes y servicios específicos –i.e. el impuesto a la producción de oro que contemplaba la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles-, bajo propósitos de índole parafiscal inclusive.

Lo anterior se corrobora a partir del análisis de las disposiciones legales que establecen el elemento relativo a la tasa o tarifa de las prestaciones tributarias materiales o principales (LAGO, 1998: 28), en la especie de las previstas en la legislación local, y señaladamente en la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio fiscal del año 2011, toda vez que los factores matemáticos que se aplican a la base gravable para el cálculo

de la cuota tributaria (GARCÍA, 2005: 241) –i.e. la tasa del 2% al monto total de las remuneraciones que forman parte de la base del impuesto sobre nóminas (artículo 4° inciso a)- o los valores económicos que se expresan para su pago –i.e. la tarifa prevista para el pago de los derechos por servicios del Registro Civil (artículo 14)-, están indefectiblemente referidos a recursos monetarios, habida cuenta que el orden jurídico estatal no contempla tributos calculados en especie.

Lo mismo ocurre respecto de los accesorios de las contribuciones, los cuales se calculan a partir de la aplicación de (i) tasas (artículos 32 y 33 de la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio fiscal del año 2011), (ii) importes establecidos en numerario (artículos 29 y 30 de la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio fiscal del año 2011), e incluso (iii) a partir de la equivalencia en salarios mínimos generales diarios vigentes en el Estado (artículos 89, 101 y 102 del Código Fiscal para el Estado).

En este sentido, la determinación de la causación y pago de las contribuciones locales y de sus accesorios en moneda nacional, esto es, en Pesos, conforme lo disponen los artículos 1° y 8° de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos, deviene congruente con los objetivos trazados por el pacto federal que caracteriza la forma de Estado adoptada por nuestro orden jurídico nacional, particularmente de aquéllos que en principio propiciaron las transacciones mercantiles del comercio interior y exterior (LOZANO, 1980: 92), y que paulatinamente han ido evolucionando hacia la estructuración y consolidación del sistema monetario, los cuales se sustentan en los principios de rectoría económica y de desarrollo nacional, así como en la prohibición absoluta para la acuñación de moneda por parte de las entidades federativas, previstos por los artículos 25, 28 y 117 fracción III de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A su vez, el poder liberatorio atribuido a los medios de pago contemplados por el artículo 31 del Código Fiscal para el Estado se explica a partir de la relación de equivalencia funcional que éstos guardan respecto de la unidad monetaria de curso legal conforme a la que se causan los créditos fiscales respectivos, así como a la puesta en práctica de los principios clásicos de Conveniencia y Economía Recaudatoria, aludidos en el comentario formulado al artículo 30 del Código Fiscal para el Estado.

Ante ello, en términos semejantes a lo previsto por el artículo 20 séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el ordenamiento local que se comenta reconoce como medios de satisfacción de créditos fiscales, a: (i) el efectivo, por su carácter fungible por excelencia, siempre referenciado a la moneda de curso legal, (ii) a los cheques certificado y de caja, dada su naturaleza de instrucción de pago vinculante para las instituciones bancarias libradas, que emite el librador a favor del beneficiario o tomador (CERVANTES, 1984: 113), en este caso la autoridad tributaria, previa constatación de la suficiencia de fondos; (iii) las operaciones que se realizan a través de los medios electrónicos dispuestos en términos de la legislación aplicable, sin precisar el concepto de transferencia electrónica, como lo realiza el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 20, séptimo párrafo; y (iv) los bienes ofrecidos en pago, previa determinación de su valor pecuniario.

Al efecto, conviene señalar que merced a la reforma publicada en el Periódico Oficial del Estado de fecha 10 de junio de 2005, el Código Civil para el Estado de Guanajuato reconoce que en materia de obligaciones consensuales, el elemento relativo al consentimiento puede perfeccionarse mediante la manifestación de voluntades expresadas a través de medios electrónicos, ópticos o por cualquier otra tecnología (artículo 1291).

Empero, es a través de la Resolución Miscelánea Fiscal 2011 para el Estado de Guanajuato, publicada en el Periódico Oficial del Estado de fecha 24 de diciembre de 2010, tercera parte, donde la autoridad tributaria estatal ha dispuesto que el pago de los impuestos cedulares por actividades empresariales, de los regímenes intermedio y de pequeños contribuyentes, de derechos por servicios de tránsito y transporte, e incluso de contribuciones federales coordinadas como el Impuesto sobre la Renta por enajenación de inmuebles o el Impuesto sobre tenencia o uso de vehículo, podrá realizarse a través del portal de internet de la Secretaría de Finanzas y Administración, alojado en el sitio oficial del Gobierno del Estado (reglas 3.4.1., 3.5.3., 3.5.4., 4.2.1., 4.3.1. y 5.1.1.), además de establecer que los cheques a través de los que se paguen contribuciones y accesorios deberán ser expedidos a favor de la Secretaría de Finanzas y Administración, y deberán corresponder a la misma institución bancaria ante la que se realice el pago respectivo (reglas 2.2.6. y 2.2.7).

BIBLIOGRAFÍA. CERVANTES AHUMADA, Raúl (1984): *Títulos y Operaciones de Crédito*, Herrero, México. DE PINA, Rafael (1960): *Derecho Civil Mexicano*, volumen tercero, Porrúa, México. GARCÍA BUENO, Mario César (2005): "La Deuda Tributaria: Elementos que la constituyen", en *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México. LAGO MONTERO, José María (1998): "La Sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios", *Monografías jurídicas*, Marcial Pons, España.

Roberto ÁVILA GARCÍA
Enrique SALAS MARTÍNEZ

Artículo 32. Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución y antes que al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución;

II. Recargos, y

III. Multas.

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa impugnando alguno de los conceptos señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en el mismo no será aplicable respecto del concepto impugnado y garantizado.

Para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones de peso; no obstante lo anterior, dicho monto se ajustará para que las cantidades de $0.01 a $0.50 en exceso de un peso, se ajusten al peso inmediato anterior y de $0.51 a $0.99 en exceso de un peso, se ajusten al peso inmediato superior.

COMENTARIO

El presente numeral regula la prelación que debe observarse para la aplicación de los pagos realizados al fisco estatal, de cuya redacción se advierte que se mantiene el orden establecido por el artículo 56 del ordenamiento abrogado, más se excluye el concepto de indemnización por cheque devuelto contemplado por el Código Fiscal de la Federación en sus numerales 20 fracción IV, y 21 párrafo séptimo.

Respecto a dicha exclusión, conviene señalar que en el proceso de la elaboración de la iniciativa se valoró la incidencia de diversos criterios de tribunales federales (INICIATIVA, 2004: 42), como el sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 1/94, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 74, Febrero de 1994, página 11, del rubro y texto literal siguientes:

> *"CHEQUES, PAGOS AL FISCO POR MEDIO DE. LOS ARTÍCULOS DEL CÓDIGO FISCAL EN LOS QUE SE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DEL CONTRIBUYENTE DE INDEMNIZAR A LA SECRETARIA DE HACIENDA CON EL 20% CUANDO EL INSTRUMENTO NO ES PAGADO SON INCONSTITUCIONALES, AL PRIVAR DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA AL CONTRIBUYENTE. La obligación que tiene un contribuyente cuando libra un cheque a favor del Fisco, el cual sea presentado en tiempo, pero no pagado, generará a cargo del contribuyente la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública mediante el pago de la cantidad equivalente al 20% del valor de ese instrumento. Ahora bien, resulta que, aun cuando el particular afectado pudiera demostrar que la falta de pago del mencionado título de crédito se produjo por causas ajenas a su voluntad, de cualquier forma éste se encuentra obligado a resarcir al Fisco con el pago de la cantidad equivalente al porcentaje establecido, puesto que no existe ninguna salvedad de esta naturaleza ni en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, ni en su correlativo artículo 21 del Código tributario en vigor. Consecuentemente, es incuestionable que los artículos citados que establecen la obligación de indemnizar al Fisco por un cheque no pagado violan el artículo 14 constitucional, toda vez que el contribuyente que se encuentre en la hipótesis prevista no tiene la oportunidad de demostrar que el daño que sufre el Fisco no se debe a causas que le sean imputables, lo que a su vez se traduce en un acto de privación que, consecuentemente, viola la garantía de audiencia."*

En este sentido, en lugar de conceder el derecho fundamental de audiencia controvertido, como lo hizo el legislador federal, el iniciante optó por no incluir el referido concepto indemnizatorio.

Ahora bien, la imputación de pagos dispuesta en el precepto que se comenta tiene por objeto la preservación de la autonomía e integridad de la deuda tributaria, bajo el reconocimiento de que ésta se compone de diversos conceptos que no atienden exclusivamente a fines recaudatorios, sino que obedecen también a motivaciones de índole resarcitoria o sancionatoria derivados de la conducta de los contribuyentes (LAGO, 1998:37).

De esta manera, el primer criterio de prelación de pagos consistente en la antigüedad de los créditos fiscales, atiende a los atributos de autonomía e individualización de las obligaciones tributarias (MENÉNDEZ, 2007:267), los cuales no pueden ser soslayados aun en el caso de contribuciones distintas.

Por su parte, en el orden dispuesto para los componentes de una misma contribución, destaca el hecho de que legislador ubicase en última instancia al único elemento que responde a fines recaudatorios, esto es, a la cuota tributaria que se obtiene al calcular la cuantía de la prestación principal (GARCÍA, 2005:241), privilegiando de esta manera a la satisfacción de los gastos de ejecución, cuya finalidad es resarcitoria, y posteriormente, de los recargos y las multas que obedecen a funciones indemnizatorias y sancionatorias, respectivamente.

Con ello, se pretende asegurar el pago de los "recargos de apremio" o gastos de ejecución descritos en el artículo 137 del Código Fiscal local, que debe erogar la administración tributaria para llevar a cabo el cobro coactivo de los créditos adeudados por contribuyentes morosos (LAGO, 1998:42), así como de los "intereses de demora" o recargos y las sanciones pecuniarias que no se habrían causado en el supuesto de que el contribuyente hubiera cumplido en tiempo y forma sus obligaciones fiscales; previendo como excepción los casos en que se hubiese interpuesto algún medio de defensa en contra de uno o varios de estos conceptos, y se hubiere garantizado el interés fiscal correspondiente.

No obstante, conviene apuntar que el artículo 119 del precitado ordenamiento tributario exime de la obligación de otorgar garantía respecto de los gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por este concepto.

Finalmente debe señalarse que el mecanismo de redondeo de las cantidades que en fracciones de peso se obtengan al fijar el importe de la cuota tributaria

–pues no se prevé su aplicación para los accesorios- tiene por objeto simplificar el proceso de recaudación de las contribuciones a través del manejo cerrado de la moneda de curso legal, cuya redacción definitiva fue modificada durante el análisis legislativo de la iniciativa, a efecto de ajustarla al esquema establecido para las Leyes de Ingresos de los Municipios del Estado de Guanajuato para el ejercicio fiscal de 2006 (DICTAMEN, 2005: 57), que a su vez corresponde al sentido de la disposición prevista por el artículo 20 décimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

BIBLIOGRAFÍA. GARCÍA BUENO, Mario César (2005): "La Deuda Tributaria: Elementos que la constituyen", en *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México. *Iniciativa de Código Fiscal para el Estado de Guanajuato*, en "*Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso del Estado de Guanajuato*", II Época, año II, Tomo I, número 66, Sesión ordinaria de fecha 2 de diciembre de 2004. LAGO MONTERO, José María (1998): "La Sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios", *Monografías jurídicas*, Marcial Pons, España. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (2008): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Madrid. *Dictamen de la iniciativa de Código Fiscal para el Estado de Guanajuato*, En "*Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso del Estado de Guanajuato*", II Época, año III, tomo I, número 119, Sesión ordinaria de fecha 10 de noviembre de 2005.

Roberto ÁVILA GARCÍA
Enrique SALAS MARTÍNEZ

Artículo 33. El pago de créditos fiscales se acreditará mediante el recibo oficial, comprobante o la documentación que establezcan las disposiciones respectivas.

COMENTARIO

El presente artículo alude a los medios de comprobación del cumplimiento de aquellas obligaciones tributarias que han sido satisfechas a través de la figura del pago, cuya referencia no había sido consignada en el Código fiscal abrogado.

Esta previsión está vinculada con las disposiciones concernientes a la época y lugar de pago, así como a las obligaciones formales de los contribuyentes, relativas a la conservación de documentos comprobatorios del cumplimiento de débitos fiscales, por un plazo mínimo de cinco años,

establecidas por la propia legislación comentada en sus numerales 30 y 55 fracción III.

A diferencia del listado de instrumentos probatorios y requisitos consignados en el artículo 6° octavo párrafo del Código Fiscal de la Federación, la legislación local únicamente hace referencia a los documentos expedidos por las autoridades tributarias, es decir, a los recibos oficiales, sin establecer la naturaleza y requisitos de la demás documentación comprobatoria, para cuya determinación remite de manera por demás genérica a "las disposiciones respectivas" omitiendo la identificación del órgano al que corresponderá su emisión.

Esta remisión normativa imperfecta, atribuible al iniciante (INICIATIVA, 2004:51), obliga al análisis sistemático de las atribuciones conferidas a las autoridades tributarias, particularmente de la Secretaría de Finanzas y Administración, a la que corresponde la función de administración de la hacienda pública estatal, en arreglo a lo dispuesto por los artículos 100 de la Constitución Política para el Estado de Guanajuato, 24 fracción II de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo para el Estado de Guanajuato, y a la que se ha investido legalmente de facultades para celebrar convenios con instituciones públicas y privadas tendientes al fortalecimiento de las actividades recaudatorias de las contribuciones y sus aprovechamientos, en términos de lo dispuesto por los numerales 4° y 5° del Código que se comenta.

En este sentido, es precisamente esa autoridad la que esclarece el vacío legislativo anotado, al establecer en la Resolución Miscelánea Fiscal 2011 para el Estado de Guanajuato, publicada en el Periódico Oficial del Estado de fecha 24 de diciembre de 2010, tercera parte, que en los supuestos en que el entero de la deuda tributaria se realice ante instituciones bancarias autorizadas o a través de internet, los comprobantes que se obtengan por estos medios harán las veces de instrumentos probatorios del pago realizado (regla 1.12.), y que en el caso de impuestos cedulares, dicho carácter se atribuirá a las constancias de retención emitidas por personas morales, por concepto de pago del impuesto cedular, las cuales podrán imprimirse en forma libre desde el sitio oficial de Internet del Gobierno del Estado, o serán proporcionadas de forma gratuita a los contribuyentes que las soliciten ante las oficinas recaudadoras (regla 1.7.).

Al respecto, si bien se sostiene la crítica respecto de la falta de pulcritud del precepto en comento, se estima que la definición de los medios probatorios del pago a través de las referidas disposiciones administrativas no violenta las garantías de reserva y primacía de la ley que tutelan el principio de legalidad tributaria, habida cuenta que este pronunciamiento de la Secretaría de Finanzas y Administración en manera alguna desvirtúa los elementos esenciales de las contribuciones, incluidas las disposiciones generales relativas a su cumplimiento, que han sido previstas por quien detenta la potestad tributaria local. Al efecto, el carácter relativo del principio de reserva de ley invocado (JIMÉNEZ, 2004: 151) ha sido sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal y como puede corroborarse de la lectura de la tesis CXLVIII/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VI Noviembre de 1997, Página 78, del rubro y texto literal siguiente:

> *"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa*

y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria."

BIBLIOGRAFÍA. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): "Lecciones de Derecho Tributario", Thomson, México. *Dictamen de la iniciativa de la iniciativa de Código Fiscal para el Estado de Guanajuato*, en "*Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del*

Congreso del Estado de Guanajuato", II Época, año III, Tomo I, número 119, Sesión ordinaria de fecha 10 de noviembre de 2005.

Roberto ÁVILA GARCÍA
Enrique SALAS MARTÍNEZ

Artículo 34. Los recargos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 23 de este Código, se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir de la exigibilidad hasta que se efectúe el pago.

Los recargos se causarán hasta por cinco años, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal actualizado, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales, aplicando al importe del crédito fiscal, las tasas que al efecto se establezcan en la Ley de Ingresos para el Estado, del ejercicio fiscal correspondiente.

COMENTARIO

El presente numeral regula los elementos relativos a la causación de los recargos por mora, y su procedimiento de liquidación, los cuales no eran consignados en el Código fiscal abrogado, con excepción de la tasa de los recargos referidos en segundo término (art. 60).

Como fue señalado en el comentario vertido al artículo 32 de la legislación en trato, la figura de los recargos reviste un carácter indemnizatorio de los daños causados al erario público por el retraso en el pago de las contribuciones, a virtud de lo cual la doctrina los reputa como intereses de demora o prórroga, en franca alusión a la teoría general de las obligaciones (LAGO, 1998: 38).

Al efecto, no puede soslayarse el hecho de que las finalidades indemnizatoria que comparten los recargos y los gastos de ejecución, así como la sancionatoria que identifica a las multas, imprimen a dichas prestaciones accesorias un cariz particular que no guarda congruencia con las previsiones legislativas que las hacen participar de la misma naturaleza jurídica que las contribuciones (artículos 23 del Código Fiscal para el Estado y 2° último párrafo del Código Fiscal de la Federación), cuyo propósito recaudatorio de suyo las distingue (RÍOS, 2005: 307).

Señalado lo anterior, a continuación se procede a referir el tratamiento que el ordenamiento local dispensa a los recargos, así como las diferencias advertidas respecto de la figura prevista en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

El Código local establece que el periodo de causación de los recargos inicia a partir de la exigibilidad del crédito y concluye hasta la realización del pago, soslayando el hecho de que los modos de extinción de la deuda tributaria no se agotan en dicha figura. Ante ello, y considerando lo dispuesto por los numerales 30, 42, 57 último párrafo y 133 de ese cuerpo normativo, se colige que el crédito se tornará exigible –causándose entonces los recargos correspondientes-, al fenecer los plazos dispuestos legal o convencionalmente para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Ahora bien, el procedimiento previsto para la cuantificación de los recargos resulta similar al establecido por los artículos 21 y 66 del Código Fiscal de la Federación, por cuanto se dispone: (i) su aplicación por cada mes o fracción que transcurra a partir de su causación; (ii) su cálculo exclusivo respecto de la cuota tributaria, más su respectiva actualización, es decir, las prestaciones accesorias no causarán recargos; y (iii) su liquidación conforme a la tasa fijada en un ordenamiento legal distinto –de modo que no puede sostenerse que con ello se vulnere el principio de reserva de la ley (JIMÉNEZ, 2004: 160)-, en la especie la Ley de Ingresos para el Estado para el ejercicio fiscal correspondiente.

Para el año de 2011, la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato establece las tasas de recargos por mora de 1.13% mensual fija y de 1% para pago diferido o a plazos(artículo 32), mientras que las aplicables a los créditos fiscales federales ascienden a 1.125% fija para recargos por mora –obtenida al incrementar en 50% la tasa de 0.75% sobre saldos insolutos dispuesta en el artículo 8 fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación-, y las progresivas de 1%, 1.25% y 1.50% para pagos a plazos y diferido, conforme al procedimiento dispuesto por el Código Fiscal de la Federación (artículos 21 y 66) y la propia la Ley de Ingresos de la Federación (artículo 8° fracción II).

Las diferencias de mayor trascendencia se aprecian respecto de: (i) el establecimiento del periodo máximo de causación de recargos, que el ordenamiento fiscal federal ajusta a los plazos de caducidad de las facultades

de las autoridades tributarias (artículos 21 y 67), pero que el Código local fijó en el presente numeral en cinco años sin armonizarlo con los supuestos de extensión a diez años del plazo de caducidad invocado (artículo 82 segundo párrafo); y (ii) la susceptibilidad de condonación de tales conceptos accesorios, que la legislación estatal reconoce atribuyendo la facultad correspondiente a la Secretaría de Finanzas y Administración (artículo 88), pero que el Código federal limita a los recargos derivados de ajustes de importes de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, supeditadas a la reciprocidad internacional, proscribiendo expresamente los demás casos (artículo 21 párrafos décimo y décimo primero).

Finalmente, respecto de las diversas posturas que proclaman que la causación de recargos por fracciones de mes conculca el principio de equidad tributaria, al dispensar el mismo trato a quienes incurren en un solo día de mora y a aquellos que tienen 29 días de atraso; y que la incidencia simultánea de recargos y actualización de contribuciones atenta contra la garantía de proporcionalidad (ARRIOJA, 2001: 386 y 403); se considera que tales señalamientos adolecen de la misma inconsistencia que implica asimilar la naturaleza jurídica de los accesorios a los atributos que deben observar las contribuciones.

Al respecto, y en tanto no se enmiende la disposición legislativa que propicia tal asimilación, se estima afortunada la distinción que para zanjar esta problemática ha planteado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia 2a./J. 33/2009 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX de abril de 2009, página 722, del rubro y texto literal siguientes:

> *"RECARGOS FISCALES POR MORA. LOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación determina que los recargos y sanciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, de lo que deriva que los recargos por mora, regulados por el artículo 21 del Código citado, están sujetos a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los*

Estados Unidos Mexicanos; sin embargo, en atención a que para analizar la constitucionalidad de los citados recargos por mora, tales principios no deben apreciarse como si se tratara de contribuciones, pues en materia de recargos se cumplen de manera especial, ya que deben considerarse elementos esencialmente iguales a los que corresponden para la determinación de intereses o réditos, tales como: a) el monto de la cantidad adeudada en concepto de crédito fiscal principal, b) el lapso de la mora, y c) los tipos de tasa de interés manejados o determinados durante la mora. En consecuencia, el artículo 21 del mencionado Código, no viola los principios constitucionales de referencia, pues el hecho de que exista un sistema de actualización de contribuciones y otro diferente para los recargos, no evidencia la inequidad de dicho numeral, ya que con la actualización de las contribuciones no se pretende establecer un valor real en términos cifrados, sino económicos, con respecto al monto de éstas, mientras que con los recargos se busca indemnizar al fisco por el retardo del contribuyente en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales de pago, por lo que no es verdad que se trate de una misma situación regulada con dos reglas distintas, sino más bien, de dos situaciones diferentes, regidas por normas diversas, y cuya distinción es evidente si se analizan las características de uno y otro caso; además, el sistema de recargos fiscales se aplica a todos los contribuyentes por igual siempre que incurran en mora, motivo por el cual no se transgrede el principio de equidad tributaria."

BIBLIOGRAFÍA. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo (2001): *Derecho Fiscal*, Themis, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México. LAGO MONTERO, José María (1998): "La Sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios", *Monografías jurídicas*, Marcial Pons, España. RÍOS GRANADOS, Gabriela (2005): "El Ilícito Tributario", en *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México.

Roberto ÁVILA GARCÍA
Enrique SALAS MARTÍNEZ

Artículo 35. La Secretaría de Finanzas y Administración podrá conceder prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades. La prórroga o el plazo dentro del cual deban pagarse las parcialidades, no excederá de tres años.

En los casos anteriores deberá garantizarse el interés fiscal conforme a las disposiciones de este Código.

Durante los plazos concedidos se causarán recargos conforme a la tasa que autorice anualmente la ley de ingresos.

COMENTARIO

El presente artículo regula las figuras de diferimiento y fraccionamiento del pago, bajo un tratamiento semejante al dispuesto por el numeral 60 del ordenamiento abrogado, con excepción de lo relativo a los plazos correspondientes.

Ambas instituciones constituyen una excepción a los atributos de temporalidad e indivisibilidad del pago que tutelan el derecho del acreedor a recibir la prestación debida en forma oportuna e íntegra (BORJA, 1970: 49 y 50); y se manifiestan a través del ejercicio de una facultad de índole discrecional que tiene por objeto el otorgamiento de facilidades a los contribuyentes para alentar el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones fiscales, en arreglo a los principios de Conveniencia y Economía Recaudatoria (ÁLVAREZ, 2004: 12).

Al efecto, el carácter discrecional de esta atribución encuentra explicación en la teoría general de las obligaciones, conforme a la que el acreedor, en la especie la autoridad fiscal, no puede ser compelido a aceptar la satisfacción de la prestación debida en forma distinta a la estipulada (DE PINA, 1960: 112).

Respecto a su regulación, se advierte que el artículo que se comenta no establece requisitos formales de procedencia para el otorgamiento de esas facilidades, tales como la petición de parte interesada y el ofrecimiento de pago inmediato del 20% del importe del crédito omitido, que prevé el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación. Tal omisión podría interpretarse como el reconocimiento de la facultad de la administración tributaria para conceder de manera oficiosa tales beneficios, lo cual si bien no atenta contra los derechos del acreedor, no podría perfeccionarse sin el concurso de la voluntad del deudor, tanto para la liquidación del importe del adeudo, como para acordar el plazo de diferimiento o el número de parcialidades en que aquél habrá de ser cubierto.

No obstante, el propio Código fiscal local enmienda tal omisión en el apartado correspondiente a la garantía del interés fiscal, entre cuyos requisitos de procedencia prevé la formulación de la solicitud de prórroga o de pago diferido respectivos (artículo 119 fracción II). Asimismo, es de señalarse que el contribuyente que obtenga tales facilidades deberá garantizar el importe de la cuota tributaria, así como de sus prestaciones accesorias, a través de los medios e importes indicados en su artículo 118.

En lo concerniente al periodo a convenir, la legislación estatal ofrece mejores condiciones para los contribuyentes, al establecer indistintamente un plazo máximo de 3 años tanto para el diferimiento como para el pago en parcialidades; a diferencia del Código federal, que concede hasta doce meses para el pago diferido y hasta 36 meses para el pago en parcialidades (artículo 66 primer párrafo).

Ahora bien, por lo que hace a los recargos por prórroga, cuyo carácter disuasorio-resarcitorio no resulta del todo congruente con las facilidades a las que acompaña (LAGO: 1998: 40), debe puntualizarse que los elementos esenciales de este tipo de prestaciones accesorias de la cuota tributaria ya han sido establecidos en el artículo 34 del presente Código, a saber: (i) el periodo máximo de causación de cinco años, (ii) el procedimiento previsto para su cuantificación por cada mes o fracción que transcurra a partir de su causación, (iii) su cálculo exclusivo respecto de la cuota tributaria, más su respectiva actualización, sin incluir accesorios, y (iv) su liquidación conforme a la tasa fijada en la Ley de Ingresos para el Estado para el ejercicio fiscal correspondiente.

Para el año 2011, la tasa aplicable a los recargos por prórroga ha sido fijada por el legislador local de manera general a razón de 1% (artículo 32 de la ley de Ingresos para el Estado para el ejercicio fiscal del año 2011), misma que no excede aquéllas previstas de manera progresiva para los créditos fiscales federales, de 1% para pagos parciales de hasta 12 meses, 1.25% para pagos a plazos de más de 12 meses y hasta de 24 meses, y de 1.50% para pagos parciales de superiores a 24 meses, pagos a plazo diferido, o mezcla de ambos procesos, conforme a lo dispuesto por el artículo 8 fracción II de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2011, en relación con el numeral 66 del Código Fiscal de la Federación.

No obstante, y en razón de la referida relación de complementariedad que existe entre el artículo que motiva el presente comentario y el que le precede, se considera que su mayor inconsistencia radica en que no fue precisado el hecho de que los recargos por prórroga se causen de forma simultánea o excluyente, respecto de los recargos ordinarios por mora que atienden a una naturaleza indemnizatoria bien definida –lo cual es imputable en primera instancia al iniciante (INICIATIVA, 2004: 51)-, a diferencia del Código Fiscal de la Federación, que dispone expresamente que los recargos por prórroga son adicionales a las diversas prestaciones accesorias (artículo 21 párrafo octavo).

En este sentido, se considera que tal omisión legislativa resulta suficiente para controvertir aquellas liquidaciones de créditos fiscales estatales que contemplen recargos por mora y recargos por prórroga, bajo el argumento de que la falta de previsión de los elementos necesarios para la determinación de la cuantía de la deuda tributaria, conculca los principios de legalidad y seguridad jurídica en perjuicio de los contribuyentes (LARA, 2009:14).

BIBLIOGRAFÍA. ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago (2004): "La Ética en la Doctrina de la Hacienda Pública" en *Documentos de Trabajo* Editados por el Instituto de Estudios Fiscales, volumen 10/04, España. BORJA SORIANO, Manuel (1970): *Teoría General de las Obligaciones*, tomo II, Porrúa. México. DE PINA, Rafael (1960): *Derecho Civil Mexicano*, volumen tercero, Porrúa, México. *Iniciativa de Código Fiscal para el Estado de Guanajuato*, en "*Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso del Estado de Guanajuato*", II Época, año II, tomo I, número 66, sesión ordinaria de fecha 2 de diciembre de 2004. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México. LAGO MONTERO, José María (1998): "La Sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios", *Monografías jurídicas*, Marcial Pons, España. LARA BERRIOS, Bernardo (2009): "Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo." en *Documentos de trabajo* editados por el Instituto de Estudios Fiscales, volumen 4/09, España.

Roberto ÁVILA GARCÍA
Enrique SALAS MARTÍNEZ

Artículo 36. Cesará la prórroga o la autorización para pagar en parcialidades y el crédito fiscal será inmediatamente exigible en su totalidad:

I. Cuando desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal;

II. Cuando el deudor sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial;

III. Cuando, en su caso, deje de cubrirse alguna de las parcialidades dentro de los diez días siguientes al de su vencimiento, y

IV. Cuando el deudor incurra en omisiones graves que traigan como consecuencia el incumplimiento de una prestación fiscal estatal.

COMENTARIO

El presente numeral establece las causales de cesación de los beneficios de aplazamiento y fraccionamiento del pago, reproduciendo casi en su totalidad la redacción empleada por el artículo 60 del ordenamiento abrogado.

En términos generales, la revocación de las facilidades concedidas de manera discrecional por la autoridad tributaria se sustenta en la conducta posterior del contribuyente que deshonra los términos conforme a los que aquéllas fueron otorgadas, o en la incidencia de circunstancias que hacen imposible su cumplimiento (JIMÉNEZ, 2004: 252).

Respecto al cese del diferimiento o la parcialización previamente autorizados, conviene puntualizar dos circunstancias: (i) la exigibilidad inmediata del crédito fiscal que se apareja a su revocación, se encuentra atemperada por la previsión contenida en el artículo 139 último párrafo del propio ordenamiento local –semejante a la consignada por el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación- por la que se concede al deudor un término de 6 días hábiles para efectuar el pago respectivo, contados a partir del día siguiente a que surta efectos la notificación de la revocación en trato; y (ii) la necesidad de que la autoridad tributaria emita un requerimiento de pago al deudor, tal y como lo ha sostenido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia por contradicción de tesis 2a./J. 16/2000 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI de febrero de 2000, página 203, del rubro y texto literal siguientes:

> *"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL*

PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA. De la interpretación armónica de los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 59, 66 y 68 del propio ordenamiento legal, se concluye por una parte, que el ejercicio de las facultades de comprobación es de naturaleza discrecional y por otra, que el procedimiento económico-coactivo requiere para su procedibilidad de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente. De lo anterior se infiere que del solo incumplimiento de pago de las parcialidades autorizadas al contribuyente que se autodeterminó un crédito fiscal, derivan las consecuencias consistentes en la revocación de la autorización relativa y la de tornar exigible el crédito adeudado; sin embargo, para incoar el procedimiento administrativo, es menester que la autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago al contribuyente que la legitime para intentar aquél; lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal para revisar si la autodeterminación del tributo se hizo conforme a derecho."

Ahora bien, en lo concerniente al análisis de las hipótesis previstas para la cesación de los efectos de las facilidades de aplazamiento y fraccionamiento del pago, se advierte que la primer causal apareja de manera inmediata dicho efecto revocatorio a la insuficiencia o desaparición de la garantía del crédito aplazado, sin conceder al contribuyente la posibilidad de ampliarla u otorgar una nueva –prevista en el artículo 66 fracción IV, inciso a) del ordenamiento federal-. Si bien salta a la vista el endurecimiento de la previsión local, se considera que éste no es suficiente para sustentar la conculcación de la garantía de audiencia, habida cuenta que tal derecho fundamental queda tutelado a través de los medios de defensa que pueden emprenderse de manera posterior a la notificación respectiva.

La segunda causal consigna dos supuestos, (i) la declaratoria de quiebra, esto es, la situación legal de los comerciantes que incurren en el incumplimiento generalizado de sus obligaciones, cuyo procedimiento jurisdiccional respectivo es regulado por la Ley de Concursos Mercantiles –prevista por el artículo 66 fracción IV, inciso b del Código federal-; y (ii) la "solicitud de liquidación judicial", que evoca al procedimiento que se instrumenta de manera posterior a la disolución de las personas jurídico colectivas, por el que su patrimonio se aplica al cumplimiento de los compromisos sociales (FERRARA, 2002: 378). Al efecto, debe señalarse que la revocación inmediata del diferimiento o parcialización autorizados no se justifica en el último supuesto, ya que la solicitud de liquidación de suyo no constituye una manifestación objetiva de la insolvencia del contribuyente, pues ésta solo será exteriorizada durante el curso de la sustanciación de los procedimientos liquidatorios regulados por la Ley General de Sociedades Mercantiles y el Código Civil para el Estado –tratándose de sociedades o asociaciones civiles-, en los que se establecen la forma y términos para el pago de las obligaciones de la persona moral extinta.

La tercera causal se refiere al incumplimiento de las estipulaciones de amortización del crédito, en la que el ordenamiento local de nueva cuenta se conduce con mayor rigor al disponer el cese de los beneficios aludidos cuando acontezca el impago de una sola de las parcialidades convenidas -concediendo un periodo de gracia de 10 días siguientes a su vencimiento-, mientras que la legislación federal sólo apareja tales efectos revocatorios hasta la moratoria de tres parcialidades o, en su caso, de la ultima (artículo 66 fracción IV inciso c).

Finalmente, la cuarta causal ostenta un evidente propósito residual que se complica innecesariamente por su referencia genérica a "omisiones graves que traigan como consecuencia el incumplimiento de una prestación fiscal estatal". Ante ello, si bien se considera inadecuada su enunciación, no se estima que la misma obre en detrimento de la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes.

Se sostiene lo anterior, en razón de que la incertidumbre que pudiera imputársele a dicho precepto se disipa a partir de su valoración sistemática con el artículo 92 del Código local, en el que se identifican los elementos objetivos que permiten determinar la calificación de gravedad atribuible a las conductas negativas vinculadas al incumplimiento tanto de las

obligaciones formales -i.e. inscripción en el Registro Estatal de Contribuyentes, presentación de solicitudes, avisos, etc.-, como las de fondo referidas al objeto material de la relación tributaria.

En este sentido, no hay cabida para la actuación arbitraria por parte de la autoridad fiscal, toda vez que las conductas positivas y negativas que se reputan como agravantes para la individualización de las multas por la comisión de infracciones a las disposiciones de carácter fiscal, han sido tasadas por el numeral previamente invocado, que en el caso de omisiones se reducen a: la reincidencia, falta de entero de contribuciones retenidas o recaudadas, así como a las omisiones continuas (fracciones I, III y IV).

BIBLIOGRAFÍA. FERRARA, Francesco (2002): "Teoría de las Personas Jurídicas", en *Colección de Grandes Maestros del Derecho Civil*, Serie Personas y Bienes, Jurídica Universitaria, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México. *Iniciativa de Código Fiscal para el Estado de Guanajuato*, en *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso del Estado de Guanajuato*, II Época, Año II, Tomo I, Número 66, sesión ordinaria de fecha 2 de diciembre de 2004.

Roberto ÁVILA GARCÍA
Enrique SALAS MARTÍNEZ

Artículo 37. Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, a través de los medios de pago señalados en el segundo párrafo del artículo 31 de este Código.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de un acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación.

COMENTARIO

El presente artículo consigna el reconocimiento del derecho de los contribuyentes al resarcimiento de aquellos importes pagados en forma

indebida o en exceso al Estado, por concepto de créditos tributarios; que en su momento fue previsto por los artículos 58 y 59 del ordenamiento abrogado.

Dicho deber de restitución encuentra explicación en la institución que la dogmática civil, en materia de fuentes de las obligaciones, ha estudiado bajo las denominaciones de "enriquecimiento sin causa" o "torticero", que se caracteriza por el desplazamiento de valores de un patrimonio hacia otro, en el que los beneficios reportados a una de las partes carecen de justa causa, por lo que se traducen en un quebranto económico indebido a cargo de la otra (DE PINA, 1970: 77); y que a su vez se inscribe dentro del objeto de tutela del derecho a la preservación de la integridad patrimonial de las personas, reconocido por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al efecto, la recepción de dicha figura por el derecho fiscal da origen al imperativo de revisión de los actos de exacción que lleva a cabo la autoridad, así como de aquellos emprendidos por el contribuyente en vía de autodeterminación, con el objeto de verificar si la cuota tributaria y, en su caso, las prestaciones accesorias, han sido calculadas conforme a los procedimientos dispuestos legalmente, a fin de constatar si ha surgido, por una parte, la obligación de índole indemnizatoria a cargo del Estado por la obtención de ingresos enterados a la hacienda pública de forma indebida, y por la otra, el derecho del contribuyente a su resarcimiento.

Por tanto, no se trata de una atribución discrecional de la autoridad, sino de una obligación dispuesta su cargo, que se satisface en primer lugar a través de la sustanciación del referido procedimiento de revisión y, posteriormente y sólo en caso de que se constate el quebranto inferido al contribuyente, mediante los mecanismos de (i) devolución de ingresos indebidos o (ii) la compensación respecto de otros créditos vigentes (JIMÉNEZ, 2004: 253).

En este sentido, el precepto que se comenta regula además los requisitos de procedencia del mecanismo de devolución previamente aludido -omitiendo la referencia a la falta de legitimación de los retenedores o quienes hubieren repercutido o acreditado los importes respectivos-, así como los medios de pago o resarcimiento correspondiente –de manera similar a la prevista por el numeral 22 primer, cuarto y décimo séptimo párrafos del Código

Fiscal de la Federación- dejando al artículo siguiente la previsión del aspecto procedimental concerniente a su sustanciación.

En primer lugar, conviene señalar que si bien no resulta común que la autoridad proceda de manera oficiosa a la devolución de los ingresos indebidos, al implicar inclusive la revisión de sus propios actos, su establecimiento guarda congruencia con la previsión de ese mismo supuesto de procedencia para la figura de la compensación, en su carácter de medio liberatorio de las obligaciones tributarias, dispuesta en el artículo 40 cuarto párrafo del Código Fiscal para el Estado. No obstante, es evidente que el propio contribuyente será el primer interesado en que la autoridad revise los procedimientos conforme a los que fue liquidada, sea por autodeterminación o heterodeterminación, la cuantía de la cuota tributaria e incluso de sus prestaciones accesorias, a fin de estar en condiciones de optar por la devolución o por la compensación.

En lo concerniente a los medios de pago para el resarcimiento -efectivo, cheque certificado o de caja y operaciones electrónicas-, conviene apuntar que aún cuando el artículo 31 restringe a la autoridad fiscal la posibilidad de recibir bienes en dación de pago, se estima que el pago en especie podría ser objeto de acuerdo con el contribuyente, en su carácter de acreedor, observando al efecto las disposiciones que regulan la disposición del patrimonio mueble e inmueble del Estado.

Finalmente, por lo que hace al segundo párrafo del artículo que se comenta –cuyo contenido es semejante al previsto en el artículo 22 párrafo cuarto del ordenamiento federal- se considera erróneo el establecimiento de distinciones en torno a la definición del momento en que nace el derecho a la devolución de los ingresos indebidamente enterados al Estado, a partir de los criterios de autoría de los actos de determinación y liquidación de los créditos fiscales, o incluso de la naturaleza de los errores advertidos.

En efecto, no debe perderse de vista que dicho derecho entraña en contrapartida también una obligación de índole crediticia, la cual surge en el preciso instante en que se verifica el traslado de valores en provecho de la hacienda pública, sin causa que así lo justifique, de ahí que el propio Código local establezca en su artículo 38 párrafo tercero, que los importes a devolver deban ser actualizados a partir del mes en que se efectuó el

pago, y no de la fecha en que se emitió la resolución por la que se determinó la insubsistencia del acto de autoridad que lo motivó.

Ante ello, no se cuestiona la intención de preservar la presunción de legitimidad de los actos que realiza la autoridad al liquidar los créditos fiscales, lo que se critica es la artificiosa confusión de la existencia del derecho a la devolución con el momento en que éste se torna exigible tras su cuantificación, al atribuir a la resolución que deja insubsistente el acto heteroliquidatorio efectos de creación de un derecho que nació desde que se realizó el pago indebido o se indicó el saldo a favor.

Respecto de dicha confusión, se considera ilustrativo que el plazo de la prescripción del derecho a la devolución haya sido ajustado a las reglas dispuestas para los créditos fiscales –artículos 38 último párrafo y 42 del Código Fiscal del Estado, y 22 párrafo décimo sexto y 146 del Código Fiscal de la Federación-, de manera que éste corre a partir de que la obligación se torna exigible, no de su nacimiento, tal y como ha sido proclamado por los Ministros Margarita Beatriz Luna Ramos y Genaro David Góngora Pimentel, en los argumentos vertidos en el voto minoritario expresado respecto de la Jurisprudencia por contradicción de tesis 2a./J. 165/2004 aprobada por la Segunda Sala del máximo tribunal que nuestro orden jurídico reconoce, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX de diciembre de 2004, página 440, del rubro y texto literal siguientes:

> *"PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE LAS CANTIDADES ENTERADAS EN EXCESO, EL PLAZO INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE HIZO EL ENTERO. El crédito fiscal debe entenderse como la obligación determinada en cantidad líquida para que sea satisfecha por el contribuyente; por ende, si el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación remite a la prescripción del crédito fiscal tratándose de devoluciones, para procurar la equidad tributaria entre la autoridad y el sujeto pasivo, regulando las obligaciones de éstos y la forma de extinguirse dentro de un mismo plano de igualdad, es evidente que contiene un derecho sustantivo para que el gobernado solicite dentro del plazo de cinco años la devolución de las cantidades que enteró en exceso, ya que de lo contrario, operará la prescripción*

de la obligación de la autoridad fiscal de devolverlas, plazo que debe atender a la fecha en que se realizó el entero, es decir, al momento en que se presentó la declaración normal o alguna complementaria con saldo en contra del causante, pues es esa fecha cuando se efectuó el entero de las cantidades indebidas. Esto es, si la prescripción es un medio para que el deudor, sea el contribuyente o la autoridad fiscal, se libere de las obligaciones impuestas por las leyes tributarias, y si la solicitud de devolución se origina de un saldo a favor que surge en el momento en que se presentó la declaración de impuestos de un determinado ejercicio, desde esa fecha, conforme al cálculo del contribuyente, se generó el saldo, y no en la fecha de presentación de una declaración complementaria con saldo a favor del contribuyente, de manera que con su presentación no se entiende interrumpido el plazo de la prescripción, pues no se hace gestión alguna de cobro, ya que dicha declaración no es más que el reflejo de una serie de cálculos que se efectuaron y se plasman, pero no conllevan a gestionar cobro alguno, dado que el mencionado artículo 22 establece la forma para exigir el derecho a la devolución, siendo necesaria una solicitud de devolución formalmente hecha y presentada ante autoridad competente para que se produzca la interrupción del plazo prescriptorio."

Para concluir, baste señalar que el criterio jurisprudencial reproducido apuntala la inequidad que pretende tutelar, al fomentar el establecimiento de distinciones artificiales entre los derechos de los actores de la relación tributaria.

BIBLIOGRAFÍA. DE PINA, Rafael (1960): *Derecho Civil Mexicano*, volumen tercero, Porrúa, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México.

Roberto ÁVILA GARCÍA
Enrique SALAS MARTÍNEZ

Artículo 38. Cuando se solicite la devolución a que se refiere el artículo anterior, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que acrediten el derecho a la misma.

Las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente los datos, informes o documentos adicionales que consideren necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, se otorgará al promovente un plazo de diez días para que cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente.

Cuando la autoridad fiscal requiera al contribuyente los datos, informes o documentos antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.

El fisco estatal deberá pagar la devolución que proceda, actualizada conforme a lo previsto en el artículo 29 de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente. Se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución o se notifique a dicho contribuyente la autorización de la devolución respectiva, cuando no haya señalado la cuenta bancaria en que se debe efectuar el depósito.

Cuando la devolución a que tenga derecho el contribuyente no se efectúe en el plazo indicado, o se niegue y posteriormente sea concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo, o de que hubiera surtido efectos la notificación de la resolución por la que se negó la devolución solicitada, según se trate, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos, en la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato, vigente en el ejercicio correspondiente, sobre la devolución actualizada. Dichos intereses se pagarán conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones

que tengan un fin específico solo podrán compensarse contra la misma contribución.

En ningún caso los intereses a cargo del fisco estatal excederán de los que se causen en cinco años.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie mas trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente, como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

COMENTARIO

Como fue indicado en el comentario vertido al artículo anterior, el presente numeral establece el procedimiento para la sustanciación de la devolución de los ingresos indebidamente enterados al Estado, ampliando al efecto la somera regulación prevista en el artículo 59 del ordenamiento abrogado.

Si bien es cierto que la formulación de las solicitudes de devolución obliga a la autoridad a efectuar la revisión de los actos conforme a los que el contribuyente o la propia autoridad determinaron la cuantía de la cuota fiscal y, en su caso de sus prestaciones accesorias; no estamos propiamente en presencia de un recurso administrativo cuya resolución agote precisamente la vía administrativa, sino de una suerte de "remedio administrativo" (SERRA: 2000, 732) o procedimiento extraordinario por el que se ejerce un derecho de petición, de manera que la devolución de saldos a favor no implicará resolución favorable al contribuyente –tal como lo dispone el párrafo octavo del artículo en trato- por lo que podrá ser modificada durante el ejercicio de facultades de comprobación, mientras que su negativa expresa o ficta será combatible a través del recurso de revisión ante la autoridad tributaria, o bien a través del juicio de nulidad

ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado, acorde a lo dispuesto por los artículos 197 fracción I, inciso b) y 198 del Código Fiscal para el Estado, en relación con el numeral 20 fracción II de la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado.

Lo anterior explica que la mayoría de las disposiciones contenidas en este numeral tengan aplicación exclusiva a los procedimientos iniciados a instancia del contribuyente –plazo para emitir resolución, requerimientos de información y desechamiento de solicitudes, pago de intereses moratorios-; no obstante, las prevenciones concernientes a la actualización de los importes, así como las reglas correspondientes a la prescripción del derecho a la devolución, serán vinculatorias al resarcimiento por ingresos indebidos determinado de manera oficiosa.

En lo relativo al término para emitir resolución, el ordenamiento local dispone un plazo general de 50 días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud, sin hacer distingo alguno para contribuyentes específicos -como el efectuado por el Código federal en su artículo 22 sexto párrafo, que prevé un plazo genérico de 40 días, el cual reduce a 25 para aquéllos que dictaminen sus estados financieros-. Al efecto, conviene señalar que ese término resulta sensiblemente menor al de tres meses establecido para la resolución de instancias o peticiones, transcurrido el cual operará la negativa ficta, en arreglo a lo previsto por su artículo 50.

Ahora bien, en lo que hace a la identificación de la autoridad competente para la devolución de los ingresos indebidos, el cuerpo normativo en cita alude en su artículo 3° a las autoridades fiscales así como a los ordenamientos que regulan su esfera de atribuciones en materia fiscal. En este sentido, de la vinculación del numeral en cita con lo previsto por los artículos 2°, fracción I, inciso c), 20 fracción II, inciso b), y 25 fracción I del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración, se concluye que la Dirección de Procesos y Resoluciones, adscrita a la Procuraduría Fiscal del Estado –que a su vez está adscrita al Despacho del Titular de esa dependencia-, ha sido investida de las facultades para la tramitación y resolución de las solicitudes de devolución de pagos indebidos de carácter estatal.

En lo concerniente a las formalidades de la solicitud de devolución, deberá atenderse lo dispuesto por el artículo 109 del Código Fiscal para el Estado –

i.e. señalamiento de RFC, CURP, domicilio para recibir notificaciones, etc.-, indicando incluso la cuenta bancaria en la que deberá efectuarse la restitución, en caso de resultar procedente. Asimismo, conviene señalar que la Resolución Miscelánea Fiscal 2011 para el Estado de Guanajuato, publicada en el Periódico Oficial del Estado de fecha 24 de diciembre de 2010, tercera parte, detalla en su numeral 2.3. las documentales que deberán acompañarse a la promoción respectiva –i.e. Formato de Solicitud de Devolución, constancias de retenciones, hojas de trabajo, etc.-, de acuerdo al tipo de contribución correspondiente.

Por lo que hace a la obligación de actualizar los importes a devolver desde el mes en que se realizó el pago indebido o en exceso, y no a partir de la fecha en que se hizo exigible su restitución -que a su vez resulta congruente con la previsión de la causación de recargos por devoluciones efectuadas que posteriormente hayan sido determinadas como improcedentes, desde el momento de dicha devolución- reiteramos el comentario vertido en el artículo anterior, respecto de la artificiosa confusión que ambos Códigos federal y estatal plantean en torno al momento en que surge el derecho a la devolución de los ingresos ilegítimamente percibidos por el Estado, y aquél en que se hace imperativo su resarcimiento.

Al efecto, también resulta ilustrativo que tanto la determinación del periodo de causación de los intereses por mora en la devolución de los ingresos indebidos –conforme a la tasa dispuesta para los recargos de demora en la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato, que para 2011 asciende a 1.13% mensual fija-, como los términos y condiciones para la prescripción de dicho derecho, hayan sido legalmente referenciados al momento de exigibilidad del crédito indemnizatorio.

Finalmente, en torno a la prerrogativa conferida al contribuyente para optar entre la devolución de los pagos indebidos, o su compensación contra otros créditos vigentes, y concretamente a su limitación en el caso de contribuciones que tengan previsto un fin específico –de manera semejante a la dispuesta por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación-, debe señalarse que esta excepción al principio presupuestario de no afectación del gasto público, o de "unidad de caja", por el que el legislador atribuye destinos concretos de gasto a fuentes de ingreso determinadas (NAVA, 2009: 120 y 121), tendrá aplicación respecto de las siguientes contribuciones estatales:

i). Impuestos sobre nóminas y cedulares sobre los ingresos de las personas físicas (artículo 4º segundo párrafo Ley de Ingresos para el Estado 2010);

ii). Impuesto por servicios de hospedaje (artículos 47 y 48 Ley de Hacienda para el Estado);

iii). Derechos por servicios de tránsito y transporte (artículos 10 fracciones I y II, y 5º transitorio Ley de Ingresos para el Estado 2010);

iv). Derechos por expedición de certificados, certificaciones y constancias expedidas por la Procuraduría General de Justicia del Estado (artículo 18 fracción V segundo párrafo Ley de Ingresos para el Estado 2010);

v). Derechos por servicios en materia de educación (artículo 20 frac. III segundo párrafo de la Ley de Ingresos para el Estado 2010);

vi). Derechos por servicios de salud y seguridad social (artículos 21 frac. IV incisos d) y h) de la Ley de Ingresos para el Estado 2010, y 17 y 41 Ley de Salud del Estado); y

vii). Derechos por Licencias de Funcionamiento para la Producción, Almacenamiento, Distribución y Enajenación de Bebidas Alcohólicas (artículos 22 y 23 Ley de Ingresos para el Estado 2010, y 3º fracción IV Ley de Coordinación Fiscal del Estado).

Ante ello, se considera que la regla 2.3.2. de la referida Resolución Miscelánea Fiscal 2010, contraviene el principio de supremacía de la ley al vedar la opción de compensación en los enteros indebidos derivados de pagos definitivos de impuestos sobre nóminas, sobre hospedaje, cedular por actividad empresarial del régimen de pequeños contribuyentes, y del entero que realicen los retenedores del impuesto cedular por prestación de servicios profesionales y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles.

BIBLIOGRAFÍA. NAVA ESCUDERO, Óscar (2009): "El Principio Presupuestario de No Afectación de los Recursos Públicos y de los Ingresos Excedentes", en Reforma

Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México. SERRA ROJAS, Andrés (2000): *Derecho Administrativo*, Segundo Curso, Porrúa, México.

Roberto ÁVILA GARCÍA
Enrique SALAS MARTÍNEZ

SECCIÓN SEGUNDA
DE LA COMPENSACIÓN

Artículo 39. La compensación entre el Fisco del Estado, por una parte, y el de los Municipios, por otra, podrá operar respecto de cualquier clase de créditos o deudas, y si unos y otros son líquidos y exigibles, y si existen acuerdos al respecto entre las partes interesadas.

Además de los casos indicados, los créditos y deudas podrán compensarse cuando provengan de la aplicación de leyes tributarias y se satisfagan los requisitos que para esta forma de extinción señala el derecho común.

La compensación será declarada por la Secretaría de Finanzas y Administración a petición del interesado. Las autoridades fiscales, si llegaren a tener conocimiento de que se han satisfecho los requisitos para la compensación, podrán declararse de oficio.

COMENTARIO

Respecto de la compensación, Manuel Bejarano Sánchez sostiene que tiene fundamento en la buena fe, pues nadie debe pretender el cobro de su crédito sin pagar al mismo tiempo el monto de su deuda frente a la misma persona. A la vez se justifica como una garantía, pues permite a ambos deudores-acreedores precaverse contra la posible insolvencia del otro al no pagar su propia deuda sin hacer a la vez efectivo su crédito.

Tal y como fue señalado en los comentarios al artículo 30 del Código Fiscal para el Estado, la compensación constituye uno de los medios de extinción de aquellos créditos fiscales que han sido traducidos en una deuda líquida cuantificable en dinero, cuyo efecto liberatorio se deriva de la satisfacción indirecta de la prestación debida, a través de la extinción de obligaciones recíprocas existente entre los mismos actores de la relación tributaria.

En este sentido, el numeral de análisis alude en concreto a la compensación que se verifica entre sujetos calificados, esto es, entre el Estado y los Municipios en su carácter de órdenes de gobierno reconocidos por nuestra forma de Estado de corte federado, y está referida a todo tipo de obligaciones de índole crediticia, siempre y cuando tengan el carácter de liquidez y exigibilidad, y obre el consenso entre dichas partes. En este sentido, su contenido reproduce la previsión establecida por el artículo 55 de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado.

Ahora bien, la disposición en comento se aparta del objeto previsto en el artículo primero del cuerpo normativo de estudio, al regular inclusive la forma de satisfacción de obligaciones de naturaleza diversa a la tributaria, extendiéndose así a las relaciones que se verifican en materia de contratos administrativos de obra, adquisiciones, o bien, por la transferencia de participaciones o aportaciones federales, subsidios y demás vehículos de gasto federalizado que se inscriben en los diversos mecanismos de federalismo hacendario previstos por la normatividad aplicable –i.e. Ley de Coordinación Fiscal, Presupuesto de Egresos de la Federación, Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, etc.

Al efecto, conviene señalar que la figura de la compensación entre el derecho de los Municipios a recibir las participaciones que en ingresos federales le corresponden, y las obligaciones que tenga a favor del Estado, por créditos de cualquier naturaleza, ha sido prevista por el artículo 7° de la Ley de Coordinación Fiscal del Estado, el cual efectúa el reenvío a la legislación fiscal local para la determinación de sus condiciones de aplicación.

Por tanto, el presupuesto para la aplicación de la compensación entre los sujetos de los sectores públicos estatal y municipal, consistirá en la convergencia de adeudos recíprocos, sean o no de carácter tributario, de manera que estaremos ante la pluralidad de obligaciones e identidad de actores, con la nota característica de que en alguno o algunos de estos créditos el Estado tendrá el carácter de acreedor y el Municipio de deudor, mientras que en el resto se dará la relación contraria.

En este aspecto, conviene hacer énfasis en la remisión que en el segundo párrafo del numeral en comento se efectúa al derecho común para la determinación de los requisitos que deberán ser satisfechos para la procedencia de la compensación entre el Estado y los Municipios, de manera

que se requerirá además que los créditos sean líquidos y exigibles, así como la existencia del acuerdo de las partes interesadas, por el que se determine la forma de proceder ante remanentes a favor de cualquiera de ellos, a efecto de que sean liquidados considerando inclusive los accesorios que se causaren, extinguiéndose así en su totalidad las obligaciones recíprocas.

Ante ello, se considera necesario señalar la falta de claridad en la redacción de este precepto, pues al no precisar que la compensación como medio de extinción de las obligaciones debe operar entre créditos u obligaciones de igual naturaleza, es susceptible de propiciar confusiones o falta de certeza jurídica que obren en detrimento del fisco de ambos órdenes de gobierno, habida cuenta que la compensación natural en materia tributaria, es diferente a la compensación en materia civil.

El párrafo tercero del ordinal en trato, alude a la forma que deberá observarse para la declaración de este tipo de compensación, por parte del ente gubernamental competente, esto es, de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado. Al efecto, se establece como regla genérica la procedencia de la compensación a instancia de parte interesada, esto es, del Municipio, así como la facultad de las autoridades fiscales para declararla de oficio, en el caso de que tuvieren conocimiento de que se han satisfecho los requisitos para su aplicación.

Respecto a la última parte del dispositivo que se comenta, es indispensable hacer hincapié en que la declaratoria oficiosa de la compensación, cuyo carácter práctico no se discute, de ninguna forma podrá sustituir el consenso de las partes, so pena de vulnerar en ese caso la garantía de audiencia y el derecho a la integridad patrimonial de las personas de derecho público o privado, reconocidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1978): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. MAYOLO SÁNCHEZ, H. (1988): *Derecho Tributario*, Cárdenas, México. *Régimen Tributario Mexicano* (2009), Legis, México. JUÁREZ CARRO, Raúl (2010)*: Compilación de amparo fiscal y aduanero*, México. SILVA JUÁREZ, Ernesto(2010): *Código Fiscal de la Federación Comentado*, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, México. *Legislación civil federal* (2009), Sista, México.

Raquel RODRÍGUEZ AGUILAR

Artículo 40. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor, contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme al artículo 29 de éste Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causaran recargos en los términos de este Código, sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando se haya prescrito la obligación para devolverlas.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho recibir de las autoridades por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en este artículo, así como en el artículo 39, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros, cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

COMENTARIO

Este precepto regula de nueva cuenta al derecho a la compensación referido en el comentario vertido al artículo anterior, vinculándolo en este caso a las obligaciones de naturaleza fiscal que se verifiquen de manera recíproca entre el contribuyente y el fisco.

Al efecto, el presupuesto para el ejercicio de dicho derecho consistirá en la existencia de un crédito a favor del contribuyente, generado a virtud del pago de ingresos indebidos o en exceso a la autoridad, para cuya satisfacción

podrá optar - tal y como fue mencionado en el comentario vertido al artículo 37 del Código que se comenta- por la devolución del saldo a favor, o bien, la compensación con obligaciones propias o derivadas de la retención a terceros, así como de los accesorios correspondientes.

En este sentido, y conforme a lo manifestado en el comentario vertido al artículo precedente, será necesario que las obligaciones a compensar se encuentren determinadas en cantidad líquida. Asimismo, se prevén como causales de improcedencia, los supuestos en que se hubiere optado en primer instancia por la devolución del importe respectivo, o cuando hubiere prescrito la obligación para su devolución, por haber fenecido el plazo de cinco años contados a partir de su exigibilidad, conforme a lo dispuesto por el artículo 38 de este ordenamiento.

Por lo que hace a las obligaciones de actualizar los importes a compensar, desde el mes en que se realizó el pago indebido o en exceso, así como la causación de recargos por compensaciones efectuadas que posteriormente hayan sido determinadas como improcedentes, desde el momento de dicha devolución, se advierte su empatía con las figuras que para ese mismo propósito fueron establecidas respecto al derecho a la devolución, en el artículo 38 de este Código.

En efecto, la actualización de las cantidades a compensar tiene por objeto resarcir la depreciación de aquellos importes en moneda de curso legal que no fueron percibidos en su momento oportuno, conforme al factor referenciado al Índice Nacional de Precios al Consumidor que se obtiene al aplicar el procedimiento indicado en el artículo 29. El mismo propósito indemnizatorio se aprecia respecto de los recargos por mora, que habrán de ser calculados a la tasa establecida por la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato, que para 2010 asciende a 1.13% mensual fija.

El penúltimo párrafo vincula el derecho a la compensación con el goce de la prerrogativa de devolución, de modo que en el caso de créditos a favor el contribuyente, en los que éste no hubiere solicitado la devolución en el plazo de cinco años contados a partir de su exigibilidad, tampoco podrá hacer efectiva su compensación, cuyos requisitos de procedencia están referidos a la vigencia del crédito.

Finalmente, en lo concerniente a la previsión de la aplicación oficiosa de la compensación, respecto de créditos a cargo del contribuyente que hubieren quedado firmes por cualquier causa, se estima que este dispositivo está viciado de inconstitucionalidad, al inhibir el derecho de opción del contribuyente por la devolución de los ingresos indebidamente enterados al Estado, razón por la cual se disiente de aquellos criterios que declaran que esta atribución de la autoridad no conculca la garantía de audiencia, tales como la tesis aislada 2a. IX/2001 sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII de Febrero de 2001, página 291, del rubro y texto literal siguientes:

> *"COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 23, PÁRRAFO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LA AUTORIDAD TRIBUTARIA PARA REALIZARLA DE OFICIO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. El citado precepto otorga a las autoridades fiscales la facultad de compensar de manera oficiosa las sumas que los contribuyentes tengan derecho a recibir del fisco, por cualquier concepto, contra las cantidades que estén obligados a pagarle respecto de créditos que hayan quedado firmes. Dicha potestad constituye una expresión del ejercicio de la facultad económico-coactiva que se traduce en el cobro de una contribución respecto de la cual el gobernado ya tuvo oportunidad de ser oído dentro del procedimiento administrativo o contencioso, en tanto se establece respecto de créditos exigibles o firmes, pero aun en el supuesto de que la autoridad fiscal pretendiese hacer una compensación ilegal, el particular puede impugnar, a través de los medios de defensa procedentes, la resolución por la cual se le comunica que ha operado dicha compensación en términos de lo dispuesto en el artículo 117, fracción I, inciso d), del propio Código tributario, que establece la procedencia del recurso administrativo de revocación en contra de cualquier resolución de carácter firme que cause agravio al gobernado, lo que pone de manifiesto el respeto al derecho público subjetivo de audiencia previsto en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos."*

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1978): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. MAYOLO SÁNCHEZ, H. (1988): *Derecho Tributario*,

Cárdenas, México. *Régimen Tributario Mexicano* (2009), Legis, México. JUÁREZ CARRO, Raúl (2010)*: Compilación de amparo fiscal y aduanero*, México. SILVA JUÁREZ, Ernesto(2010): *Código Fiscal de la Federación Comentado*, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, México. *Legislación civil federal* (2009), Sista, México.

Raquel RODRÍGUEZ AGUILAR

SECCIÓN TERCERA
DE LA REMISIÓN Y OTROS BENEFICIOS FISCALES

Artículo 41. El gobernador del Estado, mediante disposición de carácter general, podrá:

I. Condonar o eximir total o parcialmente los créditos fiscales, autorizar el pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando por causas graves se afecte o pudiera afectar la situación de alguna región del Estado, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos naturales, plagas o epidemias, y

II. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

COMENTARIO

El presente numeral regula la figura de la remisión de los créditos fiscales, como medio liberatorio de las obligaciones tributarias, así como el otorgamiento de beneficios fiscales para los contribuyentes, consistentes en el diferimiento o fraccionamiento del pago, así como la concesión de subsidios o beneficios fiscales.

Remisión quiere decir perdonar, esto es, condonar o reducir la cuantía de la prestación económica que constituye el objeto material de la obligación tributaria, de manera que su extinción atiende a medios no satisfactorios del débito, habida cuenta que su incumplimiento deriva de la incidencia de circunstancias que lo hacen inviable.

Al efecto, cabe señalar que el dispositivo que se comenta alude en términos generales a la facultad de condonación del crédito fiscal, sin distinguir entre sus componentes la contribuciones o sus prestaciones accesorias, de modo

que es válido concluir que el Gobernador del Estado podrá determinar la remisión de tales elementos en lo particular o en su conjunto, cuando concurran las causales dispuestas para su procedencia.

Ahora bien, por lo que hace a la facultad de conceder subsidios o estímulos fiscales, conviene señalar que el subsidio tiene el carácter de un pago virtual por el que el Estado absorbe una porción de la cuantía del crédito fiscal, cuyo objeto consiste en el fomento de actividades productivas, de generación de empleo, la prestación de servicios básicos o indispensables, o de sectores cuya derrama económica genere beneficios de carácter socioeconómico; que en términos presupuestarios se traduce en la disminución de los ingresos tributarios pronosticados, o incluso en el desembolso de recursos etiquetados para el otorgamiento de tales apoyos.

Sin embargo, es importante destacar que la potestad que a virtud de este precepto se confiere al Titular del Poder Ejecutivo del Estado no resulta absoluta, sino que su ejercicio está supeditado a la incidencia de circunstancias de carácter general que pretenden otorgar beneficios a sectores de la población que han sufrido en su patrimonio un demérito por causas ajenas a su voluntad, como es el caso de los grandes siniestros, de las epidemias, catástrofes, temblores, etcétera.

Asimismo, otro de los requisitos de procedencia previstos en el presente numeral, consiste en que la concesión de tales beneficios sea realizada a través de disposiciones de carácter general, a efecto de evitar la concesión de franquicias, privilegios o tratos de excepción a particulares sin una base objetiva que así lo justifique. En este sentido, y conforme a lo dispuesto por los artículos 61 de la Constitución Política para el Estado y 9° de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo para el Estado, dicho acto requerirá del refrendo del Secretario de Gobierno y del Secretario del ramo, en la especie el Secretario de Finanzas y Administración, así como de su publicación en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado, consignando como fecha de inicio de su vigencia, aquella que no resulte menor a tres días contados desde su publicación.

En las relatadas circunstancias, es dable concluir que las limitaciones establecidas para el ejercicio de tal potestad restringen su actualización a calamidades o situaciones de necesidad general que así la ameriten. Ante ello, será mucho más recurrente observar el ejercicio de las atribuciones

conferidas de manera directa a la Secretaría de Finanzas y Administración, para la autorización del diferimiento o fraccionamiento de pagos, así como de la condonación de recargos y multas, en arreglo a lo dispuesto por los artículos 35 y 88 del propio cuerpo normativo de estudio.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1978): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. MAYOLO SÁNCHEZ, H. (1988): *Derecho Tributario*, Cárdenas, México. *Régimen Tributario Mexicano* (2009), Legis, México. JUÁREZ CARRO, Raúl (2010)*: Compilación de amparo fiscal y aduanero*, México. SILVA JUÁREZ, Ernesto(2010): *Código Fiscal de la Federación Comentado*, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, México. *Legislación civil federal* (2009), Sista, México.

Raquel RODRÍGUEZ AGUILAR

SECCIÓN CUARTA
DE LA PRESCRIPCIÓN

ARTÍCULO 42. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El cómputo del plazo de la prescripción, inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, y se podrá oponer como excepción en el recurso administrativo. Dicho término se interrumpe con cada gestión de cobro que la autoridad fiscal notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto de la existencia del crédito.

Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se notifique al deudor de conformidad con lo que establece el presente Código.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 121 de este Código, también se interrumpirá el plazo de la prescripción.

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

COMENTARIO

Este ordinal establece las bases de aplicación de la figura de la prescripción, como medio de extinción de los créditos fiscales derivado de la pérdida de las facultades del fisco estatal para cobrar un crédito fiscal previamente determinado y notificado al contribuyente, a virtud de la ausencia o extemporaneidad de las gestiones de cobro.

En este sentido, la regulación de esta institución liberatoria de las obligaciones tributarias está sustentada en los siguientes elementos esenciales:

1) Su plazo de aplicación es de cinco años;

2) Dicho término se computa a partir de la fecha en que el pago de la obligación tributaria pudo ser legalmente exigido; y

3) Es susceptible de interrupción, a virtud de las gestiones de cobro que emprenda la autoridad, observando las formalidades previstas para el procedimiento administrativo de ejecución, así como del reconocimiento expreso o tácito de la existencia del crédito por parte del sujeto pasivo.

En primer lugar, conviene señalar que el término de cinco años debe considerarse de día a día, incluyendo los días inhábiles, conforme a las reglas para el cómputo de plazos dispuestas en el artículo 9° del Código Fiscal para el Estado.

Ahora bien, la determinación de su cómputo a partir de la exigibilidad del crédito fiscal correspondiente, implica lo siguiente: (i) la cuantía de dicho crédito ya ha sido establecida a través de los procedimientos de autoliquidación o heteroliquidación, (ii) han fenecido los plazos dispuestos para su pago, según se desprende de lo previsto por los numerales 30 y 133 de este cuerpo normativo, y en consecuencia (iii) la autoridad tributaria está en condiciones de ejercer plenamente sus facultades de ejecución. En este sentido, esta figura penaliza la pasividad del fisco mediante la extinción de su derecho a la prestación debida, liberando así al sujeto pasivo de la obligación que lo vinculaba a su cumplimiento.

Por lo que hace a la interrupción del término dispuesto para la prescripción, se requiere la realización de gestiones de cobro por parte de la autoridad tributaria, reputándose por éstas a cualquier actuación que se lleve a cabo en el marco de la sustanciación del procedimiento administrativo de ejecución, atendiendo las formalidad previstas al efecto por el capítulo IV del Título Sexto del ordenamiento que se comenta; o bien, de la manifestación expresa o tácita del contribuyente, por la que reconozca la existencia del crédito a su cargo, a virtud de gestiones tendentes a su cumplimiento o a su combate –i.e. solicitudes de fraccionamiento o diferimiento de pago, o de devolución o compensación, interposición de medios de defensa, etc.-

Respecto a la oposición de la excepción de prescripción, se reconoce el derecho del contribuyente a hacerla valer en los diversos medios de defensa que se interpongan ante los requerimientos que realice la autoridad para exigir el pago de créditos prescritos, invocando al efecto el transcurso del término de cinco años ininterrumpidos por gestiones de cobro o reconocimiento del crédito de su parte, lo cual deberá ser desvirtuado por la propia autoridad.

Por su parte, el cuarto párrafo del numeral en comento apareja los efectos interrupción de la prescripción, a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución que se determine a virtud del otorgamiento de garantía del interés fiscal, en observancia de las formalidades que para ese efecto han sido previstas en el artículo 121 del cuerpo normativo en trato.

Finalmente, en lo concerniente a la identificación de la autoridad competente para emitir la declaratoria de prescripción, a instancia de parte, el Código Fiscal para el Estado alude en su artículo 3° a las autoridades fiscales así como a los ordenamientos que regulan su esfera de atribuciones en materia fiscal. En este sentido, de la vinculación del numeral en cita con lo previsto por los artículos 2°, fracción I, inciso c) y numeral 1°, 20 fracción II, 21 fracción XI y 23 fracción VI del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración, se concluye que tanto la Procuraduría Fiscal del Estado, como su Subprocuraduría Fiscal de Asuntos Contenciosos y Resoluciones –que a su vez están adscritas al Despacho del Titular de esa dependencia-, han sido investidas de las facultades para la expedición de la declaratoria correspondiente.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1978): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. MAYOLO SÁNCHEZ, H. (1988): *Derecho Tributario*, Cárdenas, México. *Régimen Tributario Mexicano* (2009), Legis, México. JUÁREZ CARRO, Raúl (2010)*: Compilación de amparo fiscal y aduanero*, México. SILVA JUÁREZ, Ernesto(2010): *Código Fiscal de la Federación Comentado*, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, México. *Legislación civil federal* (2009), Sista, México.

Raquel RODRÍGUEZ AGUILAR

SECCIÓN QUINTA
DE LA CANCELACIÓN

Artículo 43. La Secretaría de Finanzas y Administración podrá cancelar el procedimiento de cobro de los créditos fiscales de las cuentas públicas, por incosteabilidad en la cobranza, o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran embargado en garantía de un crédito preferente a los fiscales.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados en el párrafo anterior. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

COMENTARIO

El presente artículo tiene como objeto de regulación la figura de la cancelación de los procedimientos por los que la autoridad exige el cumplimiento de los créditos fiscales, ante la incidencia de circunstancias que impidan o tornen incosteable la satisfacción de la prestación tributaria; la cual ya había sido prevista de manera un tanto distinta en el numeral 67 del ordenamiento abrogado.

En primer lugar, debe ponderarse que el precepto en comento precisa que el objeto de cancelación no está conformado por los créditos fiscales en sí mismos –como sí lo establece el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación-, sino por los procedimientos sustanciados para su cobro coactivo por parte de las autoridades fiscales, lo cual se considera un acierto respecto de los efectos que esta institución reviste en torno a la supervivencia de las obligaciones tributarias a cargo de los sujetos pasivos. Ante ello, debe criticarse su inserción en el capítulo correspondiente a los medios de extinción de los créditos fiscales.

Ahora bien, su aplicación implica el ejercicio de una potestad discrecional conferida a la Secretaría de Finanzas y Administración, la cual está supeditada a la valoración de los elementos relativos a la cuantía del crédito, así como de los medios de que disponen los sujetos pasivos para su satisfacción, a efecto de determinar la incosteabilidad del primero, o bien, la insolvencia de los segundos.

Al efecto, la determinación del carácter incosteable del crédito está referida al principio de economía recaudatoria, conforme al que deberá existir un margen financiero razonable entre la cuantía de las prestaciones debidas y los costos que deberá erogar la administración tributaria para su cobro. Ante ello, el ordenamiento local no estima conveniente enderezar la acción gubernamental respecto de créditos cuyo importe resulte igual o mayor a los referidos costos de recuperación.

No obstante, se estima que esa hipótesis normativa no aporta la claridad suficiente para evitar prácticas arbitrarias de la autoridad en torno a la determinación de los costos de recuperación y de los supuestos bajo los que puede reputarse la incosteabilidad del crédito, por lo cual se antoja más apropiada la previsión al efecto establecida por el artículo 146-A segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior cobra importancia a virtud de la delegación normativa imperfecta que se consigna en el párrafo final del artículo que motiva el presente comentario, al remitir de manera por demás genérica a "las disposiciones aplicables" para la valoración de tales importes, omitiendo la identificación del órgano al que corresponderá su emisión.

En este sentido, y en pro de la certeza jurídica de la aplicación de la figura de la cancelación, se estima necesario que la autoridad administrativa

difunda la normatividad respectiva, habida cuenta que no se advierte su previsión en la Resolución Miscelánea Fiscal 2011 para el Estado de Guanajuato, publicada en el Periódico Oficial del Estado de fecha 24 de diciembre de 2010, o en las demás disposiciones de carácter general publicadas por la Secretaría de Finanzas y Administración a través de ese medio oficial.

Por lo que hace a la insolvencia de los sujetos pasivos, el tercer párrafo del citado numeral en comento establece la procedencia de la cancelación de las acciones de cobro respecto de aquellos sujetos pasivos que carezcan de bienes embargables para cubrir el crédito o, en caso de tenerlos, que ya hubieren sido objeto de embargo para garantizar créditos preferente a los fiscales, como es el caso de los derivados de obligaciones alimentarias.

No obstante, de nueva cuenta no se prevén los mecanismos que deberán agotarse para la comprobación de la falta de capacidad económica de los sujetos pasivos para hacer frente a las obligaciones tributarias, como podrían ser los informes de inexistencia de inmuebles por parte del Registro Público de la Propiedad o de los Registros Fiscales Catastrales, o de las cámaras de comercio de que no tiene un giro mercantil registrado, o aquellos que pudieran proporcionar las oficinas exactoras en el orden federal, etc.

Finalmente, se considera necesario resaltar que el Código local prescindió de la previsión contenida en los artículos 67 del ordenamiento abrogado y 146-A sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación, por la que se precisa que la cancelación no tiene efectos liberatorios de la obligación de pago de los créditos respectivos.

Tal omisión, así como la indebida ubicación del numeral en trato en el capítulo relativo a los medios de extinción de los créditos fiscales, obran en detrimento de la identificación del objeto sobre el que recae la figura de la cancelación, esto es, de los procedimientos de cobro. No obstante, se considera que aun debe inferirse que en el supuesto de que hubiese sido determinada la cancelación de los procesos de cobro encauzados a deudores a los que se hubiere atribuido el carácter de insolventes, la autoridad estará en condiciones de (i) enderezar de nueva cuenta las acciones de cobro en aquellos casos en que los sujetos pasivos hubieren incrementado su patrimonio, siempre y cuando el crédito no haya prescrito o hubieren

caducado las facultades para su determinación; o bien (ii) negar el derecho a la devolución cuando aquéllos hubiesen procedido a su pago espontáneo.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1978): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. MAYOLO SÁNCHEZ, H. (1988): *Derecho Tributario*, Cárdenas, México. *Régimen Tributario Mexicano* (2009), Legis, México. JUÁREZ CARRO, Raúl (2010)*: Compilación de amparo fiscal y aduanero*, México. SILVA JUÁREZ, Ernesto(2010): *Código Fiscal de la Federación Comentado*, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, México. *Legislación civil federal* (2009), Sista, México.

Raquel RODRÍGUEZ AGUILAR

TÍTULO TERCERO
CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES SOLIDARIOS

CAPÍTULO PRIMERO
DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 44. Contribuyente es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, se encuentra sujeta al cumplimiento de las obligaciones fiscales con el Estado.

COMENTARIO

El título tercero del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato agrupa en tres capítulos los dispositivos ordenadores del eje articulador y principal objeto de estudio del moderno derecho tributario: el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. A diferencia del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato de 1979, el vigente Código tributario no emplea el término de "sujeto pasivo", sino que utiliza sólo los dos conceptos derivados de su más elemental clasificación: el sujeto pasivo principal, por adeudo propio o "contribuyente", y el sujeto pasivo por adeudo ajeno o "responsable solidario".

El Código Fiscal para el Estado de Guanajuato de 1979, en su artículo 39, definía al sujeto pasivo como "la persona física o moral, que, de acuerdo con las Leyes está obligada al cumplimiento de una prestación determinada al Fisco del Estado." Tal definición tenía como antecedente directo la

redacción del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1967, que establecía: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es 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." A partir del Código tributario federal de 1981 se suprimió dicha prevención; ahora sólo se denomina contribuyente al sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, pero no se le define.

En la iniciativa del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato presentada por el Ejecutivo local en noviembre de 2004, se contenía la siguiente propuesta de redacción en el numeral 43: "Contribuyente es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligado al cumplimiento de una prestación determinada al Fisco del Estado." Luego del análisis respectivo, en el dictamen aprobado en el Congreso estatal, se motivó el ajuste del texto en los siguientes términos: "Se mejora la redacción del artículo 44, a efecto de establecer como contribuyente a la persona física o moral que de acuerdo con las leyes se encuentra sujeta al cumplimiento de las obligaciones fiscales con el Estado, de esta forma se adopta una redacción genérica pero a la vez restringida, que permitirá dotar de certeza a la autoridad en sus actuaciones y de claridad al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones."

En el numeral 44 del Código tributario local, el legislador estatal ha provisto una definición más que simplemente teórica respecto del concepto contribuyente, pues previene los elementos sustanciales que dan contenido a la relación jurídico tributaria: el contribuyente o sujeto pasivo principal, las obligaciones fiscales y el sujeto activo representado por el Estado de Guanajuato.

La relación jurídico tributaria representa un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedor o sujeto activo que tiene derecho a exigir la prestación tributaria, y otra deudor o sujeto pasivo que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar (DE LA GARZA, 2008: 451). Tal relación es de índole personal, es decir, una relación de derecho, y no una relación de poder. Así, no obstante la idea de imperatividad y unilateralidad de la imposición por parte del Estado, sin requerir el concurso privado o voluntad de los particulares, "el moderno Derecho fiscal hace referencia a la existencia de relaciones jurídicas entre el fisco y el contribuyente" (FAYA, 2003:136) que es lo que permite el ejercicio del poder financiero del Estado. Bajo la misma idea argumentativa

y en crítica a la doctrina alemana que le atribuye el carácter de relación de poder, se ha sostenido que la relación jurídico tributaria sustantiva principal es "una relación de derecho, en la que el Estado y el contribuyente se encuentran básicamente en una posición de igualdad, uno como acreedor y otro como deudor, ambos sujetos al ordenamiento jurídico." (DE LA GARZA, 2008: 456).

Tocante a la estructura de la relación jurídico tributaria, la tesis moderna sostiene la existencia de una sola relación jurídico tributaria, en cuyo contenido aparecen una diversidad de obligaciones. En este sentido, el sujeto pasivo puede tener dos clases de obligaciones: la obligación principal es sólo una y consiste en pagar el impuesto; las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones y pueden ser de tres clases: a) de hacer –v.gr. la presentación de declaraciones–, b) de no hacer –v.gr. no asentar en la contabilidad datos falsos–, y c) de tolerar –v.gr. permitir la práctica de visitas domiciliarias– (FLORES, 1998:59). Por su naturaleza, los deberes de dar, u obligaciones principales, son semejantes a las obligaciones de derecho privado; comparten en este caso la misma estructura de vínculo jurídico entre dos sujetos que tiene las relaciones jurídicas de derecho privado. Las obligaciones de carácter formal, por su estructura, sujetos y forma, se asimilan más a las relaciones jurídicas de derecho administrativo, pues se establecen entre particulares y la administración tributaria.

El contribuyente es el sujeto pasivo "por antonomasia" de la obligación tributaria material o principal. La ley configura esta categoría subjetiva como preeminente respecto a cualquier otra, dada su caracterización como realizador del hecho imponible demostrativo de capacidad económica (LAGO, 1998:59). El sujeto pasivo del impuesto es aquella persona física o moral a la que la ley fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal. El obligado al pago es el sujeto pasivo de la relación tributaria, pues siempre el fisco es el acreedor de esa relación (FAYA, 2003:133-134).

Conforme a la redacción del numeral en comento, el carácter de contribuyente puede recaer en cualquier persona, sea física o moral. En el anterior Código Fiscal para el Estado de Guanajuato de 1979, se establecía una exención en favor del "Estado, la Federación, las Entidades Federativas

y los Municipios", al señalar que no causarían "los impuestos y derechos cuando su actividad corresponda a sus funciones de derecho público".

Esta disposición fue suprimida de la iniciativa y consecuentemente del actual Código tributario. En decisiones recientes expuestas en las tesis P. XIII/ 2010 y P. XXI/2010, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la Federación, en concreto el Poder Judicial Federal y el Instituto Mexicano del Seguro Social, son sujetos del impuesto sobre nóminas, particularmente del establecido en el Estado de Guanajuato.

En sintonía con la más avanzada doctrina que ubica a la capacidad contributiva como elemento característico inherente a la calidad de sujeto pasivo, y con vocación hacia el fortalecimiento del federalismo fiscal, la decisión del más alto tribunal en el país definió, como regla general, la obligatoriedad de contribuir al gasto público por parte de las personas morales de carácter público, tal como se advierte de la tesis P. XIX/2010.

Un último aspecto, aunque de primer orden, es la referencia que hace el precepto en análisis al denominado principio de legalidad que rige en materia tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y que también se encuentra previsto en el artículo 102 de la Constitución Política para el Estado de Guanajuato, en los siguientes términos: "Los Ordenamientos Fiscales señalarán la fuente de los Arbitrios y las Reglas Generales de Causación, Cobro y Recursos, en forma clara y sencilla. Estos Ordenamientos serán de estricta aplicación y no podrán extenderse a casos no exactamente previstos en los mismos."

Por virtud del principio de legalidad, la facultad de establecer sujetos pasivos de la obligación tributaria queda reservada y es privativa de la ley, ya que se trata de uno de los elementos esenciales de la relación tributaria. Además, la fórmula de juridicidad expresa que el contribuyente sólo se encuentra obligado a cumplir las obligaciones tributarias que expresamente establezcan las leyes. En este tenor, "las relaciones tributarias sustantivas tienen el carácter de obligaciones ex lege, en cuanto que para su nacimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto abstractamente definido en la ley y el hecho fenoménico que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto." (DE LA GARZA, 2008:455).

BIBLIOGRAFÍA. FAYA VIESCA, Jacinto (2003): *Finanzas Públicas*, Porrúa, México, FLORES ZAVALA, Ernesto (1998): *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2008): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. LAGO MONTERO, José María (1998): *La Sujeción a los Diversos Deberes y Obligaciones Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, febrero de 2010.

Alejandro SANTIAGO RIVERA

Artículo 45. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

II. Quienes manifiesten su voluntad expresa de asumir este carácter;

III. Los copropietarios, los coposeedores o los partícipes de derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o derecho en común y hasta el monto del valor de éste. Por el excedente de los créditos fiscales cada uno quedará obligado en la proporción que le corresponda en el bien o derecho mancomunado;

IV. Los liquidadores y síndicos, por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación, quiebra o concurso, hasta el límite del patrimonio social, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión;

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

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

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

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

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

VII. Quienes por cualquier título adquieran la propiedad de bienes o negociaciones, respecto de los créditos fiscales que se hubieren causado en relación con los mismos, hasta por el valor de los propios bienes o negociaciones, con las excepciones que señalen las leyes;

VIII. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de sus representados;

IX. Los servidores públicos o fedatarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento si no verifican previamente que se han cubierto los impuestos, derechos o demás contribuciones, o no hayan dado cumplimiento a las disposiciones que para el efecto señalen las leyes;

X. Los terceros que para garantizar el interés fiscal, constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el embargo de bienes de su propiedad, hasta por el monto de la garantía otorgada, y

XI. Las demás personas que señalen las leyes fiscales.

En los casos de responsabilidad solidaria, los responsables quedan obligados a cubrir la totalidad de los créditos fiscales, por lo tanto, el fisco puede exigir de cualquiera de ellos simultánea o separadamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

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

COMENTARIO

Como se señaló en el comentario precedente, el Código Fiscal para el Estado de Guanajuato emplea los términos de contribuyente y responsable solidario para referirse al ámbito subjetivo pasivo de la obligación tributaria. El numeral 45 enlista los supuestos de responsabilidad, a los que se puede englobar en la categoría de "sujetos pasivos por deuda ajena". El Código Fiscal para el Estado de 1979 clasificaba en dos los tipos de responsabilidad: solidaria y objetiva. La iniciativa presentada por el Ejecutivo local y consecuentemente el Código tributario vigente no hacen esa división, siguiendo la técnica utilizada por el Código Fiscal de la Federación de 1981, en que se prescinde de clasificaciones doctrinarias y se reúnen en una sola categoría de responsabilidad indirecta las clases que antes se regulaban por separado, en abono a la claridad y sencillez de la norma.

La figura de la responsabilidad en materia tributaria ha sido de las más discutidas y polémicas en la construcción de la Teoría General del tributo, ya sea por el problema relativo a la justificación de la forma y las razones por las que la ley atribuye esta clase de responsabilidad a personas ajenas a la realización del hecho imponible, hasta por la negación misma de este tipo de clasificación de sujetos pasivos.

La mayor parte de la doctrina encuentra el fundamento de la existencia de los deudores responsables en las diversas garantías en la gestión y recaudación que se procura la administración tributaria a fin de asegurar el cobro de los tributos, en conexión con los principios de eficacia y eficiencia y la tutela del interés público. De ahí que, opina Delgado, junto a los contribuyentes la ley prevea la existencia de otros sujetos que, pese a no intervenir en la realización del hecho imponible ni ser los titulares en última

instancia de la capacidad económica gravada con el tributo, soportan las consecuencias derivadas de la existencia del mismo (DELGADO, 2000:135). Ante la falta de pago por parte de los deudores iniciales aparecen en escena otros deudores obligados a satisfacer las deudas tributarias de aquéllos en defecto de su cumplimiento, por razones de diversa índole –mala voluntad del deudor, imposibilidad por falta de liquidez o solvencia, o por desaparición, física o jurídica–.

Los responsables son "garantes personales de la obligación tributaria material o principal" (LAGO, 1998:82). Es precisamente la falta de pago de ésta por el obligado principal, el presupuesto sine qua non para la exigencia de su prestación al responsable. Pero además, éste deberá haber realizado el presupuesto de hecho legalmente determinante de su condición de responsable. La ley establece supuestos de responsabilidad cuando este garante guarda alguna relación con el hecho imponible, con el sujeto pasivo o con la Hacienda Pública.

Ahí, en la determinación de qué relación ha de ser esa, es donde advierte el profesor español Lago el eje de los problemas que acompañan a la figura. La ley no puede atribuir la condición de responsable a cualquiera, arbitrariamente, sino que los supuestos de responsabilidad establecidos o por establecer en el derecho positivo deben no contradecir elementales principios constitucionales de justicia. Se propone, entonces, profundizar doctrinalmente en la determinación de qué supuestos son constitucionalmente admisibles para la atribución de la condición de responsable, partiendo de tres criterios: la relación con el hecho imponible, la provocación de un daño y la viabilidad del reembolso (LAGO, 1998:119).

Las características del responsable tributario son: a) el responsable es un obligado tributario, ya que es titular de una obligación que le viene impuesta legalmente y que, cumplidos ciertos requisitos legales, lo hace responder con el contribuyente del pago del tributo; b) La obligación de la que es titular el responsable tributario es accesoria de la obligación tributaria; c) El responsable es un deudor subsidiario, nunca solidario, y d) Tiene como finalidad asegurar el crédito fiscal, ya sea configurándose como una garantía personal o como una sanción reparadora del daño causado a la Hacienda Pública por la realización de diversas conductas ilícitas por parte del propio responsable tributario (ALVARADO, 2005:208).

La distinción entre ambos tipos de sujetos la encontramos en que el sujeto pasivo principal, por adeudo propio, puede ser determinado sin necesidad de norma alguna expresa por parte de la ley, en tanto que su calidad se deduce de la naturaleza misma del hecho imponible y porque respecto de él se da la capacidad contributiva que es el fundamento del tributo; en cambio, los sujetos pasivos por deuda ajena son tales únicamente porque la ley tributaria así los determina expresamente. "Si la ley tributaria nada dijere al respecto, no podría desprenderse de una simple interpretación que esas personas tengan la obligación de pagar el impuesto. Por tanto, no puede haber sujetos pasivos por deuda ajena que la ley no los haya establecido expresamente." (DE LA GARZA 2008:498).

De las hipótesis de responsabilidad tributaria que nuestro Código fiscal establece, destaca la figura del retenedor prevista en la fracción I del numeral en comento. En nuestro derecho positivo, encontramos ejemplos de este tipo de responsables en tratándose de los impuestos cedulares por la prestación de servicios profesionales y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, así como del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos, contemplados en Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato.

S*i bien pareciere inexistente la duda sobre la calificación de los retenedores como una de las especies de los responsables solidarios, en particular al momento de que la autoridad ejerce sus facultades de comprobación sobre esta calidad de sujetos, esta aparente disyuntiva se abordó en sede jurisdiccional hasta llegar a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual determinó en la tesis 2a./J. 61/2010 que no obstante que las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación –similares a las fracciones III y I del artículo 71 del Código tributario local, respectivamente– no contemplan específicamente la figura del retenedor, como uno de los obligados a proporcionar información y documentación a las autoridades fiscales, al hacerse referencia al retenedor se entiende que se alude a un responsable solidario del contribuyente.*

Conforme a la fracción XI del numeral en comento, también puede atribuirse la calidad de responsable solidario a las personas que así lo señalen las leyes fiscales, como es el caso del artículo 2º de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, que dispone, en tratándose del impuesto sobre nóminas, tal responsabilidad a quienes contraten o reciban la prestación

del trabajo personal subordinado, no obstante que el pago se realice por conducto de terceros.

Las notas que distinguen a los contribuyentes de los responsables han sido también objeto de estudio por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al grado que en la tesis 1a. IX/2010, la Primera Sala del más alto tribunal ha estimado que el responsable solidario en términos del artículo 26, fracción III, tercer párrafo, inciso b), del Código Fiscal de la Federación –similar al numeral 45, fracción V, inciso b) del código tributario local–, no se encuentra en aptitud jurídica de hacer valer la inconstitucionalidad de la norma que prevé la hipótesis de causación de la contribución por la cual se le pretende fijar dicha responsabilidad, al no causarle perjuicio, en tanto que "la vinculación al pago del crédito fiscal no deriva de la causación sino de la responsabilidad solidaria".

No obstante, el responsable solidario sí cuenta con la posibilidad de impugnar vía recurso administrativo o juicio contencioso la determinación que le atribuya el carácter de responsable, en respeto a su garantía de audiencia, a fin de probar y alegar lo que a su interés convenga, no sólo respecto de los hechos u omisiones que se consideraron para determinar su responsabilidad solidaria, sino también respecto de aquellos que dieron lugar a la determinación del crédito fiscal, tal como se desprende de la tesis 2a./J. 139/2007.

BIBLIOGRAFÍA. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (2005): *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México. FAYA VIESCA, Jacinto (2003): *Finanzas Públicas*, Porrúa, México. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2008): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. DELGADO GARCÍA, Ana María (2000): *La Derivación de Responsabilidades en la Recaudación de Tributos*, Marcial Pons, Madrid. LAGO MONTERO, José María (1998): *La Sujeción a los Diversos Deberes y Obligaciones Tributarios*, Marcial Pons, Madrid. tesis 2a./J. 61/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XXXI, mayo de 2010, p. 840, tesis 1a. IX/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, t. XXXI, febrero de 2010, p. 123, tesis 2a./J. 139/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XXVI, agosto de 2007, p. 620.

Alejandro SANTIAGO RIVERA

CAPÍTULO SEGUNDO
DEL DOMICILIO FISCAL

Artículo 46. Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) El lugar en que habiten;

b) El lugar en que habitualmente realicen actividades o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, en todo lo que se relaciona con éstas;

c) Cuando presten servicios profesionales, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades, y

d) A falta de domicilio en los términos indicados en los incisos anteriores, el lugar en que se encuentren.

II. En el caso de las personas morales:

a) El lugar en que esté ubicado el negocio o donde se encuentre establecida la administración del mismo;

b) Si existen varios establecimientos, el lugar donde se encuentre la administración principal del negocio y en defecto de ella, el lugar en donde esté ubicado el principal de los mencionados establecimientos;

c) Si se trata de sucursales o agencias cuya matriz esté radicada fuera del territorio del estado, el lugar donde se establezcan las sucursales, pero si varias dependen de una misma negociación, deberán señalar a una de ellas para que haga las veces de casa matriz y de no hacerlo en un plazo de quince días a partir de la fecha en que presenten su aviso de iniciación de operaciones, lo determinará la Secretaría de Finanzas y Administración, y

d) A falta de los anteriores, el lugar en que se hubiere realizado el hecho generador de la obligación fiscal.

III. Tratándose de personas físicas o morales, residentes o establecidas fuera del estado, que realicen actividades gravadas dentro del territorio del mismo a través de representantes o terceros, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, se considerará como su domicilio el del representante o tercero.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 111 de este Código.

COMENTARIO

El domicilio de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria conlleva un interés fundamental, aunque nuestro Código tributario no lo define. La Ley General Tributaria española lo describe en su artículo 48 como "el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria". Siendo el domicilio una institución de origen y raigambre civilista, encuentra en el derecho tributario su propia construcción conceptual. El domicilio responde, en la legislación tributaria, a propósitos y necesidades distintas a las del Derecho común. Por esa razón, "en la generalidad de los sistemas jurídicos se hace una distinción entre la institución civil del domicilio, apta para los fines que persigue esa rama del Derecho, y la institución fiscal del domicilio, la cual debe ser apropiada para los fines del Derecho tributario" (DE LA GARZA, 2008:538).

Para la autoridad fiscal, el domicilio de los sujetos pasivos es útil en su labor de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como para determinar por conducto de qué autoridad pueden desplegarse los procedimientos vinculados a dichos deberes. Para los contribuyentes, el domicilio fiscal es trascendente en la medida en que pueden cumplir con sus obligaciones fiscales a través de las autoridades fiscales de su domicilio, y así también pueden verificar la actuación de tales autoridades en función de su competencia por razón de territorio. El domicilio también va a determinar qué entidad o municipio tiene derecho a gravar, y "el lugar en que el sujeto pasivo deba recibir notificaciones, requerimientos y demás

diligencias que conforme a la ley deba conocer" (GONZÁLEZ/TORRES, 2005:235).

En materia de procedimientos administrativos, tenemos un ejemplo de la aplicación del domicilio fiscal en el artículo 155 del Código fiscal local, en tanto que ahí el domicilio del deudor tributario determina en cuál oficina recaudadora de la Secretaría de Finanzas y Administración será radicado el procedimiento administrativo de ejecución, que será precisamente la exactora que corresponda al domicilio del deudor. Bastaría con advertir conforme a las reglas de distribución territorial de las oficinas recaudadoras que contempla el artículo 43 del Reglamento Interior de la citada dependencia gubernamental, que éstas ejercen sus atribuciones en el territorio del municipio en el que se ubiquen, con las salvedades que el propio dispositivo señala. De igual manera, en tratándose de los procedimientos de fiscalización que despliega la propia secretaría de Estado, el domicilio fiscal define la competencia de las Direcciones Regionales de Auditoría Fiscal, cuyas facultades se ejercen dentro de la circunscripción territorial que comprende los municipios indicados en el artículo 47 del Reglamento Interior invocado.

Las reglas para fijar el domicilio tributario previstas en el numeral que aquí se comenta encuentran también utilidad en la práctica de notificaciones personales conforme al artículo 113 del Código tributario estatal, dado que en éste se permite a la autoridad efectuarlas en el domicilio fiscal que se determine con base en dichas reglas, no obstante que el interesado haya señalado otro domicilio para efectos del registro estatal de contribuyentes. Lo que ahí se privilegia es la eficacia de las actuaciones administrativas, por sobre la voluntad de los contribuyentes. El mismo criterio de tutela de los actos de las autoridades fiscales se observa en el último párrafo del artículo en comento, en que el legislador autoriza la práctica de diligencias "en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes", cuando éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda en términos de las reglas que el propio precepto establece. En correspondencia a esta finalidad garantista y dada la trascendencia e implicaciones de la ubicación del domicilio tributario, la fracción VII del artículo 99 del Código fiscal local atribuye el rango de infracción sancionable con multa a la conducta consistente en señalar como domicilio fiscal para efectos del registro estatal de

contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al propio cuerpo legal.

Una última aplicación del domicilio fiscal la encontramos a propósito de la interposición del recurso de revisión previsto en el artículo 196 del Código tributario estatal, a cuyo efecto el escrito correspondiente deberá ser presentado ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, según lo previene el numeral 199 del propio ordenamiento.

Las normas adoptadas por el legislador en el numeral que se comenta para definir el domicilio tributario de los sujetos pasivos atienden a criterios objetivos de acuerdo a elementos materiales como son, para las personas físicas, el lugar en que habiten o en que habitualmente realicen actividades o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, y para las personas morales, el lugar en que esté ubicado el negocio o donde se encuentre establecida la administración del mismo.

Por su parte, es importante señalar que las normas que regulan la aplicación de los impuestos sobre nóminas y cedulares atienden a un criterio de imputación basado en el principio de territorialidad, lo que significa que para encontrarse obligado a su pago, no tiene relevancia el domicilio o residencia del contribuyente, es decir, si éste tiene su domicilio o es residente en el Estado, sino que lo importante es que los pagos y los ingresos que constituyen el objeto de dicho impuestos sean realizados o recibidos en territorio del Estado, tal como se desprende del criterio emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justiciad de la Nación en la tesis 1a. XXXI/2009.

El numeral 46 del Código tributario vigente reitera, casi en su mayoría, las reglas del domicilio fiscal que contenía el Código Fiscal para el Estado de 1979, a excepción del inciso c) de la fracción I, que fue adición del legislador para establecer como domicilio fiscal de las personas físicas que presten servicios profesionales, el local que utilicen como "base fija" para el desempeño de sus actividades, con lo cual se pretende regular a quien tributa el impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales, incorporando el concepto de base fija como criterio objetivo de imputación. Lo anterior además guarda congruencia y conexión con el artículo 13 de la Ley de Hacienda para el Estado, que también emplea el término de "base fija" para determinar el impuesto que corresponde al Estado. El concepto

de base fija fue utilizado por el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta para los mismos propósitos a que se ha hecho referencia. Hasta 2002, la Ley fiscal equiparaba el tratamiento del establecimiento permanente a las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Además, definía a la base fija como "cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes".

Como antecedente, hay que señalar que el concepto de base fija fue empleado varios años en el derecho tributario internacional como criterio de reparto de poder tributario entre los Estados, tratándose de las rentas obtenidas por la prestación de servicios independientes. Así, el artículo 14 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico regulaba la tributación de las rentas derivadas de servicios personales y actividades independientes, de manera diferenciada de la aplicable a las actividades de naturaleza comercial o empresarial que, con carácter general, tributan con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 del propio modelo. El concepto de base fija empleado en el artículo 14 pretendía delimitar en qué medida el Estado donde un residente del otro Estado contratante ejerciera alguna actividad independiente podría someterla a imposición, de forma análoga a la figura del establecimiento permanente aplicable a actividades empresariales. (CALDERÓN, 2004:790) En el año 2000 se suprimió el artículo 14 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en virtud de que no había diferencias entre el concepto de "establecimiento permanente" y el de "base fija", y si bien sus disposiciones eran similares, las de esta última generaron inseguridad jurídica en su aplicación y críticas por parte de la doctrina especializada. (CALDERÓN, 2004:277).

Por esa razón, y con la finalidad de adecuar la Ley del Impuesto sobre la Renta a los criterios internacionales en materia del tratamiento de los establecimientos permanentes, se eliminó el concepto de "base fija", y congruente con ello, se modificó el inciso b) de la fracción I del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación que contenía tal concepto. La misma propuesta de adecuación es susceptible para las leyes fiscales locales que

aún hacen referencia al concepto de "base fija", al objeto de homologar la terminología jurídica en aras de la sencillez y uniformidad de las normas.

BIBLIOGRAFÍA. CALDERÓN CARRERO, José Manuel (1997): *Comentarios al Artículo 5 MC OCDE* (2000) y *comentarios al artículo 14 MC OCDE*, en *Comentarios a los Convenios para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal concluidos* por España, Instituto de Estudios Económicos de Galicia Pedro Barrié de la Maza. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2008): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y TORRES ESPINOSA, Blanca (2005): Los sujetos pasivos sin personalidad. La capacidad de obrar, en *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México. Tesis 1a. XXXI/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, t. XXIX, marzo de 2009, p. 405.

Alejandro SANTIAGO RIVERA

CAPÍTULO TERCERO
DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES SOLIDARIOS

Artículo 47. Los contribuyentes y los responsables solidarios tendrán los derechos y las obligaciones señalados en este capítulo, sin perjuicio de las demás que se deriven de la legislación fiscal.

COMENTARIO

El capítulo tercero del título tercero del Código tributario local pretende ordenar en diversos dispositivos, aunque no de manera limitativa, el cúmulo de derechos y obligaciones tributarios de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

Lejos de ser un catálogo sistematizado de prerrogativas y deberes, se trata de un esfuerzo por agrupar lo más posible en una parte del cuerpo de leyes, aquellas normas destinadas a facilitar el conocimiento y ejercicio de los derechos a favor de los contribuyentes y responsables solidarios, así como la aplicación y sujeción de sus obligaciones tributarias.

Además de las prevenciones que en el capítulo se contienen, también habrá que acudir a otras disposiciones del propio código tributario que contemplan otros diversos derechos y obligaciones, así como a la legislación fiscal del

estado de Guanajuato que se integra además, conforme al artículo 2 del Código tributario local, por la Ley de Ingresos, la Ley de Hacienda, la Ley de Coordinación Fiscal, la Ley de Alcoholes, la Ley para el Ejercicio y Control de los Recursos Públicos para el Estado y los Municipios de Guanajuato, y las demás leyes que contengan normas de carácter fiscal, y se complementa con los reglamentos de las leyes fiscales, el Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración, los convenios de coordinación y colaboración administrativa y demás actos jurídicos que en materia fiscal expidan, otorguen o celebren las autoridades fiscales.

Un ejemplo de obligaciones previstas en otros ordenamientos lo encontramos en el artículo 7 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, que prevé obligaciones específicas para los contribuyentes del impuesto sobre nóminas, particularmente la señalada en la fracción IV acerca de la obligación de presentar ante las oficinas autorizadas la información sobre las personas a las que les hayan efectuado pagos por concepto de remuneraciones, en la forma oficial que dé a conocer la Secretaría de Finanzas y Administración.

En el contexto de la función didáctica del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias de 2006, conviene citar el artículo 64 que contiene una lista abierta de los derechos y garantías de los obligados tributarios, en los términos siguientes:

> "*Artículo 64. Derechos y garantías.*
>
> *Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros que establezcan las leyes, los siguientes:*
>
> *a) Derecho de repetición y devolución*
>
> *b) Derecho a la corrección de declaraciones.*
>
> *c) Derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver.*
>
> *d) Derecho a formular consultas.*
>
> *e) Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria.*

f) Derecho al carácter reservado de los datos, informes y antecedentes tributarios."

BIBLIOGRAFÍA. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (2005): *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México. FAYA VIESCA, Jacinto (2003): *Finanzas Públicas*, Porrúa, México. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2008): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México.

Alejandro SANTIAGO RIVERA

Artículo 48. Para el cumplimiento de sus obligaciones, los contribuyentes y responsables solidarios, tendrán derecho a recibir asistencia gratuita de las autoridades fiscales, quienes procurarán:

a) Explicar las disposiciones fiscales, utilizando un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

b) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

c) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.

d) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de asistencia al contribuyente, podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro estatal de contribuyentes.

No se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando derivado de lo señalado en el párrafo

que antecede, soliciten a los particulares los datos, informes y documentos necesarios para corregir o actualizar el registro estatal de contribuyentes.

COMENTARIO

En la primera parte del artículo 48 del Código tributario estatal se prevé a favor de los contribuyentes y responsables solidarios, el derecho a ser asistidos de manera gratuita por las autoridades fiscales, al objeto de dar cumplimiento con las obligaciones a que están compelidos.

En los incisos del primer párrafo del precepto se contienen una serie de acciones de la administración tributaria en las que podemos englobar este derecho de asistencia. Su fundamento lo podemos encontrar en el principio de certidumbre o certeza en materia tributaria, expuesto por Adam Smith en su obra "Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones".

El pensamiento del autor inglés ha influido decisivamente a los especialistas y a las legislaciones constitucionales de la mayoría de los países del mundo occidental (ARRIOJA, 1996:201), dada la universalidad y atemporalidad de su pensamiento, que en referencia al principio de certidumbre o certeza apunta: "El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona." (SMITH, 2006:736).

Del inciso a) del precepto en comento se puede advertir también, no con beneplácito, el hecho de que se acepta y reconoce, cuando menos implícitamente, la característica más perniciosa del derecho positivo, que es su dificultad o complejidad para ser asequible al común de las personas. Tan sólo en el ámbito tributario la consecuencia no es menor. Esta complejidad trae aparejadas condiciones de proclividad al incumplimiento impositivo, de suyo reprochable por ser contrario al interés general.

Los dos últimos párrafos del artículo en comento se articulan con una adición al artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2004, que ha dado la pauta para la implementación de un programa conjunto entre las

administraciones tributarias federal y estatales con el propósito de llevar a cabo un censo que propicie la actualización y el registro en los padrones de contribuyentes de ambos órdenes de gobierno.

A la par de las encomiendas que la ley establece a las autoridades fiscales a efecto de dar cumplimiento al derecho de asistencia e información, conviene señalar otras acciones materializadas por la administración tributaria estatal con miras a facilitar el cumplimiento espontáneo de los deberes tributarios, como son el establecimiento de canales de comunicación directos con los contribuyentes, sea de manera personal en los módulos de atención de las oficinas recaudadoras o mediante la asistencia vía telefónica, y la difusión de los trámites fiscales, así como el pago de contribuciones a través de la página electrónica de la Secretaría de Finanzas y Administración.

En el ámbito internacional han surgido propuestas al objeto de fortalecer las relaciones contribuyentes-administración en el marco de una asistencia oportuna que garantice la efectividad y el correcto ejercicio de los derechos tributarios, como es el caso del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias de 2006, que propone en su artículo 65 la posibilidad de constituir un Comité de Garantías del Contribuyente.

Este órgano deberá estar integrado en la administración, y del que formarían parte funcionarios, docentes, profesionales y representantes de la sociedad civil y cuya función primordial será "garantizar la oportuna atención, el respeto de los derechos de los contribuyentes… y la imparcialidad en la asistencia y actuaciones en el ejercicio de sus funciones legales por la Administración".

BIBLIOGRAFÍA. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo (1996): *Derecho Fiscal*, Themis, México. SMITH, Adam (2006): *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Fondo de Cultura Económica, México.

Alejandro SANTIAGO RIVERA

Artículo 49. Las autoridades fiscales sólo están obligadas a resolver las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular. En todos los casos deberá respetarse el derecho de petición.

COMENTARIO

Dada la complejidad que en ocasiones representa la aplicación del derecho tributario por parte de sus operadores principales, los sujetos pasivos, el legislador local ha provisto el derecho de acudir a las autoridades tributarias en busca de definición sobre la interpretación de las normas fiscales, a fin de dar certeza en los actos o actividades susceptibles de generar obligaciones y responsabilidades, o bien, obtener beneficios o derechos derivados de un pronunciamiento favorable de la autoridad.

En el Código Fiscal para el Estado de Guanajuato de 1979, se autorizaba expresamente a la autoridad a abstenerse de resolver consultas "relativas a la interpretación general, abstracta e impersonal de las normas". A partir del Código tributario vigente, el legislador suprimió tal supuesto, y aún más, adicionó un último enunciado para obligar a la autoridad a que en todos los casos se respete el derecho de petición consagrado por el artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, se ha señalado lo siguiente:

> *"el derecho de petición tiene un carácter residual, pues se utiliza siempre que el ordenamiento jurídico no prevea otra manera de dirigirse hacia una autoridad;... los particulares acuden ante las autoridades haciendo uso de los derechos o prerrogativas que les ofrece el ordenamiento; su actuación, por tanto, no se encuadra en el derecho de petición porque hay otras normas jurídicas que establecen el régimen jurídico particular de esos actos. Si ese régimen jurídico no regulara alguna forma de comunicación entre los particulares y las autoridades, entonces estaríamos en posibilidad de ejercer el derecho de petición." (CARBONELL, 2005:622).*

Derivado del derecho de petición contenido en el artículo 8º constitucional, el derecho en favor de los particulares que se reconoce en el numeral en comento, consiste en la obtención de una respuesta por parte de la autoridad ante un planteamiento de consulta específico sobre la aplicación de la norma tributaria a una situación en que se encuentre el consultante. El derecho de petición desde la perspectiva constitucional se traduce en dos obligaciones esenciales a cargo de la autoridad: "a) permitir a los ciudadanos dirigirse a ellos en demanda de lo que deseen expresar o solicitar, y b) responder a

dicha demanda por escrito, de forma congruente y en un plazo breve" (CARBONELL, 2005:623).

Las únicas condicionantes para el ejercicio de este derecho se establecen en el propio artículo 8º constitucional: la petición debe ser formulada por escrito, de manera pacífica y respetuosa. Además deberán observarse los requisitos normativos subconstitucionales que establecen los artículos 108 –en materia de representación legal de las personas físicas y morales– y 109 –en cuanto al contenido y anexos de las promociones–, ambos del Código tributario local.

La respuesta que recaiga a la petición deberá atender las exigencias de todo acto administrativo, conforme al numeral 110 del propio ordenamiento: a) constar por escrito, b) señalar la autoridad que lo emite, c) estar fundado y motivado, d) expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, e) ostentar la firma autógrafa de la autoridad competente, y f) señalar el nombre de la persona a la que vaya dirigido.

La consulta tributaria ha sido definida como "la petición que un sujeto plantea a la autoridad fiscal con la finalidad de que le confirme su parecer o exprese su opinión, respecto de una situación que tiene implicaciones fiscales para dicho sujeto". (ORTIZ, 2007:112) Por esta razón, también se utiliza el término "consulta de confirmación de criterio" para referirse a esta clase de instancias.

La situación real es aquella que tiene existencia verdadera y efectiva, presente, no futura ni probable; y que es concreta cuando tiene existencia en sí misma, en oposición a lo abstracto y general, gozando de cualidades y particularidades propias, con afectación individualizada (ORTIZ, 2007:113).

Cabe aquí recordar que en caso de plantearse una consulta sin estas características, por ejemplo, referida a situaciones futuras, no podrá dejarse de contestar, en respeto al derecho de petición de los gobernados consagrado en el artículo 8º constitucional como una garantía individual, pero en cambio la autoridad no estaría obligada a pronunciarse sobre el fondo de la consulta, al no tratarse de una situación real y concreta.

El derecho de petición no abarca tampoco la exigencia de resolver en determinado sentido, es decir, su ejercicio no constriñe a la autoridad ante

quien se formuló, a que provea necesariamente de conformidad lo solicitado por el consultante, sino que está en libertad de resolver de conformidad con los ordenamientos legales que resulten aplicables al caso.

De acuerdo a la redacción del precepto legal en comento, se advierte que al resolver favorablemente la consulta "se derivan derechos para el particular", es decir, a contrario sensu, de una resolución desfavorable se generarán obligaciones para el interesado. Por esta razón, las respuestas emitidas por la autoridad en sentido contrario a los intereses de los promoventes, podrán ser impugnadas a través del recurso de revisión o del proceso ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado.

En una tendencia distinta, el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación fue modificado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006, para establecer que las respuestas recaídas a las consultas fiscales realizadas a la autoridad no son obligatorias para los particulares, por lo cual éstos sólo pueden impugnar las resoluciones definitivas en las que la autoridad aplique los criterios contenidos en tales respuestas.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado en la tesis 2a./J. 112/2009 que "la resolución a las controversias donde se combatía la respuesta recaída a una consulta fiscal en ocasiones se limitaba al contenido de ésta, y no a una apreciación de los hechos, documentos, contabilidad y demás elementos que conforman la realidad económica y jurídica del contribuyente", ante lo cual, el legislador federal "pretendió dar a éste una mayor seguridad jurídica, modificando los efectos de las respuestas a las consultas fiscales" al establecer que ya no serían obligatorias para los particulares.

De esta manera, la Sala referida concluye que la respuesta a las consultas fiscales no puede considerarse como una resolución definitiva "al no obligar al particular ni determinar a su cargo una situación fiscal", atento al principio de autodeterminación de los tributos, pues la esfera jurídica del contribuyente "se afectará hasta que la autoridad ejerza sus facultades de fiscalización y establezca su situación fiscal".

BIBLIOGRAFÍA. CARBONELL, Miguel (2005): *Los Derechos Fundamentales en México,* Porrúa, México. ORTIZ GÓMEZ, Gabriel (2007): *Diccionario de Derecho*

Fiscal y Financiero, Porrúa, México. Tesis 2a./J. 112/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XXX, septiembre de 2009, p. 473).

Alejandro SANTIAGO RIVERA

Artículo 50. Las instancias o peticiones que formulen los interesados a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo no mayor de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, éste contará con un término de diez días para cumplir dicho requerimiento. En este caso, el plazo para que las autoridades fiscales resuelvan, comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

COMENTARIO

El legislador ha establecido en el numeral en comento un plazo no mayor a tres meses como límite para que la autoridad emita y notifique su resolución a cualquier clase de instancia o petición. Dicho plazo contará a partir de la presentación de la promoción inicial o del escrito con el cual se atienda el requerimiento de información adicional formulado por la autoridad.

Las consecuencias del no acatamiento de la obligación de la autoridad, traerán consigo la posibilidad u opción del particular de "considerar" que la autoridad resolvió negativamente su solicitud. Aparece así lo que en la doctrina se ha denominado negativa ficta, mediante la cual "el legislador establece que si la autoridad no contesta a la petición en el plazo señalado se debe entender que sí contestó pero en sentido negativo, es decir, negando lo que pedía el particular" (CARBONELL, 2005:629).

Pareciera, prima facie, que lo que se construye es una ficción jurídica mediante la cual deja de cumplirse la obligación de la autoridad. Sin embargo, no se puede considerar que ante el llamado "silencio de la autoridad" se excluya la obligación de ésta de resolver lo que ante ella se ha

planteado, sino que la negativa ficta debe entenderse como una figura que opera a favor del particular, quien puede hacerla valer si así le conviene, mediante la interposición del recurso administrativo o del juicio contencioso. Asimismo, el particular tiene a su alcance la opción de interponer un juicio de amparo por violación al derecho de petición consagrado en el artículo 8º de la Constitución Federal, tal como se refiere en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 136/99 que a continuación se transcribe:

> *"PETICIÓN, DERECHO DE. NO DEBE SOBRESEERSE EN EL JUICIO CON BASE EN QUE EL SILENCIO DE LA AUTORIDAD CONSTITUYE UNA NEGATIVA FICTA. Cuando se reclama en amparo la violación al derecho de petición consagrado en el artículo 8o. constitucional, no es procedente sobreseer en el juicio con base en que el silencio de la autoridad constituyó una negativa ficta, por las razones siguientes: 1) porque la aludida garantía constitucional no puede quedar suspendida por la creación o existencia de figuras jurídicas (como la negativa ficta) que la hagan nugatoria, pues ello equivaldría a limitarla, restringirla o disminuirla y a condicionar su vigencia a lo que dispongan las leyes secundarias; 2) porque la negativa ficta es una institución que, por sus características peculiares, es optativa para los particulares, la cual, por surgir debido al transcurso del tiempo, sin respuesta específica y por escrito de la autoridad a la que se planteó la solicitud, no puede satisfacer el objeto primordial que se persigue con la garantía que tutela el artículo 8o. constitucional; y 3) porque el Juez de amparo no puede prejuzgar sobre cuál es el medio de defensa con que debe ser impugnado el silencio de la autoridad, cuando precisamente se le está pidiendo que obligue a esa autoridad a dar una respuesta, como lo exige el artículo constitucional invocado. Lo anterior, sin perjuicio de que cuando el particular optó por impugnar la resolución ficta, ya no puede, válidamente, exigir contestación expresa, pues en tal supuesto clausuró su derecho de petición."*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha provisto, como parte de la doctrina jurisprudencial de ineludible miramiento, los elementos generales que inciden en la configuración y consecuencias de la negativa ficta, a través de la tesis 2a./J. 164/2006 que se cita a continuación:

"NEGATIVA FICTA. LA DEMANDA DE NULIDAD EN SU CONTRA PUEDE PRESENTARSE EN CUALQUIER TIEMPO POSTERIOR A SU CONFIGURACIÓN, MIENTRAS NO SE NOTIFIQUE AL ADMINISTRADO LA RESOLUCIÓN EXPRESA (LEY DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA PARA EL ESTADO DE NUEVO LEÓN). Del artículo 46 de la ley mencionada se advierte que en el caso de la negativa ficta, el legislador sólo dispuso los derechos del administrado para demandar la nulidad de la denegada presunción al transcurrir cuarenta y cinco días después de presentada la petición, y de ampliar su demanda al contestar la autoridad administrativa; sin embargo, nada previno en dicho precepto ni en alguna otra disposición, respecto al plazo para impugnar la resolución negativa ficta una vez vencido el citado lapso. En tales condiciones, deben prevalecer en el caso los principios y los efectos que diversas legislaciones y la doctrina han precisado para que se materialice o configure la institución de mérito, a saber: 1) La existencia de una petición de los particulares a la Administración Pública; 2) La inactividad de la Administración; 3) El transcurso del plazo previsto en la ley de la materia; 4) La presunción de una resolución denegatoria; 5) La posibilidad de deducir el recurso o la pretensión procesal frente a la denegación presunta o negativa ficta; 6) La no exclusión del deber de resolver por parte de la Administración; y, 7) El derecho del peticionario de impugnar la resolución negativa ficta en cualquier tiempo posterior al vencimiento del plazo dispuesto en la ley para su configuración, mientras no se dicte el acto expreso, o bien esperar a que éste se dicte y se le notifique en términos de ley."

Frente al silencio administrativo, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias de 2006, propone en sus artículos 66 y 87, además de la negativa ficta, un medio para que los interesados reclamen la omisión o retardo de la autoridad competente para resolver. Se trata de un recurso de queja (artículo 66) ante el superior jerárquico inmediato, quien tendría obligación de evaluar y sancionar el irregular cumplimiento de las obligaciones de los agentes intervinientes y autorizándolo a subrogarse en la resolución de la petición, de acuerdo a lo siguiente: "3. El superior inmediato deberá considerar la omisión o retardo en resolver del funcionario competente a los efectos de su evaluación y aplicación de las medidas disciplinarias que correspondieren, quedando

habilitado para subrogarse en la resolución de la petición, que deberá ser resuelta en el plazo de .....días."

BIBLIOGRAFÍA. CARBONELL, Miguel (2005): *Los Derechos Fundamentales en México*, Porrúa, México. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2008): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. Tesis 2a./J. 136/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. X, diciembre de 1999, p. 245. Tesis 2a./J. 164/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XXIV, diciembre de 2006, p. 204.

Alejandro SANTIAGO RIVERA

Artículo 51. En caso de que hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos 42 y 82 de este Código, relativos a la prescripción de los créditos fiscales, así como a la extinción de las facultades de las autoridades para determinar o liquidar dichos créditos e imponer sanciones, los contribuyentes podrán solicitar de la autoridad competente, la emisión de la declaratoria correspondiente.

COMENTARIO

El legislador establece, en el artículo que se trata, el derecho que tienen los contribuyentes de solicitar a la autoridad la declaración de extinción de sus facultades para cobrar un crédito fiscal o para determinarlo en cantidad líquida, figuras jurídicas que son conocidas, la primera de ellas, como prescripción y la segunda como caducidad, mismas que están reguladas en los ordinales 42 y 82 del Código Fiscal para esta Entidad, respectivamente.

La prescripción es definida como "la liberación del cumplimiento de una obligación económica incorporada en un crédito fiscal por el simple transcurso del tiempo" (FERNÁNDEZ, 2000:296). Por su parte, la caducidad fiscal es definida como "la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, e imponer las sanciones por infracciones a dichas disposiciones, en razón de su no ejercicio en el plazo que la ley concede para tal efecto" (RÍOS, 2007:67).

El derecho para solicitar la declaración de extinción de las facultades de la autoridad hacendaria, por disposición expresa de la norma, puede ser ejercido únicamente por los contribuyentes, quienes en virtud de la emisión

de tal declaración pueden librarse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuando la administración tributaria haya omitido ejercer sus atribuciones dentro de los plazos legales establecidos para ello, que en términos generales son de cinco años en caso de prescripción y según el caso, de cinco o diez años tratándose de caducidad.

En virtud del derecho de solicitud de extinción de facultades concedido a los contribuyentes, éstos ya no tienen que esperar a que la autoridad fiscal les determine un crédito o gestione su cobro, sino que pueden solicitar se declare la caducidad de las facultades de comprobación en relación con sus obligaciones fiscales, o bien, la prescripción de un crédito determinado a su cargo, con la única condición de que haya transcurrido el término que establece la ley para tales efectos.

Así, la prescripción y la caducidad pueden hacerse valer en "vía de acción" por los contribuyentes antes de que se ejerzan las facultades fiscales, ello ante la Secretaría de Finanzas y Administración, a través de la Procuraduría Fiscal del Estado, la cual debe dictar resolución a la solicitud en un plazo no mayor de tres meses, y ante la falta de tal resolución, se entenderá que se resolvió en sentido negativo a los intereses del contribuyente, quien en contra de dicha negativa podrá acudir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado.

No obstante que el precepto legal comentado otorga un derecho exclusivo a los contribuyentes, se estima que tal derecho también puede ser ejercido por los responsables solidarios, puesto que el artículo 42, último párrafo, del Código en comento, señala que los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los adeudos fiscales, sin hacer ninguna distinción entre contribuyentes o responsables solidarios, considerar lo contrario, produciría un estado de incertidumbre jurídica respecto del momento en que la autoridad fiscal puede ejercer su facultad de cobro en aquellos casos en que el crédito fiscal esté a cargo solamente de un responsable solidario, situación que evidentemente va en contra de la esencia de los artículos que establecen plazos precisos a la autoridad para poder legalmente realizar sus actuaciones.

BIBLIOGRAFÍA. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto (2000): *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, Sicco, México. RÍOS GRANADOS, Gabriela (2007): *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, Porrúa, México.

David ENRÍQUEZ MALDONADO

Artículo 52. En contra de las resoluciones que determinen o liquiden un crédito fiscal prescrito o en las que se hayan extinguido las facultades de las autoridades fiscales para tales efectos, los particulares podrán interponer el recurso establecido en el capítulo V del título sexto de este Código.

COMENTARIO

En la conformación del Estado de Derecho Mexicano, el legislador estableció a efecto de restituir la legalidad del acto o resolución administrativa, niveles de defensa a través de diversos medios impugnativos. Con amplia visión y reflexión se instrumentan los medios de autocomposición o recursos, a los que puede acceder el justiciable, sin tecnicismos ni mayores requisitos, en la medida que el ejercicio reflexivo es a cargo de la propia autoridad administrativa.

Así es, "los sistemas jurídicos de los países, como México, organizados política y jurídicamente bajo el arquetipo del Estado de Derecho prevén instrumentos diversos en total disponibilidad del administrado mediante los cuales es posible conseguir que un determinado acto administrativo sea retirado de la vida jurídica o bien modificado, en atención al incumplimiento de determinadas exigencias que sobre el mismo plantea el ordenamiento jurídico" (JIMÉNEZ, 2000:421).

En el caso de nuestra legislación fiscal, el legislador local previó la forma en que los actos dictados en contravención a las disposiciones fiscales que regulan las figuras jurídicas de la prescripción de créditos fiscales y caducidad de facultades, pudieran dejarse sin efecto legal alguno por parte de la misma autoridad administrativa, a través de la resolución que se emita a un recurso administrativo de revisión.

En efecto, del precepto legal en comento se desprende la posibilidad legal que tienen los particulares de hacer valer "vía excepción" la prescripción de un crédito fiscal o bien, la caducidad de las facultades de comprobación

de la autoridad hacendaria, mediante la interposición del recurso administrativo referido en el párrafo precedente.

Los contribuyentes como los responsables solidarios, pueden promover dicho medio de defensa en contra de actos dictados en contravención a las disposiciones fiscales que regulan las figuras jurídicas de la prescripción de créditos fiscales y caducidad de facultades, con la única condición de que se encuentren legitimados para hacerlo, por lo que al interponer el recurso administrativo deberán acreditar que el acto o resolución que recurren, afecta su esfera jurídica, ya sea porque se determinó, en base a una facultad ejercida extemporáneamente, un crédito fiscal a su cargo o por el cobro de un adeudo tributario después de más de cinco años.

Aunado a lo anterior, es importante señalar que la prescripción de un crédito fiscal, así como la caducidad de las facultades de la autoridad hacendaria para determinarlo, también pueden hacer valer vía excepción, a través de la interposición de un proceso contencioso estatal, ya que el recurso administrativo tiene el carácter de ser potestativo, es decir, que el particular puede decidir si acude a solicitar justicia ante la propia autoridad administrativa o bien, ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado.

Así es, en el caso de que la autoridad fiscal haya gestionado el cobro de un crédito fiscal prescrito o bien, lo haya determinado o liquidado no teniendo la facultad de hacerlo, en razón de que se hayan extinguido sus atribuciones por caducidad, los particulares pueden argumentar la prescripción del crédito fiscal o la caducidad de las facultades de comprobación de la referida autoridad, en vía de excepción, a través del recurso de revisión o del procedimiento de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Adminitrativo del Estado.

Así pues, si bien es cierto que desde el punto de vista estrictamente procesal, tanto la prescripción como la caducidad pueden intentarse en la vía de acción o de excepción con arreglo a lo dispuesto por los artículos 51 y 52 del Código Fiscal en comento, lo cierto es que en ambos casos, es irrelevante la denominación que se empleen para calificarlas, pues tanto la acción como la excepción proceden, aun cuando no se les designe de la manera en que lo hizo el legislador, siempre y cuando al intentarse se expresen los hechos en

que se apoyan, la pretensión que se reclama y la causa a pedir o título en que se funda.

BIBLIOGRAFÍA. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2000): *Lecciones de Derecho Tributario*, ECAFSA, México.

David ENRÍQUEZ MALDONADO

Artículo 53. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Finanzas y Administración al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

COMENTARIO

El precepto legal a comentar, en su primera parte prevé la posibilidad legal de que puedan modificados por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, las resoluciones favorables a un particular, mediante juicio iniciado por la autoridad fiscal, mismo que comúnmente es conocido como juicio de lesividad; en tanto que la segunda parte del ordinal en cuestión, establece la facultad discrecional que tiene la autoridad hacendaria para modificar o revocar, las resoluciones no favorables a un particular, mediante la llamada reconsideración administrativa.

Precisado lo anterior y para mejor comprensión, se estima necesario realizar el comentario de la norma, en los términos siguientes:

I.- Juicio de Lesividad

El juicio de lesividad es definido como "el proceso intentado por una autoridad administrativa dentro del proceso contencioso administrativo, con el propósito de anular una resolución favorable a un gobernado, que fue emitida de manera ilegal" (ESQUIVEL, 2002:67).

Una resolución dictada por alguna autoridad fiscal que otorga un derecho o beneficio al contribuyente, no es susceptible de ser modificada por la propia autoridad en sede administrativa, bajo el principio básico de seguridad jurídica, que de no concebirse el mismo, el gobernado se sujetaría al capricho de la autoridad.

No obstante lo anterior, si el derecho o beneficio se obtuvo a través de una resolución dictada en contra de las disposiciones legales, la autoridad fiscal puede promover el juicio de lesividad a fin de modificar una resolución de carácter individual favorable a un particular, entendiendo por ésta a la declaración unilateral y concreta de la voluntad del órgano ejecutivo que crea, reconoce o produce efectos jurídicos directos a una o varias personas en específico, al estar investida de las características de eficacia, ejecutividad y exigibilidad, que obligan a la autoridad a partir de que se emita o, en su caso, desde la fecha señalada para su vigencia, a observar respecto de determinadas personas un beneficio.

Así pues, cuando la autoridad hacendaria se percata de que una resolución fiscal dictada en favor de un contribuyente es, a su parecer, indebida y lesiva para el fisco, no puede revocarla válidamente por sí y ante sí, ni tampoco puede hacer gestión directa ante el particular para exigirle el reembolso que resulte, sino que para ello debe promover el juicio contencioso administrativo de anulación o lesividad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Ello, pues la certeza jurídica de una determinación firme que ha creado una situación concreta favorable a un particular, no debe ser revocada o desconocida unilateralmente por las autoridades fiscales, aun cuando se hubiere dictado contrariando las disposiciones legales aplicables al caso.

Finalmente, no resta más que indicar que la autoridad fiscal tiene la oportunidad de interponer el juicio de lesividad, en términos generales, dentro del año siguiente a la fecha en que se haya emitido el acto o resolución que se pretende controvertir, según lo dispone el artículo 263, fracción II, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato.

II.- Reconsideración administrativa

Diversa hipótesis prevé el artículo en cuestión, respecto de la revisión o reconsideración administrativa que es definida como "el medio de corrección extraordinario establecido a favor de los particulares, que permite corregir los errores legales en que las autoridades fiscales pueden llegar a incurrir ocasionando graves perjuicios al contribuyente que no se defendió en tiempo contra ellos" (FERNÁNDEZ, 2000:127).

La norma en comento, prevé la facultad discrecional de la autoridad fiscal para analizar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular, con el objeto de modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, cuando se acredite que tales resoluciones no se emitieron conforme a derecho, siempre que los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa en su contra, hubieren transcurrido los plazos para presentarlos y no hubiere prescrito el crédito fiscal determinado en la resolución que se revisa.

La atribución conferida a las autoridades hacendarias en el dispositivo legal, no constituye una instancia, sino un mecanismo extraordinario de autocontrol de la legalidad de las resoluciones administrativas no favorables a un particular, tal y como lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación, en tesis emitida respecto del tópico que nos ocupa (tesis 2a./J. 61/2006).

En efecto, la llamada reconsideración administrativa constituye un mecanismo extraordinario, en beneficio de aquellos particulares que obtuvieron una resolución administrativa desfavorable, pero notoriamente ilegal, que por algún motivo omitieron controvertir, toda vez que la disposición en comento evita que las resoluciones que hubieran sido emitidas en contravención a las leyes aplicables causen una afectación a quienes van dirigidas, esto es, se trata de un mecanismo que vela por la legalidad de

las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal y en consecuencia, impide la afectación al particular.

En este orden de ideas, debe señalarse que la revisión administrativa contemplada por el ordinal 53, párrafo segundo, del Código Tributario del Estado de Guanajuato, se encuentra condicionada a que se actualicen todos y cada uno de los supuestos de procedibilidad que se desprenden del referido precepto legal, mismos que se enuncian a continuación:

i) Solamente es procedente respecto de resoluciones administrativas de carácter individual:

a) Que no sean favorables a un particular, y

b) Que se hayan emitido por unidades subordinadas jerárquicamente a la autoridad revisora.

ii) Que el contribuyente al cual se emitió la resolución materia de la revisión administrativa, no hubiera interpuesto medio de defensa alguno en contra de dicha resolución;

iii) Que hayan transcurrido los plazos para presentar los medios de impugnación en contra de la resolución materia de la revisión administrativa, y

iv) Que no haya prescrito el crédito fiscal determinado mediante la resolución materia de la revisión administrativa.

BIBLIOGRAFÍA. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A. (2002): *El Juicio de Lesividad*, Porrúa, México. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto (2000): *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, Sicco, México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, XXIII, mayo de 2006.

David ENRÍQUEZ MALDONADO

Artículo 54. Los contribuyentes deberán inscribirse en el registro estatal de contribuyentes a través de las oficinas recaudadoras, utilizando en su caso, las formas autorizadas, debiendo manifestar la información relacionada con su identidad, domicilio y en general, sobre su situación

fiscal, en los plazos que las leyes establezcan. Igual obligación tendrán los retenedores, aun cuando no causen directamente algún impuesto estatal.

La solicitud de inscripción deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se inicien actividades de las que derive el cumplimiento de obligaciones fiscales.

La Secretaría de Finanzas y Administración llevará el registro estatal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, o bien podrá considerar la clave del registro federal de contribuyentes, la cual deberá citarse en todo documento que se presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Finanzas y Administración sea parte.

Los contribuyentes y los retenedores a que se refiere el presente artículo, deberán presentar aviso a la oficina autorizada, cuando ocurra alguno de los siguientes supuestos, dentro de los plazos que se señalan:

I. Cambio de domicilio, dentro del mes siguiente al día en que éste ocurra. Se considera que hay cambio de domicilio fiscal, cuando el contribuyente lo establezca en lugar distinto al que se tiene manifestado;

II. Cambio de razón o denominación social, al que acompañarán copia de la escritura correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que se realice el cambio correspondiente;

III. Aumento o disminución de obligaciones fiscales, dentro del mes siguiente al día en que se actualizó la situación jurídica o de hecho que dio origen a la modificación correspondiente, conforme a lo siguiente:

a) De aumento, cuando se esté obligado a presentar declaraciones periódicas distintas de las que se venían presentando, y

b) De disminución, cuando se deje de estar sujeto a cumplir con alguna o algunas obligaciones periódicas y se deba seguir presentando declaración por otros conceptos;

IV. Suspensión, cuando el contribuyente interrumpa las actividades por las cuales esté obligado a presentar declaraciones o pagos periódicos, siempre y cuando no deba cumplir con otras obligaciones fiscales de pago, por sí mismo o por cuenta de terceros;

V. Reanudación, cuando se esté nuevamente obligado a presentar alguna de las declaraciones periódicas, debiendo hacerlo conjuntamente con la primera de éstas;

VI. Traspaso de la negociación, liquidación o suspensión definitiva de actividades, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se actualice la situación jurídica o de hecho, y

VII. Cualquier otro que se traduzca en alguna modificación de los datos que se encuentren registrados en la Secretaría de Finanzas y Administración, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se actualice la situación jurídica o de hecho.

Los contribuyentes y retenedores a que se refiere este artículo, estarán obligados a tener a disposición de las autoridades fiscales, en su domicilio, los libros, registros y documentos relativos a su negociación.

Los retenedores de impuesto, deberán exigir a las personas a quienes deban retener cualquier prestación, que comprueben estar inscritos en el registro y de no estarlo, los retenedores darán aviso de esta situación a la oficina autorizada, dentro de los quince días siguientes a aquél en que tengan conocimiento.

COMENTARIO

La legislación tributaria estatal establece la obligación que tienen las personas físicas o morales en su carácter de contribuyentes (sujetos pasivos de una contribución estatal) o retenedores (sujetos pasivos por una deuda tributaria ajena), de inscribirse en el registro estatal de contribuyentes, mismo que es a cargo de la Secretaría de Finanzas y Administración.

Tal inscripción debe realizarse mediante las formas autorizadas para ello, mismas que deben ser puestas a disposición de la generalidad a fin de que

se pueda cumplir con tal obligación; por ende, no debe tener ningún efecto la inscripción que se realiza de manera diversa a la indicada.

Las oficinas recaudadoras del Estado son, en términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración, las unidades administrativas competentes para realizar los trámites de inscripción, delimitándose su competencia para hacerlo según el domicilio fiscal de la persona que se vaya a registrar, atendiendo para ello a la competencia territorial que de tales oficinas establece el mencionado reglamento interior, ello dentro del mes siguiente al día en que se inicien actividades, entendiéndose que dicho mes comprende desde el día que se inician las actividades hasta el mismo día del mes siguiente, en términos del artículo 9 del Código Fiscal Estatal.

La autoridad fiscal, con el objeto de simplificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes respecto de su registro, mediante disposiciones de carácter general (Resolución Miscelánea Fiscal para el Estado de Guanajuato), permite que los contribuyentes puedan efectuar su inscripción a través de internet.

Es importante destacar que el registro estatal de contribuyentes se basa en los datos que las personas proporcionan a la mencionada dependencia a través de los formatos autorizados o por internet, tales como los relativos a su identidad, domicilio y en general, información respecto a su situación fiscal, mismos que sirven a la autoridad fiscal para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como para efectos de la determinación de la competencia de sus unidades administrativas.

Ahora bien, con motivo de la inscripción al citado registro, la Secretaría de Finanzas y Administración asigna la clave que corresponda a cada contribuyente, que en términos de lo dispuesto por las reglas misceláneas, será la misma del Registro Federal de Contribuyentes, identificándose así mediante letras y números a los contribuyentes, quienes deben citar tal clave en todo documento que se presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la aludida Secretaría sea parte.

En esta línea de ideas, debe indicarse que los contribuyentes y retenedores deben dar aviso al multicitado registro del cambio de su domicilio fiscal,

cambio de razón o denominación (situación que produce efectos en relación con la clave de registro, tratándose de personas morales), aumento o disminución de obligaciones fiscales, suspensión, reanudación, traspaso de la negociación, liquidación, suspensión definitiva, o cualquier otro que se traduzca en alguna modificación a los datos contenidos en el registro estatal en cuestión, debiéndose anexar al aviso la documentación que se indica para cada caso en particular.

El contribuyente o retenedor que haya dado un aviso al registro estatal de contribuyentes que no corresponda a la realidad, en caso de ser descubierto por la autoridad fiscal, puede ser sancionado por el incumplimiento de las disposiciones tributarias que inobservó bajo el amparo del referido aviso, pues los efectos legales de los comunicados en cuestión, no liberan a los contribuyentes o retenedores del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuando tales avisos no coinciden con la situación real y fiscal de quien los presenta.

Por otra parte, también debe señalarse la obligación por parte de los contribuyentes y retenedores de tener en su domicilio (mismo que debe estar declarado en el registro estatal de contribuyentes como el fiscal) los libros, registros y documentación relativos a su negociación, a disposición de la autoridad fiscal, situación que permite a ésta en el eventual caso de llevar a cabo el ejercicio de sus facultades de comprobación, revisar la referida documentación a efecto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Finalmente, el precepto legal en cuestión prevé la obligación que tiene todo retenedor en el sentido de exigir a las personas a las cuales les retengan cualquier prestación, que comprueben estar inscritas en el mencionado registro y de no encontrarse registradas, dar el aviso a la oficina autorizada.

BIBLIOGRAFÍA. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2000): *Lecciones de Derecho Tributario*, ECAFSA, México. Resolución Miscelánea Fiscal para el Estado de Guanajuato, publicada en el *Periódico Oficial del Gobierno del Estado* el 28 de diciembre de 2009.

David ENRÍQUEZ MALDONADO

Artículo 55. Los contribuyentes deberán llevar los libros, registros y documentación que establezcan las leyes fiscales del estado, de conformidad con las siguientes reglas:

I. Llevar la contabilidad de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, realizando los registros correspondientes, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se realicen las operaciones que los originen, sin incurrir en alteraciones, borraduras o enmendaduras.

Cuando al inicio de una visita domiciliaria los contribuyentes hubieran omitido asentar registros en su contabilidad dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, dichos registros sólo podrán efectuarse después de que la omisión correspondiente haya sido asentada en acta parcial; esta obligación subsiste inclusive cuando las autoridades hubieran designado un depositario distinto del contribuyente, siempre que la contabilidad permanezca en alguno de sus establecimientos. El contribuyente deberá seguir llevando su contabilidad independientemente de lo dispuesto en este párrafo, y

II. Deberán conservar la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales en el domicilio del sujeto durante un plazo mínimo de cinco años. En caso de clausura o liquidación, el plazo se contará a partir de la fecha de las mismas, debiendo señalarse en el aviso respectivo el domicilio en que estarán a disposición de las autoridades fiscales, tales libros y documentos**.**

COMENTARIO

Con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, así como facilitar la revisión de su situación fiscal a través del ejercicio de las facultades de comprobación, se les constriñe a los contribuyentes a llevar los libros, registros y documentación que establezcan las leyes fiscales, es decir, la obligación legal de llevar contabilidad y lo relativo a su conservación.

Ahora bien, el término contabilidad es definido como "el conjunto de sistemas y métodos que los contribuyentes están obligados a utilizar para la clasificación, ordenación y registro de los actos o actividades que producen movimientos o modificaciones en su patrimonio y que son

tomados en cuenta por las leyes fiscales para el pago de impuestos" (RÍOS, 2007:117).

Así pues, los contribuyentes deben llevar a través de los sistemas que estimen convenientes (puesto que no se establece un sistema o método obligatorio), los registros de los actos o actividades que tengan implicaciones en su situación fiscal, debiendo realizar los registros correspondientes, dentro del plazo que dispone el ordinal en comento, observando los principios de contabilidad generalmente aceptados, es decir, "los conceptos básicos que se refieren al registro de ingresos, gastos, costos, activos y pasivos, revelaciones de información y la elaboración de estados financieros" (CARRASCO, 2002: 129). Al respecto, cabe precisar que los principios referidos han evolucionado actualmente a las normas de información financiera (NIF´s).

Los libros que ha de llevar el contribuyente en mucho dependen de las actividades que realice y por las cuales esté obligado al pago de alguna contribución; sin embargo, se estima necesario que dentro de la contabilidad de los contribuyentes se encuentren los libros sociales, de mayor y de diario, entre algunos otros que apoyen a los contribuyentes para llevar un control preciso respecto del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Así mismo, los registros contables no deben estar alterados, borrados o enmendados, situación que a mi consideración, únicamente tiene por objeto que la contabilidad no pueda ser modificada constantemente por el contribuyente, otorgándosele así a los mencionados registros un carácter de "definitivos", que permite a la autoridad fiscalizadora por lo menos tener un indicio de certeza en el sentido de que la contabilidad de los contribuyentes realmente corresponde a su situación.

Por otra parte, debe indicarse que solamente la instauración de una visita domiciliaria y la falta de consignación en actas parciales de la omisión de realizar el registro contable, impide legalmente que los contribuyentes puedan realizar anotaciones en su contabilidad.

Respecto de la obligación que tienen los contribuyentes de conservar la documentación comprobatoria de los asientos contables y de haber cumplido con las obligaciones fiscales (declaraciones, avisos, entre otros documentos) en su domicilio, durante un plazo mínimo de cinco años, indica

a partir de cuándo debe computarse tal plazo, por lo que los contribuyentes deberán atender al tiempo en que caducan las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, para iniciar a computar el plazo durante el cual deberán conservar su contabilidad y en el caso de ser sujetos a una verificación por parte de la autoridad hacendaria, tengan a disposición de ésta la documentación contable que acredite el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2002): *Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales*, Iure editores, México. RÍOS GRANADOS, Gabriela (2007): *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, Porrúa, México.

David ENRÍQUEZ MALDONADO

Artículo 56. Las oficinas autorizadas recibirán las declaraciones, solicitudes, avisos y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones y devolverán copia sellada a quien los presente. Únicamente se podrá rechazar la presentación cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de registro estatal de contribuyentes, su domicilio fiscal o no aparezcan firmados por el contribuyente o su representante legal debidamente acreditado, no se acompañen los anexos o tratándose de declaraciones, o éstas contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

Las personas obligadas a presentar solicitud de inscripción o avisos en los términos de las disposiciones fiscales, podrán presentar su solicitud o avisos complementarios, completando o sustituyendo los datos de la solicitud o aviso original, siempre que los mismos se presenten dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales.

La Secretaría de Finanzas y Administración, mediante disposiciones de carácter general, podrá facilitar la recepción de pagos de las contribuciones.

COMENTARIO

En concordancia con lo relativo a la unidad administrativa encargada de realizar el trámite de inscripción al registro estatal de contribuyentes, de

conformidad con el Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración y según el domicilio fiscal de los contribuyentes, las oficinas recaudadoras del Estado son las unidades administrativas obligadas a recibir las declaraciones, solicitudes, avisos y demás documentos en la forma en que son presentados, devolviendo copia de su acuse respectivo.

A través de tales documentos, los contribuyentes e incluso los responsables solidarios presentan sus avisos al Registro Estatal de Contribuyes, así como declaran su situación fiscal ante el fisco local, constituyendo el acuse de dichos documentos el comprobante del cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de presentación de declaraciones, solicitudes y avisos.

Únicamente las oficinas recaudadoras tienen la posibilidad de rechazar los documentos que enuncia el primer párrafo de la norma que se comenta, cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente (pues se desconoce a quien pertenece tal documento y por ende, su presentación no tendría ningún efecto legal), la clave de registro estatal de contribuyentes (requisito que exige el ordinal 54, párrafo tercero, del Código en comento), su domicilio fiscal (para efectos del debido control del registro estatal de contribuyentes) o no aparezcan firmados por el contribuyente o su representante legal debidamente acreditado (para tener la certeza que fue voluntad del contribuyente la presentación del documento), no se acompañen los anexos (para tener certidumbre respecto del aviso o solicitud presentados) y en el caso de declaraciones, cuando éstas contengan errores aritméticos.

Los contribuyentes tienen el derecho de presentar "correcciones" a la información que hayan proporcionado a la autoridad fiscal para efectos del registro estatal de contribuyentes, previendo la posibilidad de presentar complementos a sus solicitudes de inscripción y avisos al referido registro, siempre que se haga dentro del plazo legal, con el ánimo de contar con la información correcta y evitar la imposición de sanciones a los contribuyentes.

La Secretaría de Finanzas y Administración puede mediante reglas de carácter general, facilitar el cumplimiento de las obligaciones que tienen los contribuyentes y retenedores, respecto del pago y entero de las contribuciones estatales.

Dichas reglas son emitidas por el titular de la dependencia citada y son publicadas anualmente en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado anualmente, con el objeto de simplificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales estatales, facilitar la recaudación de los ingresos y hacer más efectivos y prácticos los sistemas de control fiscal.

BIBLIOGRAFÍA. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto (2000): *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, Sicco, México. RÍOS GRANADOS, Gabriela (2007): *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, Porrúa, México.

David ENRÍQUEZ MALDONADO

Artículo 57. Los contribuyentes y los responsables solidarios, en los casos que establezcan las disposiciones tributarias, tendrán obligación de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos en las formas que al efecto se aprueben y proporcionar los datos e informes que en dichas formas se requieran. Las declaraciones, manifestaciones o avisos se presentarán en las oficinas de la Secretaría de Finanzas y Administración. Cuando las disposiciones tributarias no señalen el plazo para la presentación de las declaraciones, manifestaciones o avisos, se tendrá por establecido el de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aun cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades;

II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta;

III. Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo, y

IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de ley.

Lo dispuesto en este precepto no limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

La modificación de las declaraciones a que se refiere este artículo, se efectuará mediante la presentación de declaración complementaria que modifique los datos de la original.

Si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia, en los términos del artículo 34 de este Código, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago.

COMENTARIO

En atención a que corresponde en principio a los particulares la autodeterminación de contribuciones, así como la obligación de informar y proveer al fisco estatal de los datos necesarios que permitan determinar su situación fiscal, el legislador local estableció la obligación de los contribuyentes y responsables solidarios de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos, en las formas aprobadas y con los anexos requeridos, ante las oficinas autorizadas por la Secretaría de Finanzas y Administración (entendiéndose por éstas a la oficina recaudadora que corresponda según el domicilio del contribuyente) y en el caso de no existir plazo previamente establecido para la presentación de los referidos documentos, considerar un plazo de quince días siguientes a la realización del hecho por el cual se tenga que presentar la declaración, manifestación o aviso.

Tales declaraciones pueden válidamente ser modificadas hasta en tres ocasiones, mediante la presentación de las llamadas declaraciones complementarias, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de facultades

de comprobación para revisar su situación fiscal, pudiéndose presentar declaraciones completarías no obstante lo anterior, cuando se incrementen ingresos o el valor de actos o actividades, se disminuyan deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales de contribuciones a cuenta, el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros y en aquellos casos en que la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de ley.

Es importante destacar que la presentación de una declaración complementaria deja sin efectos a la que le antecede, respecto de los rubros que sean modificados; por ende, es que el legislador limitó el derecho que tienen los contribuyentes de presentar declaraciones complementarias cuando se inician las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora, dado que de no hacerlo así, los particulares sujetos al ejercicio de dichas atribuciones, se encontrarían posibilitados de presentar declaraciones en cualquier momento, generándose un estado de incertidumbre que podría provocar que la autoridad determinara la situación fiscal de un contribuyente en base a declaraciones que se hubieran dejado sin efecto, en razón de diversas complementarías que se hubieren presentado.

Lo anterior se robustece si se considera que las declaraciones serán definitivas en tanto no se presente una complementaria que las modifique, dotando de certidumbre a éstas para efectos de que puedan ser consideradas por la autoridad hacendaria en la determinación de la situación fiscal de un contribuyente.

En consideración que el contribuyente puede corregir su situación fiscal una vez iniciadas las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, realizando pagos mayores a los efectuados u omitidos, solamente le está permitido modificar sus declaraciones cuando ello trae aparejada de manera indubitable una omisión de contribuciones, para la cual se condicionan tales modificaciones al incremento de conceptos por los cuales deben pagarse contribuciones o a la disminución de conceptos que incrementan la base gravable.

BIBLIOGRAFÍA. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto (2000): *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, Sicco, México. RÍOS GRANADOS, Gabriela (2007): *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero,* Porrúa, México.

David ENRÍQUEZ MALDONADO

Artículo 58. Los contribuyentes que con motivo de las operaciones realizadas deben expedir o recabar documentación comprobatoria, deberán observar las siguientes medidas de control:

I. Expedir facturas, cintas de máquina registradora, recibos de honorarios, de arrendamiento, o en general los comprobantes que demuestren la totalidad de los ingresos provenientes de sus operaciones. Dicha documentación deberá observar los siguientes requisitos:

a) Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal o estatal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes;

b) Contener impreso el número de folio;

c) Lugar y fecha de expedición;

d) Clave única de registro de población o del registro federal o estatal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida;

e) Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen, y

f) Valor consignado en número y letra del importe total de la operación, así como el monto de los impuestos que en su caso, deban trasladarse o retenerse.

II. Los contribuyentes deberán llevar los comprobantes en talonario o bien expedirlos en original y copia.

Cuando se opte por llevar talonario, éstos deberán estar empastados y foliados en forma consecutiva previamente a su utilización. La matriz contendrá los datos completos y el talón un extracto indicativo de los mismos.

Si se opta por expedir los comprobantes en original y copia, éstos deberán estar foliados en forma consecutiva previamente a su utilización, debiendo conservar las copias, empastándolas en su orden;

III. Podrán usarse una o varias series de facturas o recibos, las cuales deberán identificarse por medio de letras y prenumerarse progresivamente. Si no se usa la totalidad, o alguno se cancela, se incluirán los originales con la anotación respectiva;

IV. Las sucursales o dependencias de empresas no residentes en el estado, que realicen operaciones en éste, deberán cumplir con los requisitos mencionados anteriormente y conservar en el domicilio de la sucursal o dependencia, las copias de las facturas expedidas, las cuales deberán contener folio progresivo independientemente del que se lleve en la matriz u otros establecimientos de la misma negociación.

Es obligación de las personas que obtengan bienes o servicios gravados por la legislación fiscal, exigir la documentación correspondiente que reúna los requisitos mencionados, y

V. Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones deberán expedir comprobantes simplificados, en los que no se hará separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de las contribuciones que se causen. En tales casos, podrán expedir su documentación comprobatoria en los términos de la fracción I de este artículo, o bien optar por hacerlo en alguna de las formas siguientes:

a) Expedir comprobantes cuyo único contenido serán los requisitos a que se refieren los incisos a, b y c de la fracción I del presente artículo y que señalen además el importe total de la operación consignado en número y letra. En este caso, los contribuyentes deberán expedir los comprobantes en original y copia, debiendo estar foliados en forma consecutiva previamente a su utilización, entregar la copia de los mismos al interesado y conservar los originales empastándolos en su orden;

b) Expedir comprobantes consistentes en copias de la parte de los registros de auditoría de sus máquinas registradoras, en la que aparezca el importe de las operaciones de que se trate y siempre que el contribuyente cumpla con lo siguiente:

> *1. Los registros de auditoría de las máquinas registradoras deberán contener el orden consecutivo de operaciones y el resumen total de las ventas diarias, revisado y firmado por el auditor interno de la empresa o por el contribuyente.*
>
> *2. Se deberán formular facturas globales diarias con base en los resúmenes de los registros de auditoría, separando el monto del impuesto al valor agregado a cargo del contribuyente. Dichas facturas también deberán ser firmadas por el auditor interno de la empresa o por el contribuyente.*

Los contribuyentes que perciban todos sus ingresos mediante transferencias electrónicas de fondos o mediante cheques nominativos para abono en cuenta del contribuyente, salvo los percibidos del público en general, podrán expedir comprobantes que, sin reunir todos los requisitos a que se refiere este artículo, permitan identificar el bien o servicio de que se trate, el precio o la contraprestación pactada y señalar en forma expresa y por separado los impuestos que se trasladan, debiendo estar, además, debidamente foliados.

COMENTARIO

Este precepto establece el deber de todos los contribuyentes expedir o recabar documentación comprobatoria, con motivo de sus operaciones. El concepto de contribuyente ha sido definido como "todo aquel individuo con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto al que la ley imputa esa obligación, lo que implica que el sujeto puede ser nacional o extranjero, persona física o moral o bien ser un ente público o privado" (FEREGRINO, 2006:82), y su definición legal la encontramos en el artículo 44 de este Código, el cual establece: "contribuyente es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, se encuentra sujeta al cumplimento de las obligaciones fiscales con el Estado".

Los comprobantes fiscales son documentos como una factura, recibo de honorarios, recibo de pago de arrendamiento, mediante "los cuales se acredita las operaciones realizadas por los contribuyentes con el público en general o con otros contribuyentes, utilizados para demostrar a las Autoridades hacendarias los ingresos y gastos realizados, los que servirán de base para el cálculo de las contribuciones a pagar, éstas serán las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer los particulares para cubrir el gasto social" (SANCHEZ, 1999:207), y como ejemplo de las contribuciones tenemos los impuestos, derechos y contribuciones especiales según se establecen por el artículo 20 de este Código.

El contribuyente tiene "dos clases de obligaciones, una principal que consiste en pagar en tiempo y forma el tributo que se ha configurado conforme a la hipótesis normativa como un deber fundamental para con los altos fines del Estado, que consisten en costear los gastos públicos; y una secundaria, que consiste en un hacer, no hacer y tolerar, en éstas encontramos la de expedir facturas, notas de venta, comprobante de pago, y todos los documentos relacionados con sus operaciones, ingresos y egresos"(SANCHEZ, 1999:377), para la cual tiene la obligación de conservar tales documentos hasta que se extinga la facultad de revisión de las autoridades fiscales.

Debe tenerse en cuenta que en las visitas domiciliarias y en las revisiones de gabinete, tales comprobantes son parte de la documentación solicitada y obligada a presentar por parte del contribuyente a efecto de corroborar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, para lo cual la autoridad verifica la existencia de éstos y el hecho de que los mismos cumplan con todos los datos precisados en el presente artículo.

BIBLIOGRAFÍA. FEREGRINO PAREDES, Baltazar (2006): *Diccionario de términos fiscales*, Ediciones Fiscales ISEF, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (1999): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México.

Eloísa VILLALOBOS PADRÓN

Artículo 59. Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas,

continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del registro estatal de contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones aun cuando no exista impuesto a pagar o saldo a favor.

COMENTARIO

Para comprender lo dispuesto por este artículo es necesario tener presente que Guanajuato, no contaba con un padrón de contribuyentes propio, sino se auxiliaba con el sistema federal, siendo hasta el año 2004, cuando se implementó "el registro estatal de contribuyente, existiendo ahora la obligación de que toda persona física o moral, bien puede ser un ente público o privado", (FEREGRINO,2006:82) conforme al presente Código Fiscal, deberá registrarse en el Sistema Estatal, siempre y cuando encuadre en el supuesto normativo, regulado por éste, por eso el precepto en comento debe entenderse en el sentido de que no basta dejar la actividad generadora del impuesto que para con ello ya no se tenga la obligación de rendir declaración, sino siempre será necesario presentar los avisos de cambio de situación fiscal (modificación, cancelación, suspensión etc.), ante el Registro Estatal de Contribuyentes, y así pueda surtir efectos el aviso correspondiente.

También es necesario el destacar que están obligados a presentar declaraciones periódicas todas aquellas personas físicas o morales que realicen las actividades contempladas en los diversos cuerpos legales como son la Ley de Ingresos, la Ley de Hacienda, Código Fiscal para del Estado de Guanajuato, entre otras, cuando dichas personas actualicen el hecho generador del impuesto, según incluso se infiere del artículo 44 de la presente ley, mismo que indica que "Contribuyente es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, se encuentra sujeta al cumplimiento de las obligaciones fiscales con el Estado".

Por otro lado, se enfatiza la obligación que tiene el sujeto pasivo del impuesto, de presentar su declaración aun cuando no se tenga cantidad a pagar o saldo a favor, pues ante su incumplimiento dará lugar a la aplicación de las sanciones establecidas en el artículo 100 del Código tributario local.

BIBLIOGRAFÍA. FEREGRINO PAREDES, Baltazar (2006): *Diccionario de términos fiscales*, Ediciones Fiscales ISEF, México.

Eloísa VILLALOBOS PADRÓN

Artículo 60. Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones I y III del artículo 71 de este Código, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.

COMENTARIO

Las facultades reguladas en las fracciones I y III del artículo 71 del Código fiscal estatal, consisten en la visita domiciliaria y la revisión de gabinete. El precepto analizado establece la obligación de las autoridades de informar al contribuyente el derecho que tienen para autocorregirse, situación que deben hacerlo saber al momento de notificar el inicio de la visita o revisión de gabinete. En la práctica, la autoridad cumple con dicha obligación mediante la cita textual del artículo en comento y el señalamiento expreso del derecho de autocorrección con que cuenta el contribuyente, enlas órdenes de visita y revisión de gabinete, asi como la entrega al contribuyente de un documento denominado "Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado", el cual contiene además de derechos, las obligaciones, procedimientos, medios de defensa e información en general, respecto del inicio, desarrollo y culminación de las facultades antes precisadas.

En relación al tema existe la contradicción de tesis número 2a./J. 23/2009, Novena Época, de la Segunda Sala, Página: 44, que a la letra dice:

> *"DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES, EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, DE INFORMAR EL DERECHO QUE LE ASISTE A AQUÉL DE CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL Y LOS BENEFICIOS DERIVADOS DE SU EJERCICIO, A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 13 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, SE CUMPLE CUANDO SE LE ENTREGA LA CARTA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y ASÍ SE ASIENTA EN LA ACTUACIÓN CORRESPONDIENTE. La obligación de las autori-*

dades fiscales, al ejercer sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, de informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer tal prerrogativa, prevista en el artículo 13 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, debe interpretarse en concordancia con el artículo 2o., fracción XII, de la ley citada, en el sentido de que se tendrá por informado al contribuyente cuando se le entregue la Carta de los Derechos del Contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. Ello es así, porque ambos preceptos están referidos al ejercicio de las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales por parte de las autoridades en la materia, razón por la que la entrega de la mencionada carta en el primer acto que implique el inicio de esas facultades es suficiente para tener por satisfecho el deber de informar al contribuyente sobre el mencionado derecho, siendo innecesario, además, que al momento de notificársele la orden de visita o en el acta parcial de inicio, la autoridad le dé a conocer el mencionado derecho expresamente mediante una redacción específica."

Respecto de los derechos de los contribuyentes, se menciona que fue el 23 de Junio del 2005, día en que se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el cual se expidió la LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, misma que entró en vigencia un mes después de su publicación, esto es, el 23 de Julio del 2005, la cual se compone de 24 artículos, destacando los capítulos III. Derechos y garantías en los procedimientos de comprobación, IV. Derechos y garantías en el procedimiento sancionador, y V. Medios de defensa del contribuyente, siendo conveniente mencionar que de acuerdo al artículo 1 de dicha Ley, esta legislación es aplicable a todas las leyes fiscales, pues a la letra cita: "La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales". Defensa del Contribuyente [en línea]. Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes, [México]: Febrero 1998[ref 12 de mayo del 2010].

Una crítica que es necesario realizar a este artículo es el hecho de limitar la obligación que tiene la autoridad hacendaria para informar al contribuyente respecto al derecho que tiene para corregir su situación fiscal, pues sólo

establece esta carga cuando se trate de las fracciones I y III, lo anterior, no obstante que el numeral 71, que regula en forma particular las facultades que tienen las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se compone de nueve fracciones, no existiendo justificación legislativa para limitar la obligación de informar al auditado respecto de los derechos que le concede la ley referida en todas aquellas actividades que conforme al artículo enunciado desarrolle la Autoridad, pues con dicho actuar se estaría cumpliendo con una de las garantías básicas de los contribuyente consistente en su participación efectiva en el procedimiento tributario.

BIBLIOGRAFÍA. Defensa del Contribuyente [en línea]. *Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, [México]: febrero 1998 [ref 12 de mayo del 2010].

Eloísa VILLALOBOS PADRÓN

Artículo 61. Los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales, en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso corresponda, de conformidad con lo dispuesto en este Código.

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.

COMENTARIO

La autocorrección consiste en el derecho que da la posibilidad al contribuyente auditado de presentar declaración normal (entendiéndose por esta, aquella que se debió presentar en los tiempos establecidos por las leyes fiscales, siendo ejemplo de estos, aquellos que regula el artículo 30 del presente Código Fiscal), o completaria para efectos de dar cumplimiento debido o cabal a sus obligaciones fiscales, es decir, si el contribuyente no atendió los tiempos que le marca la ley para pagar "las contribuciones generadas, entendiéndose por éstas, las aportaciones en dinero o en especie

que con carácter general y obligatorio deben hacerse al Estado para cubrir el gasto social" (FEREGRINO, 2006:82) o haber comunicado que no generó ninguna, respecto de lo cual también tiene obligación, podrá hacerlo en cualquier momento hasta antes de la determinación del crédito fiscal. Esta facultad también viene enunciada en el artículo 2 fracción XII y 14, de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyente.

Al respecto, cabe señalar la conveniencia de contar en el Estado, como en el ámbito federal, con directrices generales que otorguen Derechos al contribuyente auditado.

Es importante atender los tiempos que el precepto establece para el ejercicio de tal derecho, pues aprovecharlo traería consigo que el contribuyente evitara la aplicación de multas, recargos y actualizaciones, además de que se vería favorecido con la terminación anticipada de la visita domiciliaria o revisión de gabinete, una vez cerciorada la corrección total de las obligaciones fiscales motivos de la visita domiciliaria o revisión de gabinete, según incluso así puede apreciarse en el artículo 63 del Código analizado.

Ahora bien, en cuanto a los beneficios que trae consigo la autocorrección, es conveniente mencionar que su concesión no está sujeta a la aprobación de la autoridad fiscal, siendo un mandato legal el que sean otorgados una vez que se corrobora el cumplimiento de las obligaciones fiscales omitidas, para así obtenerse en forma automática.

Es necesario hacer referencia que el derecho de la autocorrección puede ejercerse aún y cuando no exista el inicio de la facultad revisora de la autoridad hacendaria, sin embargo, a tal conducta se le conoce como cumplimiento espontáneo, figura que puede apreciarse en el artículo 87 del Código tributario estatal. Además, es importante atender el término de 20 días que refiere el artículo 64 del mismo Código, el cual establece que cuando se haga la corrección en el término mencionado no habrá imposición de sanción pecuniaria alguna.

Por último, se indica que el precepto analizado se complementa con lo dispuesto por los artículos del 62 al 64 del Código fiscal local, los cuales siguen tratando de la autocorrección y las consecuencias de hacerlos en diversos tiempos.

BIBLIOGRAFÍA. FEREGRINO PAREDES, Baltazar (2006): *Diccionario de términos fiscales,* Ediciones Fiscales ISEF, México.

Eloísa VILLALOBOS PADRÓN

Artículo 62. Los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora, una copia de la declaración de corrección que hayan presentado. Dicha situación deberá ser consignada en un acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias; en los demás casos, incluso cuando haya concluido una visita domiciliaria, la autoridad revisora en un plazo máximo de diez días contados a partir de la entrega, deberá comunicar al contribuyente mediante oficio haber recibido la declaración de corrección, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.

COMENTARIO

Del presente dispositivo se desprende la posibilidad para que el contribuyente auditado ejerza su derecho a la autocorrección en diferentes momentos, a partir del inicio de las facultades de revisión de la autoridad hacendaria, bien pudiera ser al inicio de la visita domiciliaria o incluso a la terminación de ésta, mediante el levantamiento del "acta final, documento con el que se concluye la visita", (JIMENEZ, 2004:360) la cual no podrá levantarse sino a partir del vigésimo primer día después de que se haya notificada la última acta parcial, sin embargo, es necesario considerar que en este caso el límite para tal corrección será hasta antes de la notificación de la resolución respectiva por parte de la autoridad hacendaria, en donde determine el crédito fiscal resultado de las contribuciones omitidas, según así se establece en la última parte del artículo que antecede.

Cuando la corrección se realice durante el desarrollo de la visita domiciliaria la autoridad revisora deberá levantar un acta parcial en donde haga constar la entrega de la declaración omitida o complementaria, según sea el caso, y en los demás supuestos, como puede ser en las revisiones de gabinete o cuando se realiza con motivo de alguna invitación para regularizar su situación fiscal, el dispositivo establece que la autoridad contará con diez días para, mediante oficio, hacer constar la entrega de la copia de la declaración normal o complementaria, la que el legislador llama declaración de corrección. El plazo señalado se entiende en días hábiles, pues no obstante que el dispositivo omite referirlo, es el artículo 9 de la legislación tributaria

local, en donde se regula que cuando se fijan plazos en días se entenderán hábiles, y en cuyo cómputo no se cuentan los sábados ni domingos, así como tampoco los señalados como inhábiles en la Ley del Trabajo de los Servidores Públicos al Servicio del Estado y de los Municipios, ni los días que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales estatales.

Ahora bien, y para efecto de determinar la consecuencia de hacer la corrección en un momento o en otro, es conveniente atender lo regulado en el artículo 64 del Código fiscal estatal, el cual establece que cuando se haga dentro de los veinte días hábiles siguientes al inicio del ejercicio de las facultades de comprobación, no se aplicará sanción pecuniaria alguna.

Es importante destacar que la comunicación realizada por el contribuyente respecto a la presentación de la declaración de corrección no significará que la autoridad fiscal acepta los términos de dicha presentación, es decir, no necesariamente toma como cierto el contenido de la misma, sino podrá verificar los datos establecidos en ésta.

Es criticable el hecho de la omisión de la consecuencia en caso de que la autoridad no atienda a los 10 días enunciados en el dispositivo, siendo conveniente establecer una sanción ante tal posibilidad, como pudiera ser una afirmativa ficta, "derivado del silencio de la autoridad ante una petición de un gobernado, entendiéndose la aceptación de lo pedido por el transcurso del tiempo, La afirmativa ficta se basa en el principio general del Derecho que reza "El que calla otorga", conocida también como positiva ficta" (DEL CASTILLO, 2006:167) considerando la certeza jurídica del contribuyente ante la falta del cumplimiento de la obligación destacada, máxime cuando es común por parte de las autoridades no atender a los términos establecidos en los dispositivos legales, situación que debe remediarse mediante la inclusión de sanciones en caso de omitir el cumplimiento de esta obligación.

BIBLIOGRAFÍA. DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto (2006): V*ersión Esquemática y Diccionario de Garantías Individuales*, Ediciones Jurídicas Alma, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México.

Eloísa VILLALOBOS PADRÓN

Artículo 63. Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el periodo objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.

Cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y las autoridades fiscales verifiquen que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales que se conocieron con motivo del ejercicio de las facultades mencionadas, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal.

Cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y hayan trascurrido al menos cinco meses del plazo a que se refiere el artículo 77 de este Código, sin que las autoridades fiscales hayan emitido la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichas autoridades contarán con un plazo de un mes, adicional al previsto en el numeral mencionado, y contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia, para llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que, en su caso, proceda.

No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se conocen hechos que puedan dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las corregidas por el contribuyente o contribuciones objeto de la revisión

por las que no se corrigió el contribuyente, los visitadores o, en su caso, las autoridades fiscales, deberán continuar con la visita domiciliaria o con la revisión prevista en el artículo 79 de este Código, hasta su conclusión.

Cuando el contribuyente, en los términos del párrafo anterior, no corrija totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas, de conformidad con el procedimiento establecido en este Código.

COMENTARIO

La autocorrección notificada a la autoridad hacendaria mediante la entrega de la copia de la presentación de "la declaración regular o complementaria, la cual tiene como único propósito modificar los términos de las otras declaraciones" (JIMENEZ, 2004:322), dará la posibilidad de concluir anticipadamente la visita domiciliaria o la revisión de gabinete de la cual sea objeto el contribuyente, debiéndose notificar al contribuyente mediante oficio la conclusión del ejercicio de su facultad revisora, en virtud de la corroboración del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin embargo, el dispositivo omite establecer el término en que deberá acontecer tal notificación, dando lugar a remitirnos al artículo 76, el cual regula un plazo máximo de seis meses contados a partir del inicio del ejercicio de las facultades de comprobación, término en el cual deberá dar a conocer al sujeto pasivo de la obligación, la conclusión de la visita domiciliaria o la revisión respectiva, siendo importante destacar que la omisión del término en el cual se debe efectuar la notificación de la corrección trae consigo la incongruencia e injusticia de dar más plazo a la autoridad para este efecto, y no obstante se otorga un mes cuando el contribuyente realiza su corrección después de la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación, destacándose que por lo menos debe acontecer a más tardar dentro del término de las facultades de comprobación.

Por otro lado, si la regulación del contribuyente se lleva a cabo una vez que se ha emitido el acta final de la visita o conclusión de la revisión (la cual termina con el oficio de observaciones) y antes de dictarse la resolución mediante la que determina la omisión total o parcial del pago de contribuciones, entonces, se debe notificar a través de oficio, en el plazo de un mes, la verificación de la declaración de corrección fiscal.

En relación al cuarto párrafo, se actualizará la facultad de las autoridades hacendarias para determinar nuevas obligaciones fiscales no cumplidas durante el periodo sujeto a comprobación, siempre y cuando, de las contribuciones materia de revisión resulten situaciones o datos que antes se desconocían, pudiéndose derivar de una compulsa (revisión de datos cruzados, es decir, de la contabilidad de un contribuyente en relación a los datos o información del contribuyente revisado), o de la revisión de un concepto diferente en los mismos periodos ya revisados, por no ser congruente con un impuesto con el que guarda una estrecha relación.

Cuando la autoridad hacendaria determine que el contribuyente, haciendo uso del derecho a la autocorrección, no declaró en su totalidad las obligaciones derivadas de su actividad generadora de las contribuciones, deberá continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación ya sea en visita domiciliaria o de revisión de gabinete, hasta concluir y determinar las diferencias que resulten, armonizándose este precepto con lo regulado en el artículo 62.

BIBLIOGRAFÍA. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México.

Eloísa VILLALOBOS PADRÓN

Artículo 64. Cuando el contribuyente corrija su situación fiscal dentro de los veinte días siguientes al inicio del ejercicio de las facultades de comprobación, no habrá imposición de sanción pecuniaria alguna.

En los demás supuestos en que los contribuyentes corrijan su situación fiscal, pagarán multas sobre las contribuciones omitidas, en los términos de las fracciones I y II del artículo 93 de este Código.

Asimismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en este Código, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

COMENTARIO

Cuando el contribuyente cumple en el término establecido en el primer párrafo, se actualiza la figura conocida como "pago espontáneo", llanamente estaríamos en presencia de un pago, considerado como un "acto jurídico, que implica un acto volitivo e intencional de extinguir la obligación", (JIMENEZ,

200: 285) lo que traería consigo la extinción de la obligación tributaria, y por lo tanto no debe imponerse sanción alguna con motivo de la infracción en la que se hubiera incurrido.

Siendo necesario mencionar que e plazo de veinte días se debe entender en días hábiles, en términos del artículo 9 de esta legislación, el cual menciona que los plazos fijados en días se entenderán hábiles, y para efectos de cómputo no se cuentan los sábados, domingos, tampoco aquellos determinados por las autoridades fiscales estatales, y también se consideraran inhábiles los regulados así en la Ley del Trabajo de los Servidores Públicos al Servicio del Estado y de los Municipios. Por otro lado, si el contribuyente corrige su situación fiscal después de los veinte días siguientes al inicio del ejercicio de las facultades de comprobación, tendrá la posibilidad de solicitar la aplicación de las multas en los porcentajes del 20% o 30% o del 50% al 100%de las contribuciones omitidas, según sea el caso, atendiendo al artículo 93 del Código.

Este dispositivo también regula la posibilidad de pagar en parcialidades, situación que se norma en el dispositivo legal número 35 del Código, el cual refiere que el término para liquidar la obligación nunca excederá de tres años, debiéndose tener presente que existe la posibilidad de dejar sin efectos tal concesión y por lo tanto el crédito será exigible en forma inmediata de actualizarse cualquiera de los supuestos regulados en el artículo 36, como puede ser la desaparición o insuficiencia de la garantía del interés fiscal; cuando el deudor sea declarado en quiebra o solicita su liquidación judicial; cuando se incumpla una las parcialidades dentro de los diez días siguientes a su vencimiento y finalmente cuando se incurra en omisiones graves que traigan como consecuencia el incumplimiento de una prestación fiscal estatal. Además, debe tenerse presente la condición ineludible de garantizar previamente el interés fiscal, mediante el depósito en dinero; prenda o hipoteca; fianza; obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia; embargo, para lo cual se debe considerar lo regulado en el capítulo III. DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL, a partir del artículo 118 en adelante.

BIBLIOGRAFÍA. DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto (2006): *Versión Esquemática y Diccionario de Garantías Individuales*, Ediciones Jurídicas Alma, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México.

Eloísa VILLALOBOS PADRÓN

TÍTULO CUARTO
ATRIBUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

CAPÍTULO ÚNICO
DE LAS ATRIBUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Artículo 65. Las autoridades fiscales estatales podrán coordinarse con las de la federación para el cumplimiento de las leyes fiscales federales, en cuyo caso se les considerará autoridades fiscales federales y ejercerán las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se les señalen en los convenios o acuerdos respectivos, por lo que en contra de los actos que realicen cuando actúen en los términos de este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes fiscales federales.

COMENTARIO

Nos parece que la relevancia de este artículo es la de dejar claro que cuando las autoridades estatales actúen frente a los contribuyentes en términos de lo que dispone el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y los Convenios de Colaboración Administrativa que de éste emanan, está actuando como autoridad federal. Esto da certeza a los particulares respecto al orden jurídico que regula la actuación de la autoridad.

Llama la atención la redacción tan abstracta de este artículo, en términos de permitir la coordinación con las autoridades fiscales federales sin hacer mención expresa al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. La conformación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal ha significado y significa el esfuerzo más acabado de armonización de los sistemas fiscales mexicanos (federal, estatales y municipales). El legislador local apenas y hace referencia a dicho Sistema en los artículos 2, 3 y 24 de este Código, cuando que se trata de un esfuerzo mayúsculo. En estos comentarios podemos referirnos brevemente a la conformación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

La Ley de Coordinación Fiscal entró en vigor parcialmente en 1979 y el resto de la ley lo hizo en 1980, a la par de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Con esto, desaparecieron 30 impuestos federales especiales y alrededor de 400 impuestos locales y municipales (HALLIVIS, 2000:66). Dicha Ley prevé la existencia de un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

al que las entidades acceden voluntariamente celebrando convenios de adhesión, y con ello aceptan dejar sin efectos y no crear una serie de contribuciones que, aún cuando la Constitución permitiría, solapan contribuciones federales. A cambio de esa renuncia voluntaria de los Estados para crear contribuciones, reciben participaciones de recursos federales. A pesar de lo atractivo de las participaciones, el autor antes señalado nos dice también que el denominador común de las haciendas públicas locales y municipales hasta la implantación del Sistema fue la insuficiencia de recursos que obtenían (HALLIVIS, 2000:67).

Es importante la jurisprudencia creada recientemente donde se señala que las facultades exclusivas de un órgano estatal no son sujetas de coordinación fiscal (La tesis tiene por rubro: COORDINACIÓN FISCAL. LAS FACULTADES EXCLUSIVAS EN MATERIA IMPOSITIVA CONCEDIDAS A UN ÓRGANO ESTATAL NO PUEDEN ESTAR COMPRENDIDAS EN DICHA MATERIA. Localización: 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXIX, abril de 2009; p. 1108; [J]). Se reconoce así que la coordinación fiscal ocurre únicamente con aquellas facultades concurrentes entre los distintos niveles de gobierno. Concretamente, lo indicado en la fracción XIX del artículo 73, y la fracción IV del artículo 115 (y su equivalente para el Distrito Federal), se encuentran fuera de la negociación en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Como consecuencia de la tesis de jurisprudencia señalada en el párrafo anterior, la Corte determinó contrarias a la Constitución los artículos 10-C de la Ley de Coordinación Fiscal y el 2-A, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto Especial sobre producción y servicios, en virtud de que otorgaban a los Estados facultades para establecer impuestos locales a la venta final de gasolina y diesel (IMPUESTOS LOCALES A LA VENTA FINAL DE GASOLINA Y DIESEL. LOS ARTÍCULOS 10-C DE LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL Y 20.-A, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, QUE FACULTAN A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA ESTABLECERLOS, CONTRAVIENEN EL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XXIX, PUNTO 50, INCISO C), DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Localización: 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXIX, abril de 2009; p. 1119; [J]).

En el mismo sentido, la libertad y autonomía financiera local y municipal fue defendida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al declarar la inconstitucionalidad del artículo 4-A de la Ley de Coordinación Fiscal que obligaba a los Estados y Municipios a destinar parte de las participaciones que recibieran del gobierno federal a un destino específico (La tesis tiene por rubro: COORDINACIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 4o.-A, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY RELATIVA, TRANSGREDE LA AUTONOMÍA FINANCIERA LOCAL Y MUNICIPAL. Localización: 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXIX, abril de 2009; p. 1107; [J]). Recordemos que las "Participaciones" se crearon con la finalidad de compensar a los estados y municipios por la baja en sus ingresos propios ocasionados a causa de renunciar a la creación de tributos en aras de crear un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. En ese sentido, la renuncia a un recurso propio debe entenderse compensado con un recurso también considerado propio del cual puede disponer libremente. El hecho de que el precepto legal citado limitaba dicha libertad, fue ponderado por la S.C.J.N. como una intervención indebida que el legislador ordinario no está en posibilidades de efectuar.

La protección y definición de la escueta potestad tributaria de los Municipios fue establecida con la tesis jurisprudencial P./J 111/2006, donde la Corte reconoce el papel de las autoridades municipales, a partir de la reforma constitucional de 1999, donde adquieren un papel de partícipes en la creación de tributos municipales (La tesis tiene por rubro: "HACIENDA MUNICIPAL. EN EL CASO DE LOS TRIBUTOS A QUE SE REFIERE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 115 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EXISTE UNA POTESTAD TRIBUTARIA COMPARTIDA ENTRE LOS MUNICIPIOS Y EL ESTADO EN EL PROCESO DE SU FIJACIÓN."*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV octubre de 2006, página 1129). Esto es, sin reconocer potestad tributaria a los municipios, sí se considera que comparten la potestad tributaria con el Estado. Esta potestad tributaria compartida la entendemos como la necesidad de coparticipación en la creación de normas. Es decir, los Municipios tienen la facultad (y acaso la obligación) de proponer cuotas y tarifas respecto a las contribuciones que les afectan, así como reglas de valoración inmobiliaria.*

La omisión por parte de los Municipios en efectuar la propuesta correspondiente, puede entenderse como un desinterés en conformar esas contribuciones, y por ende, los Estados tendrían que razonar el

establecimiento de dichos tributos a pesar de la falta de coparticipación Municipal. Así mismo, el alejamiento del legislador local de la propuesta hecha por los Municipios, toda vez que está reconocida por la Corte la "potestad tributaria compartida", debe realizarse en presencia de elementos que motiven suficientemente su actuación. El simple desechamiento de la propuesta, sin mayor razonamiento, puede considerarse una vulneración a la potestad tributaria compartida.

Es muy importante el papel que ha desempeñado la Jurisprudencia al definir la naturaleza jurídica de la coordinación fiscal realizada a partir del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Como se señaló anteriormente, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal nace a partir de convenios que voluntariamente firman los Estados con la Federación. Estos convenios consisten, en primer término, en la renuncia que hacen los Estados para establecer contribuciones no permitidas por el Sistema y, en segundo lugar, en el desarrollo de medios de colaboración administrativa entre estos niveles de gobierno.

Las tesis jurisprudenciales más relevantes en relación a la conformación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, tiene que ver con la definición de los efectos de la celebración de los convenios de adhesión al Sistema Nacional, en relación a la potestad tributaria local (Tesis que tiene por rubro: COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, mayo de 2001, página 293, Segunda Sala, tesis 2a./J. 17/2001; véase la ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, enero de 2001, página 957). Además de relevante, es sumamente controversial la opinión de la Corte.

La tesis señala que cuando una entidad federativa celebre un convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se generan diversas consecuencias respecto a su potestad tributaria: primero, no podrá crear tributos que concurran con hechos gravados por un impuesto federal participable; segundo, "la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa". Respecto a esto último, la Corte agrega: "... por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará

expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación ... en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello".

Nos parece sumamente cuestionable esta última apreciación de la Corte, puesto que está otorgando a la celebración convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación fiscal, un carácter de dispositivo de eliminación de potestades otorgadas por la Constitución. La Corte interpreta que la celebración de dichos convenios, por parte del ejecutivo, retira al legislativo la potestad de crear tributos que le otorga la propia Constitución Federal. Dicha percepción parece exagerada por parte de la Corte. Ciertamente los convenios deben realizarse con la intención de honrarse y cumplirse. Sin embargo, el incumplimiento del convenio de adhesión por parte de una entidad federativa, debe entenderse precisamente como un rompimiento al acuerdo de voluntades, y procederse a la terminación o rescisión de dicho acuerdo, no así a considerarse que el acto legislativo de creación de una contribución carece de fundamento. En esta jurisprudencia, la Corte está planteando una causal de inconstitucionalidad de una ley estatal, basada en el rompimiento de un convenio entre autoridades administrativas.

La opinión que se expresa en el párrafo anterior, se ve reforzada con la idea manifestada por la Corte en el sentido de que los Convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal tienen una naturaleza equiparable a un tratado internacional (COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. LOS CONVENIOS CELEBRADOS POR ÉSTOS CON AQUÉLLA PARA ADHERIRSE AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO, TIENEN EFECTOS ANÁLOGOS A LOS DE UN TRATADO INTERNACIONAL. Localización: , Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XII, Diciembre de 2000. Página: 436. Tesis 2a. CLXXII/2000) y con la tesis aislada en que la Corte manifestó su incompetencia para resolver controversias de incompatibilidad entre leyes federales y dichos convenios en virtud de que estos no tienen un carácter de ley en cuyo caso sería incuestionable la jurisdicción de la Corte (Tesis: COORDINACIÓN FISCAL. CONVENIO DE. INCOMPETENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA PARA RESOLVER RECURSOS DE REVISIÓN CUANDO SE IMPUGNA.- Localización: Séptima Época, Apéndice 2000, Tomo I, Const., P.R. SCJN, Página: 576).

Así pues, parece que la consecuencia idónea en caso de que un ente de gobierno violente lo establecido en los Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación fiscal, no debe ser la de considerar que no hay competencia, sino considerar que se ha incumplido el convenio y establecer los remedios fijados en caso de incumplimiento. La propia Ley de Coordinación Fiscal prevé las consecuencias, mucho menos severas que las apreciadas por la Corte, al señalar en el artículo 11 un procedimiento consistente en "disminuir las participaciones de las entidades en una cantidad equivalente al monto estimado de la recaudación que la misma obtenga o del estímulo fiscal que otorgue".

Otro ámbito de acción importante por parte de la Corte ha sido el de definir con precisión las características y alcances de las participaciones que reciben las entidades federativa (PARTICIPACIONES FEDERALES. CARACTERÍSTICAS.- Novena Época, Pleno, Apéndice 2000, I, Jur. Acciones de Inconstitucionalidad y C.C., Página: 159, Jurisprudencia). La característica de estos ingresos, dice la Corte, consiste en que "tanto la Federación como los Estados pueden gravar la misma fuente, pero convienen para que no se dé una doble tributación; los montos que se obtengan se entregan a la Federación quien a su vez redistribuye, participando así de ellos".

La Corte ha sido enfática en dejar en su justo nivel que las resoluciones de los órganos creados para lograr esa coordinación, no están por encima de lo dispuesto por las disposiciones constitucionales, ni tampoco por encima de lo previsto en las leyes que de éstas derivan. Así pues, las opiniones o resoluciones de dichos órganos no son imprescindibles en la conformación legislativa de la coordinación fiscal. Las resoluciones de los órganos de coordinación fiscal no vinculan al legislador (IMPUESTOS FEDERALES. PARA LA VALIDEZ DEL PROCESO DE REFORMA RELATIVO NO ES OBLIGATORIO CONSIDERAR O ACATAR LAS RESOLUCIONES DE LOS ÓRGANOS QUE COMPONEN EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 19, 20 Y 21 DE LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL.Localización: 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXIX, Abril de 2009; pág. 1118; [J]; Acción de Inconstitucionalidad 38/2006, Sentencia del 26 de febrero de 2008, publicada en D.O.F. el 16 de febrero de 2008).

BIBLIOGRAFÍA. HALLIVIS PELAYO, M. (2000): *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, INAP-Tax editores, México.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO

Artículo 66. Para el mejoramiento y eficaz desempeño de sus funciones, la Secretaría de Finanzas y Administración, siempre que lo considere conveniente, promoverá la participación y colaboración de las cámaras que agrupen contribuyentes y de los colegios de profesionistas con las autoridades fiscales.

COMENTARIO

El contenido de este precepto enmarca una buena oportunidad de darles participación y colaboración a las cámaras que agrupen contribuyentes y a los colegios de profesionistas, para lograr un mejor y eficaz desempeño de las funciones de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado.

Si la Secretaría de Finanzas y Administración, por conducto de su Titular o de la Autoridad en quien delegara éste, sus facultades, promoviera esa participación y colaboración, se mejoraría en mucho su desempeño y funciones, los cuales no quiere decir se encuentren mal, pero siempre son susceptibles de ser mejorados.

Ciertamente la Secretaría de Finanzas y Administración hace una buena labor de comunicación de sus acciones en materia tributaria por diversos medios: página de internet actualizada y amable, módulos de información con personal capacitado, participación en el programa de Síndicos del Contribuyente coordinado por el Servicio de Administración Tributaria federal, etc., sin embargo están faltando medios más eficientes en dicha labor.

En algunos países avanzados se ha creado la figura de las oficinas del defensor del contribuyente o lo que podríamos llamar una suerte de Ombudsman *tributario. Valdría la pena que nuestras autoridades exploraran dicha figura, pues podría colocar al Estado de Guanajuato como pionero y a la vanguardia mexicana en atención a los derechos de los contribuyentes.*

El 04 de septiembre de 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, misma que desafortunadamente al momento de escribirse estas líneas (marzo de 2011) sigue siendo letra muerta. Una Acción de Inconstitucionalidad cuya litis *versó sobre la facultad del senado para nombrar a los Consejeros Independientes de la Procuraduría ha sido en parte causante del retraso en la entrada en funciones de dicha procuraduría (acción de insconstitucionalidad 38/2006, sentencia del 26 de febrero de 2008 , publicada en el D.O.F el 16 de febrero de 2008). Sin embargo significa un paso adelante en la defensa de los contribuyentes. El artículo 5 de dicha ley señala las atribuciones de la Procuraduría, de las cuales trascribimos aquellas que nos parecen más novedosas y relevantes:*

***I.-** Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales;*

...

***III.-** Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;*

***IV.-** 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;*

***V.-** Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente;*

***IX.-** Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales;*

XI.- *Identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes;*

XII.- *Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria;*
…

XIV.- *Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se los solicite la Procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a éstos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique. A tales reuniones podrán asistir, e intervenir, en compañía del personal de la Procuraduría, los síndicos, y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la Procuraduría;*

XV.- *Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad;*

XVI.- *Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales, y*

La referencia a la legislación federal no debe inhibir la acción del legislador estatal, mismo que puede tomar por ejemplo otros casos exitosos de oficinas de defensa del contribuyente en el ámbito local como ocurre con la Oficina de la Defensa del Contribuyente de Madrid. El decreto del Alcalde de Madrid del 09 de julio de 2004, por el que se crea la Oficina del Defensor del Contribuyente inicia con una exposición de motivos que resulta pertinente

trascribir en parte, pues viene a colación con el esfuerzo que el Estado de Guanajuato podría realizar para dar vigencia al artículo comentado:

> *El derecho de todos los ciudadanos a participar en los asuntos públicos es, además de un derecho fundamental reconocido en nuestra Constitución, uno de los pilares sobre los que se asienta la idea de democracia y uno de los procedimientos más eficaces para que aquellos puedan juzgar la acción de sus gobiernos.*
>
> *Ahora bien, el ejercicio pleno de este derecho fundamental no se agota con la facultad de participar en los asuntos públicos directamente, o por medio de representantes libremente elegidos, sino que abarca un conjunto de libertades conexas que lo refuerzan y complementan, como son los derechos de iniciativa o consulta popular, de petición, de información, y de libre asociación, entre otros.*
>
> *...*
>
> *La creación de la Oficina del Defensor del Contribuyente se enmarca, pues, dentro de la voluntad permanente del Ayuntamiento de Madrid de mejorar la prestación de sus servicios a los contribuyentes, mediante la técnica de dotar a éstos de un instrumento de fácil acceso y ágil para hacer llegar a la Administración Municipal las quejas sobre el funcionamiento de sus servicios tributarios y las iniciativas para incrementar la calidad de los mismos y obtener de aquella una pronta respuesta.*

Concluimos el comentario a este artículo instando al legislador estatal y a las autoridades fiscales estatales a ejercer mayores acciones en pro de la participación efectiva de los sectores sociales del estado y en pro de la defensa de los derechos de los contribuyentes guanajuatenses; acciones que pueden ser innovadoras a nivel local nacional.

BIBLIOGRAFÍA. *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.*

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO
Luis Felipe SÁNCHEZ HERNÁNDEZ

Artículo 67. Los servidores públicos que tengan conocimiento o intervengan en las investigaciones, estudios técnicos o trámites relativos a la aplicación de las disposiciones fiscales, están obligados a guardar absoluta reserva al respecto.

Dicha reserva no comprenderá los casos que expresamente señalen las leyes y aquéllos en que deban suministrarse datos a los servidores públicos encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales del Estado, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias.

COMENTARIO

Este precepto es equivalente al artículo 69 del Código Fiscal Federal, sin embargo en el Código Fiscal Federal, la absoluta reserva que debe guardar el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias, es en relación a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los datos obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Y en cambio, en el precepto referido del Código Fiscal del Estado, la redacción es ambigua, por lo que es recomendable que el artículo que se comenta se ajustara a lo establecido en el artículo 69 del Código Fiscal Federal.

Llama la atención también que la legislación estatal apenas sanciona esta grave infracción por parte de la autoridad, a diferencia de lo que ocurre a nivel federal previsto en el artículo 87 y sancionado conforme al artículo 88 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 114-B del mismo ordenamiento federal tipifica como delito esta conducta.

Por otra parte, la guarda del secreto profesional con las salvedades que el dispositivo legal establece, a mi juicio es adecuada, y se finca en el principio de legalidad. Por ello la Autoridad en principio debe guardar ese secreto profesional y únicamente cuando la Ley señale lo contrario o sea requerido por otra Autoridad en ejercicio de sus funciones podrá informar, sin que con ello se viole la reserva que por ley deberá guardar.

En la actualidad, de forma afortunada se está cuestionando el secreto fiscal que consagra el artículo comentado, pues así como es importante que se resguarde la privacidad, también es importante el derecho de los ciudadanos a saber sobre el exacto cumplimiento de la labor de la autoridad y sobre la no existencia de privilegios indebidos. Issa Luna es tajante al afirmar que "el acceso a la información tributaria es limitado significativamente por el secreto fiscal y desafortunadamente, sobre éste límite la autoridad no da mayores explicaciones ni elementos concretos y objetivos que justifiquen a la luz de todos los contribuyentes la necesidad de reservar la información. El acceso a la información tributaria, sobre todo de obligaciones sustantivas de gestión y administración de ingresos hoy en México consiste en generalidades y estadísticas, se niega acceso a la información a preguntas específicas que realmente permitan conocer quién cumple y quién incumple con sus impuestos, quienes están en regímenes especiales y cuánto aportan a la federación, y en general, los criterios y acciones de la autoridad tributaria" (LUNA PLA, 2009: 226).

Ackerman Rose denuncia lo que ve como un incentivo perverso ante la poca transparencia fiscal. Nos dice que, por ejemplo, una empresa que cotiza en bolsa, de acuerdo a la Ley del Mercado de Valores, tiene que presentar trimestralmente su estado financiero. En estos estados financieros le conviene a la empresa representar grandes utilidades para atraer inversionistas. Por otro lado, mensualmente tiene que entregar reportes al SAT. Aquí a la empresa le conviene reportar la menor utilidad posible para no pagar impuestos. El "incentivo perverso" consiste en que los estados financieros que presentan a la bolsa no tienen validez fiscal y los estados financieros que presentan al SAT no tienen validez bursátil (ACKERMAN ROSE, 2009: 233).

En diciembre de 2009 se dio un pequeño pero importante paso en la transparencia fiscal. Este paso fue impulsado por diputados de oposición al gobierno que lograron incluir un último párrafo en el artículo décimo transitorio publicado el 07 de diciembre de 2009, que a la letra indica:
"Para los efectos del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán proporcionar a la Cámara de Diputados la información que les solicite por actividad económica, sin el nombre o dato alguno que permita la identificación individual del contribuyente. Lo anterior, en tanto se establezcan las instancias de la propia Cámara de

Diputados que garanticen la confidencialidad de la información de los contribuyentes."

Es verdaderamente importante el párrafo transcrito, puesto que había la queja de los legisladores respecto a que se les presionaba a aprobar reformas fiscales sin información suficiente, pues al mismo tiempo que se les advertía que ciertos grupos de contribuyentes no están tributando correctamente o que existía un déficit en la recaudación, se les niega la información necesaria para ello. Los diputados de oposición lograron incluir esta disposición que la vemos de forma positiva. Es importante que los legisladores ejerciten el párrafo transcrito, pues ese es el primer paso de una mayor apertura que permita mayor equidad tributaria.

Estamos pues en la necesidad de "armonizar derechos" (palabras de Carpizo, citadas por Ríos Granados, 2009, p. 152) pues es importante guardar la privacidad, pero nos adherimos a Ríos Granados cuando afirma que es conveniente abrir el secreto fiscal en los supuestos de incumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando se decide otorgar el perdón fiscal y en los casos de los delitos tributarios (RÍOS GRANADOS, 2009: 152). También nos parece importante abrir el secreto fiscal, con las debidas medidas de proporcionalidad en aquellos casos en los que se disfruta de regímenes especiales o preferenciales, así como aquellos que pueda estarse cometiendo una competencia desleal por elusión fiscal.

BIBLIOGRAFÍA. RÍOS GRANADOS, G. (2009): *Notas sobre derecho tributario mexicano,* Porrúa-UNAM, México. LUNA PLA, I. (2009): Acceso a la información tributaria: prácticas y aplicación, en A.A.V.V.: *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado,* IIJ, México. ACKERMAN ROSE, J. M. (2009): <Transparencia tributaria>, en A.A.V.V.: *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del estado,* IIJ, México.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO
Luis Felipe SÁNCHEZ HERNÁNDEZ

Artículo 68. 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.

COMENTARIO

Este artículo es una copia del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que contempla la misma figura de la destrucción de la presunción de legalidad de sus actos cuando el afectado los niegue lisa y llanamente.

En este precepto se establece el derecho que les asiste a los contribuyentes en materia fiscal de negar lisa y llanamente los hechos que no conozcan, formulados por autoridades fiscales, y la obligación de éstas de probar sus dichos; lo anterior es así, pues si bien es cierto que este artículo confiere a las resoluciones de las autoridades la presunción de legalidad, no lo es menos que tratándose de hechos que el afectado niegue lisa y llanamente, las autoridades deben probar tales hechos que motiven su resolución, por lo que en los términos de ese precepto la carga de la prueba recae en la autoridad fiscal.

Cuando la autoridad fiscal ejecuta la accion para el afectado desconocida y éste la niegue lisa y llanamente, es recomendable que se hagan valer los medios de defensa que en derecho correspondan, invocando los múltiples criterios judiciales que al efecto se han emitido, como el que a continuación señalo:

JURISPRUDENCIA 2a./J. 193/2008. Tesis pendiente de publicarse .

"AUMENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. SI UNA ASOCIACIÓN CIVIL NIEGA LISA Y LLANAMENTE HABER PRESENTADO EL AVISO RESPECTIVO, CORRESPONDE A LA AUTORIDAD FISCAL DEMOSTRAR EL HECHO RELATIVO EN QUE APOYA LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.

Sí la autoridad impone una multa a una asociación civil inscrita en el régimen de las personas morales con fines no lucrativos, conforme al cual debe tributar, y dicha autoridad lo sustenta en que de acuerdo con sus registros, aquélla incumplió con la obligación de haber presentado el aviso de aumento de obligaciones a que se refieren los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 14, fracción III, de su reglamento, y la asociación

lo niega lisa y llanamente, ésta queda liberada de la carga de la prueba, pues el artículo 68 del mencionado ordenamiento legal, sólo establece la presunción de legalidad de las resoluciones y no de los hechos que la motivaron si son desconocidos sin reserva alguna por el contribuyente, como ocurre en el supuesto descrito, del cual no se infiere la afirmación de algún otro hecho."

Contradicción de tesis 162/2008-SS.- Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.- 19 de noviembre de 2008.-

Cinco votos.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.-
Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Tesis de jurisprudencia aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiséis de noviembre del dos mil ocho.

BIBLIOGRAFÍA. CALVO ORTEGA, R. (2003): *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario. Parte General.* Thomson, Civitas, Madrid. PÉREZ ROYO, F.(2004): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Thomson Civitas, Madrid.

Noé MOSQUEDA MARTÍNEZ

Artículo 69. Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente:

I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

II. Imponer las sanciones que correspondan en los términos de este Código. Para efectos de este artículo, los cuerpos de seguridad pública estatal y municipales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

COMENTARIO

Conforme a lo establecido en éste artículo, las autoridades fiscales cuentan con medidas de apremio, cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados se oponen u obstaculizan el ejercicio de sus facultades.

Sin embargo en la actual redacción del articulo 69 las autoridades sólo cuentan con las siguientes medidas de apremio:

a) Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

b) Imponer las multas que determina éste Código.

Por lo tanto cuando la ley autorice el empleo del apremio para hacer efectivas las determinaciones de la autoridad, sólo se consumará el delito de desobediencia cuando se hubieren agotado los medios de apremio.

En este sentido se desprende que, si el Código Fiscal del Estado de Guanajuato, prevé medidas de apremio para constreñir al rebelde a la observancia de una determinación, es requisito legal para proceder penalmente en su contra, que previamente se hayan agotado, en orden indistinto, los medios de apremio que establece el artículo 69 del Código en mención.

Es importante señalar que nuestro Código Fiscal para el Estado en relación al Codigo Fiscal de la Federación en su artículo 40, se debe de actualizar en lo referente al primer párrafo para quedar de la siguiente manera:

«Los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, se opongan, impidan u obstaculicen el inicio o desarrollo de las facultades de las autoridades fiscales»

Éste artículo sólo hace referencia a oponerse u obstaculizar, la reforma que se propone incluye la acción de impedir. De ésta manera:

• Esas acciones o maniobras precisadas en el primer párrafo (oponerse, impedir, obstaculizar) tendrán un contenido físico. Es decir, para que se puedan ejercer esos medios de apremio, se requiere que el particular se oponga, impida u obstaculice físicamente el ejercicio de las facultades de las autoridades, lo cual acota las situaciones que pueden encuadrar dentro de éste artículo.

Aunado a ello, se propone que se adicione una medida de apremio consistente en el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación del contribuyente, de tal suerte que la misma no podrá operar sobre los

responsables solidarios ni los terceros, pues la misma esta acotada sólo a los contribuyentes.

Para los efectos de esta nueva medida de apremio, la autoridad que practique el aseguramiento precautorio deberá levantar acta circunstanciada en la que deberá precisar de qué manera el contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales.

A pesar de que nuestra opinión es en el sentido de que el Código Fiscal del Estado de Guanajuato se debe de actualizar y adoptar la figura del aseguramiento precautorio contemplada en el artículo 40 fracción III del CFF, es importante precisar que ésta contraviene la garantía de seguridad jurídica que tutela el artículo 16 constitucional, por las siguientes razones:

a) El aseguramiento precautorio tiene el propósito o finalidad de permitir que las autoridades ejerzan sus facultades sobre un contribuyente, que se opone, impide u obstaculiza físicamente el inicio o desarrollo de tales facultades. En este sentido, el contenido de la medida debe ser congruente con dicho propósito o finalidad.

b) Para lograr esa congruencia o proporcionalidad de la medida, el legislador debe establecer elementos objetivos que obliguen a las autoridades fiscales a guardar esa congruencia o proporción entre las medidas de apremio decretadas y la finalidad de las mismas, de tal suerte que si el objeto o finalidad es acceder al domicilio del contribuyente para recibir una notificación o ejecutar determinado acto, la medida decretada debe operar en forma congruente sobre los derechos y bienes con los que se puede alcanzar ese objetivo, que es el ejercicio de las facultades de las autoridades.

c) En lugar de fijarse esos elementos o criterios objetivos, se le otorga a las autoridades fiscales un instrumento o facultad omnímoda que puede ejercerse en forma caprichosa o arbitraria, pues en lugar de alcanzar la congruencia o proporcionalidad antes señalada, se termina decretando un aseguramiento precautorio cuyo contenido es esencialmente patrimonial, pues se afectan bienes (bienes, estados de cuenta bancarios, la negociación del contribuyente) que no son los idóneos para permitir el ejercicio de las facultades.

d) Al no establecerse limites objetivos y razonables para el ejercicio de la facultad que concede el artículo 40 fracción III, el legislador termina permitiendo que las autoridades decretaran medidas de restricción patrimonial innecesarias o desmedidas, en los que no existe una relación de instrumentalidad entre dichas medidas y el fin perseguido por el creador de la norma jurídica, de tal forma que con ello se terminaría simulando un mecanismo de garantía el interés fiscal, sin que existan parámetros que permitan delimitar la extensión y severidad de los actos de molestia.

BIBLIOGRAFÍA. CALVO ORTEGA, R. (2003): *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario. Parte General.* Thomson Civitas, Madrid. PÉREZ ROYO, F. (2004): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Thomson Civitas, Madrid.

Noé MOSQUEDA MARTÍNEZ

Artículo 70. Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos, no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

I. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional, del ejercicio o definitiva, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional o definitivo según sea el caso, y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en esta fracción, queda liberado de hacer el pago determinado por la autoridad. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el

pago determinado por la autoridad, éste se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente.

II. Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente incurra en alguno de los siguientes supuestos:

a) Omita presentar declaraciones anuales de los últimos tres ejercicios;

b) Omita presentar, cuando así corresponda, declaraciones mensuales definitivas, por los últimos tres meses del periodo a revisar, o

c) No atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un solo requerimiento.

El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o tres meses después de practicado, si, no obstante el incumplimiento, las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

III. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de quince días para el primero y de seis días para los subsecuentes requerimientos. Si no se atiende el requerimiento se impondrá la multa correspondiente, que tratándose de declaraciones será una multa por cada obligación omitida. La autoridad en ningún caso formulará más de tres requerimientos por una misma omisión.

En el caso de la fracción III y agotados los actos señalados en la misma, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente.

COMENTARIO

El artículo en comento regula la facultad de la autoridad fiscal de requerir a los obligados la presentación de las declaraciones, avisos y demás documentos de la obligación no cumplida ante las oficinas correspondientes procediendo de manera simultánea o sucesiva a:

1.- Cobrar una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o

la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad.

2.- Embargar precautoriamente los bienes o la negociación.

3.- Imponer la multa que corresponda en los términos de este código y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de quince días.

El análisis del presente artículo nos obliga a establecer claramente cuales son los principios constitucionales que el poder tributario de las autoridades fiscales debe prioritariamente respetar y proteger, donde nacen las facultades que tienen dichas autoridades para efectuar revisiones y requerir a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, así como definir los conceptos que en él se señalan:

Los principios fundamentales que la autoridad fiscal deberá de privilegiar son los siguientes:

a.- Legalidad: ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no se conforme a una disposición generalmente dictada.

b.- Proporcionalidad y equidad: establece que la contribución a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos debe ser de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

c.- Recaudación tributaria: se destina a satisfacer los gastos públicos, artículo 31, Fracción IV Constitucional, que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Respecto de las obligaciones de los contribuyentes: La obligación de pagar impuestos, la tenemos todos los mexicanos y está enmarcada en el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra dice "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." Aunque los Extranjeros no están mencionados éstos también tienen la obligación de contribuir cuando se coloquen en los supuestos que marquen la Leyes impositivas específicas.

Debido a la obligación que tenemos de contribuir y a la del Estado de recaudar, es que se hace necesario que el Estado cuente con procedimientos y mecanismos que respeten estrictamente los derechos de los obligados, que le permitan saber si los gobernados, están cumpliendo con las mismas correctamente.

En las normas fiscales, se le concede a las autoridades la facultad para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, o los terceros relacionados con ellos, hayan cumplido correctamente con las contribuciones que les corresponden. Para lo cual se le otorgan las atribuciones de determinar los impuestos omitidos, comprobar la comisión de delitos fiscales y la de proporcionar información a otras autoridades, mediante los siguientes procedimientos:

a) Rectificando errores u omisiones en las declaraciones, solicitudes y avisos.

b) Requiriendo la contabilidad del contribuyente ya sea en el domicilio de éste (auditoría directa o visita domiciliaria), o en el domicilio de la autoridad con el objeto de revisarla (revisión de escritorio o revisión de gabinete).

c) Practicando visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios, o a los terceros relacionados con ellos.

d) Revisando los Dictámenes formulados por Contadores Públicos autorizados.

e) Practicando visitas domiciliarias para revisar la expedición de comprobantes fiscales, la propiedad legal de la mercancía y mobiliario, marbetes y todo tipo de avisos y solicitudes del contribuyente.

f) Practicando avalúos o verificando físicamente toda clase de bienes y mercancías aunque éstos se encuentren en traslado.

g) Allegándose de todo tipo de pruebas para formular denuncias, querellas, o declaratorias ante el Ministerio Público con el objeto de ejercitar acción penal en contra de los contribuyentes por posibles comisiones de delitos fiscales.

La autoridad, al ejercer sus facultades de revisión, podrá efectuar una determinación presuntiva o estimativa de contribuciones omitidas o de créditos fiscales en base a la revisión que efectuó a la contabilidad del contribuyente.

Por otra parte, en esta disposición se incluye como una facultad de las autoridades fiscales el poder asegurar los bienes o la negociación de los contribuyentes cuando éste:

a) Se oponga u obstaculice el desarrollo de actividades de comprobación de las autoridades, por ejemplo en una visita domiciliaria.

b) Desaparezca una vez iniciadas las actividades de comprobación de las autoridades, o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

c) Se niegue a proporcionar su contabilidad a las autoridades fiscales.

d) Tenga locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y no demuestre que está inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, o no compruebe la legal propiedad o posesión de las mercancías.

El aseguramiento precautorio de bienes es una medida cautelar que, a diferencia del embargo, su principal característica reside en la actitud o conducta del contribuyente y no en la determinación de un crédito fiscal.

Por último considero, que visto a la luz de nuestra Carta Magna resulta inconstitucional el artículo 70 del Código Fiscal del Estado de Guanajuato por ser contrario a lo tutelado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación y con respecto a las garantías de seguridad, certeza y certidumbre jurídica.

La parte del texto del artículo que sin dudas me hace reflexionar en el sentido de tacharlo de inconstitucional, es la parte que faculta a la autoridad a ejecutar al contribuyente con una cantidad igual a la ultima contribución o cualquiera de las seis ultimas declaraciones autodeterminadas por el contribuyente pero no determinada por la autoridad y es porque ya no importa la autodeterminación de las contribuciones o la determinación de

la contribución por la autoridad derivado de un acto de fiscalización o bien considerar el aspecto empresarial y financiero del contribuyente, ni tan solo el que el contribuyente tenga la obligación de contribuir, ni mucho menos cual sea su capacidad contributiva o cual sea la cantidad correcta, que tenga que aportar ya que la autoridad fiscal esta facultada para ejecutar en el tiempo y la cantidad que mejor le plazca y aún más a practicar embargo precautorio que le asegure la recuperación del crédito fiscal.

La norma no prevé términos para que la autoridad ejecute, por lo tanto, lo deja a su libre arbitrio en perjuicio de los derechos del contribuyente

La garantía de seguridad jurídica del contribuyente se ve violentada por la amplitud de la facultad que se le otorgó a la autoridad fiscal, ya que no conlleva ningún limite en su accionar, la autoridad sin límite de tiempo y forma se ubica en una posición cómoda, para recaudar contribuciones, cuando el contribuyente se coloca en la hipótesis prevista por el articulo en cuestión. La presente norma crea incertidumbre al contribuyente, ya que la autoridad no tiene limites en el tiempo para ejercer dicha facultad y además tiene una variedad de posibilidades para fijar los montos del importe a recaudar ya que se le otorgan facultades para ejecutar el cobro de una cantidad la que mejor le convenga o quiera de las seis ultimas declaraciones con pago.

El artículo tiene otra faceta importantísima de análisis que consiste en preguntarnos, dado el complejo sistema recaudatorio mexicano en cual conviven varios impuestos por los cuales se presentan declaraciones provisionales y anuales en las mismas fechas y periodos y al no existir precisión en el texto del artículo ya que solo señala que la autoridad podrá exigir el importe de la última o seis últimas ¿de cual impuesto, declaraciones provisionales o anuales?, en la practica sucede que la autoridad indebidamente interpreta la norma, para exigir el entero de la última o una de las seis últimas respecto del impuesto correspondiente a la declaración requerida.

Por último el artículo en comento, violenta la garantía de seguridad jurídica del contribuyente, ya que no establece plazo para imponer la multa y tampoco señala el plazo para su notificación.

BIBLIOGRAFÍA. CALVO ORTEGA, R. (2003): *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario. Parte General.* Thomson Civitas, Madrid. PÉREZ ROYO, F. (2004): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Thomson Civitas, Madrid.

Noé MOSQUEDA MARTÍNEZ

Artículo 71. Las autoridades fiscales, a fin de determinar la existencia del crédito fiscal, dar bases para su liquidación o fijarlo en cantidad líquida, cerciorarse del cumplimiento a las obligaciones fiscales y comprobar la comisión de infracciones a dichas disposiciones, estarán facultadas para:

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

II. Proceder a la verificación física, clasificación, valuación o comprobación de toda clase de bienes;

III. 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;

IV. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro estatal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión 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 80 de este Código;

V. Recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones;

VI. Allegarse las pruebas necesarias para denunciar ante el Ministerio Público la posible comisión de delitos fiscales o, en su caso, para formular la querella respectiva. Podrán designarse servidores públicos coadyuvantes del

Ministerio Público, en los términos del Código de Procedimientos Penales del Estado;

VII. En la comprobación de los ingresos de los contribuyentes se presumirá, salvo prueba en contrario:

a) Que la información contenida en libros, registros, sistemas de 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.

b) Que la información contenida en libros, registros y 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.

c) Que la información escrita o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponde a operaciones realizadas por éste, en cualquiera de los casos siguientes:

1. Cuando se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social;

2. Cuando señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestaciones de servicios cualquiera de los establecimientos del contribuyente, aun cuando exprese el nombre o denominación o razón social de un tercero real o ficticio;

3. Cuando 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, y

4. Cuando se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

d) Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad, son ingresos gravables;

e) Que son ingresos gravables de la empresa los depósitos hechos en cuenta personal de cheques 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 ésta no los registre en contabilidad, y

f) Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos gravables del último ejercicio que se revise.

VIII. Determinar el monto de los ingresos, en el caso de que los contribuyentes no comprueben los correspondientes al periodo objeto de revisión. En este caso, se presumirá que el ingreso es igual al declarado en cualquier declaración presentada para impuestos federales o el resultado de alguna de las siguientes operaciones:

a) Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones normales correspondientes cuando menos a treinta días, el ingreso diario promedio que resulte se multiplicará por el número de días que corresponda al periodo objeto de revisión, y

b) Si la contabilidad y documentación del contribuyente no permite reconstruir las operaciones de treinta días, se tomarán como base los ingresos que se observen durante tres días de operaciones ordinarias y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprenda el periodo objeto de revisión. Al ingreso estimado presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores se aplicará la cuota o tarifa que corresponda. Lo dispuesto en esta fracción no modifica los procedimientos para determinar o estimar los ingresos de los contribuyentes que contienen las diversas disposiciones fiscales;

IX. Verificar los lugares, bienes o mercancías, de conformidad con los sistemas de control establecidos.

En estos casos el inspector deberá estar facultado expresamente y por escrito para cerciorarse dentro de la zona de que se trate, del cumplimiento de las obligaciones respectivas.

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

COMENTARIO

Este artículo, con sus limitaciones, equivale al 42 del C.F.F. que da sustento a las distintas facultades de comprobación de la autoridad En sus fracciones se despliegan las distintas facultades atribuidas a la autoridad que podemos dividir en tres categorías:

1. *En primer lugar, aquellas facultades de comprobación propiamente dichas, entendidas como autorizaciones a las autoridades fiscales para realizar actos de molestia a los particulares. En esa tesitura se destacan las fracciones I, II, III, IV y IX del artículo comentado.*

2. En segundo lugar, encontramos habilitaciones a la autoridad fiscal para allegarse de información de otras autoridades o generarla por si misma. Bajo este carácter se enumeran las fracciones V y VI.

3. Finalmente, encontramos un par de fracciones que parecen mal ubicadas en este artículo, puesto más que establecer facultades de la autoridad, se señalan presunciones legales. Me refiero a las fracciones VII y VIII.

Se observa la falta de una fracción como la primera del Código federal que permita rectificar errores aritméticos u otras omisiones menores. Aquí estaríamos hablando de una facultad de mera verificación de datos, donde se podría efectuar una rectificación de oficio, sin que ello implicara necesariamente la comisión de una infracción.

Entendiendo el contenido general del artículo, me dispongo al análisis de cada una de sus partes.

De entrada, resulta un tanto agresivo y carente de un objetivo uniforme el primer párrafo del artículo. Señalar que las autoridades fiscales, a fin de determinar la existencia del crédito fiscal, podrán realizar lo ahí señalado, predispone a la autoridad y al ciudadano a una conducta inquisitiva del primero y defensiva del segundo. Es tanto como decir que la acción del Ministerio Público respecto a los ciudadanos es la de determinar la existencia

del delito, cuando que es la de procurar justicia (y así se denomina al titular de dicha dependencia). Así pues, debe reconocerse que la actuación consiste en una comprobación de que lo declarado es acorde a la realidad e investigación de circunstancias posiblemente relevantes y hasta ese momento desconocidas, todo lo anterior, a efectos de verificar el exacto cumplimiento de las disposiciones fiscales (tanto por los particulares como por las autoridades) y, en su caso, la regularización correspondiente. Siguiendo a Pérez de Ayala, podemos decir que el verdadero fin la actuación del fisco es procurar el exacto cumplimiento de las leyes fiscales y, consecuentemente, como parte de él, la liberación de los administrados de sus obligaciones y responsabilidades (PÉREZ DE AYALA y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, 2004: 142). Esta nueva visión de la Administración Tributaria se ve reforzada por la tesis jurisprudencial 2ª/J.23/2009, que tiene por rubro DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES, EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, DE INFORMAR EL DERECHO QUE LE ASISTE A AQUÉL DE CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL Y LOS BENEFICIOS DERIVADOS DE SU EJERCICIO, A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 13 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, SE CUMPLE CUANDO SE LE ENTREGA LA CARTA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y ASÍ SE ASIENTA EN LA ACTUACIÓN CORRESPONDIENTE.

El primer párrafo da una enumeración sucinta de todas las actividades que, en su conjunto, describen lo que podríamos llamar la actividad fiscal del Estado. Resulta común que nos refiramos a las autoridades tributarias como "fiscos", sin tener pleno conocimiento de lo que implica ese calificativo. Pues bien, como se observa del primer párrafo del artículo 71, debemos entender que el calificativo de fisco no es dable solo en el caso de recaudación de contribuciones, sino en una serie de actividades que realiza el estado respecto a los ingresos tributarios y que van desde determinar o calificar un acto como nacimiento de obligación fiscal, permitir la existencia de créditos fiscales, fijando sus base y determinándolos en forma líquida, así como cerciorarse del cumplimiento de disposiciones fiscales y comprobar la comisión de infracciones.

Desde nuestro punto de vista, el legislador, aunque correcto en lo general, podría dotar de mayor precisión este precepto y enumerar las partes de la acción fiscalizadora en un orden más coherentes como sigue: Las

autoridades fiscales, a fin de calificar la existencia de obligaciones fiscales, cuantificar bases gravables, determinar créditos fiscales, inspeccionar el debido cumplimiento a las disposiciones, comprobar la existencia de infracciones y determinar sus sanciones, así como participar querellándose o denunciando posibles delitos, etc. Con lo anterior se da orden a los papeles de "actuación comprobadora, de investigación, de información y de liquidación" (PÉREZ DE AYALA y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, 2004:152).

Las fracciones I, III, IV, y de forma conjunta las fracciones II y IX del artículo señalan cuatro facultades de comprobación bien determinadas y distintas en su naturaleza jurídica.

La fracción I regula lo que comúnmente se denomina visita domiciliaria (en estricto sentido, otras facultades también son visitas domiciliarias). Una visita de esta naturaleza no pretende sorprender ni encontrar in fraganti *alguna irregularidad, sino que busca que la autoridad, con un tiempo más o menos prolongado, haga una exhaustiva revisión de los documentos y actividades del contribuyente. Se trata, por tanto, de una auditoría amplia y completa en la que el particular debe permitir no solo la entrada y revisión de documentos, sino la prolongada y constante presencia de funcionarios en su domicilio o sucursales. Dado lo delicado que resulta esta elevada carga de tolerancia por parte de los ciudadanos (quienes deben soportar la continua y física presencia de autoridades en sus instalaciones, se justifica que las reglas que regulan esta irrupción en la esfera del particular sean tan rigurosas y detalladas para la autoridad; no es para menos, prácticamente el particular debe dejar la puerta abierta a los funcionarios en su domicilio.*

La facultad de comprobación señalada en la fracción III del artículo es lo que en el argot se conoce como "revisiones de gabinete". En este caso, la autoridad no irrumpe a inspeccionar las instalaciones del particular; simple y sencillamente, le requiere documentos, datos e informes. Dicha información, igual que ocurre con las "visitas domiciliarias", se solicita a efectos de analizarse de manera pausada por la autoridad y, en su caso, emitir un oficio de observaciones. Los plazos son holgados a efectos de que la autoridad haga una revisión exhaustiva y minuciosa, y sosegadamente resuelva sobre alguna irregularidad. Tanto en esta facultad como en la anterior, los plazos son amplios, pero acotados para que el contribuyente

no quede en incertidumbre por un amplio lapso. Aquí tampoco se pretende sorprender al particular. La naturaleza distinta de esta clase de auditorías respecto a las visitas domiciliarias se destaca en la tesis jurisprudencial 2ª/J. 161/2009, que lleva por rubro REVISIÓN DE GABINETE. ES INAPLICABLE EL ARTÍCULO 47 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE CONTEMPLA LA CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LA VISITA DOMICILIARIA CUANDO UN CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO DICTAMINA LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE. En el texto de la tesis se indica que "... el legislador tratándose de las visitas domiciliarias las regló extensivamente ... con lo que pretendió dar mayor seguridad al visitado para que se lesionara lo menos posible su derecho de inviolabilidad del domicilio, lo que no se transgrede con las revisiones de gabinete, las cuales se llevan a cabo en el domicilio de la autoridad exactora".

La facultad prevista en la IV tiene una naturaleza distinta a las anteriores por el hecho de que se pretende sorprender o descubrir irregularidades de forma inmediata que, si la autoridad se viera sometida a las reglas de las facultades de comprobación antes mencionadas no tendrían ningún éxito. Esto es, si para intentar detectar la falta de expedición de un comprobante fiscal se obligara a los visitadores a solicitar la presencia a requerir la presencia del contribuyente o su representante y en caso de no encontrarse a dejar un citatorio para que lo espere el día siguiente hábil, las posibilidades de que al día siguiente hábil se le encuentre omitiendo la expedición respectiva son prácticamente nulas. Se echa en falta una facultad de inscripción, como ocurre en la fracción V, segundo párrafo, de art. 42 del Código Fiscal de la Federación puesto que, aún y que la fracción VI del artículo 80 señala que "la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción", no está clara la facultad de inscribir de oficio al contribuyente con dichos datos.

Lamentablemente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis jurisprudencial 2ª/J. 173/2008, que a continuación se cita, mezcla de forma no muy afortunada facultades de comprobación de la autoridad fiscal:

VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES APLICABLE TANTO A LAS QUE SE LLEVEN A CABO CON FUNDAMENTO EN LA FRACCIÓN III

DE DICHO PRECEPTO, COMO A LAS QUE TENGAN COMO FINALIDAD VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES EN MATERIA DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 153/2007-SS, en sesión de 3 de octubre de 2007, determinó que la facultad de comprobación de las autoridades fiscales contemplada en la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las indicadas 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, abarca a la revisión de gabinete, pero no se limita a ella, pues el requerimiento puede efectuarse para que la exhibición de la documentación se realice en el propio domicilio del gobernado. Ahora bien, el hecho de que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación prevea, en su fracción III, una facultad genérica para practicar visitas domiciliarias y, en su fracción V, la facultad de llevar a cabo específicamente las tendientes a verificar el cumplimiento de obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, entre otras, no es motivo para considerar que a estas últimas no les sea aplicable la indicada fracción II, ya que ésta no hace salvedad alguna en cuanto a las visitas domiciliarias que tengan como finalidad verificar algún tipo específico de obligaciones fiscales, además de que no existe razón para estimar que el supuesto que en ella se prevé no sea compatible con las visitas tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en materia de expedición de comprobantes fiscales.

La fracción II se encuentra desenfocada, pues sugiere facultades en materia de comercio exterior, mismas que ya están reguladas por la legislación federal, que, conforme al artículo 65 de este Código sería aplicable a las autoridades estatales. En todo caso, la fracción IX como buen "cajón de sastre", dispondría la facultad de realizar esas actividades. La existencia de la fracción II parece más un resabio de antiguas potestades de la autoridad, que puede cobrar mayor relevancia con la adopción de un impuesto estatal a la tenencia.

La disposición análoga a la fracción III de este artículo fue puesta a discusión ante la Corte, por considerarse que daba pie a órdenes genéricas donde no

se especificaba el carácter concreto del destinatario. A nuestro juicio, la corte resuelve de manera adecuada al estimar que ocurre dicha circunstancia en los caso sometidos a su jurisdicción en la tesis por contradicción 2a./J. 61/2010, que tiene por Rubro: REVISIÓN DE ESCRITORIO O VISITA DOMICILIARIA. LAS ÓRDENES RELATIVAS DIRIGIDAS A LOS GOBERNADOS COMO SUJETOS DIRECTOS Y COMO RETENEDORES, CUMPLEN LOS REQUISITOS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN CUANDO SE FUNDAN EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIONES II Y III, RESPECTIVAMENTE, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (al escribirse estas líneas aún no se publica en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta).

Las fracciones VII y VIII están mal ubicadas, se refieren a presunciones de ingresos. La determinación de ingresos, y de ingresos presuntos, es relevante sólo para un número reducido de contribuciones estatales. Así pues, además de estar mal ubicadas, puesto que tendrían que, por lo menos, estar en un artículo distinto, deberían complementarse con herramientas de presunción relevantes para otras contribuciones estatales como monto de operaciones, enajenaciones o servicios, giro de la actividad del contribuyente, monto de pagos a personal subordinado, etc.

Respecto a la fracción VIII llama también la atención la falta de reglamentación sobre la posibilidad de efectuar revisiones de observación y reconstrucción de operaciones en los términos que ahí se señalan. Se está dejando sin reglamentar una herramienta poderosísima con la cual la autoridad podría verificar correctamente el debido cumplimiento a las obligaciones fiscales. En un país como el nuestro, que los negocios son casi por completo de micro y pequeñas industrias, es lamentable que no se hayan afinado los instrumentos jurídicos para fiscalizar correctamente estos contribuyentes.

A las facultades aquí señaladas es menester introducir otras que la doctrina contemporánea y el derecho comparado reconocen como necesarias. La definición actual de Inspección incorpora en la actualidad "no solo la tradicional función comprobadora sino también la de regularización de la situación tributaria comprobada mediante la práctica de las correspondientes liquidaciones tributarias", tiene además otras funciones "como son las funciones de informe y asesoramiento" (GONZÁLEZ GARCÍA y LEJEUNE, 2000:51 y 52).

El último párrafo del artículo (altamente controvertido por el licenciado Noé Mosqueda en las conversaciones previas a la elaboración de estos comentarios) señala que las facultades se podrán ejercer de manera conjunta, indistinta o sucesivamente. El hecho de que puedan ejercerse de manera conjunta significa que no se excluyen unas a otras, puesto que, por ejemplo, un individuo puede estar sujeto al mismo tiempo a una visita domiciliaria, a una revisión "de gabinete" o a una visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales. También aplica como conjunto el ejercicio de facultades que hagan dos autoridades distintas (federales y estatales). La idea de que puedan ejercerse de manera indistinta es que corresponde al amplio margen de discrecionalidad que dispone la autoridad, decidir cuál facultad ejercer. Lo que es cierto es que no puede distorsionar las reglas de cada una de ellas, sino que tiene que ceñirse a las normas que regulan cada una de estas facultades. Por último, el carácter de sucesiva, implica que pueden ejercerse una tras otra. Lo anterior no implica que la autoridad pueda dejar abiertas las facultades ejercidas; tiene que cerrar adecuadamente cada una de las facultades, so pena de ser dejadas sin efectos.

BIBLIOGRAFÍA. PÉREZ DE AYALA, J. L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.(2004): *Fundamentos de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid. GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE, E.(2000): *Derecho Tributario II*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO

Artículo 72. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 110 de este Código, se deberá indicar:

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

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

Las personas designadas para efectuar la visita podrán actuar en forma conjunta o separada.

COMENTARIO

En el presente artículo se establece que de origen se deberá indicar el lugar o lugares en donde se efectuará la visita, así que se deberá notificar el aumento de lugares a visitar. En segundo lugar también es muy claro en cuando a señalar los aspectos en relación al personal es decir sustitución, aumento o reducción pero no es claro en cómo se deberá realizar el trabajo en forma conjunta o separada del personal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado los requisitos que debe satisfacer una orden de visita domiciliaria, como se puede apreciar en la siguiente jurisprudencia.

"VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1.- Constar en mandamiento escrito; 2.- Ser emitida por autoridad competente; 3.- Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4.- El objeto que persiga la visita; y 5.- Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto constitucional de mérito establece, se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural, «...sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos» y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general como a las específicamente fiscales, pues, de no ser así, la expresión se habría producido en singular".

Séptima Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo III, Parte SCJN
Tesis: 183
Página: 126

Por otra parte, este artículo complementa al artículo 71 y 110 y reviste de legalidad los actos de autoridad, ya que precisa los lugares en donde se desarrollara la visita y no deja al libre arbitrio de la autoridad el lugar en donde quiera desarrollarla, al obligar a señalar el lugar y las personas con quien se va a entender se tiene que respetar el orden dispuesto en el mismo Código Fiscal que es el siguiente:

La visita domiciliaria se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita:

Tratándose de Personas Físicas:

a) El local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, cuando se trate de contribuyentes que realicen actividades empresariales.

b) El local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades, tratándose de contribuyentes cuya actividad sea la prestación de servicios personales independientes.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Tratándose de Personas Morales:

a) El local en donde se encuentre la administración principal del negocio, cuando sean residentes en el país;

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de que se cuente con varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que el contribuyente designe.

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 el levantamiento de estas actas, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial. Para el levantamiento de dichas actas se deberá cumplir con

lo previsto en la fracción II del artículo 44 de Código; referente al citatorio que debe mediar, en caso de que no estuviere el visitado o su representante.

Se establece que en los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, etcétera, estarán a lo siguiente: La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, por lo que al efectuarse en un lugar distinto al expresamente señalado en la orden citada, transgrede las garantías de audiencia y de oportunidad de defensa, ante la imposibilidad física de exhibir y proporcionar la contabilidad y demás documentación comprobatoria que requieran las autoridades fiscales.

El artículo en comento señala que se podrá sustituir, aumentar o reducir al personal que intervenga en la revisión sin precisar ningún requisito mínimo de identificación lo cual es verdaderamente una falta de legalidad, opino que en lo referente a la remoción o aumento de personal como así lo señala el Código fiscal federal el personal deberán identificarse plenamente haciéndose constar en forma pormenorizada, ya que el visitado debe conocer con precisión todas las circunstancias que concurren en tal acto, por exigirlo así la seguridad jurídica del gobernado.

BIBLIOGRAFÍA. CALVO ORTEGA, R. (2003): *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario Parte General.* Thomson, Civitas, Madrid. PÉREZ ROYO, F. (2004): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Thomson Civitas, Madrid.

Noé MOSQUEDA MARTÍNEZ

Artículo 73. En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros relacionados con ellos, estarán a lo siguiente:

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

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a 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.

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

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. Dicha designación se hará por cada diligencia que se practique en el domicilio visitado.

COMENTARIO

En este artículo se establecen determinadas obligaciones, tanto para la autoridad como para el visitado, responsables solidarios y los terceros relacionados con ellos, para el inicio de la visita domiciliaria. A la autoridad fiscal se le precisa que la visita domiciliaria la debe efectuar única y exclusivamente en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, por lo tanto no puede hacerse extensiva dicha visita a otros lugares aún y cuando sean propiedad del visitado, aunque es importante señalar, que ello no impide que la visita se realice en las partes integrantes del lugar señalado en la orden respectiva como puede ser la oficina, taller, bodega, etc.

Por otra parte, se establece a la autoridad fiscal la obligación de que la diligencia la entienda con la persona visitada o con su representante y si no se encuentran, deberá dejar citatorio, para que esperen al día siguiente a una hora determinada y si no lo hicieran, entonces se podrá iniciar la visita con quien se encuentre. Un aspecto importante a resaltar, es lo que prevé esta disposición legal respecto a que si no se encuentra el visitado o su representante y se deja citatorio, las autoridades fiscales podrán relacionar todos los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad, para de esta manera conservar el elemento sorpresa y no le resulte posible al visitado alterar o esconder documentación con el propósito

de que la autoridad no llegue a detectarle irregularidades en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por otra parte, es importante resaltar lo dispuesto en la fracción III de este artículo, que establece la obligación de las autoridades que van a realizar la visita domiciliaria de identificarse con el visitado, para lo cual deben llevar su identificación oficial con fotografía. Asimismo, el visitado deberá designar dos personas que sirvan como testigos para todo lo relativo a la diligencia a desarrollar y si no lo hace o estos no aceptan, los visitadores lo designarán, debiendo llevar a cabo ésto en cada diligencia que se practique en el domicilio visitado.

BIBLIOGRAFÍA. CALVO ORTEGA, R. (2003): *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario. Parte General.* Thomson Civitas, Madrid.

Noé MOSQUEDA MARTÍNEZ.

Artículo 74. 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 incluso en cualquier otro medio autorizado para el cumplimiento de obligaciones fiscales federales, 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 dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.

III. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

IV. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.

V. 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.

VI. 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.

VII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, podrán obtenerse copias de la contabilidad hasta antes del inicio de la huelga o suspensión de labores.

VIII. 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 75 de este 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.

COMENTARIO

La esencia de la visita domiciliaria es la de abrir las puertas a las autoridades para que inspeccionen lugares, personas y documentos relativos al contribuyente para poder determinar la omisión en el cumplimiento de obligaciones fiscales. Esto encierra un alto deber de colaboración por parte de los individuos, ya que debemos permitir el acceso de la autoridad a los distintos lugares del domicilio a visitar, poner a su disposición documentos, equipos, incluso personal de apoyo, sin que ello pueda ser considerado violatorio de nuestras garantías.

En ese sentido, coincido con la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuando afirma: "... . el visitado debe permitir al verificador el acceso al establecimiento, oficinas, locales, instalaciones, talleres, fábricas, bodegas y cajas de valores, ello no implica imprecisión e incertidumbre respecto del señalamiento del lugar exacto en el que debe desarrollarse la diligencia, ya que ésta se rige por la dirección que ubica al lugar señalado para tal efecto, de manera que esos recintos no pueden ser otros sino los que se hallen precisamente en el domicilio indicado para la verificación, en virtud de que los datos, elementos o requisitos que contiene una orden de visita no deben apreciarse en forma separada sino armónicamente y en su conjunto. Por tanto, las expresiones «establecimientos», «oficinas», «locales»,

«instalaciones», «talleres», «fábricas», «bodegas» y «cajas de valores», adquieren sentido de ubicación cierta y determinada cuando se asocian al domicilio precisado en la orden de visita con el que deben complementarse" (Tesis: 2a./J. 64/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVIII, Agosto de 2003, página 237, Rubro: ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. NO ES GENÉRICA SI EL LUGAR O LUGARES QUE PRECISA PARA SU PRÁCTICA, CORRESPONDEN AL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, AUN CUANDO SEÑALE QUE EL VISITADO DEBE PERMITIR A LOS VISITADORES EL ACCESO A LOS ESTABLECIMIENTOS, OFICINAS, LOCALES, INSTALACIONES, TALLERES, FÁBRICAS, BODEGAS Y CAJAS DE VALORES, PUES SE ENTIENDE QUE SE UBICAN EN EL LUGAR PRECISADO PARA LA VISITA).

Como se destaca en los comentarios de otros artículos relacionados con las facultades de comprobación de la autoridad, a este elevado nivel de colaboración va aunado un alto nivel de responsabilidad por parte de las autoridades. Por esa razón no podemos calificar de exagerados ciertos criterios jurisprudenciales que demuestran el alto nivel de cuidado técnico que deben observar las autoridades que realizan la visita.

Partiendo de la esencia de las visitas domiciliarias antes explicada, salvo circunstancias muy especiales, no se pueden extraer documentos del o los domicilios visitados. Para poder extraer dichos documentos se requiere alguna causa de gravedad como las señaladas en las fracciones I a VIII del artículo. Aunque la ley habla de "copias" como si se tratara de meros documentos privados, en el momento en que se faculta a una autoridad (visitadores) a cotejar dichas copias con sus originales y a certificar dicho cotejo, estamos hablando de la posibilidad de crear documentos públicos, con el valor probatorio que a ellos corresponde.

Estaríamos hablando de documentos administrativos, una subespecie de documentos públicos, expedidos por los funcionarios de la administración pública en ejercicio de sus atribuciones legales. Salvo que se demuestre su falsedad o inexactitud por otros medios legales, hará prueba plena (OVALLE, 2007: 1412).

Es evidente que la obtención de copias que permite este artículo debe ser precedida de una correcta circunstanciación de los motivos que la ocasionaron en actas. Véase sobre circunstanciación el comentario al artículo siguiente.

BIBLIOGRAFÍA. OVALLE FAVELA, J. (2007): <Documento probatorio>, voz en: A.A.V.V.: *Diccionario Jurídico Mexicano,* IIJ-UNAM-Porrúa, México.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO

Artículo 75. La visita domiciliaria se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

I. 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 III del artículo 73 de este Código.

III. Al inicio o durante el desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad cuando se dé algunos de los supuestos previstos en las fracciones II, IV y V del artículo 74 de este Código. Para tal efecto, procederán indistintamente a sellar o colocar marcas en dichos documentos o bienes, que podrán ser depositados en cajas o en el lugar que el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia designe, así como dejarlos en calidad de depósito, 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 materia del aseguramiento, 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, pagando las contribuciones y sus accesorios. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste o un periodo mayor de doce meses, 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 señala 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.

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 un tanto 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.

Concluida la visita domiciliaria, se requerirá nueva orden para iniciar otra a la misma persona, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos, pudiendo en tales casos volver a determinarse crédito fiscal, cuando se comprueben hechos diferentes.

COMENTARIO

Nos dice Calvo Ortega (CALVO, 2003: 287 y ss.) que la función inspectora se rige (debe regir, en nuestro país) por los siguientes principios:

a) Imparcialidad. Entendiendo que la administración tributaria sirve al interés general establecido en ley y no un interés patrimonial de una persona jurídico-pública.

b) Concurso del sujeto pasivo. Se trata de un concurso obligado, sin que pueda limitarse a un mero conocimiento de las actuaciones.

c) Jerarquía. Principio aplicable a toda la administración pública.

d) Universalidad. Se refiere al análisis de todas las cuestiones que tenga un expediente. "La auniversalidad debe, pues, ser tanto poder de la Administración como un derecho del sujeto pasivo a una revisión global de su situación dentro de un tributo concreto.

Salvo los principios de concurso y jerarquía que vemos plenamente aplicados en el día a día, la universalidad y, en mayor grado aún, la imparcialidad brillan por su ausencia.

Para el análisis de este artículo, más que seguir un orden secuencial de los párrafos y fracciones que lo componen, lo desmembraré en ciertos conceptos que se tocan a lo largo y que me resultan merecedores de especial atención.

1.- Circunstanciación de actas. A lo largo de este artículo destaca la necesidad de que las actas que levante la autoridad se encuentren debidamente circunstanciadas. No son pocas las ocasiones en que los auditores, encargados de esta tarea, se ven seriamente inseguros o errados al hacer esta labor. Circunstanciar, nos dice el diccionario de la Real Academia de la Lengua (vigésima segunda edición, 2001) es explicar las circunstancias de algo. Por su parte, circunstancia es "un accidente de tiempo, lugar, modo, etc., que está unido a la sustancia de algún hecho o dicho". La definición del diccionario nos da mucha luz sobre lo que debemos entender por la debida circunstanciación de las actas en las visitas domiciliarias.

Debemos entender que el o los visitadores deben asentar con toda precisión todos los hechos, contenido de documentos y dichos, explicando los elementos de tiempo, lugar y modo que los involucran y que son o puedan ser relevantes o sustanciales a la visita. Si, por ejemplo, el auditor pretende ejercer la facultad que señala la fracción III y asegurar la contabilidad, deberá demostrar que ocurrió alguno de los supuestos que ahí se anotan. La forma de demostrar que ocurrió alguno de los supuestos, como pudiera ser el de que el visitado lleve doble contabilidad, es asentando con toda precisión el tiempo, lugar, modo y contenido de los documentos que supuestamente contienen registros contables duplicados, que corresponden al mismo contribuyente, que puedan ser calificados de duplicado. De no darse correctamente esa circunstanciación en la que se asienten todos los datos relevantes para lo que quiere demostrarse, se corre el riesgo de que se determine ilegal el aseguramiento de la contabilidad y, llevado a un

extremo, se niegue valor probatorio a dicha supuesta duplicidad de contabilidad.

Así pues, no hay receta mágica para determinar cuando está correctamente circunstanciada un acta, sino que dependerá de los hechos que pretendan demostrarse con la misma y la posibilidad de que con lo asentado se pueda llegar al pleno convencimiento de ello. Es recomendable que el auditor que circunstancía un hecho se cuestione asimismo si con la información que asienta puede una persona completamente ajena a lo que ocurre tener conocimiento pleno de los hechos relevantes que pretende asentar. Es decir, para indicar que hay negación a recibir una orden de visita no hace falta asentar que se trata de una tarde de verano, con el cielo despejado a 28 grados de temperatura y cantaban dos jilgueros; hará falta indicar los datos que permitan identificar al destinatario de la orden, su representante o quien se encuentre en posibilidad de atender la diligencia, así como los hechos concretos, las palabras o las actitudes específicas que permiten a una persona estar segura de que hay una negativa. No será suficiente que el auditor se limite a decir que se negaron a recibir el acta, a secas, pues de ese solo dicho no se desprende fehacientemente un comportamiento concreto que actualice el supuesto previsto en la ley.

Lamentablemente está vigente la tesis 2a./J. 60/2007, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 962, con el rubro: «NOTIFICACIÓN PERSONAL. EN LA PRACTICADA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, BASTA QUE EN EL ACTA RELATIVA SE ASIENTE EL NOMBRE DE LA PERSONA CON QUIEN SE ENTENDIÓ LA DILIGENCIA, PARA PRESUMIR QUE FUE LA MISMA QUE INFORMÓ AL NOTIFICADOR SOBRE LA AUSENCIA DEL DESTINATARIO.», que ha dejado sin materia otra que contendió por contradicción, y con la que estamos en pleno acuerdo: Tesis: XIX.1o.A.C. J/14, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Enero de 2006, con Rubro: NOTIFICACIÓN FISCAL DE CARÁCTER PERSONAL. CIRCUNSTANCIACIÓN OBLIGATORIA AL PRACTICARSE MEDIANTE TERCEROS.

Debe entenderse también, como lo dice la siguiente jurisprudencia, que la circunstanciación no es una mera adhesión de papeles de trabajo a las actas, como se señala en la tesis jurisprudencial 2a./J. 101/2000, Novena Época,

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XII, Diciembre de 2000, página 393, Rubro: PAPELES DE TRABAJO. LOS FORMULADOS POR LOS AUDITORES DURANTE LA PRÁCTICA DE UNA VISITA DOMICILIARIA, NO SON PARTE DE LA CIRCUNSTANCIACIÓN DEL ACTA RESPECTIVA, NI INTEGRAN JUNTO CON ÉSTA UNA SOLA ACTUACIÓN JURÍDICA; POR TANTO, LA VALIDEZ DEL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA NO DEPENDE DEL CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN LOS QUE SE APOYA.

2.- Actas simultáneas. En el entendido de que el artículo 72, fracción I permite que la orden de visita se realice en dos o más lugares a la vez, es de entenderse que en cada uno de ellos tienen que levantarse actas de las actuaciones realizadas por la autoridad. Todas las actas serán parte de un mismo ejercicio de facultades de comprobación y por tanto siguen la suerte del mismo. Caso contrario, que también es común, es que un contribuyente reciba varias órdenes de visita con distintos lugares, donde cada una de las actas deberá seguir la suerte de la orden que le dio origen. Así pues, no pueden traspasarse de un ejercicio de facultades a otro hechos, personas y otros elementos.

3.- Aseguramiento de contabilidad. Como bien ha dicho la Suprema Corte, este tipo de "aseguramiento provisional pretende que el contribuyente, desde que se lleva a cabo dicha medida, no destruya altere o modifique su contabilidad en aras de que la autoridad conozca con precisión su situación fiscal" . Tesis: 2a./J. 139/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVIII, Octubre de 2008, página 440, Rubro: ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD CUANDO EL CONTRIBUYENTE SE NIEGA A PROPORCIONAR LA QUE ACREDITE EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA). Se trata de una medida muy bien elaborada y proporcional con el fin que persigue, de tal forma que encuentra su límite en que no impida la actividad del visitado.

4.- Actas parciales, última acta parcial y acta final. Este artículo recoge distintas clases de actas, mismas que tienen naturaleza jurídica distinta conforme a la ley. Las actas parciales, a secas, son documentos donde se

hacen constar los distintos hechos con trascendencia tributaria que ocurren en las diligencias que sigue la autoridad, entre ellas, la propia diligencia de entrega de orden e inicio de la visita. En otras legislaciones se distingue entre diligencias, informes y actas para distinguir lo que aquí llamamos en forma genéricas actas, pero respecto a las cuales podemos señalar claros signos distintivos (Véase PÉREZ, 2004 p. 268 y sigs).

La última acta parcial encierra una relevancia especial, pues en ella deben asentarse todos los hallazgos de los cuales puede valerse la autoridad para determinar incumplimiento a las disposiciones fiscales. En caso de que en esta acta no se consignen posibles omisiones, puede estimarse que no se está otorgando al contribuyente la posibilidad de conocer las supuestas irregularidades y de aportar pruebas o manifestar lo que a su derecho convenga para desvirtuarlas. Parafraseando a Menéndez Moreno, si una posible omisión, irregularidad o infracción no es consignada en esta acta, en conjunto a una "propuesta de regularización de la situación tributaria que se estima procedente, y la conformidad o disconformidad del sujeto con dicha propuesta" (MENÉNDEZ, 2002, P. 312), entenderemos que no se brindó al contribuyente la oportunidad de ser debidamente oído en el procedimiento.

La presunción de veracidad de los hechos consignados en el acta y no desvirtuados antes del cierre del acta final evidentemente admite prueba en contrario en todo momento, incluso una vez emitida la resolución y dentro de una fase contenciosa. Al respecto es aplicable la tesis jurisprudencial por contradicción 2a./J. 69/2001, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Diciembre de 2001, página 223, Rubro: CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LAS PRUEBAS DEBEN ADMITIRSE EN EL JUICIO Y VALORARSE EN LA SENTENCIA, AUN CUANDO NO SE HUBIERAN OFRECIDO EN EL PROCEDIMIENTO.

El acta final encierra la complejidad de ser un documento compuesto por todas las actas o diligencias previas (fracción VII) y el documento donde la autoridad consigna su calificación de los hechos y actos conocidos en la visita, siendo un proyecto de resolución final. Si todas las actas son una sola acta, debemos entender que no debe haber incongruencias o hechos contradictorios entre ellas. Esto último parece ser una herramienta en las manos de los visitados que no pocos problemas da a la autoridad y que nos parece un poco excesivo, pues podría ser congruente que en la visita se

permita corregir errores de la propia actuación de las autoridades sin necesidad de que podamos hablar de contradicciones en el acta final.

BIBLIOGRAFÍA. CALVO ORTEGA, R. (2003): *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Parte General*, Thomson Civitas, Madrid. MENÉNDEZ MORENO, A. (y otros) (2002): *Derecho Financiero y Tributario – Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Valladolid. PÉREZ ROYO, F.(2004): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Civitas, Madrid.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO

Artículo 76. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique al contribuyente el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación.

El plazo a que se refiere el párrafo anterior, podrá ampliarse por seis meses por una ocasión mas, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad fiscal que ordenó la visita o revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, supuesto en que será la autoridad fiscal que corresponda a su nuevo domicilio la que expedirá en su caso, el oficio de la prórroga correspondiente.

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.

El plazo antes referido se suspenderá cuando:

I. Una vez iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso ante las autoridades fiscales correspondientes, o no se le encuentre en el domicilio que haya señalado, hasta que se le localice.

II. Interponga recurso administrativo o cualquier otro medio de defensa contra los actos y resoluciones que deriven del ejercicio de facultades de comprobación, hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

III. Se suspenda temporalmente el trabajo por huelga y hasta que se declare legalmente concluida ésta.

IV. El fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe el representante legal de la sucesión.

De no concluirse la visita o revisión en el plazo señalado, ésta se entenderá concluida, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron.

COMENTARIO

Nuestra legislación estatal se quedó anticuada respecto al plazo para concluir una visita. La legislación federal prevé, desde hace ya varios años un plazo genérico de 12 meses. Esta reforma en el plazo de la legislación federal acabó de golpe con una serie de controversias, desgastantes e inútiles que tenían que ver con los cuestionados oficios de ampliación de plazo.

Actualmente la administración tributaria se enfrenta a nuevas formas ideadas para entorpecer la actuación inspectora. Si antiguamente era una práctica común el "sabadazo", en que algunos contribuyentes aprovechaban cualquier momento para desaparecer sin avisar, en la actualidad dicha acción es francamente demente, pues ya están reguladas una serie de consecuencias negativas para los contribuyentes que ven esa como una salida (se disparan plazos de prescripción, caducidad y hay agravantes en el ámbito penal y de infracciones). Una práctica común a la que actualmente se enfrenta la autoridad es a la presentación continua de avisos de cambios de domicilio con el único fin de entorpecer su actuación, pues los plazos siguen corriendo aún y que para la autoridad significa un trabajo administrativo más o menos complejo, coordinarse con la nuevas autoridades para continuar su actuación.

A nivel federal se intentó, en la iniciativa de reformas llamada "paquete económico 2010" presentada por el Presidente de la República, reformar el análogo articulado federal, de tal forma que otra causal de suspensión del plazo para concluir una visita lo fuera el cambio de domicilio del

contribuyente visitado hasta entonces no se notificara un "oficio de cambio de autoridad", donde se informaría al contribuyente el cambio de autoridad y continuación de la visita.

Esta medida propuesta tenía dos caras. Por una parte, parecía adecuada en tanto que algunos contribuyentes abusan e informan cambios de domicilio cuando están sujetos al ejercicio de facultades de comprobación con la finalidad de poner trabas a la actividad fiscalizadora. Sin embargo, tal y como lo proponía el Ejecutivo, la medida también podría prestarse a abuso de la autoridad en tanto que, aún y que ya tuviera elementos para considerar bien localizado a un contribuyente que informó un cambio de domicilio, podía no notificar el oficio de continuación de la visita (u otra facultad de comprobación) con la simple finalidad de suspender por tiempo indefinido su ejercicio de facultades. Considero que es importante la elaboración de una propuesta que sea un justo punto medio para conciliar ambos intereses legítimos: el del contribuyente de mover su domicilio, y el de la autoridad de no ver entorpecido el ejercicio de sus facultades. Probablemente, si la suspensión ocurriera hasta entonces no se efectúe visita de verificación en el nuevo domicilio o un plazo máximo prudente (un mes, por ejemplo, plazo en que la autoridad perfectamente puede verificar el nuevo domicilio), lo que ocurra primero, alcanzaríamos el punto intermedio propuesto.

Aunque pareciera innecesaria esta aclaración, el oficio de ampliación de plazo, por ser un acto de molestia de la autoridad, debe estar debidamente fundado y motivado, aún y que ello no se señale en la ley como requisito. Una reciente jurisprudencia respecto a la legislación federal apoya dicho criterio: Tesis: VIII.1o. J/30, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Enero de 2009, página 2615, Rubro: VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN DE AMPLIACIÓN DEL PLAZO PARA QUE CONCLUYA DEBE ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADA Y MOTIVADA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 28 DE JUNIO DE 2006).

BIBLIOGRAFÍA. CALVO ORTEGA, R. (2003): *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Parte General*, Thomson Civitas, Madrid. MENÉNDEZ MORENO, A. (y otros) (2002): *Derecho Financiero y Tributario – Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Valladolid.

PÉREZ ROYO, F. (2004): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Thomson Civitas, Madrid.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO

Artículo 77. Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 79 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contados 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 79 de este Código.

El plazo para emitir la resolución a que se refiere este artículo se suspenderá en los casos previstos en el artículo anterior.

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.

COMENTARIO

El presente artículo regula un plazo especial de caducidad de la facultad de las autoridades fiscales para emitir sus resoluciones que entrañen la determinación de contribuciones omitidas.

Es importante la existencia de un artículo de esta naturaleza, puesto que si bien es cierto que el derecho concede (en términos generales) el plazo de cinco años para que la autoridad ejerza facultades de comprobación y determine omisiones, también es cierto que debe tratarse de hechos desconocidos para la autoridad. Aquí nos enfrentamos a hechos que son plenamente conocidos por la autoridad y, por lo tanto, no se justifica de ninguna manera que sea negligente y carente de probidad, y no determine.

Se señala el plazo de seis meses a partir de que la autoridad tuvo conocimiento de hechos u omisiones, por motivo de la realización de visitas domiciliarias o de revisiones "de gabinete", para que emita y notifique

legalmente la resolución liquidatoria. Es decir, no es suficiente con que la autoridad emita en tiempo la resolución (pues sería sencillo fechar el oficio dentro del plazo concedido por la ley), sino que es indispensable que sea notificada legalmente. Apoya este criterio la tesis jurisprudencial 2a./J. 211/2007, que tiene por rubro: NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA UN CRÉDITO FISCAL. LA DECLARATORIA DE SU ILEGALIDAD Y SU CONOCIMIENTO DESPUÉS DEL PLAZO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 50 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003), TIENE EL ALCANCE DE DEJAR SIN EFECTOS LA RESOLUCIÓN Y LAS ACTUACIONES DERIVADAS DE LA VISITA O REVISIÓN (Novena Época, Segunda Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Diciembre de 2007, página 209).

Llama la atención el carácter restrictivo de esta disposición al referirse únicamente a visitas domiciliarias donde se levante un "acta final de visita" y a las llamadas revisiones de gabinete (reguladas en el artículo 79), dejando fuera las visitas domiciliarias donde no se levanta acta final de visita como lo son las de verificación de cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de avisos en materia de registro estatal de contribuyentes. En un principio podría pensarse que la ley da manga ancha para que la autoridad se tome el tiempo que considere, incluso excediendo seis meses, para emitir su resoluciones, mismas que no necesariamente consistirían en "contribuciones omitidas". Sin embargo, en jurisprudencia por contradicción (Tesis: 2a./J. 180/2006), refiriéndose a la legislación federal, la Corte ha considerado que en dichas circunstancias también resulta aplicable el plazo máximo señalado en la Ley (rubro: COMPROBANTES FISCALES. VERIFICACIÓN DE SU EXPEDICIÓN. LA RESOLUCIÓN DEBE EMITIRSE Y NOTIFICARSE DENTRO DEL PLAZO DE 6 MESES, Novena Época, Segunda Sala, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Diciembre de 2006, página 197).

Aún y que coincido con la Corte en la necesidad de dotar de seguridad jurídica a los gobernados al no permitir que la autoridad se tome tiempo de manera discrecional para emitir sus resoluciones en materia de visitas para la comprobación de las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales y la presentación de solicitudes o avisos, también es cierto que dichas resoluciones rara vez se refieren a contribuciones omitidas,

sino a la simple determinación de infracciones y sus respectivas multas. Por ese motivo, no comparto el criterio de la Corte en su acción, no de interpretación analógica, sino de auténtica integración y creación de normas que no tienen respaldo en el texto legislativo. Coincido con el fin, más no con la justificación y los medios empleados por la Corte en esa jurisprudencia por contradicción que, repito, se aplica a la legislación federal, pero sobre la cual podríamos esperar criterios similares en caso de que se controvierta el Código estatal comentado. Consideramos que si la Corte pretendió dar seguridad jurídica a los gobernados, aplicando de manera análoga disposiciones aplicables a otros procedimientos, también pudo aplicar plazos más cortos correspondientes a procedimientos menos complejos donde la autoridad puede resolver con mayor prontitud (véanse procedimientos aduaneros).

BIBLIOGRAFÍA. CALVO ORTEGA, R. (2003): *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*. Thomson Civitas, Madrid. MENÉNDEZ MORENO, A. (y otros) (2002): *Derecho Financiero y Tributario – Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Valladolid. PÉREZ ROYO, F.(2004): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Thomson Civitas, Madrid.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO

Artículo 78. Cuando al verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes o responsables solidarios, sea necesario recabar de los propios responsables o de terceros relacionados con ellos, datos, informes o documentos relacionados con los hechos que se deban comprobar, una vez realizada la compulsa, la autoridad fiscal hará saber sus resultados a dichos contribuyentes o responsables solidarios en la última acta parcial o en su caso en el oficio de observaciones.

COMENTARIO

Este artículo regula lo que en el plano coloquial se conoce como compulsas, mismas que deberán darse a conocer a los contribuyentes sujetos al ejercicio de facultades de comprobación en la última acta parcial o en el oficio de observaciones. Resulta relevante desde el momento en que encierra un deber de colaboración con la administración pública. Para Mabarak, las compulsas son actos de fiscalización para verificar si en torno a un contribuyente, los datos que arrojen los terceros compulsados coinciden

con los que el contribuyente asentó en su contabilidad o declaró para efectos fiscales (MABARAK, 1997: 189).

En otros momentos se ha cuestionado el valor probatorio de las compulsas a terceros (GARZA, S. F. de la, 1999: 749), sin embargo, en la actualidad se han perfeccionado los procedimientos y parece no estar en duda su valor, aún y que ese indirecto. El tema en que quiero centrarme es en el deber de colaborar. El deber de contribuir, indudablemente se encuentra fundado en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Sin embargo, a nivel constitucional no queda del todo claro el deber de colaborar en esta materia. En ese sentido, Rafael Calvo es crítico con la falta de diferenciación entre las obligaciones formales entre contribuyente y terceros. Hace énfasis en las diferencia teleológicas y de origen de ambas obligaciones. Señala que "este tratamiento indiscriminado de situaciones jurídicas diversas se explica (no se justifica) por la falta de una reflexión del legislador (en todas las etapas de la moderna historia fiscal) sobre el establecimiento e importancia de las figuras de colaboración. También por la ausencia de un debate científico que hubiese conducido a una diferenciación jurídica útil en el momento de la producción normativa" (CALVO ORTEGA, 2006:130).

El autor citado sostiene la tesis de que existe una discriminación por indiferenciación como un tipo de transgresión del principio de igualdad tributaria, en tanto que la ley trata de forma idéntica situaciones jurídicas distintas que son las relacionadas entre colaborador y fisco y colaborador y contribuyente.

Nos adherimos al pensamiento de que es indispensable replantear o, mejor dicho, definir los deberes de colaboración de los ciudadanos con la autoridad tributaria. El originario deber de contribuir se ve rebasado en demasía con las abrumadoras cargas administrativas que impone el ordenamiento tributario.

El ciudadano no sólo debe contribuir, sino dotar constantemente de información a la autoridad, aunque ello implique: implementar los sistemas más sofisticados y costosos de informática, renovar constantemente firmas, registros y claves de identificación, proporcionar declaraciones informativas bastante complejas, proporcionar datos e información con los que la autoridad ya cuenta (por ejemplo, pedimentos de importación), contratar profesionales de la contabilidad y manejo de software, entre otras.

Calvo plantea la tesis de un nuevo ordenamiento de las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria. Tendría como premisa desvincularlo del deber de contribuir y situarlo en las prestaciones personales; se vería regido por principios de legalidad, subsidiariedad y proporcionalidad (Calvo, 169 y sigs.).

BIBLIOGRAFÍA. CALVO ORTEGA, R. (2006): *Las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento,* Dykinson, Madrid. GARZA, S. F. de la (1999): *Derecho Financiero Mexicano,* Porrúa, México. MABARAK CERECEDO, D.(1997): *Derecho Financiero Público*, Mc Graw Hill, México.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO

Artículo 79. Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación en revisión de gabinete o escritorio, esto es, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará en el domicilio fiscal. Si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia, no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que esté presente a hora determinada del día siguiente; si no lo hiciere, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se deben 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 relacionados con ellos, 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 fiscal 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, se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción. El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notificó el 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 fracción de éste, o un periodo mayor a doce meses, 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 primer párrafo de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 76 de este Código.

VII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal pagando las contribuciones y sus accesorios, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

VIII. 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 notificará la resolución determinante de las contribuciones omitidas.

COMENTARIO

Este artículo regula la facultad conferida en la fracción III del artículo 71 ó, como también se conoce, las revisiones de gabinete o escritorio. Sin embargo, siendo el primer párrafo tan amplio en supuestos regulados, el texto de sus ocho fracciones se va circunscribiendo al caso concreto de

revisiones a contribuyentes y sus responsables solidarios. El papel del tercero relacionado con ellos (con el contribuyente y responsables solidarios) se ve diluido en el texto del artículo. Esto es, en principio se regula la solicitud de informes, datos, documentos y demás incluidos terceros relacionados con los contribuyentes, quienes podrían ser un cliente o un proveedor, y el giro que sigue el artículo es el de determinar contribuciones a quien le han sido solicitados estos informes y documentos. El carácter definitivo de esta clase de revisiones se encuentra reconocido por la tesis jurisprudencial 2a./J. 63/2008, que a continuación cito:

"REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN PARA PRACTICARLA PUEDE IMPUGNARSE EN AMPARO INDIRECTO. El procedimiento de revisión de escritorio o gabinete previsto en los artículos 42, fracción II y 48 del Código Fiscal de la Federación, inicia con la notificación de la orden respectiva y concluye con la resolución que determina las contribuciones o aprovechamientos omitidos, o con el oficio que da por concluida la revisión por falta de observaciones, por lo que la citada orden forma parte del procedimiento de fiscalización, pues con apoyo en ella las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, pueden exigir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, informes, datos, documentos y la presentación de su contabilidad, traduciéndose en un acto de molestia susceptible de afectar en forma directa e inmediata derechos sustantivos protegidos por el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en particular su persona, papeles y posesiones. En esa virtud, la orden de revisión puede impugnarse en amparo indirecto, por sí sola, dentro de los plazos legales correspondientes, independientemente de que se agote en uno o varios actos, pues de lo contrario se obligaría al gobernado a soportar hasta la conclusión del procedimiento respectivo las consecuencias de un acto que de no cumplir con los requisitos exigidos por ese precepto fundamental, esto es, constar en mandamiento escrito proveniente de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, no debió producir efecto alguno.

Contradicción de tesis 20/2008-SS. Entre las sustentadas por el entonces Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 2 de abril de 2008. Cinco votos.

Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.

Tesis de jurisprudencia 63/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dos de abril de dos mil ocho."

Mabarak señala algunas ventajas de esta clase de actos de inspección, entre los cuales señalo aquellas en las que coincido:

a) El costo de cada una de estas revisiones es menor que el que representa la presencia personal del inspector en una visita domiciliaria (aunque el autor citado no lo señala, la práctica nos demuestra que también en las visitas domiciliarias los auditores suelen pasar más tiempo en sus escritorios que en los domicilios visitados, por la lamentable costumbre de "amistosamente" pedir copias de los documentos, claro, sin que ello conste en actas).

b) Al existir muy poco contacto entre los fiscalizadores y los gobernados existen menores posibilidades de corrupción administrativa.

c) Existen menores molestias para el sujeto fiscalizado, ya que las actividades de inspección se realizan en las oficinas de la autoridad.

d) No hay entorpecimiento en las actividades del gobernado.

Quiero destacar el papel del sujeto a quien la autoridad le ha pedido informes y documentos, supuestamente para revisar a un tercero relacionado. Esta persona se ve vulnerable, puesto que tiene que exhibir documentos e información. Sobre dicha información, aunque la autoridad estaría obligada, conforme a la fracción V del artículo comentado, a comunicar la conclusión de la revisión, podría también no hacerlo, sin que el artículo prevea ninguna consecuencia. Ciertamente, si la autoridad pretendiera determinar algún crédito fiscal contra este tercero sin haber emitido oficio de observaciones podrá anularse la resolución. Sin embargo, la realidad es que el contribuyente ya exhibió documentos e información que redundó en un acto de molestia notoriamente

Detectamos un exceso en la carga de colaboración de terceros que señala la ley. El deber de colaborar de los individuos con la autoridad fiscal puede

llegar a ser mayor que cuando nos enfrentamos a la autoridad procuradora de justicia penal. En la legislación penal se puede molestar y llamar a terceros a comparecer respecto a hechos que pudieron haber conocer o haber percibido de un sujeto investigado. Sin embargo, en materia fiscal, no sólo tienen que aportarse datos o testimonios de terceros, sino además aportarse información que revela elementos de carácter profesional y privado, que podría no tener relación con la otra persona. En un proceso penal, el abogado puede reservarse hechos que conoció por motivo de la relación abogado/defendido. En un procedimiento tributario el contador debe aportar la información que tuvo conocimiento de su cliente (empleador). Aún en la ignorancia absoluta de una posible ilegalidad cometida por un tercero, se obliga a los individuos a informar sobre terceros.

Ciertamente, los límites del deber de colaboración es un tema imposible de agotar en este breve comentario. Simplemente nos pronunciamos a favor de un detenido análisis en esa materia.

Recapitulando, las primeras tres fracciones regulan la debida diligencia de los actos que constituyen esta importante facultad de comprobación. Entendiendo que es un acto de molestia relevante, las reglas son precisas respecto a los derechos de que goza la persona sujeta a esta revisión.

Las fracciones IV y V regulan el resultado que puede arrojar la revisión. En primer lugar, se indica que de detectarse hecho u omisiones que impliquen incumplimiento a las disposiciones fiscales habrá de notificarse un oficio de observaciones. En segundo lugar, se señala que en caso de no haber observaciones debe notificarse al, cito "contribuyente o responsable solidario". Nada se indica en caso de terceros, quienes son tratados como meros informantes.

El plazo de veinte días, con su posible ampliación, otorgado en la fracción VI se establece como mínimo respeto a la garantía de audiencia de los contribuyentes o responsables solidarios.

La presunción señalada en el párrafo siguiente a la fracción VI en el sentido de que se tendrán por consentidos hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones que no fueron desvirtuados de manera documental admite prueba en contrario en caso de impugnarse la resolución. Al respecto es aplicable la siguiente jurisprudencia y su texto que se cita (Tesis: 2a./J.

69/2001, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIV, Diciembre de 2001, p. 223):

> *CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LAS PRUEBAS DEBEN ADMITIRSE EN EL JUICIO Y VALORARSE EN LA SENTENCIA, AUN CUANDO NO SE HUBIERAN OFRECIDO EN EL PROCEDIMIENTO. De la interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 197, último párrafo y 237, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que en el caso de que se interponga algún recurso, y en la resolución que a él recaiga no se satisfaga el interés del recurrente y la controvierta, se entenderá que también controvierte la resolución materia del recurso en la parte que continúa afectándolo y, en consecuencia, el actor podrá expresar conceptos de anulación tendentes a demostrar la nulidad de aquélla, aun cuando éstos no hayan sido planteados en la instancia administrativa, por lo que para acreditar su acción podrá aportar las pruebas conducentes y la Sala respectiva del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberá admitirlas, aun cuando no se hubieran ofrecido en el procedimiento administrativo previo al juicio y valorarlas al pronunciar la resolución correspondiente, a efecto de resolver la cuestión planteada. Lo anterior es así, puesto que al establecer el legislador en dichas disposiciones la* litis *abierta en la materia contenciosa fiscal, se apartó de los principios en materia procesal recogidos por otros ordenamientos adjetivos, según los cuales los actos deben ser analizados por el revisor tal como hayan sido probados ante la autoridad revisada, es decir, en el juicio respectivo se plantea una litis distinta a la del recurso que le precedió, en virtud de distintos cambios de situación jurídica surgidos desde el dictado del acto administrativo primigenio. Esto es, en un procedimiento administrativo de inspección o de verificación, por un lado, una situación jurídica queda determinada cuando los hechos y circunstancias en que se da o se presume una infracción o incumplimiento del gobernado, son considerados en el acto administrativo que se dicte y, por otro, diversa situación jurídica se fija cuando contra ese acto se promueve un recurso administrativo, pues respecto de aquélla surgen argumentos distintos que pueden hacerse valer y ser materia de prueba. Además,*

la determinación de dicha nueva litis *y situación jurídica se corrobora con el diverso carácter jurídico que asume el órgano de la administración pública involucrado, pues mientras en el juicio de nulidad es sólo una de las partes en la controversia y está sujeta a la jurisdicción del citado tribunal en plena igualdad con las demás partes en el juicio, al emitir el acto administrativo y al resolver el recurso conducente, actúa como autoridad ejerciendo su imperio sobre los particulares, siendo además revisor de sus propios actos. Sostener lo contrario, atentaría contra las normas especiales expresas que regulan el juicio contencioso fiscal y contra el derecho que tiene todo gobernado de probar los hechos constitutivos de su acción en el procedimiento jurisdiccional en materia fiscal, es decir, el derecho del demandante para que el juzgador o el tribunal administrativo admita las pruebas que se ofrezcan y sean pertinentes e idóneas para acreditar los hechos en que sus argumentos de impugnación se funden, así como de que dichas pruebas se desahoguen y sean valoradas conforme a derecho.*

Contradicción de tesis 80/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo del Décimo Cuarto Circuito, Segundo en Materia de Trabajo del Cuarto Circuito y Primero en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 14 de noviembre de 2001. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

Tesis de jurisprudencia 69/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de noviembre de dos mil uno.

Las últimas fracciones del artículo señalan los supuestos y posibilidad de corrección por parte del contribuyente. Tanto en casos de una corrección absoluta, como en caso de una corrección sólo parcial al criterio de la autoridad revisora.

BIBLIOGRAFÍA. MABARAK CERECEDO, D. (1997): *Derecho Financiero Público*, Mc Graw Hill, México.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO

Artículo 80. Para los efectos de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 71 de este 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 los lugares donde se almacenen las mercancías.

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 de este Código, 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 estatal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

COMENTARIO

Este artículo regula las visitas domiciliarias que tienen como objetivo verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en cualquiera de las siguientes materias:

1) Comprobantes fiscales;

2) Presentación de solicitudes o avisos relativos al registro federal de contribuyentes;

3) Comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías;

4) Envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas y deban llevar marbete o precinto, así como la destrucción de dichos envases conforme al procedimiento debido.

Como se observa, las materias regladas comparten la necesidad de que la autoridad actúe de manera pronta para detectar cualquier irregularidad. Es indispensable el elemento sorpresa. "Hay que recalcar que no se trata de una visita para revisar contabilidades o bienes, sino una verificación del cumplimiento de una obligación específica, que se realiza en un mínimo de tiempo ... por lo tanto no procede dejar citatorio, ya que si se dejara, por ejemplo para revisar que se esté expidiendo comprobantes, por razones obvias siempre se va a encontrársele expidiéndolos" (HALLIVIS, 2002: 185). En ese sentido, las reglas de la visita, como se observa en el artículo comentado dan un mayor margen de actuación a la autoridad, entre otros, por los siguientes motivos:

1.- No es necesario que la diligencia se realice en el domicilio fiscal del contribuyente, sino que puede efectuarse en "domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública ... siempre que se encuentren abiertos al público en general ..." . El

verificador debe cerciorarse de que el local del contribuyente se encuentra abierto al público, y que ahí se realizan enajenaciones, prestan servicios, se contrate el uso o goce temporal de bienes o se almacene mercancía.

2.- La visita no debe realizarse necesariamente con el contribuyente o su representante legal, ni tampoco hace falta dejar un citatorio en caso de no encontrarse. El visitador podrá entregar la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente de lugar, indistintamente, y con esa persona entender la visita.

3.- La visita se realiza en forma breve, en una sola diligencia, sin que se prevea un procedimiento de carácter continuado con pluralidad de actos.

4.- Se prevé en la fracción VI el otorgamiento de un plazo de escasos tres días para desvirtuar la comisión de alguna infracción. La ausencia de otorgamiento de este plazo implicaría una violación a la garantía de previa audiencia.

Los problemas con los que en la práctica se encuentra la autoridad y los contribuyentes respecto a esta clase de visitas es en la indebida circunstanciación de las actas. Es decir, resulta común que las actas presenten defectos que no permitan cerciorarnos de la exacta actualización de una infracción. Resulta común encontrar incongruencias en la forma en que se conocieron los hechos consignados en el acta, en la hora en que ocurrieron los hechos, en las personas que concurrieron, etc. Por ese motivo, es importante que los visitadores asienten en el acta todos y cada uno de los detalles relevantes durante la diligencia, puesto que sólo de esa manera podrá entenderse debidamente circunstanciada. Esto se encuentra apoyado por la tesis jurisprudencial que a continuación se cita (tesis VII.1ºA.T.J/23, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Febrero de 2001, p.1647).

COMPROBANTES FISCALES. REQUISITOS PARA ESTIMAR CIRCUNSTANCIADA EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA. De conformidad con lo establecido en el artículo 49, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, el acta circunstanciada a que ahí se hace referencia, es una actuación a la que la autoridad administrativa debe hacer constar, pormenorizadamente, los hechos, omisiones o irregularidades que se

detecten durante la inspección a fin de posibilitar una adecuada defensa del contribuyente visitado y respetarle la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 constitucional, esto es, que en el acto de molestia de la autoridad fiscal, se deberán precisar los datos que el visitado requiera para comprobar la veracidad de éstos y de las pruebas que dicha autoridad tomó en consideración para proceder en contra de éste, por lo que sin ese detalle de hechos y pruebas no puede existir la circunstanciación del acta de visita, a fin de que la contribuyente estuviera en posibilidad de desvirtuar esas pruebas en que se apoyó la misma y, en su caso, de conocer la manera en que se obtuvieron.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL SÉPTIMO CIRCUITO. Esta tesis contendió en la contradicción 71/2002-SS resuelta por la Segunda Sala, de la que derivó la tesis 2ª./J. 6/2003, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, febrero de 2003, página 223, con el rubro: «ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. CUANDO SE VERIFICA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES EN NEGOCIOS QUE ATIENDEN AL PÚBLICO EN GENERAL, NO ES NECESARIO QUE EN AQUÉLLAS SE PRECISE EL NOMBRE DE QUIEN REALIZÓ EL CONSUMO MATERIA DE LA VERIFICACIÓN.»

BIBLIOGRAFÍA. HALLIVIS PELAYO, M. (2002): *Tratado de Derecho Fiscal y Administración tributaria de México,* Tax-INAP, México.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO

Artículo 81. En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, se estará a lo siguiente:

Se tendrán los siguientes plazos para su presentación:

a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.

b) Seis días contados a partir del siguiente a aquél en que se le notificó la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener

en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.

c) Quince días contados a partir del siguiente a aquél en que se le notificó la solicitud respectiva, en los demás casos.

Los plazos a que se refiere este inciso, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.

COMENTARIO

En este artículo se señalan los distintos plazos en los que contribuyentes, responsables solidarios o terceros deberán presentar informes o documentos solicitados.

Tratándose del ejercicio de facultades de comprobación consistente en visita, los "libros y registros que formen parte de su contabilidad" (así como diagramas y diseño del sistema de registro electrónico) deberán presentarse de inmediato. Se contará con seis días cuando se trate de documentos distintos "de los que debe tener en su poder el contribuyente". El plazo se extiende a quince días en los demás casos y las autoridades podrán ampliar por diez días más cuando se trate "de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención".

De la simple lectura del párrafo anterior, que sintetiza el contenido del artículo, se desprenden muchas dudas sobre el tipo de documento o informe que debe presentarse en los distintos plazos. La ambigüedad del texto requiere una adecuada reglamentación.

El incumplimiento a los plazos aquí indicados da pie a infracciones y sanciones reguladas en los artículos 103 y 104. El artículo 103 se refiere a infracciones que pueden cometer, entendemos, los contribuyentes o responsables solidarios, mientras que el artículo 104 se refiere a aquellas que podrían cometer terceras personas.

Llama la atención que, tratándose de contribuyentes, se sanciona no suministrar datos e informes legalmente exigidos, no proporcionar la contabilidad o parte de ella, no suministrar datos, etc., pero no se considera

infracción hacerlo fuera de los plazos señalados en el párrafo que ahora se comenta. Es decir, para los contribuyentes resulta una norma imperfecta el artículo que ahora se comenta, puesto que perfectamente pueden proporcionar la información fuera de los plazos contenidos en el artículo 81 sin que dicha conducta se prevea como infracción.

Para el caso de los terceros, el artículo 104 sí contempla como infracción (y lleva aparejada una sanción) no presentar o exhibir los avisos, informes, datos y documentos en el plazo fijado por las disposiciones fiscales (Art. 104, fracción I).

BIBLIOGRAFÍA. HALLIVIS PELAYO, M. (2002): *Tratado de Derecho Fiscal y Administración tributaria de México,* Tax-INAP, México.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO

Artículo 82. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, 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. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios 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 al 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, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor del Estado, constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro estatal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado o presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en 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 que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 45 fracciones IV y V de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones I y III del artículo 71 de este 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 que se localice al contribuyente.

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. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición, se entenderá que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de

dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación, se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones III y IV del artículo 76 de este Código.

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 y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, 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.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

COMENTARIO

Este precepto es equivalente al artículo 67 del Código Fiscal Federal. Sin embargo, carece de lo señalado en el Código Fiscal Federal último párrafo, que considero importante y por ello transcribo dicho párrafo de manera literal:

Transcripción del último párrafo del artículo 67 del Código Fiscal Federal "Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales."

Aquí se regula la llamada "caducidad", misma que algunos autores tratan como una forma de extinción de obligaciones fiscales. Antonio Jiménez González (citado por Ortega Maldonado) nos apunta con claridad una característica de la caducidad en materia fiscal, misma que "no corresponde ni coincide en sus rasgos esenciales con la figura de la caducidad prevista en otros ámbitos del derecho … mexicano, ya que en éste último caso, la caducidad es una institución procesal, es decir, siempre se da dentro del marco de un proceso, mientras que en materia fiscal federal la caducidad no tiene tales características (ORTEGA MALDONADO, 2009: 251). Ortega Maldonado también apunta que en realidad la caducidad es una figura para

extinguir obligaciones formales, pero al ser imposible revisar si un contribuyente pagó correctamente sus impuestos, de hecho resulta otra forma de extinguir la obligación fiscal sustantiva. Esto último, nos parece, en pertinente respuesta al apunte que hace Sergio Francisco de la Garza en el sentido de que para él, "A diferencia de la prescripción, que es una institución de derecho sustantivo, la caducidad, por el contrario es una institución de derecho formal" (GARZA, 1999:796).

Barros Carvahlo es muy crítico con el legislador brasileño que regula esta figura en los mismos términos que el legislador local, en el momento que otorga a la liquidación el carácter de facultad de la autoridad. El autor mencionado se cuestiona si existe un "derecho de liquidar", y su respuesta es negativa. Agrega que "el acto jurídico de liquidación tiene carácter vinculado y obligatorio, so pena de responsabilidad funcional ... se trata de un deber del Estado, en tanto entidad tributaria, que no se confunde con el derecho subjetivo de exigir la prestación, sin que pueda considerarse, tampoco, como pretende un importante sector de la doctrina, un derecho potestativo" (BARROS CARVALHO, 2007: 465).

Por lo demás, el precepto que se comenta establece tres distintos plazos para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales:

Primero.- Un plazo general de cinco años, para que se extingan las facultades de las Autoridades Fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

Segundo.- Un plazo por arriba del general, de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud de registro como tal, no lleve contabilidad, o, no la conserve durante el plazo de ley. Este plazo se vuelve a reducir a cinco años, si el contribuyente en forma espontánea presenta su declaración sin que hubiere sido requerido para ello. Y, establece como máximo el de diez años, para sumar el tiempo transcurrido desde la fecha de la omisión y el plazo de 5 años a partir de la presentación espontánea. Nos parece prudente la ampliación del plazo que aquí se señala, pues este supuesto se refiere a situaciones en que a la autoridad le resulta más complejo poder conocer la situación fiscal de un contribuyente.

Tercero.- Un plazo por abajo del plazo general, de tres años, para el caso de responsables solidarios, contado a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

Resulta relativamente común observar que la figura de la caducidad aquí prevista suele ser confundida por los estudiantes con la prescripción prevista en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación. La distinción es sencilla, mientras que la caducidad se refiere a la imposibilidad de las autoridades de liquidar una obligación tributaria, la prescripción se refiere a la imposibilidad de exigir un crédito fiscal ya existente y notificado por no haberse exigido eficientemente el pago del mismo. Caduca la facultad de notificar la existencia de un nuevo crédito fiscal, prescriben los créditos fiscales previamente notificados. La caducidad extingue el derecho a la determinación del crédito y la prescripción extingue el derecho al cobro del mismo (véase MARGÁIN MANAUTOU, 2003, P. 315). El lector debe conocer que la distinción tan clara que hay entre prescripción y caducidad en materia fiscal en nuestro país no se comparte con la terminología empleada en otros países, donde la idea de caducidad es reservada a aspectos procesales o procedimentales, mientras que lo que para nosotros es caducidad, es conocida como "prescripción para liquidar la deuda tributaria" (PÉREZ ROYO, 2004: 285 y ss.).

En ambos casos puede (aunque el Código estatal no lo diga expresamente como aquí se señala) el particular solicitar a la autoridad la respectiva declaratoria de prescripción de prescripción o caducidad, y también en ambos casos pueden alegarse en recurso o en juicio como causa de nulidad de las resoluciones impugnadas.

Por otra parte, este mismo precepto establece los casos en que se suspende el plazo para la caducidad en cada caso. La suspensión aquí prevista difiere expresamente de la interrupción que puede ocurrir en los términos de prescripción, pues mientras que la suspensión consiste en simplemente dejar de contar los periodos en los cuales se encuentra suspendido el plazo, la interrupción consiste en detener el conteo y reiniciar de cero una vez pasado el hecho que lo interrumpió.

Y de manera expresa señala, que las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguen conforme a este artículo.

BIBLIOGRAFÍA. BARROS CARVAHLO, P. de (2007): *Curso de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Barcelona. GARZA, S. F. de la, (1999): *Derecho Financiero Mexicano,* Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, E. (2003): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México. ORTEGA MALDONADO, J.M. (2009): *Lecciones de Derecho Fiscal,* Porrúa, México. PÉREZ ROYO, F. (2004): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Thomson Civitas, Madrid.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO
Luis Felipe SÁNCHEZ HERNÁNDEZ

Artículo 83. Los hechos afirmados por contadores públicos en los dictámenes formulados en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales de carácter federal, que contengan opinión respecto del cumplimiento de las disposiciones fiscales estatales a cargo del contribuyente, se presumirán ciertos salvo prueba en contrario, cuando se formulen de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría que les resulten aplicables en el ámbito federal.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales.

COMENTARIO

Este precepto legal es un tanto inequitativo, toda vez que establece una presunción legal respecto de las opiniones respecto del cumplimiento de las disposiciones fiscales estatales a cargo del contribuyente, que se contengan en los dictámenes formulados por contadores públicos en relación al cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter federal, cuando se formulen de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría que les resulten aplicables en el ámbito federal. Sin embargo, establece que dichas opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales.

De lo anterior se deduce que dicha presunción legal, iuris tantum*, solo resultará tomada en cuenta por la Autoridad a su conveniencia, la cual es casi por norma general, basada en una actitud recaudatoria.*

La inequidad manifestada se podría eliminar con la derogación del último párrafo del artículo comentado, puesto que de esa manera la presunción antes señalada tendrá el mismo peso tanto para autoridades como para los

particulares, y ambos tendrían la carga de desvirtuarla en caso de que así lo desearan.

Los contadores públicos registrados, autorizados para elaborar dictámenes para efectos fiscales, son profesionistas independientes del contribuyente. Sus opiniones son indispensables conforme a las disposiciones fiscales contenidas en el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y Reglas Generales. El formato en que se presentan es el llamado "Sistema para presentación del dictamen fiscal" (Sipred) y sus anexos. Ahí se solicita al contador que exprese si tiene opinión "limpia o con salvedades y, en su caso, si éstas tienen implicaciones fiscales o no … ya que una mención a salvedad con implicaciones fiscales, en la mayoría de las veces es síntoma de algún incumplimiento" (CRIMCPAGASAT, 2010: 167).

Además, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 68 refuerza la naturaleza declarativa de los contadores (y los contribuyentes) al exigirles declaratoria sobre la veracidad de la información proporcionada. Respecto al contenido de la declaratoria, Fernando López Cruz estima que en caso de existir alguna salvedad en el informe, ésta se deba citar en la declaratoria aludida. No obstante esto último corresponde ser definido por el contador público que dictamina (LÓPEZ CRUZ, 2010: 449).

Por la relevancia que pueden tener los hechos, opiniones o salvedades presentadas por los contadores públicos en sus dictámentes fiscales, la Comisión Representativa del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ante las Administraciones Generales de Fiscalización del SAT hace un señalamiento en el sentido de que en el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente pudiera haber excepciones fiscales que no impliquen alguna salvedad en el dictamen, por ejemplo: alguna pequeña diferencia de impuestos y falta de pago de impuestos no significativa.

Así mismo, agrega la Comisión, pudiera haber salvedades en el dictamen que no impliquen excepciones en el informe fiscal y que tampoco requieren ser mencionadas como salvedades con implicaciones fiscales: no correcto registro de los impuestos diferidos; no registro de una provisión para obligaciones laborales, y; no tener una reserva para cuentas de cobro dudoso (CRIMCPAGASAT, 2010: 168).

BIBLIOGRAFÍA. COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMPC ANTE LAS ADMINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN DEL SAT (2010): *Lo que usted*

debe conocer acerca del dictamen fiscal, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México. LÓPEZ CRUZ, F. (2010): *Dictamen fiscal,* IMCP, México.

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO
Luis Felipe SÁNCHEZ HERNÁNDEZ

TÍTULO QUINTO
INFRACCIONES Y SANCIONES

CAPÍTULO PRIMERO
DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 84. La aplicación de las sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará por las autoridades fiscales, sin perjuicio de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

COMENTARIO

El presente numeral alude a la potestad sancionatoria en materia fiscal, así como a la independencia de las sanciones impuestas respecto de la propia cuota tributaria y el resto de sus prestaciones adicionales, en términos semejantes a los dispuestos por el artículo 70 primer párrafo del Código Fiscal Federal, así como a los que en su momento fueron previstos por el artículo 72 del Código Fiscal del Estado abrogado.

En este sentido, y a manera de preámbulo del Título y Capítulo en el que se inserta el precepto que motiva el presente comentario, se considera conveniente realizar una breve referencia a la figura del ilícito tributario y sus consecuencias sancionatorias.

Bajo una concepción abstracta, dicha institución puede ser entendida como una de las diversas formas de manifestación del poder de imperio del Estado que, en aras de preservar la viabilidad de su actividad financiera (JIMÉNEZ, 2004: 45), ha sido establecida con propósitos de represión e inhibición de aquellas conductas que por apartarse del cumplimiento de la norma tributaria, ponen en riesgo la cobertura del gasto público (MARGÁIN, 1994: 201).

En concreto, el ilícito tributario entraña tanto la omisión en el cumplimiento de obligaciones previstas por la norma fiscal, como la realización de acciones proscritas por la misma, a virtud de lo cual se atribuyen al responsable de dichas conductas sanciones de diversas índoles, a saber: administrativas, penales, civiles, etc., para cuya determinación habrá de estarse a la valoración de diversos elementos, entre otros, a la naturaleza del acto, las circunstancias personales de su autor y las relativas a su comisión (RÍOS, 2005 A: 1166).

Ante ello, el ilícito tributario constituye el género de dichas conductas antisociales, del que se desprenden a título de especies las figuras de: (i) la infracción tributaria, y (ii) el delito tributario, cuya diferenciación estriba en la gradación de los bienes jurídicos tutelados, conforme a la que se determina la aplicación de sanciones fundamentalmente pecuniarias en el caso de las primeras, o incluso privativas de libertad para los segundos.

Por tanto, y en arreglo a los principios de legalidad y de distribución del poder público bajo los que se sustenta el orden jurídico nacional, previstos en los artículos 16, 21 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Potestad Punitiva del Estado en materia de ilícitos tributarios se materializa a través de la expresión legislativa de aquellas conductas que constituyen infracciones o delitos fiscales, así como la determinación de las consecuencias de la actualización de tales hipótesis normativas; mientras que corresponderá a las autoridades tributarias y a las judiciales ejercer la Competencia Sancionatoria para la aplicación de las penas dispuestas para la comisión de las infracciones y delitos fiscales, respectivamente, a través de su respectiva jurisdicción (GARCÍA, 1994: 29,30 y 51).

Al respecto, conviene precisar que en aras de la preservación de la integridad de la norma penal, el legislador local ha optado por regular las especies de referencia en cuerpos normativos distintos (INICIATIVA, 2004: 43), por lo que, a diferencia del ordenamiento federal y del abrogado, el Código Fiscal vigente no contempla delitos tributarios, toda vez que los tipos básicos y equiparados de defraudación fiscal han sido establecidos en los artículos 279, 280 y 290 del Código Penal para el Estado de Guanajuato, en su Título correspondiente a los delitos cometidos en contra de la hacienda pública.

Ahora bien, refiriéndonos en concreto a las infracciones tributarias, es necesario ponderar que las sanciones dispuestas para su actualización

generalmente revisten un contenido patrimonial, como es el caso de las multas, más no se agotan en esta figura.

En efecto, la legislación fiscal contempla sanciones de contenido extrapatrimonial, consistentes en obligaciones de no hacer o soportar vinculadas con la privación de derechos (LAGO, 1998: 47), y que en el Código que se comenta pueden ser ejemplificadas con las disposiciones relativas a:

i) El plazo extraordinario de 10 años para la extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, en el caso de aquellos contribuyentes que incumplan sus obligaciones formales de inscripción en el Registro Estatal, o de llevar y conservar contabilidad (artículo 82 segundo párrafo);

ii) Las causales de cesación de los beneficios de diferimiento o parcialización de pagos (artículo 36); y

iii) La clausura temporal o definitiva (artículos 105, 106 y 107).

Por lo que hace a las multas, es importante considerar además que tanto la doctrina (RÍOS, 2005 A: 1172) como los criterios sustentados por el Poder Judicial de la Federación, han establecido una subclasificación de las infracciones tributarias que atiende a la naturaleza de la obligación infringida:

En las relatadas circunstancias, y conforme al contenido de norma contravenida, habremos de distinguir los siguientes tipos de multas:

(a) MULTAS DE FONDO, aquéllas atribuidas al incumplimiento de las obligaciones sustantivas, referidas fundamentalmente al entero de la cuota tributaria (artículos 93 a 95 del Código Fiscal para el Estado); y

(b) MULTAS FORMALES, las vinculadas a la falta de observancia de las obligaciones dispuestas para el procedimiento de entero de las contribuciones, así como a las que propician el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, tales como la inscripción en el Registro Estatal, presentación de avisos, contabilidad, etc. (artículos 99 a 104 del Código Fiscal para el Estado).

Finalmente, y en abono a lo manifestado en el comentario vertido respecto del artículo 34 de este Código, resulta evidente que tanto la naturaleza indemnizatoria que comparten los recargos y los gastos de ejecución, como las referidas finalidades represivas e intimidatorias que entrañan las sanciones, de suyo distinguen a estos conceptos de los propósitos recaudatorios que caracterizan a las contribuciones (RÍOS, 2005 A: 1184 y B: 307).

Ante ello, se considera necesario insistir en la incongruencia que existe en las previsiones legislativas que hacen participar de la misma naturaleza jurídica a las contribuciones y a sus prestaciones accesorias (artículos 23 del Código Fiscal para el Estado y 2º último párrafo del Código Fiscal de la Federación), las cuales han motivado extravíos tendentes a justificar la sujeción de las multas, recargos, actualizaciones y gastos de ejecución a los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

Al efecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado por esta necesaria distinción, al sustentar la tesis aislada 1a. XXVI/2007 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV de Febrero de 2007, página 649, del rubro y texto literal siguientes:

> ***"INFRACCIONES FISCALES PREVISTAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.*** *En uso de su potestad punitiva para imponer sanciones según la modalidad de la omisión o conducta infractora, el Estado crea un particular sistema fiscal con el fin de recabar oportunamente las contribuciones, a través de la imposición de obligaciones para el contribuyente y las autoridades fiscales; de ahí que la finalidad de la norma que tipifica una infracción o un delito no es el establecimiento de la obligación de pago, sino la regulación de la medida aplicable ante el incumplimiento de dicha obligación. Ahora bien, si este Alto Tribunal ha determinado que los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos están dirigidos a regir las obligaciones sustantivas y formales que trasciendan a la obligación esencial de pago, resulta evidente que no es factible hacerlos extensivos*

al sistema disuasivo establecido en ley para permitir recaudar oportunamente las contribuciones, pues las infracciones fiscales tienen naturaleza penal y son normas que no inciden dentro de un aspecto materialmente recaudatorio.

Precedentes: Amparo directo en revisión 1521/2006. Felipe Rosas Carpio. 18 de octubre de 2006. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado."

BIBLIOGRAFÍA. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel (1994): *Derecho Fiscal Penal, Las Infracciones y las Multas Fiscales*, Porrúa, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México. LAGO MONTERO, José María (1998): "La Sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios", *Monografías jurídicas*, Marcial Pons, España. MARGÁIN MANATOU, Emilio (1994): *Nociones de Política Fiscal*, Porrúa, México. RÍOS GRANADOS, Gabriela, (2005) (A) : "Las Infracciones Tributarias en el Sistema Tributario Mexicano", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, número 114, septiembre-diciembre, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, (2005) (B): "El Ilícito Tributario", en *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México. *INICIATIVA DE CÓDIGO FISCAL PARA EL ESTADO DE GUANAJUATO*, en *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso del Estado de Guanajuato*, II Época, Año II, Tomo I, Número 66, sesión ordinaria de fecha 2 de diciembre de 2004..

Roberto ÁVILA GARCÍA

Artículo 85. Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código, las personas que realicen los supuestos que en este título se consideren como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquéllas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

COMENTARIO

El presente artículo está referido al elemento de la responsabilidad por la comisión de las infracciones tributarias, el cual se inserta en el contexto del procedimiento de la imposición de las sanciones correspondientes a sus

autores, en términos semejantes a los dispuestos por el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, es preciso reconocer que, a virtud de la identidad de origen y propósito que comparten el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador, la definición de los elementos de la infracción penal y sus consecuencias punitivas ha sido estructurada a partir de la Dogmática Penal, señaladamente a la Teoría General del Delito (RIOS, 2005: 305).

En este sentido, es necesario distinguir entre los conceptos de Imputabilidad y Responsabilidad, pues si bien ambos están referidos a la autoría del ilícito, el primero de ellos está vinculado a demostrar la existencia de la infracción tributaria, mientras el segundo a la consecuencia de aquélla, esto es, a la sanción.

En efecto, el concepto de imputabilidad alude a la capacidad del agente infractor de entender y querer los resultados de su conducta ilícita, esto es, del conjunto de aptitudes mínimas de desarrollo psicológico o de madurez que permitan atribuirle los resultados de su actuar (GARCÍA, 1994: 199), cuyo análisis forma parte de las acciones tendentes a la verificación de los distintos componentes del cuerpo del delito o de la infracción.

Por su parte, el elemento relativo a la responsabilidad tiene como presupuesto la previa demostración de la existencia del ilícito, por lo que se avoca entonces a la identificación de sus consecuencias jurídicas, las cuales tienen por objeto la represión e inhibición de las conductas atentatorias de los bienes jurídicos tutelados por la norma.

De esta manera, en virtud de que la relación jurídico tributaria se caracteriza por el derecho del Estado a exigir a los contribuyentes el cumplimiento de obligaciones de dar, hacer o no hacer dirigidas a la preservación de la hacienda pública; el incumplimiento de los deberes fiscales ocasionará el desdoblamiento de dicha relación hacia la esfera de la responsabilidad tributaria, donde la actualización de la hipótesis legal tipificada como ilícito dará origen a una nueva obligación a cargo de los infractores, consistente en el deber de sufrir las consecuencias de la conducta infractora, esto es, de las sanciones que al efecto sean determinadas (GARCÍA, 1994: 199).

Al efecto, es de resaltarse que en la referencia a la responsabilidad que realiza el artículo que motiva el presente comentario, no se hace mención de las formas comisivas del ilícito, esto es, a la intervención del dolo o la culpa en la conducta del infractor, sino que únicamente se alude al resultado dañoso derivado de la actualización de los supuestos previstos por el legislador, o por el cumplimiento de obligaciones tributarias en general.

Lo anterior podría suponer que los Códigos fiscales federal y estatal sustentan el elemento de la responsabilidad bajo el concepto de imputación objetiva, esto es, basada exclusivamente en el resultado, sin atender al aspecto de intencionalidad de su autor.

No obstante, tal presunción queda desvirtuada al valorar el numeral de mérito frente a aquéllos que establecen conductas típicas o sus agravantes, en cuya definición han sido incorporados elementos subjetivos de forma expresa o tácita, como es el caso de las siguientes disposiciones del Código Fiscal para el Estado:

i) Categorización como agravante del uso de documentos falsos (art. 92 frac. II);

ii) Presentación de solicitudes de devolución sin derecho a la misma (art. 100 frac. V);

iii) Incumplimiento de obligaciones fiscales como consecuencia de simulaciones, falsificaciones y otras maniobras (art. 101 frac. III);

iv) Llevar doble juego de libros sociales (art. 102 frac. II);

v) Declarar falsamente el cumplimiento de obligaciones tributarias (art. 103 frac. IV);

vi) Autorizar, por parte de los Contadores Públicos, documentos que consignen datos falsos (art. 104, frac. V);

vii) Asesorar a los contribuyentes para omitir el cumplimiento de obligaciones tributarias (art. 105 frac. IX);

BIBLIOGRAFÍA. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel (1994): *Derecho Fiscal Penal, Las Infracciones y las Multas Fiscales*, Porrúa, México. RÍOS GRANADOS, Gabriela (2005): "El Ilícito Tributario", en *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México.

Roberto ÁVILA GARCÍA

Artículo 86. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones a las que correspondan varias sanciones, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose de la presentación de las declaraciones o avisos, cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a un tercero, los accesorios serán a cargo exclusivamente de éstos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

COMENTARIO

El presente artículo está referido, por una parte, a la determinación de las sanciones aplicables a las infracciones en cuya comisión convergen diversas conductas (párrafos primero y segundo); y por la otra, a la responsabilidad de los terceros en los supuestos en que éstos tienen a su cargo la determinación de las contribuciones (párrafo tercero).

Al efecto, resulta evidente el hecho de que el legislador local acusó poca técnica legislativa para comprender en una misma disposición prevenciones que, si bien están vinculadas al proceso de individualización de las sanciones, abordan en primera instancia lo concerniente a la configuración del cuerpo de la infracción y, en segunda, a la responsabilidad de los infractores.

De esta forma, por principio de método habremos de abordar en primer término el concepto de pluralidad de acciones infractoras, cuyo tratamiento

resulta similar al previsto por el artículo 75 fracción V del Código Fiscal de la Federación.

En el comentario vertido al artículo 84 del presente Código ya ha sido referido que la potestad punitiva del Estado no está sustentada en propósitos recaudatorios o pecuniarios, sino que se dirige esencialmente a incidir en el ánimo de los contribuyentes para que den cumplimiento espontáneo a las obligaciones establecidas en las leyes tributarias.

En ese tenor, entre los principios fundamentales que regulan el ejercicio de dicha potestad, figura aquél consignado en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por cuanto establece: " ... Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene."

De acuerdo con la doctrina y los criterios de los juzgadores (RÍOS, 2005: 1171), la disposición suprema transcrita alude el reconocimiento del principio tradicional del derecho liberal orientado a la tutela de la seguridad jurídica del individuo, evocado por la expresión latina "non bis in idem", que si bien ha sido tradicionalmente asociada al Derecho Penal, ha permeado también al Derecho Administrativo Sancionador dando así origen al principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

En las relatadas circunstancias, de la prevención contenida en el artículo 23 de la Constitución Federal relativa a que nadie puede ser sancionado o condenado dos veces o más por la misma conducta ilícita, surge el sistema de absorción de penas y de sanciones administrativas, en el que se pretende aplicar sólo la sanción que corresponda al ilícito o infracción más grave.

Ahora bien, dicho principio tendrá aplicación para aquellos casos en los que se constate la comisión de infracciones previstas por figuras típicas distintas, que son actualizadas a través de la incidencia de una sola conducta, es decir, se verifica una pluralidad de ilícitos integrados por un solo acto u omisión del sujeto infractor.

No obstante, no resulta sencillo identificar la pluralidad de conductas y unidad de infracciones, pues en el terreno de los hechos pueden manifestarse fenómenos distintos (GARCÍA, 1994: 324), entre otros:

i) Unidad de infracción y unidad de conducta, sin perjuicio de que ésta conducta pueda encuadrarse en más de una figura típica (concurso ideal);

ii) Pluralidad de conductas independientes (concurso real y reincidencia);

iii) Unidad de conducta que se prolonga en el tiempo (infracción Continua);

iv) Pluralidad de conductas no independientes (Infracción Continuada)

En este sentido, para la aplicación del referido principio de absorción de sanciones es fundamental la constatación de la existencia de una sola conducta (acción u omisión), y la pluralidad de faltas a diversas disposiciones fiscales, esto es, de la incidencia del concurso ideal (GARCÍA, 1994: 325).

Al efecto, FRANCISCO PAVÓN VASCONCELOS manifiesta: «la razón existente para separar y diferenciar el concurso ideal del concurso real, a pesar de que en ambos hay pluralidad de violaciones a las leyes penales, radica eventualmente en la unidad de la conducta o del hecho que también implica una culpabilidad singular» (PAVÓN, 2002:593).

De lo anterior, se desprende que actualización de varios tipos de ilícitos de suyo no es suficiente para imponer, de la misma forma, el mismo número de multas respecto de las hipótesis al efecto encuadradas, porque sería necesario que a cada ley fiscal infringida haya correspondido una conducta autónoma del sujeto.

En efecto, no debe perderse de vista que el principio de absorción de sanciones tendrá aplicación en la medida en que la acción u omisión sea ponderada sobre la descripción legal del ilícito previsto en una o varias leyes tributarias (GARCÍA, 1994: 326), con el propósito de evitar los excesos en la represión, al ser notoriamente exorbitantes dichas sanciones por la multiplicación de infracciones y de que, injustificadamente, a cada una debiera de corresponder una sanción individual.

En esos términos, tanto el tipo como la multa de la figura más grave realizan cumplidamente la función punitiva respecto de todos los tipos actualizados de disposiciones contenidas en una ley fiscal o en varias, esto es, forman convicción en el sujeto infractor de la importancia de cumplir con el pago de las contribuciones, así como con las obligaciones secundarias, por lo que indudablemente debe sancionarse al sujeto infractor sólo con la multa mayor, aunque las infracciones dimanen de disposiciones fiscales contenidas en leyes o cuerpos normativos disímbolos.

Por otra parte y con el objeto de propiciar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en relación a la presentación declaraciones y avisos en los cuales se tengan que indicar diversas contribuciones en una misma forma oficial, se prevé la sanción por cada contribución omitida. Al efecto, es propio texto legal es ilustrativo al aludir a formatos utilizados para el cumplimiento de obligaciones formales referidas a contribuciones diversas, en términos semejantes a los empleados por el artículo 75 fracción V, tercer párrafo.

Es importante señalar, que solamente puede actualizarse este supuesto de infracción en aquellos casos que la ley tributaria local, establece la obligación de presentar información respecto de diversas contribuciones en un solo formato, pues de lo contrario no constituiría infracción alguna el presentar diversos formatos con diversas contribuciones.

Finalmente, el último párrafo de la norma en comento, alude a la responsabilidad que asumen los terceros a cuyo cargo se ha dispuesto la obligación de la determinación de la cuota tributaria, en aquellos casos en que se omita el pago de las contribuciones respectivas, bajo la premisa de que su responsabilidad asumirá las siguientes modalidades:

i) Se atribuye la responsabilidad de pago del total de las contribuciones omitidas, en aquellos casos en que no obre eximente o limitante alguna a favor de los terceros; y

ii) Se limita –más no se excluye la responsabilidad- al importe de los accesorios, exclusivamente; cuando la infracción fuese cometida a virtud de la inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel (1994): *Derecho Fiscal Penal, Las Infracciones y las Multas Fiscales*, Porrúa, México. RÍOS GRANADOS, Gabriela (2005): "Las Infracciones Tributarias en el Sistema Tributario Mexicano", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, número 114, septiembre-diciembre, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México. PAVÓN VASCONCELOS, Francisco (2002): *Derecho Penal Mexicano*, Porrúa, México.

Roberto ÁVILA GARCÍA
David ENRÍQUEZ MALDONADO

Artículo 87. No se impondrán sanciones, cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por la legislación fiscal del estado o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o por caso fortuito.

Se considera que el cumplimiento no es espontáneo en los siguientes casos:

I. Cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, y

II. Cuando la omisión haya sido corregida por el contribuyente, después que las autoridades fiscales hubiesen notificado una orden de visita domiciliaria o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes al cumplimiento de la obligación fiscal de que se trate, salvo lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 64 de este Código.

COMENTARIO

El presente numeral está referido al elemento de la punibilidad de las infracciones, señaladamente a la previsión de la excusa absolutoria por virtud de la que se releva al infractor de la consecuencia jurídica traducida en la imposición de la sanción correspondiente, cuya redacción, incluida la referencia al artículo 64 del propio ordenamiento de estudio, resulta similar a la prevista en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

Al efecto, estamos en presencia de conductas que actualizan infracciones previstas en ley, a las que se exenta de la imposición de la pena respectiva

en aras de motivar a los contribuyentes al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (GARCIA, 1994: 305).

En este sentido, así como en los comentarios vertidos a los artículos 84 y 85 se ha aludido al propósito represivo e inhibidor de las sanciones, la ausencia de pena que se apareja a las excusas absolutorias reviste también un propósito ejemplar para el resto de los contribuyentes.

Cuando se habla del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, se hace referencia no sólo a la obligación principal, como es la de pagar el tributo, sino también a las acciones y omisiones. Tales serían, por ejemplo, el incumplimiento de las obligaciones puestas a cargo de los contribuyentes o responsables, entre las cuales se señalan la falta de comparecencia a las citaciones, la no aportación de elementos solicitados por la administración tributaria, no llevar registros contables, ni presentar declaraciones, ni emitir facturas o emitirlas sin el cumplimiento de sus requisitos, etc.

Ahora bien, se excluye de la connotación de cumplimiento espontáneo aquellos casos en que la omisión es descubierta por la autoridad, lo cual puede ser ejemplificado cuando medie un requerimiento de autoridad para el cumplimiento de las obligaciones dispuestas a su cargo.

Por otra parte, tampoco se surte el cumplimiento espontáneo cuando la omisión fue atendida por el contribuyente después de que la autoridad notificó una orden de visita domiciliaria o cualquier otra gestión tendientes al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Al respecto, merced a la referencia al artículo 64 de la legislación local, la excusa absolutoria en trato comprende además los casos en los que el contribuyente corrige su situación fiscal dentro de los 20 días siguientes al inicio de las facultades de comprobación –esto es, se confiere un plazo superior al de 10 días previsto en la fracción III del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, cuya reducción fue determinada por virtud de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 5 de enero de 2004 (RÍOS, 2005: 1177) -, de modo que no le será impuesta sanción alguna.

Así también se regula en dicho dispositivo legal que no se impondrán sanciones cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

Finalmente, por su riqueza expositiva respecto de la excusa absolutoria expuesta, se considera pertinente invocar la tesis aislada pronunciada en su momento por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo I , Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988, página 442, del rubro y texto literal siguientes:

> *"OBLIGACIONES FISCALES, REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS GESTIONES DE LA AUTORIDAD, PARA DESVIRTUAR EL CUMPLIMIENTO ESPONTANEO DE LAS. Del artículo 73, fracción II, del Código Fiscal de la Federación se desprende que el cumplimiento de las obligaciones fiscales no es espontáneo cuando la omisión en que incurrió el contribuyente fue corregida, después de que las autoridades de esa materia le comunicaron una orden de visita domiciliaria, cuando ha mediado un requerimiento «o cualquier otra gestión notificada por las mismas tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales». Consecuentemente para esclarecer si un acto de autoridad constituye una gestión de esa naturaleza, que excluya la espontaneidad de la conducta del contribuyente, debe observarse la existencia de los siguientes requisitos: a). Que el acto haya sido omitido y notificado al causante, antes de que éste corrigiese el error u omisión en que hubiese incurrido; b). Que esa gestión emane de una autoridad fiscal; c). Que la determinación de la autoridad tienda a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; y d). Que la misma surta plenamente sus efectos jurídicos, por no infringir disposiciones legales. La ausencia de alguno de estos elementos impide completamente que la «gestión» de la autoridad desvirtúe la espontaneidad del proceder del sujeto obligado. En el primer caso, debido a que no se cumpliría con el requisito de temporalidad que se advierte del precepto referido. Bajo el segundo supuesto, porque si el acto notificado al contribuyente no emana de una autoridad fiscal, no le resulta aplicable lo dispuesto en el aludido precepto.*

En lo que atañe a la tercera hipótesis, si el acto no tiende a la verificación del acatamiento de las normas tributarias, no se satisface el requisito que mira al fin de la gestión y, por último, si ésta se llevó al cabo con infracción de las disposiciones legales relativas, es claro que no puede surtir el efecto jurídico de excluir el cumplimiento espontáneo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes: Revisión fiscal 413/88. Servisán, S.A. 15 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Lince Díaz. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Nota: Esta tesis también aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo III, Segunda Parte-2, página 1028, bajo el rubro: «OBLIGACIONES FISCALES, CUMPLIMIENTO ESPONTANEO. REQUISITOS PARA DESVIRTUARLO.»

BIBLIOGRAFÍA. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel (1994): *Derecho Fiscal Penal, Las Infracciones y las Multas Fiscales*, Porrúa, México. RÍOS GRANADOS, Gabriela (2005): "Las Infracciones Tributarias en el Sistema Tributario Mexicano", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, número 114, septiembre-diciembre, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Roberto ÁVILA GARCÍA
David ENRÍQUEZ MALDONADO

Artículo 88. La Secretaría de Finanzas y Administración podrá condonar los recargos y las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de recargos y multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Finanzas y Administración al respecto, no podrán ser impugnadas por el medio de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

COMENTARIO

El presente numeral regula la figura de la condonación o remisión de prestaciones accesorias específicas de los créditos fiscales, consistentes en los recargos y de las multas, que en su momento fue prevista de distinta forma por los artículos 65 y 66 del ordenamiento abrogado, en el que se contemplaban entre otros supuestos, causales de condonación total obligatoria.

Al efecto, el precepto vigente reproduce prácticamente el texto consignado en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, con la particularidad de que la legislación federal limita la condonación de recargos a aquéllos derivados de ajustes de importes de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, supeditadas a la reciprocidad internacional, proscribiéndola expresamente para los demás casos (artículo 21 párrafos décimo y décimo primero).

Como ya fue referido en los comentarios vertidos respecto de los artículos 30 y 41 del Código local, la figura de la condonación constituye uno de los medios de extinción de los créditos fiscales, cuyos efectos liberatorios se producen a pesar de no haber sido satisfecho a cabalidad el objeto materia de la relación de índole obligacional (BORJA, 10: 281), que en la especie consiste en dos de las prestaciones adicionales a las contribuciones.

Asimismo, su carácter discrecional encuentra explicación tanto en la Teoría General de las Obligaciones, conforme a la que se reserva a favor del acreedor el derecho a aceptar que la prestación debida le sea satisfecha en forma distinta a la estipulada originalmente (DE PINA, 1960: 112); como en los efectos del acto de liquidación de los créditos fiscales, habida cuenta que entre los requisitos dispuestos para su procedencia figura el relativo a la firmeza de las multas y recargos cuya condonación se solicita.

En este sentido, bajo una estricta técnica legislativa esta disposición debería ubicarse en la sección tercera del capítulo Segundo del Título Segundo del cuerpo normativo en trato, de forma inmediata posterior a su artículo 41, que confiere al Gobernador del Estado la potestad igualmente discrecional para condonar créditos fiscales, sin distinguir entre sus componentes a las contribuciones o a sus prestaciones accesorias, a través de disposiciones de carácter general supeditadas a la incidencia de calamidades o situaciones de necesidad colectiva que así la ameriten.

Por ello, tal y como fue referido en el comentario realizado al numeral previamente invocado, si bien es cierto que la facultad de condonación conferida al Titular del Ejecutivo de Estado resulta más amplia en cuanto a su materia, al comprender tanto a las contribuciones como a sus accesorios; no debe soslayarse que la atribuida a la Secretaría de Finanzas y Administración presenta mayor libertad para su ejercicio, al no haber sido acotada a los requisitos de procedencia previamente apuntados.

Al respecto, conviene apuntar que en lo concerniente a multas y recargos de contribuciones estatales, el ejercicio de la facultad de condonación respectiva no está reservado en exclusiva al Secretario de Finanzas y Administración, pues en términos de lo dispuesto por los artículos 4°, 6° fracción VI, 36 fracción X, 37 fracción VI y 45 fracción XXXIII del Reglamento Interior de esa dependencia; esta puede ser ejercida además por: (i) el Subsecretario de Finanzas, (ii) el Director General de Ingresos, (iii) el Director General de Auditoría Fiscal, y (iv) al Director Técnico de Ingresos.

Ahora bien, la disposición por la que se niega el carácter de instancia a la solicitud de remisión de multas y recargos tiene por efecto la improcedencia de medios ordinarios de defensa en contra de las resoluciones que nieguen su otorgamiento o que confieran un porcentaje de condonación menor al deseado, de manera que el contribuyente no podrá recurrirlas a través del recurso de revisión previsto en los artículos 207 a 213 del ordenamiento de análisis, ni del procedimiento contencioso cuya regulación se establece en el Libro Tercero del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios, y 20 de la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado.

Tal improcedencia se explica a virtud de que la resolución desfavorable de suyo no resulta constitutiva de una privación de derechos o de un menoscabo de los intereses jurídicos del contribuyente (JIMÉNEZ, 2004: 248), pues como ha sido manifestado, (i) la autoridad tributaria, en su carácter de acreedor del crédito fiscal, no está obligada a aceptar su satisfacción en cuantía menor a la determinada en la liquidación correspondiente; y (ii) en todo caso, la afectación hubo de verificarse con anterioridad, en el acto de liquidación de las multas y recargos, cuya firmeza se establece como requisito de procedencia para ser susceptibles de condonación.

No obstante, la circunstancia de que el desahogo de las solicitudes de condonación no involucra una actividad formalmente jurisdiccional, sino el ejercicio de una facultad discrecional conferida a la autoridad tributaria, en forma alguna releva a ésta de la obligación de fundar y motivar la resolución correspondiente.

En este tenor, el contribuyente que estime que la determinación que le niega el beneficio de condonación solicitado conculca los derechos fundamentales reconocidos en los artículos 14 y 16 constitucionales, tendrá interés jurídico para interponer el medio extraordinario de defensa consistente en el juicio de amparo indirecto, tal y como ha sido sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia por contradicción 2a./J. 86/99 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X de Julio de 1999, página 144, del rubro y texto literal siguientes:

> *"CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA. El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, autoriza al contribuyente para solicitar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales. Si la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es en el sentido de negar la condonación, ello ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente, por lo que esa determinación puede ser impugnada a través del juicio de amparo, pues es claro que le produce afectación en su interés jurídico dado que la*

autoridad al resolver discrecionalmente concediendo o negando la condonación, al ejercer la facultad discrecional que le otorga la ley, deberá tomar en cuenta las circunstancias, así como los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, lo que implica que esa actuación de la autoridad sea susceptible de violar garantías individuales del gobernado pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria.

Precedentes: Contradicción de tesis 30/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito. 4 de junio de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Tesis de jurisprudencia 86/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del cuatro de junio de mil novecientos noventa y nueve."

BIBLIOGRAFÍA. BORJA SORIANO, Manuel (1970): *Teoría General de las Obligaciones*. Tomo II, Porrú, México. DE PINA, Rafael (1960): *Derecho Civil Mexicano*, Volumen Tercero, Porrúa, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2004): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México.

Roberto ÁVILA GARCÍA

Artículo 89. Las multas aplicables a las infracciones señaladas en este Código, se determinarán, según corresponda, en porcentajes de las contribuciones omitidas o en montos determinables entre uno mínimo y otro máximo por su equivalencia al salario mínimo general diario vigente en el área geográfica a la que corresponde el estado de Guanajuato, al momento de la comisión de la infracción.

En caso de infracciones continuas, la equivalencia será con el salario mínimo general diario vigente al momento que la conducta sea descubierta por las autoridades fiscales o hayan cesado sus efectos.

COMENTARIO

El presente artículo alude a las bases de cálculo para determinar la cuantía de los valores –mínimos y máximos- que se emplean en el proceso de individualización de las multas aplicables a la actualización de las infracciones tributarias; las cuales no habían sido consignadas de forma expresa en el Código fiscal abrogado.

En consonancia con el contenido material de la obligación tributaria aludido en el comentario vertido respecto del artículo 31 del Código de estudio, tales bases sancionatorias han sido denominadas en factores económicos específicos, indefectiblemente vinculados a recursos monetarios, a saber:

i) Porcentajes de la contribución omitida, los cuales también han sido considerados tanto por el ordenamiento federal (artículos 76, 77 y 78), como en su momento por el Código abrogado (artículos 74 fracciones XII, XV y XVI y 75 fracción VII.).

ii) Montos equivalentes a salarios mínimos generales diarios vigentes en el Estado, en sustitución de la referencia a importes específicos efectuada por el Código Fiscal de la Federación (i.e. artículos 80, 82, 84, 84-B, 84-D, 84-H, 84-J, 84-L, 86, 86-B), como en su momento por el Código abrogado (artículos 74, 75 y 76).

Ahora bien, para identificar los casos en que serán aplicadas dichas bases, es necesario atender al criterio de clasificación de las infracciones tributarias de fondo y formales citado en el comentario vertido respecto del artículo 84 del presente Código, en el que se indicó que el legislador local fue receptivo de las posturas doctrinales y jurisprudenciales que distinguen dos tipos de hipótesis normativas a atención al resultado que su actualización produce respecto del bien jurídico tutelado (GARCÍA, 1994: 159 a 161), a saber:

(a) Las represoras de un daño infringido a la hacienda pública, que al impedir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales o de fondo, es decir, el entero de la cuota tributaria, son denominados como INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS por el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administración Tributaria (MODELO, 1997: 100); y

(b) Las de índole preventiva, a virtud del peligro de daño puesto en evidencia por el incumplimiento de obligaciones de índole formal vinculadas a la colaboración que debe prestar el contribuyente o los terceros para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, que a su vez son reputados como CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS por el citado Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administración Tributaria (MODELO, 1997: 99).

En torno a la influencia que dicho Modelo ejerció respecto del ordenamiento comentado, baste mencionar que en la propia exposición de motivos quedó asentado el reconocimiento de su utilización para la definición de la estructura y sistematización de la iniciativa de Código Fiscal que en su fue momento presentada a la legislatura del Estado (INICIATIVA, 2004: 42).

En este sentido, se explica que la base sancionatoria aplicable a las Multas de Fondo sea precisamente la que se calcula a partir de un porcentaje de la contribución omitida (artículos 93 a 95 del Código Fiscal para el Estado); mientras que la atribuible a las Multas Formales corresponda a los importes equivalente equivalentes a salarios mínimos generales diarios vigentes en el Estado, (artículos 99 a 104 del Código Fiscal para el Estado).

No obstante, la existencia de esta dualidad ilustra de nueva cuenta la insolvencia de las disposiciones legales que atribuyen la naturaleza jurídica de las contribuciones a sus accesorios, vinculando de esa manera la imposición de multas a la observancia de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria (RÍOS, 2005: 1183).

Asimismo, se estima necesario señalar que la incorporación de la referencia del cálculo de las multas a partir de su equivalencia con salarios mínimos fue justificada por el Ejecutivo del Estado desde la iniciativa del Código Fiscal, bajo el argumento de la necesidad de sustituir el esquema hasta entonces vigente para la determinación de las sanciones, invocando para ello la tesis de jurisprudencia 2a./J. 128/2004 (INICIATIVA, 2004: 43), por la que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación denunció la inconstitucionalidad de la multa que en su momento fue dispuesta por el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, cuya base de cálculo contemplaba no solo el importe de la contribución omitida, sino también su respectiva actualización.

Al respecto, si bien es evidente que el criterio jurisprudencial aludido no resulta adecuado para el propósito anunciado por el iniciante; lo cierto es que con la introducción de este elemento se elimina la recurrente necesidad de actualizar periódicamente las cantidades consignadas legalmente, circunstancia que en el caso de las multa fiscales federales se realiza a través de la Resolución Miscelánea Fiscal Federal.

Por otra parte, el numeral en comento alude además el aspecto concerniente al criterio de validez temporal de la norma conforme a la que se realizará el proceso de individualización de la sanción, por el que se establece que los parámetros de su equivalencia en numerario se computarán considerando el momento de comisión de la infracción, lo cual deviene congruente con las previsiones dispuestas para la causación de las contribuciones, en el artículo 27 del Código Fiscal para el Estado.

En este aspecto, es de destacarse la regulación específica que se realiza en torno el supuesto de las infracciones continuas, que el ordenamiento de estudio define como aquéllas cuya comisión se prolonga en el tiempo (artículo 92 fracción IV), respecto de las cuales se determinará la referida equivalencia al momento en que la autoridad descubra la conducta ilícita, o ésta cese sus efectos perniciosos.

Al efecto, conviene destacar que esa modalidad no es propia del Derecho Administrativo Sancionador, sino que su connotación ha sido estructurada a partir de la Dogmática Penal, señaladamente a la clasificación que la Teoría General del Delito ha desarrollado en atención a la temporalidad de la consumación de tales conductas antisociales (GARCÍA, 1994: 324, 327 y 329).

En tal sentido, tanto los delitos como las infracciones tributarias pueden ser perpetrados de forma:

- *INSTANTÁNEA: cuando se lleva a cabo su consumación mediante un solo acto, con independencia de que sus efectos se prolonguen o no en el tiempo –i.e. omisión en el pago de contribuciones-;*

- *CONTINUA o PERMANENTE: cuando la conducta comisiva persiste y se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo –i.e. llevar doble juego de libros contables-; y,*

· *CONTINUADA: Cuando su consumación se realiza a través de una pluralidad de acciones homogéneas constitutivas de ilícitos de igual o semejante naturaleza, a virtud de la unidad de propósito delictuoso o infractor y la identidad de lesión jurídica –i.e. simulación de conceptos deducibles de contribuciones a través de la expedición de comprobantes fiscales falsos-.*

En abono a lo anterior, es pertinente invocar el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 2a. LIX/99 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX de Mayo de 1999, página 505, del rubro y texto literal siguientes:

> ***"INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS. SUS MODALIDADES.*** *Las modalidades de las infracciones tributarias a que se refiere el artículo 67, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no aparecen definidas en dicho cuerpo normativo. Es en material penal, tratándose de delitos, donde mejor se han perfilado estos conceptos, motivo por el cual analógicamente debe acudirse a los mismos. Tratándose del delito instantáneo, el derecho positivo mexicano, la doctrina y la jurisprudencia, son acordes al conceptuarlo como: «Aquel que se consuma en un solo acto, agotando el tipo», cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; en cambio, tratándose de las modalidades de «continuo» y «continuado», existe diversidad de criterios. El artículo 99 del referido Código Fiscal da el concepto al que debe atenderse en esta materia respecto al delito continuado al establecer que: «El delito es continuado, cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad». Respecto del delito continuo, sus notas características, extraídas sustancialmente de la jurisprudencia, consisten en las siguientes: «Es la acción u omisión que se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo». Con base en lo anterior; las infracciones administrativas podrán ser: instantáneas, cuando se consuman en un solo acto, agotando todos los elementos de la infracción, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; continuas, si la acción u omisión se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo; o, continuadas, en la hipótesis de pluralidad de acciones que integran una sola*

infracción en razón de la unidad de propósito inflacionario e identidad de lesión jurídica.

Precedentes: Contradicción de tesis 29/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 16 de abril de 1999. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Elena Rosas López.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no resuelve el tema de fondo."

De esta forma, el endurecimiento de las disposiciones relativas a la infracción continua se justifica a partir de la prolongación tanto de la conducta ilícita como de sus efectos lesivos, lo que incluso motiva además que sea calificado como agravante en términos de lo previsto por el precitado artículo 92 fracción IV del Código Fiscal para el Estado, a diferencia del Código Fiscal de la Federación, cuyo artículo 75 fracción IV confiere esa mayor gradación de reproche a las infracciones de índole continuada, bajo un tratamiento tildado de incorrecto por MIGUEL ÁNGEL GARCÍA DOMÍNGUEZ, en razón de que excluye de su aplicación a las infracciones formales (GARCÍA, 1994: 328).

En todo caso, se estima que la legislación local debería atribuir esa misma calificación de agravante a las infracciones continuadas, sean formales o de fondo, toda vez que en su comisión se pone en evidencia la mala fe y premeditación del contribuyente o tercero responsable, a través del dolo conjunto o unitario, que entraña una unidad de intención infractora que hace converger dos o más conductas ilícitas bajo un mismo propósito lesivo para la hacienda pública estatal (DE VICENTE, 2001: 188).

BIBLIOGRAFÍA. DE VICENTE MARTÍNEZ, Rosario (2001): "El Delito Continuado. Especial referencia al tratamiento penológico en las infracciones contra el patrimonio continuadas", en El Nuevo Derecho Penal Español. *Estudios Penales en Memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Aranzandi, España. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel (1994): *Derecho Fiscal Penal*, *Las Infracciones y las Multas Fiscales*, Porrúa, México.

INICIATIVA DE CÓDIGO FISCAL PARA EL ESTADO DE GUANAJUATO, En *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso del Estado de Guanajuato*, II Época, Año II, Tomo I, Número 66, sesión ordinaria de fecha 2 de diciembre de 2004. MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO (1997): [en línea], Centro Interamericano de Administración Tributaria, Panamá, disponible en internet en www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/modelos.html. RÍOS GRANADOS, Gabriela (2005): "Las Infracciones Tributarias en el Sistema Tributario Mexicano", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, número 114, septiembre-diciembre, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México.

Roberto ÁVILA GARCÍA

Artículo 90. Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

COMENTARIO

El presente numeral consigna un elemento de excepción en torno al ámbito de validez temporal de la norma sancionatoria en materia tributaria –el cual no fue contemplado en el Código fiscal abrogado-, cuya introducción atiende al propósito de beneficiar a los contribuyente o terceros infractores, en términos semejantes a los dispuestos por el artículo 70 último párrafo del Código Fiscal Federal.

Al respecto, debe puntualizarse que dicho precepto complementa la definición que el artículo precedente realiza respecto de los criterios generales de validez temporal de la norma punitiva tributaria, al establecer que la individualización de la sanción se realizará ajustándose a las disposiciones vigentes en la época de la comisión de la infracción –en congruencia con lo previsto para la causación de las contribuciones por el artículo 27 del propio Código local-, puntualizando que en el supuesto de infracciones continuas se atenderá al momento en que la autoridad descubra la conducta ilícita, o ésta cese sus efectos.

De esta forma, mientras que el artículo 89 del ordenamiento de estudio se ajusta al principio de seguridad jurídica conforme al que la norma

solamente podrá regular aquellas conductas que se actualicen con posterioridad a su entrada en vigor y durante su vigencia, en arreglo a la máxima latina "tempus regit actum"; el numeral 90 que motiva el presente comentario introduce por su parte, y a título de excepción, las figuras de Retroactividad y Ultraactividad de las leyes que se derivan a su vez del principio de "No Extractividad de la norma punitiva" previsto en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (GARCÍA, 1994: 107).

En efecto, el precepto constitucional invocado recoge la máxima jurídica "nullum crimen, nullum poena sine previa lege" que informa el derecho fundamental a la Irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna, de cuya interpretación lógica y jurídica se ha desprendido la permisión de la retroactividad "in bonum", esto es, de su aplicación en beneficio (CARRASCO, 1997: 562 y 563).

En lo medular, el referido principio de No Extractividad de la Norma Punitiva constituye una suerte de ficción por la que se permite a la norma tener eficacia jurídica respecto de conductas o hechos acaecidos (HUERTA, 2007: 291 y 294):

i). Con anterioridad a su entrada en vigor, en el caso de la Retroactividad; o

ii). De forma posterior a su derogación, en el supuesto de la Ultraactividad, cuya subsistencia parcial y temporal se justifica a partir del beneficio que se concede a su destinatario.

Sin embargo, es preciso apuntar que la connotación doctrinaria y jurisprudencial de dichas figuras ha sido estructurada particularmente por la Dogmática Penal, en arreglo al propósito de tutela de valores superiores como la vida y la libertad de las personas (HUERTA, 2007: 295), motivando así el establecimiento de disposiciones de excepción al atributo de validez temporal de la norma punitiva, como las consignadas por los artículos 56 del Código Penal Federal, y 4° del Código Penal para el Estado de Guanajuato –en el que únicamente se reconoce la retroactividad de la norma en beneficio del inculpado, sin prever la Ultraactividad-.

De hecho, en diversos foros tanto doctrinales como jurisdiccionales fue vedada su extensión a la materia tributaria (HUERTA, 2007: 294), tal y como se ilustra en el criterio sostenido en su momento por el Sexto Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito, en la tesis aislada visible en la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo I Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988, página 605, del rubro y texto literal siguientes:

> *"RETROACTIVIDAD DE LA LEY. NO OPERA EN MATERIA FISCAL, AUN CUANDO SEA FAVORABLE AL CAUSANTE. La irretroactividad de la ley en perjuicio de los gobernados, es una garantía individual consagrada en el artículo 14 constitucional y la finalidad directa que percibe dicha garantía es que no se apliquen en forma retroactiva, en perjuicio de los gobernados, las distintas leyes que se expidan, mas no que al arbitrio de ellos se les apliquen en forma retroactiva las leyes que estimen les favorezcan. La citada garantía debe entenderse como el derecho del gobernado a reclamar la inconstitucionalidad de cualquier ley que se le pretenda aplicar retroactivamente en su perjuicio, pero no como un derecho para exigir que se le aplique determinada ley en forma retroactiva simplemente porque le favorezca, máxime en una materia como la fiscal en que las normas respectivas son de observancia estricta.*
>
> *SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*
>
> *Amparo directo 158/88. Universidad Autónoma de Coahuila. 16 de marzo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: Jorge Higuera Corona."*

No obstante, y merced a la identidad de origen y propósito que comparten el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador, sustentados ambos en la potestad punitiva del Estado (GARCÍA, 1994: 27 y 28), con posterioridad ha sido reconocida la aplicación del referido principio de No Extractividad a la norma tributaria, tal y como se ilustra en el criterio sustentado por la Segunda Sala del más alto tribunal que nuestro orden jurídico reconoce, en la jurisprudencia por contradicción 2a./J. 8/98 consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y

su Gaceta, Tomo VII, Marzo de 1988, página 333, del rubro y texto literal siguientes:

> *"MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que beneficien al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 10. de la Carta Magna.*
>
> *Precedentes: Contradicción de tesis 26/97. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 23 de enero de 1998. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, quien emitió voto particular. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adela Domínguez Salazar.*
>
> *Tesis de jurisprudencia 8/98. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintitrés de enero de mil novecientos noventa y ocho, por mayoría de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Genaro David Góngora Pimentel y presidente Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, quien emitió voto particular."*

Finalmente, es de destacarse que a los pocos meses posteriores a la publicación del criterio jurisprudencial previamente transcrito, en fecha 18 de noviembre de 1998, el Ejecutivo Federal remitió al Congreso de la Unión la iniciativa de reformas a diversos ordenamientos fiscales, en la que incorporó la adición de un último párrafo al artículo 70 del Código

Fiscal de la Federación, misma que tras ser aprobada en ambas cámaras se publicó en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de Diciembre de 1998.

El párrafo adicionado a virtud de la reforma aludida reproduce el texto del artículo que motiva el presente comentario.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (1997): *Derecho Fiscal Constitucional*, *Colección Textos Jurídicos Universitarios*, Harla, Oxford University Press, México. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel (1994): *Derecho Fiscal Penal, Las Infracciones y las Multas Fiscales*, Porrúa, México. HUERTA OCHOA, Carla (2007): "Sobre la Validez Temporal de las Normas. La Retroactividad y la Ultraactividad de las Normas en el Sistema Jurídico", en *Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho*. Problema 1, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México.

Roberto ÁVILA GARCÍA

Artículo 91. Al imponer las multas por la comisión de las infracciones a las disposiciones de carácter fiscal, las autoridades deberán fundar y motivar sus resoluciones, y además cuando exceda el mínimo legal, tener en cuenta lo siguiente:

I. La gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, y la conveniencia de destruir prácticas establecidas tanto para incumplir la prestación fiscal, como para infringir en cualquier otra forma, las disposiciones legales o reglamentarias.

II. Las agravantes cometidas.

III. Cuando la infracción no haya tenido como consecuencia el incumplimiento del pago de créditos fiscales, se impondrá el mínimo de la sanción que corresponda, salvo en caso de reincidencia.

IV. Cuando las infracciones consistan en hechos, omisiones o falta de requisitos semejantes en documentos o libros, y siempre que no haya tenido como consecuencia el incumplimiento del pago de créditos fiscales, se considerará el conjunto como una sola infracción y se impondrá solamente una multa que no excederá del máximo que fija este Código para sancionar cada hecho, omisión o falta de requisitos.

COMENTARIO

Demostrada la existencia de una infracción fiscal que de acuerdo con la normatividad aplicable, amerite la imposición de una multa, la autoridad no sólo está facultada para imponerla sino que, de hecho, está obligada a hacerlo en estricto acatamiento de la ley.

En esa actuación la autoridad fiscal debe sujetarse al principio consagrado en el artículo 16 constitucional, relativo a la fundamentación y motivación.

De conformidad con ese precepto fundamental, cualquier acto de autoridad que implique la afectación del patrimonio de un gobernado, debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero, que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Así, las autoridades que con motivo del ejercicio de sus facultades lleguen a imponer sanciones a los particulares, a fin de cumplir con el principio de fundamentación y motivación, están obligadas a señalar con precisión el precepto (párrafo, fracción e inciso, entre otros) que resulte exactamente aplicable del ordenamiento en que se sustente el acto, pues sólo así el gobernado podrá conocer con certeza el fundamento en que se sustenta el acto de autoridad. Además, la autoridad debe cumplir con el requisito de motivación, esto es, expresar los razonamientos lógico-jurídicos que la llevaron a considerar que la conducta infractora del gobernado se adecua al supuesto normativo previsto en el precepto legal que estima aplicable.

En esa virtud, previamente a la imposición de la multa correspondiente la autoridad deberá acreditar plenamente que el particular incurrió en la infracción de que se trate, citar los dispositivos de ley en que se funde, señalar todas las circunstancias pertinentes del caso y, finalmente, fijar el monto de la sanción que proceda de acuerdo con la ley.

Como la imposición de las multas contiene un parámetro que fluctúa entre un mínimo y un máximo, a fin de individualizar las sanciones tiene que valorarse la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho previsto en la ley.

La excepción a esa regla se actualiza cuando se trata de la imposición de multas mínimas, en donde la autoridad no está obligada a motivarla, esto es, señalar pormenorizadamente los elementos que la llevaron a determinar dicho monto, en razón de que legalmente no podría imponerse una sanción menor.

La excepcionalidad de mérito cobra vigencia únicamente por lo que respecta a la motivación, puesto que aún cuando se trata de la sanción mínima la autoridad sí tendrá el deber de fundarla debidamente.

Lo expuesto es congruente con la frase "además cuando exceda el mínimo legal", lo que es indicativo de que los factores de ponderación deben tenerse en cuenta únicamente cuando se trata de sanciones mayores al mínimo.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (tesis de jurisprudencia 2a./J. 127/99, de rubro: "MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL"), ha considerado que la omisión en el cumplimiento de la obligación que se comenta por parte de las autoridades administrativas no origina la ineficacia de este acto administrativo ni causa violación de garantías individuales, toda vez que no sería posible imponer al particular una sanción de cuantía menor.

Cabe mencionar que si bien, conforme a tal criterio interpretativo, la autoridad hacendaria no está obligada a motivar una sanción económica mínima, tratándose de una multa fiscal mínima actualizada, la impositora queda obligada a motivar la parte actualizada de la multa, pues en términos del artículo 29 del Código Fiscal para el Estado, ésta es quien lleva a cabo la actualización de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco estatal, entre las cuales se encuentran las multas (tesis de jurisprudencia 2a./J. 95/2003, de rubro: "MULTA FISCAL MÍNIMA ACTUALIZADA. LA AUTORIDAD QUE LA IMPONE CON BASE

EN LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL, DEBE MOTIVAR LA SANCIÓN, SÓLO EN CUANTO A LA PARTE ACTUALIZADA").

Hipótesis:

I. a) La gravedad de la infracción. Se refiere a la graduación del mayor o menor daño ocasionado a la hacienda pública con la conducta infractora del sujeto pasivo.

b) La capacidad económica del infractor. La autoridad fiscal tiene el deber de tomar en cuenta la situación financiera del sujeto pasivo, ya sea el capital social, tratándose de personas morales o de los ingresos, cuando el obligado sea una persona física.

c) La reincidencia. Como criterio de graduación de la sanción, la reincidencia se traduce en la comisión repetida de infracciones tributarias. Cumple una función agravante que permite aumentar la sanción de quien, al cometer la infracción, hubiese sido sancionado por la comisión anterior de infracciones tributarias.

d) Cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho previsto en la ley. Para la imposición de la sanción económica, la autoridad administrativa debe tener en cuenta cualquier dato que evidencie el grado de afectación del hecho típico.

II. Las agravantes cometidas. La agravante constituye un motivo para aumentar la responsabilidad del sujeto activo de la conducta infractora y es una de las bases que debe tenerse en cuenta en la imposición de una sanción económica. La propia legislación precisa cuándo se considera agravante la conducta típica.

III. Cuando la infracción no haya tenido como consecuencia el incumplimiento del pago de créditos fiscales, se impondrá el mínimo de la sanción que corresponda, salvo en caso de reincidencia.

Esta norma jurídica pone de manifiesto que cuando la conducta infractora no produzca un daño económico a la hacienda pública, se impondrá la sanción mínima, excepto cuando el sujeto activo sea reincidente.

IV. Cuando las infracciones consistan en hechos, omisiones o falta de requisitos semejantes en documentos o libros, y siempre que no haya tenido como consecuencia el incumplimiento del pago de créditos fiscales, se considerará el conjunto como una sola infracción y se impondrá solamente una multa que no excederá del máximo que fija este Código para sancionar cada hecho, omisión o falta de requisitos.

Al igual que en el supuesto de la fracción III, el legislador ha determinado que cuando exista la comisión de varias infracciones por hechos, omisiones o falta de requisitos en documentos o libros (concurso real) y no haya daño económico, el conjunto de esas infracciones se considerará como una sola y se impondrá una sola multa.

Se consagra de este modo el llamado principio de absorción de la penalidad, que consiste en aplicar la pena.

BIBLIOGRAFÍA. GARBERÍ LLOBREGAT, José (2005): *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias*, Tomos I y II, Tirant lo blanch, Valencia, España. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, (1982): *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editores, México.

Erubiel Ernesto GUTIÉRREZ CASTILLO

Artículo 92. Para los efectos del artículo anterior, se considerarán agravantes las siguientes:

I. La reincidencia del infractor, misma que se dará cuando:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión del pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos tres años.

II. También serán agravantes en la comisión de una infracción, cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

c) Que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto con tenido.

d) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

e) Que se microfilme o grabe en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Finanzas y Administración mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales, sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. La agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

f) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren el artículo 75 fracción IV de este Código.

III. La omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes;

IV. El que la comisión de la infracción sea en forma continua, entendiendo por tal cuando su comisión se prolongue en el tiempo. En este caso, cuando no sea posible determinar el monto de la prestación omitida, se impondrá según la gravedad, multa hasta del doble del máximo de la sanción que corresponda, y

V. Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

COMENTARIO

La agravante constituye un motivo para aumentar la responsabilidad del sujeto activo de la conducta infractora y es una de las bases que debe tenerse en cuenta en la imposición de una sanción económica.

Esta norma regula las hipótesis para calificar de grave la conducta infractora, que da lugar al incremento de la responsabilidad y se valora o aprecia en función de la concurrencia de los siguientes factores:

a) Factores relacionados con la conducta personal del infractor (reincidencia).
Etimológicamente reincidencia quiere decir recaída y en el lenguaje jurídico se aplica el vocablo para significar que un sujeto ya sancionado vuelve a cometer una nueva infracción.

La reincidencia se traduce en la comisión repetida de infracciones tributarias que tiene como resultado aumentar la sanción de quien ha sido sancionado por la comisión de infracciones tributarias dentro de los últimos tres años.

Al respecto el doctor Miguel Ángel García Domínguez, refiere que existen dos clases distintas de reincidencia: genérica y específica. (GARCÍA DOMÍNGUEZ, 1982: 379).

Se da la reincidencia genérica si el sujeto vuelve a cometer la infracción fiscal de naturaleza diversa a la anterior.

La reincidencia es específica si la nueva infracción fiscal es de especie semejante a la cometida con anterioridad.

b) Por el uso de mecanismos con un contenido ideológico falso.

Se trata de los medios utilizados para vulnerar la ley (uso de documentos falsos o que en ellos se hagan constar operaciones inexistentes, llevar dos o más sistemas de contabilidad o dos o más libros sociales con distinto

contenido; que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad; microfilmar o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Finanzas y Administración mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales, sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas; divulgar o hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva).

La utilización de estos medios fraudulentos impide lógicamente a la administración tributaria no sólo desarrollar su actividad normal en la recaudación tributaria sino también ver entorpecida u obstaculizada su actividad por las maquinaciones de los contribuyentes.

La simulación en los sistemas de contabilidad o en los libros sociales impiden conocer la verdadera situación fiscal de los contribuyentes.

c) Por la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

La agravante versa por cuanto a que el activo provoca un daño económico a la hacienda pública al dejar de enterar los montos que, como tercero, retiene o recauda de los sujetos pasivos de las contribuciones.

d) El que la comisión de la infracción sea en forma continua, entendiendo por tal cuando su comisión se prolongue en el tiempo y cuando no sea posible determinar el monto de la prestación omitida, se impondrá según la gravedad, multa hasta del doble del máximo de la sanción que corresponda, y

La razón de la gravedad versa por cuanto a la prolongación de la conducta infractora y el impedimento para determinar el monto de la prestación respectiva.

e) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

Desde luego, corresponderá a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes en la comisión de infracciones tributarias.

BIBLIOGRAFÍA. GARBERÍ LLOBREGAT, José (2005): *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias*, Tomos I y II, Tirant lo blanch, Valencia, España. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, (1982): *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editores, México.

Erubiel Ernesto GUTIÉRREZ CASTILLO

Artículo 93. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

I. El 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios, con posterioridad al vencimiento del plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 64 de este Código y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 79 de este Código, según sea el caso;

II. El 30% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, y

III. Del 50% al 100% de las contribuciones omitidas, en los demás casos.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción I de este artículo, aplicarán el porcentaje que corresponda en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos de la fracción I de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Finanzas y Administración.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

COMENTARIO

La actualización de este supuesto normativo exige que la infracción origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones y sea descubierta por la autoridad mediante el ejercicio de sus facultades.

Entonces existirá una relación de causa efecto, entre la infracción y la omisión en el pago de contribuciones, de modo que si la conducta irregular no tiene ese resultado, no habrá motivo para la imposición de la sanción económica.

Será necesario también cuantificar el monto de la contribución omitida, pues ésta será la base para imponer la multa que irá del 20 al 100% de la contribución omitida.

Ahora, la norma jurídica parte de la base de que el infractor tiene conocimiento de la violación a la norma, con lo que tiene conciencia de que está obligado a pagar, pero se abstiene de hacerlo esperando que no lo descubra la autoridad hacendaria.

La intención del legislador es otorgar al contribuyente moroso diversas facilidades para que corrija su situación fiscal, inclusive en el supuesto de que sus errores no hayan sido subsanados antes de que sean descubiertos por las autoridades fiscales.

Lo que se pretende sancionar es la resistencia del particular de pagar contribuciones, que obliga a la autoridad fiscal a intervenir; resistencia que refleja una mayor o menor mala fe por parte del infractor.

El infractor que se ubica en los supuestos de las fracciones I y II, advierte la infracción y voluntariamente se adelanta en el pago de la contribución, actuando en función del propósito concientizador de la norma, que es el pago voluntario de contribuciones.

La aplicación de la multa en diferentes porcentajes está directamente vinculada con el momento o la oportunidad en que el contribuyente moroso paga la contribución omitida, conforme a los escenarios siguientes:

a) Si el contribuyente corrige su situación fiscal dentro los veinte días siguientes al inicio del ejercicio de las facultades de comprobación, no habrá imposición de sanción pecuniaria alguna, pues así lo consigna el primer párrafo del artículo 64 del Código Fiscal.

b) Si paga después de los veinte días siguientes, pero antes de que se notifique el acta final o el oficio de observaciones, se aplicará una multa del 20% de la contribución omitida.

c) Si paga después de que se notifique el acta final o el oficio de observaciones, pero antes de que se notifique la resolución determinante, se aplicará una multa del 30% de la contribución omitida.

d) En los demás casos, se impondrá una multa del 50 al 100% de las contribuciones omitidas.

En esta última hipótesis, el contribuyente no realiza el pago en forma voluntaria, no obstante que sabe que debe efectuarlo, lo que refleja su mala fe, lo que origina que la autoridad fiscal realice gastos para la recuperación de tal crédito. El aumento en la sanción, se justifica en la medida en que la conducta del infractor que no entera las contribuciones omitidas voluntariamente ocasiona mayor perjuicio al fisco federal, al tener éste que disponer de mayores recursos humanos y económicos para obtener el pago respectivo.

El beneficio de una multa reducida se aplica cuando existe autocorrección, y sólo puede hablarse de esta figura cuando se corrige totalmente la situación fiscal del sujeto obligado, lo que implica enterar la contribución omitida, sus accesorios y, además, la multa por la existencia de infracciones descubiertas por la autoridad, pues únicamente en tal caso existe una corrección completa de la situación fiscal y, por ende, válidamente puede hablarse de autocorrección.
Pérdidas fiscales.

La pérdida fiscal es la diferencia que se obtiene entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

Cuando se declaran pérdidas mayores a las reales, constituye una infracción fiscal que da lugar a una multa que oscila entre el 30% y el 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda.

Empero, la imposición de la multa estará en función de que la pérdida se haya disminuido de la utilidad fiscal, pues si no se presenta esta condición, no se impondrá multa alguna.

BIBLIOGRAFÍA. GARBERÍ LLOBREGAT, José (2005): *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias*, Tomos I y II, Tirant lo blanch, Valencia, España. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, (1982): *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editores, México.

Erubiel Ernesto GUTIÉRREZ CASTILLO

Artículo 94. En los casos a que se refiere el artículo 92 de este Código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

I. Se aumentarán:

a) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando se trate de las agravantes señaladas en las fracciones I y IV del artículo 92 de este Código.

b) De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguna de las agravantes señaladas en las fracciones II y V del artículo 92 de este Código.

c) De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 92 de este Código.

Tratándose de los casos comprendidos en las fracciones I y II del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere esta fracción, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente.

II. Se disminuirán:

a) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo anterior y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva.

b) Cuando las multas se paguen dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución que se haga al infractor por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto.

En los supuestos de esta fracción, no se requerirá modificar la resolución que impuso la multa.

COMENTARIO

Este numeral contempla el aumento y disminución de las multas, para el caso de las agravantes en el hecho típico.

Evidentemente, al aumentar el monto de la sanción económica, la autoridad hacendaria deberá fundar y motivar esa decisión y tendrá en cuenta la capacidad contributiva del infractor, la gravedad de la falta, la reincidencia

o cualquier otro elemento para normar el criterio de la autoridad sancionadora.

El incremento de la sanción está en relación directa con la gravedad de la conducta irregular.

Se aumentarán:

De un 20 a 30% del monto de las contribuciones, tratándose de reincidencia y cuando la infracción sea continua.

De un 60 a 90% del monto de las contribuciones, tratándose del uso de mecanismos con un contenido ideológico falso y por la utilización de documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir o acreditar cantidades sin derecho a ello.

De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se trate de la omisión en el entero de dichas contribuciones.

Se disminuirán:

De un 20 a un 30% (en caso de que el infractor pague después de que se notifique el acta final o el oficio de observaciones, pero antes de que se notifique la resolución determinante), siempre y cuando pague o devuelva las contribuciones con sus accesorios, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva.

En un 20%, cuando las multas se paguen dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución que se haga al infractor por la cual se le imponga la sanción.

BIBLIOGRAFÍA. GARBERÍ LLOBREGAT, José (2005): *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias*, Tomos I y II, Tirant lo blanch, Valencia, España. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, (1982): *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editores, México.

Erubiel Ernesto GUTIÉRREZ CASTILLO

Artículo 95. Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

COMENTARIO

Cuando se incurra en errores aritméticos en las declaraciones y tenga como resultado la omisión total o parcial de contribuciones, procederá imponer una multa del 20 al 25% de las contribuciones omitidas.

Pero si las contribuciones se pagan dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la diferencia, habrá una reducción del 50% de la multa.

BIBLIOGRAFÍA. GARBERÍ LLOBREGAT, José (2005): *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias*, Tomos I y II, Tirant lo blanch, Valencia, España. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, (1982): *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editores, México.

Erubiel Ernesto GUTIÉRREZ CASTILLO

Artículo 96. Cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple todos los siguientes requisitos:

I. Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales;

II. Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente

sufridas, en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales;

III. Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales;

IV. No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 92 de este Código, al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa;

V. No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales por delitos fiscales o haber sido condenado por la comisión de alguno de ellos, y

VI. No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

Las autoridades fiscales para verificar lo anterior, podrán requerir al infractor en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la solicitud a que se refiere este artículo, los datos, informes o documentos que considere necesarios. Para tal efecto, se requerirá al infractor a fin de que en un plazo máximo de quince días cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, no será procedente la reducción a que se refiere este artículo. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las autoridades fiscales, una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% y aplicarán la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos del Estado por el plazo que corresponda.

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que se refiere este artículo, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

Sólo procederá la reducción a que se refiere este artículo, respecto de multas firmes o que sean consentidas por el infractor y siempre que un acto

administrativo conexo no sea materia de impugnación, así como respecto de multas determinadas por el propio contribuyente. Se tendrá por consentida la infracción o, en su caso, la resolución que determine las contribuciones, cuando el contribuyente solicite la reducción de multas a que se refiere este artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia y las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.

COMENTARIO

Este numeral contempla las reglas para la obtención de los siguientes beneficios:

a) Disminución del monto total de la multa.

b) Aplicación de la tasa de recargos por prórroga determinada en la Ley de Ingresos del Estado, que de conformidad con el artículo 32 de esta última normatividad para el ejercicio fiscal de 2010, es del 1% mensual.

Se trata de una facultad de la autoridad hacendaria que tiende a fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y operará mediante el cumplimiento de ciertos requisitos.

a) Deberá formularse la solicitud respectiva y bajo protesta de decir verdad manifieste que cumple con los requerimientos para la obtención de tales beneficios.

b) El adeudo deberá estar pagado dentro de los quince días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

c) Deberá tratarse de multas firmes o que sean consentidas por el infractor.

El trámite respectivo no constituye instancia y las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas a través de ningún medio ordinario de defensa, ya sea ante la propia autoridad o ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Lo anterior no impide que la resolución recaída a la solicitud de condonación pueda ser impugnada a través del juicio de amparo, porque será a través de este medio extraordinario de defensa como se determinará si la apreciación de los hechos realizada por la autoridad se ajusta a las reglas de la lógica y la razón, mediante el análisis de los motivos y fundamentos expresados como sustento de su decisión.

Es así, pues la actuación de la autoridad hacendaria es susceptible de violar garantías individuales del gobernado, pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria.

BIBLIOGRAFÍA. GARBERÍ LLOBREGAT, José (2005): *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias*, Tomos I y II, Tirant lo blanch, Valencia, España. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, (1982): *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editores, México.

Erubiel Ernesto GUTIÉRREZ CASTILLO

Artículo 97. Los ingresos que se obtengan por concepto de multas, se destinarán al financiamiento de programas de fortalecimiento de la administración tributaria.

COMENTARIO

Se contempla el destino de los ingresos obtenidos por la imposición de sanciones económicas y se precisa que será para financiar programas de fortalecimiento de la administración tributaria.

En la iniciativa del Código Fiscal presentada por el titular del Poder Ejecutivo se proponía que los ingresos obtenidos por las multas se destinaran a estímulos para autoridades fiscales y para el financiamiento de programas de fortalecimiento de la administración tributaria.

Esa propuesta fue modificada para definir que esos ingresos serían destinados únicamente al financiamiento de programas de fortalecimiento de la administración tributaria, lo que resulta un acierto del legislador, dado que el otorgamiento de incentivos podría dar lugar a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria en la imposición de las sanciones

económicas con tal de obtener ese tipo de ingresos, ya que asegurarían ese tipo de estipendios, de manera que no existía justificación alguna para destinar esos recursos para beneficio propio de los integrantes del fisco.

La modificación de la iniciativa en ese sentido guarda congruencia con lo previsto en el artículo 59 de la Ley para el Ejercicio y Control de los Recursos Públicos para el Estado y los Municipios de Guanajuato, que consigna, en lo que interesa, que los remanentes por concepto de ahorros se destinarán a programas prioritarios o a gastos de inversión.

BIBLIOGRAFÍA. GARBERÍ LLOBREGAT, José (2005): *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias*, Tomos I y II, Tirant lo blanch, Valencia, España. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, (1982): *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editores, México.

Erubiel Ernesto GUTIÉRREZ CASTILLO

Artículo 98. Los servidores públicos, que en ejercicio de sus funciones, conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo deberán comunicar a la Secretaría de Finanzas y Administración para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.

COMENTARIO

Se prevé una regla de corresponsabilidad para los servidores públicos que tengan conocimiento de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales.

El deber de tales servidores públicos consiste en informar a la autoridad hacendaria de tales hechos u omisiones, pues de lo contrario podrán incurrir en responsabilidad, la cual podrá ser administrativa o penal, según sea el caso.

La obligación que se comenta está sujeta a la condición de que el conocimiento de los hechos u omisiones sea con motivo de sus funciones, de modo que si el servidor público tiene ese conocimiento fuera de ese ámbito no podrá generarse dicho deber por ende, responsabilidad en sentido alguno.

Al respecto, en el artículo 72 del Código Fiscal de la Federación, se presentan dos supuestos de la liberación de la obligación que se analiza para:

a) Funcionarios y empleados públicos que tengan obligación de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivo de sus funciones.

b) Los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente.

A diferencia de la norma federal, la hipótesis normativa estatal no contempla ningún caso de excepción o de liberación de la obligación, de manera que sería necesario que el legislador contemplara esos supuestos para homologar el sistema jurídico estatal al federal en ese sentido; además de que con ello se protegería a los servidores públicos que con motivo de sus funciones están en contacto con información relacionada con conductas infractoras sobre las que deben guardar reserva.

BIBLIOGRAFÍA. GARBERÍ LLOBREGAT, José (2005): *Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias*, Tomos I y II, Tirant lo blanch, Valencia, España. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, (1982): *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editores, México.

Erubiel Ernesto GUTIÉRREZ CASTILLO

CAPÍTULO SEGUNDO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELACIONADAS CON EL REGISTRO ESTATAL DE CONTRIBUYENTES

Artículo 99. Son infracciones relacionadas con el Registro Estatal de Contribuyentes las que a continuación se indican, y les corresponderá la sanción que en cada caso se señala:

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo fuera de los plazos legales, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea. Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

II. No incluir en las manifestaciones para su inscripción todas las actividades por las que sea contribuyente habitual: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

III. Obtener más de un número de registro para el cumplimiento de sus obligaciones: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

IV. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

V. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

VI. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario, y

VII. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro estatal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme a este Código: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario.

COMENTARIO

Este precepto tiene relación directa con el contenido del artículo 54 del Código Fiscal del Estado, que prevé la obligación relativa a la inscripción en el Registro Estatal de Contribuyentes, a través de las oficinas recaudadoras.

El Registro Estatal de Contribuyentes es un padrón conformado por la autoridad hacendaria en la que consta la información relacionada con la identidad, domicilio y, en general, con la situación fiscal de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

En la actualidad no existe dicho padrón, pues la Secretaría de Finanzas y Administración asigna la clave que corresponda a cada contribuyente, que en términos de lo dispuesto por las reglas misceláneas, es la misma del Registro Federal de Contribuyentes, identificándose así mediante letras y números a los contribuyentes, quienes deben citar tal clave en todo documento que presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la aludida Secretaría sea parte.

De ahí que surjan diversos deberes para los contribuyentes en cuanto a mantener actualizada la información relativa, entre otros, solicitar su inscripción por todas las actividades que habitualmente se realicen; obtener solamente un número de registro; presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a hacerlo o efectuarlo de manera extemporánea, salvo que se presente de manera espontánea; citar la clave del registro o utilizar aquella que se haya asignado por la autoridad fiscal, en declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante autoridades fiscales o jurisdiccionales, siempre que exista obligación legal; y, señalar domicilio fiscal en términos del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, para efectos del registro estatal de contribuyentes.

En torno al domicilio fiscal y su actualización, es oportuno adicionar que constituye un dato que facilita a las autoridades fiscales el cumplimiento de su actuación recaudadora al conocer con exactitud el lugar o local donde el contribuyente realiza sus actividades o presta sus servicios, de ahí la importancia de esta obligación impuesta al contribuyente, tan es así, que su manifestación incorrecta o imprecisa constituye una infracción.

El domicilio fiscal que se manifieste ante el Registro Estatal de Contribuyentes debe corresponder a la ubicación real del lugar o establecimiento en que el contribuyente desarrolle sus actividades o preste sus servicios en términos del artículo 46 del Código Fiscal del Estado, pues además de que si no se hace en estos términos se incurre en una infracción, ya que el precepto que se analiza contempla en su último párrafo que cuando no se designe domicilio fiscal o se manifieste un lugar distinto al que le corresponda en términos de ese precepto, las autoridades podrán practicar las diligencias en cualquier lugar en que el contribuyente realice sus actividades o en el «... que conforme a este artículo se considere su

domicilio», de donde debe existir correspondencia entre el dato que se haya manifestado ante el Registro Estatal de Contribuyentes y el del lugar o local en que se encuentre el asiento de los negocios del contribuyente o donde preste sus servicios.

Por otra parte, debe precisarse que, la obligación de los contribuyentes de hacer uso únicamente de la clave asignada por la autoridad fiscal, en declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante autoridades fiscales y jurisdiccionales, no se considera omitida cuando se asienta incorrectamente uno de los dígitos que integran la homoclave del registro asignado en forma previa por la autoridad hacendaria, pues no se trata de una conducta dolosa, sino de un error mecanográfico.

Así fue sostenido por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, al resolver la revisión fiscal 74/2003, cuya ejecutoria dio lugar al tesis VIII.1º.53 A, que aparece publicada en la página 1818 del tomo XVIII, Agosto de 2003 del Semanario Judicial de la Federación, de rubro: ***REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. EL ERROR EN UNO DE LOS DÍGITOS QUE COMPONEN LA HOMOCLAVE DEL CAUSANTE, NO ACTUALIZA LOS SUPUESTOS DE INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 79, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN".***

BIBLIOGRAFÍA. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2000): *Lecciones de Derecho Tributario,* ECAFSA, México.

Erubiel Ernesto GUTIÉRREZ CASTILLO

CAPÍTULO TERCERO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES, SOLICITUDES, AVISOS, INFORMACIONES O EXPEDIR CONSTANCIAS

Artículo 100. Son infracciones relacionadas con la presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias, las que a continuación se indican y les corresponderá la sanción que en cada caso se señala:

I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

II. Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al registro estatal de contribuyentes: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

III. Presentar declaraciones, solicitudes, avisos, datos, informes y documentos a que se refieren las dos fracciones anteriores, alterados o falsificados: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

IV. Usar más de un número de registro para el cumplimiento de sus obligaciones: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

V. Presentar solicitudes que sin derecho den lugar a una devolución o compensación: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

VI. Declarar ingresos menores a los percibidos: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

VII. Omitir la presentación de anexos en las declaraciones y avisos fiscales: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

VIII. No presentar la información, manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar o saldo a favor, por alguna de las obligaciones que los contribuyentes deban cumplir de conformidad con lo dispuesto por el artículo 59 de este Código: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario, y

IX. No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en términos del artículo 58 de este Código, dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario.

COMENTARIO

Este numeral tiene relación inmediata con el contenido del artículo 57 del Código Fiscal del Estado, que prevé la obligación relativa de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos, en las formas aprobadas y con los anexos requeridos, ante las oficinas autorizadas por la Secretaría de Finanzas y Administración, que son las oficinas recaudadoras correspondiente al domicilio del contribuyente.

Debe tenerse en cuenta que conforme al citado artículo 57, los contribuyentes tienen el derecho a presentar hasta tres declaraciones complementarias, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación para revisar su situación fiscal, pudiéndose presentar declaraciones completarías no obstante lo anterior, cuando se incrementen ingresos o el valor de actos o actividades, se disminuyan deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta, el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros y en aquellos casos en que la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de ley.

La presentación de una declaración complementaria, deja sin efectos a la declaración que le antecede, respecto de los rubros que sean modificados.

Po tanto, es evidente que estos casos no darán lugar a la imposición de sanciones económicas, a menos que la declaración complementaria sea la que contenga errores o se presente en forma distinta a lo previsto por las disposiciones fiscales, pues debe tenerse en cuenta que la complementaria deja sin efectos a las anteriores.

BIBLIOGRAFÍA. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto (2000): *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, Sicco, México.

Erubiel Ernesto GUTIÉRREZ CASTILLO

CAPÍTULO CUARTO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DEL PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

Artículo 101. Son infracciones relacionadas con la obligación del pago de las contribuciones, las que a continuación se indican y les corresponderá la sanción que en cada caso se señala:

I. No pagar en forma total o parcial las contribuciones en los plazos señalados por las leyes fiscales: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

II. No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario, y

III. Incumplir el pago de las obligaciones fiscales, como consecuencia de inexactitudes, simulaciones, falsificaciones y otras maniobras o beneficiarse de un estímulo fiscal, sin tener derecho a ello: Multa de 150 hasta 500 veces el salario mínimo general diario.

COMENTARIO

Conforme al concepto vertido por Margáin Manautou la obligación tributaria es el vínculo jurídico por medio del cual el Estado, en su carácter de sujeto activo, exige del deudor fiscal, en su carácter de sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie (MARGÁIN, 1981: 230); de tal manera que el pago viene a constituir la obligación principal del deudor y un derecho fundamental del acreedor para hacerse de recursos necesarios para sufragar los gastos públicos.

Para Gustavo Esquivel el pago de contribuciones viene a constituirse como el medio principal de extinguir la obligación fiscal sustantiva, o sea, es la forma normal por excelencia para que fenezca (ESQUIVEL, 2004: 30) y, por ende, cualquiera otro modo de extinción de la misma es anormal o extraordinario, como pueden ser la compensación, la condonación, la caducidad, la prescripción, etcétera.

De esto se sigue que la falta de pago de la prestación económica viene a constituir una infracción regulada en todas las legislaciones fiscales, simple

y sencillamente porque se relaciona con la obligación principal del particular contribuyente; además de que conforme a lo establecido en el artículo 28 del mismo Código Tributario, en este sistema rige la autodeterminación de contribuciones por parte del sujeto pasivo, cuyo incumplimiento total, parcial o incorrecto hace surgir las hipótesis de infracción que aquí se prevén.

Cabe precisar que conforme a la regulación que se hace de esta forma de extinción en la legislación fiscal se puede observar que existen diferentes formas de pago: como el pago definitivo, el pago provisional, el pago en parcialidades y el pago de lo indebido.

El pago definitivo es aquel que exige la legislación fiscal con motivo de la causación de la contribución, ya sea que se calcule por un período determinado o no. Un ejemplo en la legislación del Estado sería el del impuesto sobre nóminas, respecto al cual se hacen pagos mensuales definitivos, conforme al artículo 6 de la Ley de Hacienda para la Entidad.

Por su parte, el pago provisional es el que se entera a cuenta del gravamen definitivo que se cause y que viene cubriéndose en distintos momentos del período de que se trate, ya sea de forma mensual, bimestral, trimestral, semestral, etcétera. Un ejemplo en la legislación del Estado sería el del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales, respecto del cual se hacen pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, conforme al artículo 16 de la invocada Ley de Hacienda.

En cuanto al pago en parcialidades, es de mencionarse que la legislación fiscal permite diferir el cumplimiento esencial de la obligación tributaria a determinados momentos, a conveniencia del deudor tributario y bajo una autorización expedida al efecto por la autoridad, pero siempre y cuando cubra un interés moratorio en forma de recargo por el entero de la prestación fuera del plazo que prevé la disposición aplicable. Esta modalidad está regulada por el artículo 35 del Código Fiscal de la Entidad.

En lo que corresponde al pego de lo indebido, conviene precisar que conforme al concepto de Sánchez Gómez es aquel que se efectúa en una cantidad mayor a la que legalmente corresponde o sin que exista una obligación legal para hacerlo (SÁNCHEZ, 2009: 426). En el artículo 37 del propio Código Fiscal se regula esta modalidad.

Aclarado lo anterior, resulta que el no pagar de manera total o parcial las contribuciones que tiene a su cargo el sujeto pasivo dentro de los plazos que establezca la ley fiscal; el que no realice los pagos provisionales a que esté obligado, conforme lo que establezcan las disposiciones fiscales; o que incumpla con la obligación de pago en general por incurrir en inexactitudes, simulaciones, falsificaciones y otras maniobras, así como por beneficiarse de un estímulo fiscal sin tener derecho a ello, forman este grupo de infracciones relacionadas con la obligación sustantiva de la relación fiscal.

Solo resta mencionar que este grupo de infracciones se relaciona también con las sanciones genéricas que se establecen en el artículo 93 del propio Código Tributario Estatal, en porcentajes del 20, 30 y del 50 al 100 de las contribuciones omitidas, en el caso de que sean descubiertas por las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación; haciéndose aplicable la regla de considerar solamente la multa con mayor cuantía para su imposición, que prevé el diverso numeral 86 del mismo ordenamiento tributario.

Por lo que respecta a este grupo de sanciones, y a las demás que se encuentran previstas en los siguientes apartados, debe decirse que no rige la garantía de previa audiencia que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal; motivo por el cual no debe escuchárseles en su defensa a los presuntos infractores antes de imponerlas, puesto que esto lo podrán hacer con posterioridad, esto es, al momento en que interpongan los medios de defensa ordinarios (véase la tesis aislada que con el número 1a. XLVIII/ 2009 apareció publicada en el Semanario Judicial de la Federación de abril de 2009 bajo el rubro: "MULTAS FISCALES. TRATÁNDOSE DE LAS IMPUESTAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, TANTO FORMALES COMO SUSTANTIVAS, NO RIGE LA GARANTÍA DE PREVIA AUDIENCIA." página 584).

BIBLIOGRAFÍA. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (1981): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universitaria Potosina, México. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo (2004): *El Juicio de Lesividad y otros Estudios*, Porrúa, México. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2009): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México.

José Gustavo ACERO RODRÍGUEZ

CAPÍTULO QUINTO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD

Artículo 102. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, las que a continuación se indican, y les corresponderá la sanción que en cada caso se señala:

I. No llevar contabilidad en los términos que requieran las disposiciones fiscales, llevarla en forma distinta o en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las disposiciones fiscales; no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

III. Llevar doble juego de libros sociales con distinto contenido: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

IV. Destruir, inutilizar o no conservar los libros, archivos y documentación comprobatoria, por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

V. Hacer, mandar hacer o permitir en su contabilidad anotaciones, asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos; alterar, raspar o tachar en perjuicio del fisco cualquier anotación o constancia hecha en la contabilidad, o mandar hacer o permitir que se hagan alteraciones, raspaduras o tachaduras: Multa de hasta un tanto del importe de la contribución omitida. En caso de que no pueda precisarse el monto de dicha contribución, la multa será de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

VI. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

VII. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate

el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

VIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario, y

IX. Microfilmar o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaria de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario.

COMENTARIO

Conforme al concepto de Sánchez Gómez, la relación jurídica-tributaria está constituida por un conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, que se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley (SÁNCHEZ, 2009: 371). Dentro de esta relación se encuentra, de manera fundamental, la obligación tributaria sustantiva o principal, que ya vimos en el anterior apartado que se satisface de manera normal con el pago o entrega de las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; pero también se encuentra otro tipo de obligaciones denominadas formales o secundarias, que tienen diversos contenidos señalados expresamente en la ley, como pueden ser las prestaciones de hacer, de no hacer o de tolerar. En su conjunto estas obligaciones formales se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; con el control del cumplimiento de la obligación sustantiva o de pago; y con la imposición de sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales para evitar la evasión tributaria.

Por lo que respecta a las obligaciones formales de hacer, se dice que representan el punto inicial para el cumplimiento de la obligación sustantiva o de pago, como darse de alta en el padrón de contribuyentes; el presentar un aviso de cambio de domicilio fiscal; el llevar los libros de contabilidad en

el mismo; el expedir facturas por las ventas que se hagan; el hacer la retención y entero de contribuciones a cargo de terceros, etcétera.

En cuanto a las obligaciones formales de no hacer, se dice que se relacionan con la conveniencia de no contrariar las disposiciones legales en la materia, ya sea por dolo, por mala fe o por ignorancia, como por ejemplo no alterar los registros contables; no introducir mercancías al país por un lugar distinto a las Aduanas establecidas para el despacho de las mismas; no alterar o destruir sellos, marbetes, envolturas y demás medios de control fiscal en mercancías, entre otros.

Por lo que corresponde a las obligaciones formales de tolerar o permitir, se dice que se relacionan directamente con el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, como es el caso de una visita domiciliaria; de una verificación de mercancía en transporte; de una verificación de expedición de comprobantes fiscales, etcétera.

En el caso concreto que se comenta, se trata de un grupo de infracciones que tiene que ver con el incumplimiento de obligaciones formales de hacer y de no hacer, que se relacionan directamente con la contabilidad de los contribuyentes, con la expedición de comprobantes fiscales y con la conservación de documentos e informes que tengan efectos tributarios, relacionándose con lo expresamente establecido por los artículos 55, 57 y 58 del propio Código Fiscal del Estado.

Así las cosas, si el primero de los preceptos que se citan prevé la obligación genérica para los contribuyentes de llevar la contabilidad de sus operaciones bajo los principios que se enuncian; de conservar sus registros y los documentos que los sustentan durante un plazo de cinco años; y de no incurrir en alteraciones, borraduras o enmendaduras al momento de realizar el registro de las operaciones; entonces existen los correlativos supuestos de infracción por no hacerlo o hacerlo en contra de la norma, en las fracciones I, IV y V del dispositivo que se comenta, con la siguiente problemática:

En el artículo 55 que establece la obligación formal de hacer, consistente en llevar los libros, registros y documentación que establezcan las leyes fiscales, no se precisa o detalla cuáles son esos libros y bajo qué principios se harán los registros, por lo que se hace absolutamente indispensable que

estos aspectos se incluyan en un Reglamento del Código Fiscal que debe expedirse para el propósito de particularizar o pormenorizar lo previsto en las normas del ordenamiento tributario, con apego desde luego al principio de reserva de ley.

Por lo tanto, como hasta la fecha en ninguna disposición fiscal estatal se detalla o precisa esta obligación formal, entonces se hace nugatoria la aplicación de las sanciones que se prevén para el incumplimiento de las obligaciones de hacer que nos ocupan.

Además de lo anterior, en el artículo 55 del Código Fiscal del Estado se señala la observancia de los principios de la contabilidad generalmente aceptados al momento de hacer los registros, siendo que desde el año de 2006 se siguen los criterios establecidos en las Normas de Información Financiera (NIF'S), que son las que estructuran la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable; de tal forma que con esto se hace nugatoria la sanción establecida en la fracción I del numeral en comento.

En cuanto a los supuestos de infracción previstos en la fracción II, no se indica en la demás legislación fiscal cuáles son los libros o registros especiales que deben llevar cierto tipo de contribuyentes.

Tratándose de los supuestos de infracción por obligaciones formales de hacer o de no hacer especificadas en las fracciones V a VIII del numeral en comento, se estima que llevan implícito un dolo y la intención manifiesta de evadir el pago de la contribución respectiva; razón por la cual las sanciones deberían ser en unos montos superiores a las demás que se regulan en las otras fracciones.

Por lo que corresponde a la infracción de hacer prevista en la fracción IX del precepto que se comenta, debería señalar que la autorización para grabar en otros medios electrónicos la otorgaría la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado y no la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, máxime que está vigente en la Entidad una Ley sobre el Uso de Medios Electrónicos y Firma Electrónica.

Solo resta hacer notar que en la primera oración de la fracción V se establece una sanción con monto fijo, consistente en una multa de hasta un tanto del importe de la contribución omitida, cuando se pueda determinar el mismo; siendo que este tipo de sanciones ha sido declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (véase la tesis de jurisprudencia que con el número P/J. 10/95 apareció publicada en el Semanario Judicial de la Federación de julio de 1995 bajo el rubro: "MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES." página 19).

BIBLIOGRAFÍA. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2009): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México. CINIF/IMCP (2010): *Compendio de las Normas de Información Financiera* (NIF), México.

José Gustavo ACERO RODRÍGUEZ

CAPÍTULO SEXTO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES RELACIONADAS CON EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Artículo 103. Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, las que a continuación se indican, y les corresponderá la sanción que en cada caso se señala:

I. Oponerse u obstaculizar la iniciación o desarrollo de las visitas de inspección y auditorías: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

II. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

III. No proporcionar la contabilidad o parte de ella, y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

IV. No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitadores les dejen en depósito: Multa de 125 hasta 620 veces el salario mínimo general diario;

V. 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: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

VI. Divulgar o hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refiere el artículo 75, fracción IV de este Código: Multa de 125 hasta 620 veces el salario mínimo general diario, y

VII. Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo 96 de este Código: Multa de 125 hasta 620 veces el salario mínimo general diario.

COMENTARIO

Ya se dijo en el apartado anterior que las obligaciones formales de tolerar o permitir se relacionan directamente con el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, motivo por el cual este grupo de infracciones tiene que ver, preponderantemente, con el incumplimiento de las mismas; aún cuando hay también algunos supuestos de infracción que tienen que ver con las obligaciones de no hacer a cargo del sujeto pasivo, como es el caso de las previstas en las fracciones VI y VII.

Las facultades de comprobación que se relacionan con estas hipótesis de infracción son las establecidas en el artículo 71 del propio Código Tributario Estatal.

Conviene resaltar que independientemente de la imposición de sanciones porque al ejercerse las facultades de comprobación el sujeto pasivo no proporcione los datos, informes, documentos, registros contables, libros de contabilidad y, en general, lo que se le solicite por la autoridad fiscalizadora; en los términos de lo dispuesto por el artículo 84 del propio Código Fiscal Estadual, se podrá exigir el pago de las contribuciones que se lleguen a determinar, con sus respectivos accesorios, así como imponer las penas que puedan corresponder por la responsabilidad penal en que se haya incurrido (véase además la tesis aislada que con el número VI.10.A.89 apareció publicada en el Semanario Judicial de la Federación de febrero de 2001 bajo el rubro: "MULTA FORMAL POR INFRACCIONES A LAS

DISPOSICIONES FISCALES. SU IMPOSICIÓN ES INDEPENDIENTE DE EXIGIR EL PAGO DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS MÁS ACCESORIOS, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 70, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN." página 1769).

Por lo que respecta al supuesto de infracción especificado en la fracción III, debe decirse que aún cuando no se enumere cada uno de los elementos que integran la contabilidad del sujeto pasivo, puede entenderse que forman parte de ella tanto la documentación comprobatoria de los asientos respectivos que aparecen en los libros que llevan para el control de sus obligaciones, como los comprobantes que tengan en su poder para acreditar el cumplimiento de las disposiciones fiscales correspondientes (véase además la tesis aislada que con el número VI.20.A.12 A apareció publicada en el Semanario Judicial de la Federación de octubre de 2001 bajo el rubro: "CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES, DOCUMENTOS QUE FORMAN PARTE DE LA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 53, INCISO A), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)." página 1103).

En cuanto a la hipótesis de infracción establecida en la fracción VI, se observa una indebida correlación con lo previsto en el artículo 75, fracción IV, del propio ordenamiento tributario; en tanto que en ésta solamente se dice que los hechos u omisiones que se conozcan de terceros durante la visita domiciliaria, se consignarán en actas parciales, pero en momento alguno se menciona que se trate de "información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva".

Respecto a la infracción descrita en la fracción VII del precepto que se comenta, como mera sugerencia de redacción se agregaría que la declaración falsa del cumplimiento de requisitos tuviera como propósito la reducción de multas y la aplicación de la tasa de recargos preferente, esto es, la obtención de un ahorro económico injustificado.

BIBLIOGRAFÍA. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (1981): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universitaria Potosina, México. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2009): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México.

José Gustavo ACERO RODRÍGUEZ

CAPÍTULO SÉPTIMO
DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES CUYA RESPONSABILIDAD RECAE SOBRE TERCEROS

Artículo 104. Son infracciones cuya responsabilidad corresponde a terceros, las que a continuación se indican y a cada uno corresponderá la sanción que en cada caso se señala:

I. No proporcionar avisos, informes, datos y documentos, o no exhibirlos en el plazo fijado por las disposiciones fiscales o no aclararlos cuando las autoridades lo soliciten: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

II. Presentar avisos, informes, datos y documentos referidos en la fracción anterior, incompletos o inexactos: Multa de 25 hasta 250 veces el salario mínimo general diario;

III. Proporcionar avisos, informes, datos y documentos a que se refieren las fracciones anteriores, alterados o falsificados: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

IV. Autorizar o hacer constar documentos, inventarios, estados financieros, asientos o datos falsos, cuando actúen como contadores, comisarios, peritos o testigos: Multa de 125 hasta 620 veces el salario mínimo general diario;

V. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución, o para infringir las disposiciones fiscales; contribuir a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en los libros de contabilidad o en los documentos que se exhiban, o en algún hecho preparatorio de los apuntados, cuando así se acredite: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

VI. No prestar a las autoridades fiscales el auxilio necesario para la determinación y cobro de una prestación fiscal, en los casos en que tengan obligación de hacerlo, de acuerdo con las disposiciones fiscales: Multa de 25 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

VII. Alterar o destruir sellos oficiales: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

VIII. Oponerse u obstaculizar el inicio o desarrollo de las visitas domiciliarias: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

IX. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución, colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan, cuando así se acredite: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

X. Participar, auxiliar o coadyuvar en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales: Multa de 50 hasta 500 veces el salario mínimo general diario;

XI. No destinar al pago de contribuciones las cantidades ministradas por los contribuyentes para ese efecto, cuando exista la obligación para ello: Multa de 125 hasta 620 veces el salario mínimo general diario;

XII. Traficar con los documentos o comprobantes de pago de prestaciones fiscales o hacer uso ilegal de ellos: Multa de 125 hasta 620 veces el salario mínimo general diario, y

XIII. Consentir o tolerar que se inscriban a su nombre en el registro estatal de contribuyentes negociaciones ajenas; percibir a nombre propio ingresos gravables que correspondan a otra persona, cuando esto traiga como consecuencia la omisión de una obligación fiscal: Multa de 125 hasta 620 veces el salario mínimo general diario.

COMENTARIO

El primer problema de interpretación que plantea este dispositivo es determinar quiénes son los terceros que teniendo obligaciones formales de hacer, de no hacer o de permitir, su incumplimiento puede constituir alguno de los supuestos de infracción que se prevén en sus distintas fracciones; razón por la cual de lo establecido por los artículos 6, primer párrafo, 44, 45, último párrafo, segunda oración, 54, 69, 70, 71, 73, 74, 78, 79 y 81 del propio Código Fiscal se puede desprender que son aquellas personas físicas y morales que por cualquier situación de hecho o de derecho están vinculadas con los contribuyentes en sus actividades gravadas, incluyendo a los responsables solidarios a que se refiere el último de los dispositivos que se citan.

Por lo tanto, será terceros relacionados con los contribuyentes los profesionistas de la contabilidad que les presten servicios o les asesoren en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; los peritos valuadores que sean contratados por ellos para dictaminar el valor de los bienes embargados por la autoridad ejecutora; los testigos que nombren los contribuyentes para comparecer en un procedimiento contencioso para demostrar los hechos controvertidos; las instituciones bancarias en las que tangan aperturadas cuentas fiscales; los empleados de los mismos con los que se haya entendido la diligencia de entrega de una orden de visita domiciliaria y las demás actuaciones del procedimiento de auditoría, entre otros.

Tomando en cuenta que las acciones u omisiones en que puedan incurrir tales terceros, por su relación con los contribuyentes en sus actividades gravadas, pueden afectar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones sustantivas a cargo de estos últimos, el Legislador ha establecido hipótesis de infracción específicas para evitar la evasión fiscal que al final pudiera presentarse con la desatención a estas conductas de hacer, de no hacer o de tolerar.

Para Margáin Manautou la infracción fiscal es todo acto u omisión de un particular que trae como consecuencia el dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o bien de realizar lo que la misma prohíbe (MARGÁIN, 1981: 314); y para Orellana Wiarco, que cita a Sánchez León, es la acción o la omisión, intencional o culposa, que puede ser cometida por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, por una autoridad, por un fedataria o por un tercero, que está sancionada administrativamente, generalmente a través de una multa económica (ORELLANA, 2004:10).

Por su parte, Sánchez Gómez nos dice que dentro de las características de la infracción administrativa, que además son propias de la materia fiscal, se debe destacar que implica una violación a las normas jurídicas administrativas; que tales normas se encuentran dentro del marco del Derecho Público, por lo que la conducta infractora ocasiona un daño a la colectividad o a los intereses del propio Estado; que la responsabilidad que se finca al infractor debe ser reparada mediante una sanción administrativa, y en su caso de carácter judicial, dependiendo de la gravedad de la contravención en que se hubiera incurrido; que la infracción puede ser ocasionada por dolo o por culpa; que para calificar la infracción cometida se debe seguir un procedimiento legal específico; y que la calificación de la

gravedad de la infracción debe estar apoyada en las normas legales aplicables a la materia, para que exista adecuación entre la conducta imputable al transgresor y el tipo de sanción o de castigo que debe recibir por el proceder ilícito en que haya incurrido (SÁNCHEZ, 2009: 488).

De todo esto se sigue que si el Código Fiscal del Estado y las demás leyes fiscales sustantivas locales les imponen diversas obligaciones formales a los terceros que tienen relación con las actividades gravadas de los contribuyentes, el incumplimiento de las mismas será sancionado por la autoridad, en la medida de que con su hacer, no hacer o no permitir le impida a estos últimos el satisfacer cabalmente las propias, incluso si les asesoran o colaboran con ellos para que no las cumplan en el terreno de la evasión.

Así es como se tipifica un primer grupo de infracciones relacionadas con la omisión en que incurren los terceros por no presentar los avisos, informes, datos y documentos que las disposiciones fiscales les exijan; o bien que no sean presentados en los plazos legales; y también si no aclaran su contenido cuando las autoridades lo requieran (fracción I).

En un segundo grupo están las infracciones de hacer relacionadas con la presentación de avisos, informes, datos y documentos que estén incompletos o sean inexactos los contenidos de los mismos, así como que estén alterados o falsificados (fracciones II y III).

El tercer grupo de infracciones se relaciona con autorizar o hacer constar asientos o datos falsos en documentos, inventarios o estados financieros, pero siempre y cuando el tercero actúe como contador, comisario, perito o testigo de los contribuyentes (fracción IV).

En el cuarto grupo de infracciones tenemos la asesoría o colaboración que presten terceros a los contribuyentes para que éstos dejen de cumplir con el pago de los gravámenes a su cargo, o bien para que incurran en infracción a las disposiciones fiscales en general; y también su participación en la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que expidan, y también si participan en hechos preparatorios a estos supuestos, pero sin que actúen como contador, comisario, perito o testigo de los contribuyentes (fracciones V y IX).

El quinto grupo de infracciones se refiere a diversos supuestos que no tienen un denominador común, como el que los terceros no presten el auxilio necesario a las autoridades fiscales para que determinen o cobren una prestación fiscal a cargo de los contribuyentes; el que alteren o destruyan sellos oficiales; el que se opongan u obstaculicen el desarrollo de las visitas domiciliarias ordenadas para conocer la situación fiscal de los contribuyentes; el participar, auxiliar o coadyuvar en cualquier forma para que éstos incurran en infracción a las disposiciones fiscales; el no destinar las cantidades que les entreguen los contribuyentes al pago de las prestaciones fiscales que les correspondan; el traficar con documentos o comprobantes de pago de contribuciones o hacer un uso ilegal de los mismos; y permitir que se inscriban a su nombre negociaciones ajenas en el registro estatal de contribuyentes, o bien percibir a nombre propio ingresos gravables de otra persona, si este proceder trae como consecuencia la omisión de una obligación fiscal de los contribuyentes.

Por la redacción que presenta este artículo se observa la repetición de varios supuestos de infracción, como en las fracciones V y IX, que regulan en lo esencial la misma conducta de asesoría o consejo de terceros para que el sujeto pasivo omita el pago de contribuciones, o bien el que influyan o colaboren en la alteración e inscripción de cuentas, asientos contables, etcétera; así como en las fracciones V y X, que regulan ambas como infracciones las conductas desplegadas por los terceros hacia los contribuyentes de asesoría, consejo o auxilio que redunden en la comisión de ilícitos fiscales, sobre todo porque en estos aspectos es muy delgada la línea entre los conceptos utilizados de "asesorar", "aconsejar", "contribuir", "auxiliar", "coadyuvar" y demás.

En cuanto a los montos previstos para la aplicación de las multas económicas en números de veces de salarios mínimos se observa cierta incongruencia; puesto que en las fracciones I y II se prevén los mismos parámetros para la cuantificación de las sanciones, siendo que debe considerarse más grave el que no se presenten los avisos, informes, datos y documentos que exijan las disposiciones fiscales, porque lleva implícito un total desacato a la obligación formal de hacerlo; que el que los presentados estén incompletos o tengan datos inexactos, que implica ya un cierto cumplimiento a la obligación fiscal. Por lo que se refiere a los montos de cuantificación que prevé la fracción III, se debiera sancionar con mayor rigor la conducta dolosa de alterar o falsificar avisos, informes o documentos

que se proporcionen a la autoridad fiscal, para dejarlos en los mínimos y máximos que se prevén para otras infracciones similares, o sea, que implican también la alteración de asientos contables o proporcionar datos falsos de la contabilidad, como en las fracciones V y IX.

BIBLIOGRAFÍA. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (1981): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universitaria Potosina, México. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto (2004): *El Delito de Defraudación Fiscal*, Porrúa, México. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2009): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México.

José Gustavo ACERO RODRÍGUEZ

CAPÍTULO OCTAVO
DE LA CLAUSURA

Artículo 105. Se establece la clausura como un procedimiento de orden público a efecto de suspender actos o actividades de cualquier naturaleza que constituyan conductas que contravengan las leyes fiscales del Estado.

La clausura procederá:

I. En el caso de que una persona física o moral realice alguna actividad de cualquier índole sin las autorizaciones, licencias o permisos, que de conformidad con las leyes fiscales sean requisitos indispensables para su funcionamiento;

II. En los casos en que el interés del fisco del Estado, derivado de obligaciones a cargo de sujetos pasivos, pudiera quedar insoluto, porque el obligado pretenda trasladar, ocultar o enajenar a cualquier título los bienes de su propiedad o aquéllos que constituyan garantía del interés fiscal, sin perjuicio de que en este caso la Secretaría de Finanzas y Administración pueda embargar precautoriamente los bienes a que se refiere esta fracción en el mismo acto de la notificación, y

III. Cuando el contribuyente omita el pago de sus contribuciones en tres ocasiones consecutivas.

Para efectuar las clausuras a que se refieren las fracciones I y III de este artículo, deberá requerirse previamente al contribuyente, concediéndosele

un término de tres días, para que cumpla con las obligaciones fiscales que se le imputan, o bien, presente prueba suficiente, en la que demuestre que ha satisfecho los requisitos fiscales correspondientes.

La clausura podrá ser temporal o definitiva y se efectuará independientemente de la aplicación de las sanciones que por las infracciones en que hayan incurrido les corresponda, o de la responsabilidad penal si la hubiere.

COMENTARIO

Este precepto forma parte del último Capítulo del Título relacionado con las Infracciones y Sanciones, razón por la cual pudiéramos considerar que se está regulando la figura de la clausura como una especie de sanción fiscal, con las siguientes características.

Para García Máynez, citado por Sánchez Gómez, la sanción es la consecuencia jurídica que produce el incumplimiento de un deber en relación con el obligado, con objeto de mantener la observancia de las normas, restablecer el orden jurídico violado y reprimir las conductas contrarias al mandato legal (SÁNCHEZ, 2009: 502).

En cambio, para Acosta Romero, también citado por Sánchez Gómez, la sanción administrativa es el castigo que aplica la sociedad a las violaciones de los ordenamientos administrativos, a través del Derecho, que tiene como finalidad asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos respecto a aquella (SÁNCHEZ, 2009: 502).

Conforme al Diccionario Jurídico Mexicano, el daño que se causa por la comisión de la infracción o el ilícito administrativo, y en este caso fiscal, a la Administración Pública, a la colectividad, a los individuos o al interés general tutelados por la ley, tiene como consecuencia jurídica el castigo, consistente en la aplicación de una sanción (INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, Diccionario, 1994: 2872). Según Sánchez Gómez la sanción fiscal es la consecuencia jurídica que se produce en el seno de la autoridad y en ejercicio de una potestad represiva del Estado, dirigida en contra del infractor de una disposición legal en esta materia, que generalmente es identificada como una multa económica que debe aplicarse según la gravedad de la falta cometida por el transgresor de

la ley, aún cuando también se presenta en otras modalidades, como el decomiso de bienes o la clausura de empresas o de negociaciones, y que para su validez y eficacia debe apoyarse en el principio de legalidad que rige a todo acto de autoridad (SÁNCHEZ, 2009: 502).

Conforme a lo previsto en la legislación fiscal de diferentes países, las sanciones fiscales tienen fines preponderantemente económicos, pues con su imposición el Estado busca privar al particular infractor de una suma de dinero o bien de parte de su patrimonio, persiguiendo también el impedirle que realice determinadas actividades que le puedan reportar beneficios económicos en detrimento de los intereses público o general que deben prevalecer.

Dentro de los tipos de sanciones fiscales existentes se encuentra la multa, que es la más usual en la mayoría de los sistemas jurídicos tributarios, consistiendo en la aplicación de una suma de dinero adicional a la suerte principal de la contribución, cuyo monto se determina con base en la norma respectiva y en una resolución que debe fundar y motivar su imposición, para que sea válida y eficaz. En el precepto antes comentado se dan ejemplos de multas económicas.

El segundo tipo de sanciones consiste en el decomiso de bienes, que viene siendo la pérdida de los derechos sobre los mismos por haber servido de base o de conducto para la comisión de infracciones fiscales, de tal manera que pasan al poder del Estado para ser aprovechados en la satisfacción de necesidades sociales. Dentro de estos bienes se encuentran los vehículos, insumos, mercancías, muebles e inmuebles que sean propiedad del infractor.

El tercer tipo de sanciones es la clausura de negocios, empresas o establecimientos en donde los contribuyentes estén realizando sus actividades. Según Sánchez Gómez esta sanción consiste en la determinación que toma la autoridad fiscal competente para que una persona física o moral quede impedida para realizar actividades relacionadas con la industria, el comercio o la prestación de servicios de diversa índole, por razones de orden público y de interés social; lo que puede hacerse de manera parcial o temporal y definitiva, mediante la colocación de sellos, marcas o señales que le impidan al infractor fiscal desarrollar las actividades que dieron origen a la aplicación de esta medida (SÁNCHEZ, 2009: 507).

Desde luego que se trata de una medida represiva que ha sido muy criticada por un sector de la Doctrina, que incluso la llegó a considera inconstitucional; puesto que conforme a una interpretación que se hizo en su momento al artículo 21 de la Ley Fundamental, se concluyó que la clausura de negocios o establecimientos sólo puede decretarse por la autoridad judicial y no por la autoridad administrativa, como lo es la fiscal, además de que como lo comentó Buitrón Pineda es una sanción excesiva, porque las leyes fiscales que la regulan no exigen que se tengan que acatar los parámetros para la imposición de las sanciones económicas, como son la gravedad de la infracción; los perjuicios ocasionados a la colectividad con la conducta ilícita; la reincidencia; las condiciones económicas del infractor, etcétera (BUITRÓN, 1996: 63).

Sobre este particular, en la tesis aislada número P.XCII/97 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que apareció publicada en el Semanario Judicial de la Federación del mes de junio de 1997, página 142, se consideró que la clausura como sanción por infracciones a las leyes administrativas no es violatoria del artículo 21 Constitucional; en virtud de que la limitación de imponer multa y arresto se refiere a la infracción a los reglamentos gubernativos y de policía, mas no a las infracciones de disposiciones administrativas emanadas del Congreso de la Unión, pues se trata de ordenamientos legales de diferente naturaleza.

Incluso el mismo Pleno de nuestro Máximo Tribunal determinó también que la clausura preventiva como sanción fiscal que se prevé en el artículo 84, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación no es violatoria ni de la garantía de audiencia ni de la libertad de trabajo que consagran los artículos 14 y 5o. Constitucionales, respectivamente (véase las tesis aisladas que bajo los números P.XCIII/97 y P.XCI/97 aparecieron publicadas en el mismo Semanario bajo los rubros: "CLAUSURA POR INFRACCIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 84, FRACCION VI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LA PREVÉ, NO VIOLA EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL" y "CLAUSURA PREVISTA COMO SANCIÓN POR INFRACCIONES FISCALES. NO ES VIOLATORIA DEL ARTÍCULO 5o. CONSTITUCIONAL", páginas 142 y 143).

El cuarto tipo de sanciones consiste en la suspensión o revocación de patentes, autorizaciones o registros de los contribuyentes, que se ha dado cuando los infractores no han cumplido con las obligaciones que les impone

la ley, de tal forma que su proceder causa graves daños a los intereses fiscales.

La naturaleza esencial de sanción que se le atribuye a la clausura fiscal se observa en lo dispuesto por las fracciones I y III del precepto que se comenta; en tanto que en ambos supuestos se trata de contribuyentes que están incumpliendo con las obligaciones sustantivas y formales que les imponen las leyes fiscales, en materia de autorizaciones, licencias o permisos para llevar a cabo las actividades económicas gravadas o bien de pago de las contribuciones causadas, de manera reiterada.

En el caso de la fracción II, se trata de una medida preventiva para evitar que el interés fiscal pudiera quedar insatisfecho, en el caso de que los contribuyentes pretendan trasladar, ocultar o enajenar sus bienes, incluyendo los que ya constituyan garantía fiscal, esto sin perjuicio del embargo precautorio que pudiera trabarse de los mismos por parte de la Secretaría de Finanzas y Administración.

Cabe advertir que en los tres supuestos que se comentan para la procedencia de la clausura, los contribuyentes se encuentran en un estado de incumplimiento de las obligaciones formales o sustantivas a su cargo, lo que pone de relieve el carácter de sanción que se le atribuye, aún cuando se señale en el primer párrafo de este dispositivo que es un procedimiento de orden público, lo que, en todo caso, tiene que ver con el carácter excepcional de la medida adoptada.

En relación con lo anterior, tenemos que en el mismo primer párrafo del precepto que nos ocupa, se dice claramente que la suspensión de los actos o actividades objeto de la clausura deben constituir conductas que contravengan las leyes fiscales del Estado; motivo por el cual no hay duda que la procedencia de la medida está directamente relacionada con la comisión de infracciones por parte de los contribuyentes, y como el interés público se ve afectado con tales contravenciones, esto obliga a adoptarla para evitar que se siga lesionando, así como también el interés fiscal que representa la recaudación de los impuestos de manera oportuna.

Por su parte, el carácter excepcional de la medida adoptada se desprende de las reglas que aparecen enunciadas en los dos párrafos finales del precepto que se comenta, en tanto que a diferencia de las sanciones económicas que

se encuentran previstas en el artículo anterior ya analizado, que no requieren el otorgamiento previo de una garantía de audiencia para su imposición; en el caso de la clausura sí se exige que se requiera previamente al contribuyente infractor para que dentro de un breve plazo cumpla con las obligaciones fiscales no satisfechas, o bien para que aporte las probanzas suficientes que demuestren que ya lo hizo, de tal manera que ante la negativa a cumplir con lo exigido o ante la falta de pruebas para acreditar que ya no hay contravención a las disposiciones tributarias, se puede ordenar que opere la suspensión de actividades en los negocios, empresas o establecimientos propiedad del infractor.

Esta característica debe prevalecer en la regulación que se haga de la clausura como sanción fiscal en los diferentes ordenamientos, como el que nos ocupa; porque de no ser así podría declararse inconstitucional el precepto respectivo, como se plasmó en la tesis aislada número 1a. XV/2004 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que apareció publicada en el Semanario Judicial de la Federación del mes de marzo de 2004, página 298, en el sentido de que si antes de que se emita la resolución por la que se decreta la clausura no se le da oportunidad al sujeto infractor para controvertir las conclusiones asentadas en el acta que se levante, ni se le permite ofrecer prueba alguna con el fin de desvirtuar los hechos que sirvieron de base a tales conclusiones, así como la posibilidad de defender sus derechos de posesión y libertad de trabajo, profesión o industria, sino que queda por completo al arbitrio de la autoridad fiscal optar por imponer o no la sanción, entonces es incuestionable que con tal regulación se transgrede la garantía de audiencia.

Dependiendo de la gravedad y de la naturaleza de las infracciones en que haya estado incurriendo el contribuyente, la clausura podrá ser temporal o definitiva.

Además, de acuerdo con lo dispuesto por el último párrafo del precepto que nos ocupa, la clausura como sanción excepcional será independiente a las demás sanciones económicas o de otro tipo que proceda imponer en los términos del Código Fiscal del Estado, sin que pueda decirse que se viole algún principio constitucional con esta disposición; en tanto que realmente se trata de infracciones diferentes que requieren sanciones de diversa índole, que involucran aspectos de represión de conductas, ejemplaridad en el castigo, salvaguarda del interés público, etcétera.

BIBLIOGRAFÍA. BUITRÓN PINEDA, Miguel (1996): La Inconstitucionalidad de la Clausura Fiscal (art. 84 Fracción VI del Código Fiscal Federal), *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1994): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa-UNAM, México. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2009): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México.

José Gustavo ACERO RODRÍGUEZ

Artículo 106. El procedimiento de clausura deberá sujetarse a las reglas siguientes:

I. La clausura solamente podrá realizarse por orden escrita debidamente fundada y motivada de autoridad competente;

II. Si la orden de clausura debiere afectar a un local, que además de fines comerciales o industriales, sirva de habitación constituyendo el domicilio de una o más personas físicas, la clausura se ejecutará en tal forma que se suspenda el funcionamiento del negocio sin que impida la entrada o salida de la habitación, y

III. Las clausuras deberán ser ejecutadas en días y horas hábiles, pero en caso de que puedan derivarse infracciones graves podrán habilitarse en días y horas inhábiles.

En el acto de clausura deberán observarse las mismas formalidades que establece este Código para las visitas domiciliarias.

COMENTARIO

De acuerdo a las características que se han atribuido a las sanciones fiscales, Sánchez Gómez nos dice que pertenecen al género de las sanciones administrativas que son impuestas por las autoridades dependientes del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal; que son una consecuencia de las infracciones a las normas de naturaleza fiscal, por lo que deben estar plenamente establecidas en los preceptos que permitan apreciar, interpretar y mantener su congruencia con la gravedad de la violación cometida; que para su validez y eficacia se deben contener en una resolución administrativa de autoridad competente, en donde se funde y motive el

tipo de infracción cometida, así como la consecuencia lógica de la medida represiva, debiendo existir además adecuación entre los hechos acontecidos en la realidad social que dieron origen a la infracción, con los supuestos jurídicos de las normas que regulen la sanción aplicable en cada caso particular; que se equiparan a un escarmiento o castigo que sufre la persona física o moral que aparezca como sujeto activo de la infracción que le da origen; que lleva como finalidad esencial el lograr que el infractor regularice su situación contributiva, para que en el futuro cumpla puntualmente con sus obligaciones fiscales y no vuelva a reincidir; que se trata de un ingreso fiscal percibido por el Estado como accesorio de las contribuciones, denominado aprovechamiento, que pretende el pago de daños y perjuicios a cargo del evasor fiscal, para que se puedan atender con regularidad las funciones de Derecho Público que le corresponden a aquél, así como para completar lo que se conoce como gasto público; y que es independiente de la sanción judicial, ya que la fiscal es calificada y aplicada por una autoridad administrativa.

De estas características cabe resaltar el que toda sanción fiscal debe aplicarse en una resolución motivada y fundada que emita la autoridad competente, para que tenga validez y eficacia; que es lo que se prevé en la fracción I del precepto que se comenta.

Además, como la clausura tiene como finalidad esencial la suspensión de todo acto o actividad económica en locales, empresas, negocios o establecimientos comerciales e industriales, por estarse quebrantando las normas que establecen a cargo de los propietarios diversas obligaciones formales y sustantivas, con la finalidad última de que regularicen su situación contributiva, para que en el futuro inmediato cumplan puntualmente con sus obligaciones fiscales y no vuelvan a reincidir; entonces es lógico que esta medida excepcional no puede ir más lejos y causar afectación en lugares en donde no se llevan a cabo los actos o actividades económicas contrarias al interés público, debiéndose prever de qué manera se pueden seguir utilizando las instalaciones del inmueble afectado para los usos habitacionales que ya se venían dando, como se dice en la fracción II.

Siguiendo las reglas que se prevén en el propio Código Fiscal Estatal para el desarrollo de diligencias a cargo de las autoridades, en la fracción III se dice que la clausura deberá ejecutarse en días y horas hábiles, que son aquellos especificados en los artículos 9 y 10 del mismo ordenamiento

tributario; pudiéndose desde luego habilitarse días y horas para este efecto, si los actos y las actividades que constituyen infracción a las disposiciones fiscales se consideran graves, puesto que está de por medio el orden e interés públicos.

Ahora bien, por las implicaciones que tiene la ejecución de la clausura y su impacto en la actividad económica que se busca suspender, en el párrafo final del precepto que se comenta se exige que se lleve a cabo con la observancia de las formalidades previstas para las visitas domiciliarias en el propio Código Tributario; lo que significa que deberán cumplirse los requisitos establecidos en materia de entrega de orden de visita, con el citatorio previo, y de levantamiento de una acta circunstanciada en la que se hagan constar los hechos acontecidos en la diligencia correspondiente, que incluye la identificación plena del personal actuante, la designación de dos testigos de asistencia, la entrega de la orden, la imposición de los sellos oficiales, etcétera (ver artículos 73, 74 y 75, fracción I).

BIBLIOGRAFÍA. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2009): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México.

José Gustavo ACERO RODRÍGUEZ

Artículo 107. Una vez clausurado un local o establecimiento, la Secretaría de Finanzas y Administración podrá levantar la clausura en los casos que correspondan, cuando hubiere cesado la causa por la que se ordenó y se hayan pagado las multas aplicadas y demás créditos fiscales o cuando exista resolución de autoridad judicial, laboral o administrativa competente.

COMENTARIO

Como dentro de las características que se han atribuido a las sanciones fiscales ya comentadas, tenemos la relativa a la finalidad esencial de lograr que el infractor regularice su situación contributiva, para que en el futuro inmediato cumpla puntualmente con sus obligaciones fiscales y no vuelva a reincidir; en este precepto se prevé la posibilidad de que la autoridad levante la clausura ordenada, si es el caso de que el contribuyente infractor ha cesado la actividad que la generó y ha cubierto todas y cada una de las multas económicas específicas que se le hubieran impuesto por las

infracciones cometidas aisladamente, así como los créditos fiscales que se le hubieren determinado en resolución de liquidación.

También procederá levantar la clausura decretada si lo ordena una resolución de autoridad judicial, laboral o administrativa competente, porque lógicamente estas situaciones caen en el terreno del cumplimiento de resoluciones, laudos y sentencias firmes, cuyo incumplimiento lleva aparejada una responsabilidad administrativa, penal o patrimonial para la autoridad que entre en desacato.

Lo importante además será conocer si el levantamiento ordenado de la clausura lleva otros efectos restitutorios o resarcitorios.

BIBLIOGRAFÍA. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2009): *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México.

José Gustavo ACERO RODRÍGUEZ

TÍTULO SEXTO
PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

CAPÍTULO PRIMERO
DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 108. Toda persona puede comparecer ante las autoridades fiscales del Estado, por sí o por medio de representante legal. La representación de las personas físicas o morales se acreditará mediante escritura otorgada ante fedatario público, o mediante carta poder ratificada ante notario público. En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios.

Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital. En estos casos, el suscriptor de la promoción asumirá las responsabilidades que puedan derivarse de la falsedad o inexactitud de dichas promociones.

Los interesados o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con las mismas.

COMENTARIO

El artículo reconoce legitimación procesal activa para comparecer en el procedimiento administrativo a las personas que lo hacen en ejercicio de un derecho propio y a los representantes legales.

Chiovenda identifica dicha legitimación como la capacidad para comparecer en juicio (CHIOVENDA, 1977: 16). Por su parte, Liebman sostiene que también comprende la aptitud que tienen las personas que actúan en representación de otro (LIEBMAN, 1980: 78). Eduardo Couture coincide con este último ya que define a la legitimación procesal como la aptitud o idoneidad para actuar en un proceso, en el ejercicio de un derecho propio o en representación de otro (COUTURE, 1976: 180). Por lo tanto, el artículo del Código Fiscal de Guanajuato en comento recoge el concepto de legitimación procesal de Liebman y de Couture, así como el de la Suprema Corte de Justicia, quien en una jurisprudencia ha definido la legitimación procesal activa en términos muy similares al señalar que la legitimación en el proceso se produce cuando la acción es ejercitada en el juicio por aquel que tiene aptitud para hacer valer el derecho que se cuestionará, bien porque se ostente como titular de ese derecho o bien porque cuente con la representación legal de dicho titular…" (Véase la tesis de jurisprudencia con el rubro LEGITIMACIÓN PROCESAL ACTIVA. CONCEPTO, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, t. VII, p.351).

Asimismo, la norma en análisis establece que para presentar cualquier escrito en el procedimiento administrativo es necesario que el mismo esté signado por el interesado o, en su caso, por el representante legal. Aunque el artículo no señala que pasa cuando el escrito carezca de la firma del interesado, lo correcto sería que la autoridad competente deseche de plano la promoción puesto que un escrito que carece de firma, debe ser considerado como un simple papel que no incorpora expresión de voluntad alguna. La firma es un requisito esencial para dar validez a un documento; de donde resulta indispensable que en la demanda o promoción que se formule conste en original la firma de quien promueve, ya que sólo así se acredita la voluntad del que suscribe.

Los tribunales federales, inclusive en materia laboral, han considerado que la falta de firma autógrafa en una promoción o demanda, no es materia de

prevención o requerimiento alguno porque constituye un requisito esencial para dar validez a un documento y sólo así se acredita la voluntad del que suscribe. (Véase la tesis aislada con el rubro FIRMA AUTÓGRAFA EN LA DEMANDA O PROMOCIÓN. NO ES MATERIA DE PREVENCIÓN LA FALTA DE, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. VIII, p. 1049). Por otra parte, sería adecuado eliminar la impresión de la huella digital ya que en la práctica no se utiliza.

Finalmente la ley faculta a los interesados o sus representantes a designar a personas autorizadas para oír y recibir notificaciones quienes únicamente podrán actuar dentro del procedimiento para ofrecer y rendir pruebas y realizar promociones relacionadas con ambas actividades, limitando con ello su actuación dentro del procedimiento de tal suerte que no podrán interponer recursos o realizar cualquier otro tipo de actos procesales, como dar cumplimiento a los autos de prevención.

BIBLIOGRAFÍA. CHIOVENDA, Giuseppe (1977): P*rincipios de derecho procesal civil*, trad. José Casais y Santaló, Reus, Madrid. J. COUTURE, Eduardo (1976): *Vocabulario Jurídico*, Depalma, Buenos Aires. LIEBMAN TULLIO, Enrico (1980): *Manuale di diritto processuale civile*, t. I, Giuffré, Milán.

Mariano PALACIOS ALCOCER

Artículo 109. Las promociones deberán contener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito;

II. Señalar el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y en su caso, el registro estatal que corresponda al promovente o la clave única del registro de población;

III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción;

IV. Señalar domicilio en el estado para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas, y

V. Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de tres días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada.

COMENTARIO

En el procedimiento administrativo, los administrados ponen en marcha a los órganos del la administración pública a fin de que emitan actos administrativos de producción, ejecución, autocontrol, e impugnación.

El procedimiento administrativo está constituido por un conjunto de trámites y formalidades que determinan los requisitos previos que preceden, preparan el acto administrativo. En el caso de los actos administrativos de producción, el procedimiento normalmente inicia con las promociones que realiza el administrado con la finalidad de que la autoridad emita un acto administrativo.

Dentro de ese procedimiento administrativo, el artículo establece los requisitos que deben cumplir las promociones que sean presentadas ante la autoridad administrativa.

En primera instancia, la norma señala que el escrito debe contener el nombre de la persona que lo presente, quien debe contar con capacidad procesal. Es de explorado derecho que las personas físicas pueden comparecer por su propio derecho o a través de representantes legales, si así lo desean.

Además, el precepto prevé, para el caso de las personas morales, la obligación de indicar la denominación o razón social. Sin embargo, aunque el artículo es omiso al respecto, es importante que el escrito contenga el nombre del representante legal ya que las personas colectivas, morales o jurídicas siempre actúan por medio de sus órganos de representación o apoderados legales. Aunque el artículo no lo señala, es medular que el

promovente adjunte a su escrito, los documentos que acrediten su personalidad..

Por otra parte, la promoción debe señalar el órgano administrativo al que se dirige, esto es el que tenga competencia para sustanciar el procedimiento administrativo respectivo, así como la petición que se formula y el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de las personas autorizadas para tales efectos. En caso de no indicar domicilio, el Código establece que las notificaciones se harán por edictos.

El escrito debe señalar los hechos o razones que dan motivo a la petición, los cuales deben enumerarse y narrarse sucintamente, con claridad y precisión.

Finalmente, el artículo establece la prevención con la finalidad de que quien interpuso la promoción subsane la falta de alguno de los requisitos de forma enunciados, en un plazo de 3 días, apercibiéndolo de que en caso de no hacerlo se tendrá por no presentado el escrito.

BIBLIOGRAFÍA. FRAGA, Gabino (1982): *Derecho administrativo*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1977): *Comentarios a la Ley de Procedimiento administrativo*, Civitas, Madrid. NAVA NEGRETE, Alfonso (1959): *Derecho procesal administrativo*, Porrúa, México. SERRA ROJAS, Andrés (1983):*Derecho administrativo*, Porrúa, México.

Mariano PALACIOS ALCOCER

Artículo 110. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito;

II. Señalar la autoridad que los emite;

III. Estar fundados y motivados y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate;

IV. Ostentar la firma autógrafa de la autoridad competente, y

V. En su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vayan dirigidos.

Cuando se ignore el nombre de la persona a la que van dirigidos, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

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

COMENTARIO

El presente artículo enumera los requisitos o elementos del acto administrativo. En sentido material, el acto administrativo contiene una serie de elementos esenciales y no esenciales. La falta de los primeros da lugar a la inexistencia del acto y la de los segundos a su invalidez jurídica. Dentro de los elementos esenciales reconocidos como tales por la mayoría de la doctrina encontramos sujeto, voluntad, objeto, motivo y fin.

En los elementos no esenciales del acto administrativo tenemos la forma que es el modo como debe de acreditarse la voluntad administrativa que origina el acto. Por este medio, la autoridad o el funcionario público exteriorizan la voluntad del órgano administrativo. Tanto la legislación como la doctrina reconocen dos formas: la expresa y la tácita. En particular, la fracción I del precepto que nos ocupa se refiere a la modalidad más común de la forma expresa, esto es la escrita. Casi todos los actos administrativos se conocen por medio de los llamados oficios.

Sobre este tema, en una tesis aislada, los tribunales federales señalaron que las órdenes verbales de desalojo y demolición son violatorias de la garantía de legalidad ya que todos los actos de autoridad, incluidos los administrativos, que causen molestias a los particulares deben constar por escrito, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento. (Véase la tesis aislada con el rubro ACTOS ADMINISTRATIVOS. ORDENES VERBALES, DESALOJO Y DEMOLICION, SON VIOLATORIAS DE LA GARANTIA DE LEGALIDAD, publicada en Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. VIII, p. 126).

Por otra parte, el artículo en comento contempla en su fracción II el sujeto que es el órgano de la administración. En la relación jurídico administrativa existen dos clases de sujetos: el sujeto activo que es el órgano administrativo

que crea el acto administrativo, el cual debe ser competente y, el sujeto pasivo que es aquel que lo debe cumplir.

Acerca del sujeto, los tribunales federales han determinado que es necesario establecer el cargo de la autoridad emisora, con la finalidad de dar a conocer al gobernado el carácter con el que el funcionario público suscribe el documento correspondiente y estar en aptitud de examinar si su actuación se encuentra dentro de su ámbito de competencia. (Véase la tesis aislada con el rubro ACTO ADMINISTRATIVO. SU AUTORÍA DEBE DETERMINARSE CON BASE EN EL ANÁLISIS DE TODOS LOS ELEMENTOS DEL DOCUMENTO EN EL QUE CONSTE, PERO FUNDAMENTALMENTE CON LA PARTE RELATIVA A LA IDENTIDAD Y FIRMA DEL FUNCIONARIO EMISOR, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. XX, p. 1277). Asimismo, los tribunales citados han determinado que con la omisión del nombre del funcionario no se produce la ilegalidad del acto administrativo. (Véase la tesis aislada con el rubro ACTO ADMINISTRATIVO. NO ES ILEGAL CUANDO CIRCUNSTANCIALMENTE SE OMITE EL NOMBRE DEL FUNCIONARIO QUE LO SUSCRIBE, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. IX, p. 926.).

La fracción III contempla el motivo. Recordemos que por mandato del artículo 16 constitucional todos los actos de autoridad deben estar, aparte de fundados, motivados. La motivación del acto consiste en señalar las situaciones de hecho que justifican la emisión del acto administrativo. En una jurisprudencia, los tribunales federales han indicado que la motivación implica que deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto administrativo. (Véase la tesis de jurisprudencia con el rubro FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación 64, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, p. 43).

Aunque la redacción no es muy adecuada, la fracción III también alude al objeto o propósito del acto administrativo que consiste en producir efectos de derecho.

Con relación a la obligación de ostentar la firma autógrafa de la autoridad competente, los tribunales federales han señalado que la autoría del acto administrativo debe determinarse fundamentalmente con base en la identidad y firma del funcionario emisor ya que la firma (como signo distintivo) expresa la voluntariedad del sujeto del acto jurídico para suscribir el documento y aceptar las declaraciones ahí plasmadas (Véase la tesis aislada con el rubro ACTO ADMINISTRATIVO. SU AUTORÍA DEBE DETERMINARSE CON BASE EN EL ANÁLISIS DE TODOS LOS ELEMENTOS DEL DOCUMENTO EN EL QUE CONSTE, PERO FUNDAMENTALMENTE CON LA PARTE RELATIVA A LA IDENTIDAD Y FIRMA DEL FUNCIONARIO EMISOR, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. XX, p.1277). También dichos tribunales han determinado que la falta de firma en un mandamiento escrito de la autoridad competente constituye una violación al artículo 16 constitucional (Véase la tesis aislada con el rubro FIRMA, FALTA DE, EN UN MANDAMIENTO ESCRITO DE AUTORIDAD COMPETENTE. CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. XIV, p.1730).

Existen otros elementos esenciales del acto administrativo que no contempla el precepto: la voluntad que debe de estar exenta de todo vicio como el error, dolo, violencia o lesión y el fin general ya que con la emisión del acto administrativo, la administración pública busca satisfacer intereses colectivos.

Finalmente, en una jurisprudencia, la Segunda Sala de la Corte señaló que a efecto de que los actos administrativos cumplan con la garantía de legalidad éstos deben contemplar con exactitud el lugar y la fecha de la expedición del acto administrativo. (Véase la tesis con el rubro ACTOS ADMINISTRATIVOS. PARA CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE LEGALIDAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, DEBEN CONTENER EL LUGAR Y LA FECHA DE SU EMISIÓN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, t. XII, p. 5.).

BIBLIOGRAFÍA. DÍEZ MANUEL, María (1961): *El acto administrativo,* Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires. FRAGA, Gabino (1982): *Derecho administrativo*,

Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (2007): *Derecho administrativo mexicano*, Fondo de Cultura Económica, México. SERRA ROJAS, Andrés (1983): *Derecho administrativo*, Porrúa, México.

Mariano PALACIOS ALCOCER

CAPÍTULO SEGUNDO
DE LAS NOTIFICACIONES

Artículo 111. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos;

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior. También podrá realizarse mediante telefax o cualquier otro medio similar, cuando así lo haya autorizado expresamente el promovente o en caso urgente, siempre que pueda comprobarse fehacientemente su recepción. En estos supuestos se deberá dejar constancia en el expediente de la fecha y hora en que se realizó la recepción de la notificación;

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, 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 estatal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, 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; y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y este Código. En este caso la notificación contendrá nombre de la persona, número del expediente y síntesis del acuerdo o resolución. En los autos se hará constar la fecha de la publicación de la lista;

IV. Por edictos, cuando se desconozca el domicilio del interesado o en caso de que la persona a quien deba notificarse haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre fuera del territorio del estado sin haber dejado representante legal o hubiere fallecido y no se conozca al albacea de la sucesión, y

V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 114 de este Código.

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en otras entidades federativas, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo o por transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía.

Las notificaciones que deban hacerse a las autoridades, se harán siempre por oficio. También podrán realizarse mediante el uso de medios electrónicos o cualquier otro medio, siempre que pueda comprobarse fehacientemente su recepción.

COMENTARIO

La notificación es un medio de comunicación procesal mediante el cual se hace del conocimiento del interesado o de un tercero una resolución administrativa o se le requiere para que cumpla con un acto procesal. Las notificaciones a los gobernados pueden llevarse a cabo por distintos medios. El precepto en análisis contempla los tipos de notificaciones que pueden realizarse en materia fiscal, esto es las personales, por correo certificado con acuse de recibo, telefax, correo, telegrama, estrados, edictos e instructivo, así como los casos en que se practican cada una de ellas.

Las notificaciones por correo ordinario y telegrama están en desuso.

Además, al no contar con una constancia fehaciente de que las mismas se realizaron en tiempo y forma, dichas notificaciones podrían ser declaradas ilegales ya que uno de los requisitos para que gocen de eficacia legal consiste en que se garantice que la pieza postal sea del conocimiento del destinatario y que existan medios para autentificar la legalidad de ese acto procesal.

Respecto de las notificaciones por correo certificado, los tribunales federales han señalado que cuando la notificación se lleva a cabo por este medio, corresponde a la autoridad comprobar la autenticidad del acuse de recibo ya que este último constituye la constancia de que efectivamente se realizó dicha notificación. (Véase la tesis aislada con el rubro NOTIFICACION DE ACTO ADMINISTRATIVO, CUANDO SE REALIZA POR CORREO CERTIFICADO CORRESPONDE A LA AUTORIDAD, PROBAR LA AUTENTICIDAD DEL ACUSE DE RECIBO DE LA, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. IV, p. 469.). Asimismo, han determinado que las notificaciones por correo certificado deben cumplir con los artículos 27, 42, 59, fracción I y 61, fracción I, de la Ley del Servicio Postal Mexicano, es decir, que la correspondencia registrada sea entregada únicamente al destinatario, o a su representante legal, y en su domicilio, así como que recibida por cualquiera de esas dos personas sea recabada en un documento especial la firma de recepción, que se entregará a su vez al remitente como constancia. De igual modo, habrán de asentarse los datos mínimos en el acuse que permitan conocer el acto administrativo que se notifica al contribuyente, esto es, el número de control del oficio o de la resolución notificada, o bien, el que corresponde al crédito fiscal, ya que sólo de esa manera puede garantizarse, de la mejor forma posible, que la pieza postal sea del conocimiento del destinatario y que existan medios para autentificar la legalidad de ese acto procesal. (Véase la tesis de jurisprudencia con el rubro NOTIFICACIONES POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO EN EL JUICIO FISCAL. REQUISITOS QUE DEBEN COLMAR PARA QUE GOCEN DE EFICACIA LEGAL, publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. XXII, p. 1316).

Las notificaciones por edictos se utilizan para emplazar a las personas inciertas o cuyo domicilio se ignore. Los tribunales federales han indicado que no puede surtir efectos jurídicos la notificación que se hace por ese medio a una persona que no habita en territorio del estado ni está sometida a su jurisdicción (Véase la tesis aislada con el rubro NOTIFICACIONES POR EDICTOS, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tercera Sala, t. LXVII, p. 3098).

Finalmente, en cuanto a las notificaciones a las autoridades, el artículo en análisis establece dos hipótesis contradictorias al señalar que se harán

siempre por oficio y posteriormente permite que se hagan por medios electrónicos.

BIBLIOGRAFÍA. ACOSTA ROMERO, Miguel (2002): *Teoría General del Derecho Administrativo,* Porrúa, México. ALSINA, Hugo (1963): *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Editorial Buenos Aires. CARNELUTTI, Francesco (1959): *Instituciones del Proceso Civil*, Editorial Buenos Aires. CHIOVENDA, Giuseppe (1997): *Curso de Derecho Procesal Civil*, México. ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA (1982): Buenos Aires. FARRANDO, Ismael *et alt*. (1999): *Manual de Derecho Administrativo,* Depalma, Buenos Aires. FRAGA, Gabino (2007): *Derecho Administrativo,* Porrúa, México. GARCÍA de Enterría, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2000): *Curso de Derecho Administrativo I,* Civitas, Madrid. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS (1994): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. SERRA Rojas, Andrés (2006): *Derecho Administrativo,* Porrúa. México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.*

Mariano PALACIOS ALCOCER

Artículo 112. Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma, desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior.

COMENTARIO

El artículo contiene dos hipótesis normativas que establecen el momento en que surten efectos las notificaciones: al día siguiente en que fueron practicadas o desde la fecha en que el interesado o su representante legal manifieste haber tenido conocimiento del acto administrativo.

En una tesis aislada, los tribunales federales determinaron que para que una notificación fiscal surta efectos desde la fecha en que el interesado o su representante legal manifieste haber tenido conocimiento del acto administrativo, este último debe ser exacto, directo, puntual y no presuntivo, ya que ello da al gobernado la posibilidad real de impugnarlo. (Véase la tesis aislada con el rubro NOTIFICACIÓN FISCAL. PARA QUE SURTA EFECTOS EN FORMA CONFORME AL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 135 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EL CONOCIMIENTO DEL ACTO ADMINISTRATIVO DEBE SER EXACTO, DIRECTO, PUNTUAL Y NO PRESUNTIVO, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, p. 3154).

Por otra parte, el artículo señala los requisitos que deben cumplirse cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales. Las notificaciones las hacen los actuarios que son servidores públicos que gozan de fe pública.

Al respecto, existe un procedimiento para llevar a cabo las notificaciones personales que debe asentarse en una cédula de notificación. Del artículo en análisis desprendemos que la cédula debe contener una copia del acto administrativo que se notifique al interesado, la fecha en que ésta se efectúe, así como el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia y, en su caso, hacer constar si el interesado se niega a recibir el acto administrativo.

Además, el notificador tiene la obligación de expresar en el citatorio, en los casos en los que no se encuentre presente a quién se le debe notificar, el nombre de la persona con quién se entienda la diligencia, el carácter con que se ostenta, recabando su firma, o en su caso la anotación de que se negó a firmar, ya que ante la ausencia de esos elementos la notificación del citatorio en cuestión será ilegal. Asimismo, para que exista la certeza de que se cumplieron todos y cada uno de los requisitos aludidos, necesariamente debe haber una razón en la que se asiente que el notificador procedió de tal manera, para que así el juzgador tenga elementos para determinar la legalidad de la diligencia correspondiente. (Véase la tesis aislada con el rubro NOTIFICACIONES EN MATERIA FISCAL. ES REQUISITO INDISPENSABLE LA RAZON DEL NOTIFICADOR, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. IV, Segunda Parte-1, p. 332.).

Por otro lado, corresponde al particular acreditar con algún medio probatorio que la notificación no se llevó a cabo en el domicilio correcto o con la persona adecuada, en virtud de que el notificador goza de fe pública y sus actos se presumen válidos.(Véase la tesis aislada con el rubro NOTIFICACIONES. CORRESPONDE AL PARTICULAR ACREDITAR CON ALGÚN MEDIO PROBATORIO QUE LA DILIGENCIA RELATIVA NO SE LLEVÓ A CABO EN EL DOMICILIO CORRECTO O CON LA PERSONA ADECUADA, EN VIRTUD DE QUE EL NOTIFICADOR GOZA DE FE PÚBLICA Y SUS ACTOS SE PRESUMEN VÁLIDOS, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. XXVI, p. 1756).

BIBLIOGRAFÍA. ACOSTA ROMERO, Miguel (2002): *Teoría General del Derecho Administrativo,* Porrúa, México. ALSINA, Hugo (1963): *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Editorial Buenos Aires. CARNELUTTI, Francesco (1959): *Instituciones del Proceso Civil*, Editorial Buenos Aires. CHIOVENDA, Giuseppe (1997): *Curso de Derecho Procesal Civil*, México. ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA (1982): Buenos Aires. FARRANDO, Ismael *et alt*. (1999): *Manual de Derecho Administrativo,* Depalma, Buenos Aires. FRAGA, Gabino (2007): *Derecho Administrativo,* Porrúa, México. GARCÍA de Enterría, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2000): *Curso de Derecho Administrativo I,* Civitas, Madrid. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS (1994): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. SERRA Rojas, Andrés (2006): *Derecho Administrativo,* Porrúa. México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.*

Mariano PALACIOS ALCOCER

Artículo 113. Las notificaciones personales se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

También se podrán efectuar en el domicilio fiscal de los contribuyentes, determinado de conformidad con el artículo 46 de este Código, o en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro estatal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.

COMENTARIO

Este precepto se refiere al lugar en que deben practicarse las notificaciones fiscales, esto es, en las oficinas de las autoridades fiscales, el domicilio fiscal de los contribuyentes, en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro estatal de contribuyentes y en el lugar donde se encuentre el interesado.

Los tribunales federales han determinado que las notificaciones personales carecen de validez cuando se llevan a cabo en el domicilio del contribuyente que se encuentra privado de su libertad ya que es indispensable que el afectado conozca directamente la determinación que se le comunica (véase la tesis aislada con el rubro NOTIFICACIONES PERSONALES EN MATERIA FISCAL. CARECE DE VALIDEZ LA PRACTICADA EN EL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE, CUANDO ÉSTE SE ENCUENTRA PRIVADO DE SU LIBERTAD, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, t. X, p. 887).

BIBLIOGRAFÍA. ACOSTA ROMERO, Miguel (2002): *Teoría General del Derecho Administrativo,* Porrúa, México. ALSINA, Hugo (1963): *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Editorial Buenos Aires. CARNELUTTI, Francesco (1959): *Instituciones del Proceso Civil*, Editorial Buenos Aires. CHIOVENDA, Giuseppe (1997): *Curso de Derecho Procesal Civil*, México. ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA (1982): Buenos Aires. FARRANDO, Ismael *et alt*. (1999): *Manual de Derecho Administrativo,* Depalma, Buenos Aires. FRAGA, Gabino (2007): *Derecho Administrativo,* Porrúa, México. GARCÍA de Enterría, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2000): *Curso de Derecho Administrativo I,* Civitas, Madrid. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS (1994): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México.

SERRA Rojas, Andrés (2006): *Derecho Administrativo,* Porrúa. México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.*

Mariano PALACIOS ALCOCER

Artículo 114. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar o a su representante legal, dejará citatorio con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino, sea para que se le espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

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

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

COMENTARIO

La redacción del artículo 114 del Código Fiscal del Estado, en una primera lectura llevaría a considerar que no fija reglas que garanticen el conocimiento cabal y preciso del acto administrativo por parte del interesado, pues no vincula a la autoridad administrativa a realizar algunos actos mínimos que permiten corroborar que el acto se ejecutó de manera tal, que el gobernado pudo conocer los motivos y los fundamentos de la decisión autoritaria, para que así pueda ejercer los derechos que le corresponden.

Este precepto, por cierto, tiene una estructura similar al artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, pues al igual que el que se comenta, no particulariza la forma en que debe hacerse una notificación personal en un procedimiento administrativo.

De ahí que, la interpretación que al respecto ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del indicado artículo 137, orienta la comprensión y la aplicación de la norma que se analiza.

Reglas comunes del acta del citatorio y del acta de la notificación.

Lo primero que se destaca es que tanto la Primera, como la Segunda Sala del indicado Alto Tribunal, han afirmado que no obstante que el artículo 137, lo que también ocurre con el 114, en su primer párrafo, se limite a señalar que si el notificador no encuentra al interesado, debe dejar un citatorio para dos finalidades concretas, a saber, que espere al funcionario al día siguiente hábil o acuda a la oficina respectiva, las formalidades que describe el segundo párrafo, en cuanto a realizar un acta circunstanciada de la forma en que se ejecutó la comunicación, no es privativa para el procedimiento administrativo de ejecución, como en apariencia podría estimarse según el texto de esta regla, pues ambas Salas declararon que esa formalidad debe regir en cualquier comunicación que efectúe la autoridad administrativa. Para tal efecto, véanse las tesis 2ª./J. 40/2006 y 1ª./J. 57/2008.

El acta circunstanciada que debe confeccionarse con motivo de una notificación personal, ya anunciada por la indicada Segunda Sala desde la tesis 2ª./J. 15/2001, representa una prueba constituida por la autoridad administrativa, que genera dos consecuencias:

a) Como todo acto de la administración, goza de la presunción de legalidad definida en el artículo 68 del Código Fiscal del Estado y, por eso, cualquier dato, hecho o circunstancia que en ella asiente el funcionario actuante, se presume cierta y corresponderá a quien quiera oponerse a esa validez, probar lo contrario.

b) Sirve como instrumento para garantizar la seguridad jurídica de los gobernados, porque al recurrir a ella en caso de impugnación, la autoridad que juzga el medio de defensa podrá corroborar si de acuerdo a la ejecución

de la comunicación, se ajustó a las formalidades necesarias para que el destinatario pudiera conocer los fundamentos y los motivos del acto respectivo.

Algunas de estas formalidades que se han definido por vía jurisprudencial, al analizar el texto del citado artículo 137 de la Ley Federal, que orientan estos comentarios por la similar redacción que tiene el artículo 114 del Código Fiscal del Estado, pueden enumerarse otras de la siguiente manera:

En lo que concierne a la hora y al día en que debe de realizarse toda notificación personal, necesariamente debe practicarse en los que sean hábiles, esto siempre que no haya habilitación expresa, pues el hecho de que se ejecute en un día inhábil y se entienda directamente con el interesado o su representante legal y se ostente enterado del acto, no se subsana la irregularidad en la que incurrió el funcionario actuante (tesis 2ª./J. 123/2005); además, para que pueda comprobarse que la actuación de la autoridad se efectuó dentro del horario correcto, en el citatorio se tiene que asentar la hora en que se entregó (tesis 2ª./J. 75/98).

Las horas y los días hábiles en que pueden actuar las autoridades administrativas, se definen en los artículos 9 y 10 de este ordenamiento. Las primeras, comprenden de las siete horas, treinta minutos, a las dieciocho horas, y los segundos, son todos los del año, con excepción de sábados, domingos, los que identifique con ese carácter la Ley del Trabajo de los Servidores Público al Servicio del Estado y de los Municipios y aquellos en que tengan vacaciones las autoridades fiscales estatales.

Para realizar esa diligencia, el funcionario no requiere identificarse ante la persona con la que la entiende, salvo que por la naturaleza de la actuación que ejecuta, la ley exija expresamente esa identificación, pues en los actos administrativos comunes, el papel que tiene el actuario o notificador en la actividad administrativa es secundario, en tanto que se le encomienda la ejecución de una comunicación concreta que no afecta directamente algún derecho fundamental (tesis 2ª./J. 187/2004).

La validez de la actuación administrativa no se vicia porque utilice formatos impresos, en los que se asiente de manera previa algunos elementos que se supondría se deberían describir en forma manuscrita por la manera en que van ocurriendo los hechos durante el desarrollo de la diligencia, como

aspectos relativos a que: se requirió la presencia del representante, que no se encontró, que se pidió al tercero su nombre o identificación, etcétera, esto siempre que se advierta que representa un mecanismo que tiende a facilitar la actividad administrativa y que no se opone al desarrollo natural de un acto de estas características (tesis 2ª./J. 140/2005).

Reglas relativas al citatorio.

Como se advierte, la norma hace referencia a dos actos procedimentales que pueden efectuarse en una notificación personal, sujetos a una contingencia concreta, que el notificador en la primera búsqueda encuentre o no al destinatario del acto o a su representante legal, pues si no logra hallarlo tiene que dejar un citatorio, para que actúe conforme a lo ya anotado.

En relación con el citatorio, también debe realizarse un acta circunstanciada en la que se describa la manera en que se entregó, pero no requiere que en ese instrumento el funcionario describa cómo se cercioró del domicilio del contribuyente y llegó a tal convicción, porque eso debe constar en el acta de notificación (tesis 2ª./J. 60/2008); pero sí tiene que describir todos los datos por los que tuvo conocimiento de la ausencia del interesado o su representante legal y debe comprobar que el tercero al que le entregue el citatorio es una persona que, por su vínculo con el contribuyente, ofrezca cierta garantía de que informará del documento al destinatario por su presencia habitual, temporal o permanente en el domicilio, como ocurre con los familiares, trabajadores o empleados domésticos; a grado tal, que si ese tercero no se identifica o no quiere proporcionar su nombre ni la razón por la que se encontraba en el lugar, el funcionario tiene que describir la circunstancia en que el tercero se encontraba en el interior, en cuanto a si abrió la puerta, si atiende la oficina y demás datos que le haya proporcionado (tesis 2ª./J. 82/2009).

Además, cuando el citatorio que se entrega es con motivo del inicio del procedimiento administrativo de ejecución, a pesar de la aparente vinculación que tiene la autoridad de asentar en ese instrumento que la cita que se hace al destinatario, es para efectuar una diligencia de esa naturaleza, en atención al enunciado: "Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada...", que aparece al inicio del segundo párrafo del

artículo 114, no es necesario que se haga esa precisión para estimar válida esa actuación procesal (tesis 2ª./J. 75/2005).

Reglas relativas al acta de notificación.

En lo que respecta al acta circunstancia en la que se describe a la notificación propiamente dicha, el funcionario necesariamente debe precisar la forma en la que se cercioró de que es el domicilio correcto y cómo llegó a esa convicción, que por lo general implica detallar la ubicación, la nomenclatura, cualquier otro elemento físico, como nombre de la calle, el número, la descripción del predio y la información que de vecinos o de terceras personas obtenga para tal efecto.

Por lo general ha sido criterio de los tribunales federales, estimar que con independencia de los vicios en que hubiere incurrido el funcionario al entregar el citatorio, estos quedan purgados si en la siguiente diligencia consta que la actuación la entendió directamente el interesado o su representante legal, porque el citatorio precisamente procura esa consecuencia, en cuanto que el notificador encuentre al destinatario y, si lo hace, desde luego que la comunicación cumplió con su propósito de hacer saber al particular los fundamentos y los motivos del acto de autoridad.

Cuando la notificación se entiende con un tercero, el funcionario particularmente debe detallar la forma en la que se cercioró de la ausencia del destinatario de la comunicación o de su representante legal, porque es una de las principales reglas que tienden a garantizar la certeza de ese acto (tesis 2ª./J. 101/2007).

Una de las maneras en que puede cumplirse con esta formalidad, es que en el acta se asiente el nombre de la persona con quien se entendió la diligencia y que se pidió la presencia del interesado o su representante legal, para presumir que fue ésta quien informó de su ausencia (tesis 2ª./J. 60/2007).

Finalmente, en lo que concierne a los dos primeros párrafos del artículo 114 que se comenta, también en la diligencia de notificación como ocurre con el citatorio, si ésta se entiende con un tercero, el funcionario debe cerciorarse que, por el vínculo que tiene esta persona con el interesado, ofrece cierta garantía de que le informará sobre la diligencia, en los términos de la tesis 2ª./J. 82/2009 ya mencionada.

Honorarios

En el último párrafo del artículo 114, se indica que cuando la notificación se refiera a un requerimiento para que el gobernado cumpla con alguna obligación no satisfecha dentro de los plazos respectivos, se causarán a su cargo los honorarios que establezca el propio Código Fiscal del Estado, por la realización de ese acto.

El artículo 26 de este ordenamiento se limita a enunciar lo que debe entenderse por créditos fiscales que debe percibir la entidad federativa, entre ellos, las contribuciones, los aprovechamientos y los accesorios, pero no los conceptualiza; sin embargo, los citados honorarios, por su naturaleza, son aprovechamientos, porque representan ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distintos de las contribuciones.

Al analizar este último párrafo, se advierte que la regla no distingue si las obligaciones no cumplidas en los plazos respectivos que generan esta obligación de pago, podrían ser de índole formal, como la presentación de informes, avisos, declaraciones o documentos o, podrá versar en aquellas de contenido sustancial, como se trata del entero de las contribuciones y demás créditos fiscales.

De ahí que, si la norma no distingue, el operador jurídico no puede hacerlo y, por ello, debe concluirse que los honorarios referidos se causan por incumplir cualquiera de estas obligaciones.

Así, ante la regla de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, si el aprovechamiento deriva por incumplir con el pago de alguna contribución, se entiende que tendrán la misma naturaleza y, por consiguiente, si nace por incumplir con alguna obligación formal, diferente al entero de los tributos, participará de su cualidad jurídica.

En ambos casos, se trata de una carga que la norma impone al particular a la que se le aplica la regla de interpretación estricta, definida en el artículo 6 del Código Fiscal del Estado, que no permite la analogía.

Esto origina conflictos en la aplicación de este último párrafo, pues el monto del crédito fiscal originado por los honorarios causados, al efectuar un requerimiento para cumplir con alguna obligación omitida, supuestamente

debe estar definido en el propio Código y eso no ocurre, porque no hay alguna regla que describa el costo de ese honorario, pues la única disposición semejante, es la descrita en el artículo 137, que es propia para los gastos de ejecución motivados por la instrumentación del procedimiento administrativo de ejecución.

Empero, no hay otra norma que fije expresamente el monto o la manera en que debe integrarse y, se insiste, en el caso no puede acudirse a la analogía para tal efecto.

BIBLIOGRAFÍA. ACOSTA ROMERO, Miguel (2002): *Teoría General del Derecho Administrativo*, Porrúa, México. FARRANDO, Ismael *et alt*. (1999): *Manual de Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires. FRAGA, Gabino (2007): *Derecho Administrativo*, Porrúa, México. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2000): *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid. SERRA ROJAS, Andrés (2006): *Derecho Administrativo*, Porrúa. México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*.

José Juan MÚZQUIZ GÓMEZ

Artículo 115. 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 a la que corresponda el Estado de Guanajuato.

COMENTARIO

Desde luego que la norma remite a un tema en cierta manera discutible en el Derecho Administrativo, a saber, la responsabilidad del servidor público, pues el precepto fija una sanción por la incorrecta notificación que realice el funcionario al que se le encomendó efectuarla.

Gabino Fraga además de reconocer que la responsabilidad que se origina para el funcionario por faltar a sus deberes, no trasciende fuera de la administración, anuncia que la doctrina discute si comparte la naturaleza de las relaciones civiles, porque no implica absolutamente la existencia del poder de dominación del Estado, en tanto que más bien se asemeja a la corrección de las faltas del padre hacía el hijo o de la asociación al asociado o, si debe asimilarse al poder penal del Estado, porque en ambos casos ejerce sus facultades de imperio y no existen sino meras diferencias formales que

no afectan la naturaleza de ambas figuras. Agrega que con independencia de la postura que se asuma, lo cierto es que no existe perfecta identidad y, por eso, es factible que una misma falta origine tanto una responsabilidad penal, como otra de índole administrativo o disciplinaria (FRAGA, 2007: 169).

Bartolomé A. Fiorini, distingue entre la responsabilidad administrativa, entendida como aquella que se origina por el negligente o mal manejo de los dineros públicos y la responsabilidad disciplinaria, que propiamente surge por faltas de disciplina y, menciona, que no deben confundirse, porque tienen sus propias reglas (FIORINI, 1995: 867).

En cambio el conjunto de tratadistas que dirige Manuel Farrando, hablan de sanciones administrativas disciplinarias, entendidas por éstas, las que tienen efectos internos en la administración, indican que tienen naturaleza distinta a la penal y su finalidad es mantener la disciplina que el orden jerárquico institucional supone reprimir las trasgresiones a los deberes públicos hacia la administración, en sus aspectos de diligencia, obediencia, respecto, moralidad, decoro entre otros (FARRANDO, 1999: 174).

Por su parte, Enrique Sayagués Laso indica que la responsabilidad disciplinaria de los funcionarios, se origina porque no cumplen debidamente con sus obligaciones y por la vinculación que tiene la administración de asegurar el correcto funcionamiento de los servicios públicos a su cargo. Destaca que representa un ejercicio discrecional del Estado, por lo cual puede aplicar sanciones sin necesidad de que el hecho esté previamente tipificado como punible, pues la enumeración que al respecto se haga, incluso a nivel reglamentario, no es taxativa, pues se pueden sancionar las faltas no previstas, dada esa discrecionalidad apuntada (SAYAGUÉS 1974: 324).

Con independencia de las anteriores posturas doctrínales, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que la responsabilidad disciplinaria, que está inmersa en el derecho administrativo sancionador, si bien se construye de sus propios principios constitucionales, es válido acudir de manera prudente a las técnicas garantistas del derecho penal para definirla, porque ambos son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, además agrega que de un análisis integral del régimen de infracciones administrativas, se desprende que el derecho administrativo sancionador posee como objetivo garantizar, a la colectividad en general,

el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los objetivos en ellas trazados. Al respecto véase la tesis de jurisprudencia P./J. 99/2006.

Entonces, resulta patente que en nuestro sistema impera la regla definida por el citado Alto tribunal, relativa a que la responsabilidad del funcionario, en el caso un notificador, no tiene naturaleza penal, como ya la anunciaba Gabino Fraga, pero si pueden aplicarse algunas de sus garantías.

Por tanto, no puede aceptarse la última de las opiniones referidas, pues una de las principales garantías del derecho penal, precisamente radica en la necesidad de que la conducta infractora éste tipificada como falta administrativa, principio que recoge el artículo 6 del Código Fiscal del Estado, al establecer que las normas que determinen las infracciones y las sanciones son de aplicación estricta, esto es, no pueden aplicarse de manera analógica a casos no previstos expresamente.

Entonces, conforme a la redacción de éste precepto, la conducta infractora es realizar una notificación de manera incorrecta y en su texto no se distingue el tipo de comunicación; es decir, no se menciona si sólo se aplica al funcionario que se encomendó realizarla de manera personal, por el tipo de precepto que le antecede o si también incurre en esa falta, el servidor que realiza o fija la publicación en los estrados o redacta el edicto correspondiente, que se difundirá en los diversos medios previstos para el efecto, pues estos también son tipos de notificación factibles de anularse y, ante la falta de distinción, debe entenderse que incluye cualquier notificación declarada ilegal, pues esto no representa un ejercicio analógico del precepto, sino la definición del concepto notificación que incluye la norma.

De la misma manera, en la regla no se señala ni se condiciona la actualización de la hipótesis de sanción, al tipo de vicio que origine la ineficacia del acto administrativo, por ello toda razón que conlleve ese efecto será sancionable, pues el único requisito es que se deje sin efecto una notificación por su ilegalidad y en éste tópico tampoco se hace la diferenciación, si esto puede derivar de un medio de defensa interpuesto por el particular o por la decisión unilateral de la administración de declarar esa invalidez, cuando no se trate de anular un acto que beneficia al contribuyente. Por tanto, en ambos casos debe considerarse actualizada la falta administrativa.

Por lo demás, la norma que se comenta presenta un vicio de constitucionalidad, pues prevé como sanción una multa fija, en tanto que indica que al notificador responsable se le impondrá esa sanción pecuniaria por un monto de diez salarios mínimos vigentes para el Estado de Guanajuato y, desde luego, esto no permite algún margen de individualización por el que se pueda ponderar las condiciones personales del funcionario y las circunstancias que ocurrieron en la infracción y eso hace que la sanción prevista en esa norma sea desproporcionada.

Esta irregularidad podría ser controlada en vía constitucional con motivo del juicio de amparo, tanto indirecto, como directo o, incluso, en un ejercicio de legalidad, pues el Tribunal de lo Contencioso Administrativo por disposición del artículo 192 de la Ley de Amparo, estaría vinculado a aplicar la tesis temática P./J. 32/2009, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

BIBLIOGRAFÍA. ACOSTA ROMERO, Miguel (2002): *Teoría General del Derecho Administrativo,* Porrúa, México. FARRANDO, Ismael *et alt*. (1999): *Manual de Derecho Administrativo,* Depalma, Buenos Aires. FIORINI, Bartolomé A. (1995): *Derecho Administrativo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires. FRAGA, Gabino (2007): *Derecho Administrativo,* Porrúa, México. SAYAGUÉS LASO, Enrique (1974): Talleres Gráficos Barreiro y Ramos, Montevideo. SERRA ROJAS, Andrés (2006): *Derecho Administrativo,* Porrúa, México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*.

José Juan MÚZQUIZ GÓMEZ

Artículo 116. Las notificaciones por estrados se harán fijando durante cinco días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento.

COMENTARIO

La regla general es que el medio de comunicación idóneo que debe tener la administración con el público en general, es la notificación formal, entendida ésta como el acto directo y personal por el que se da a conocer al

interesado, el hecho o la decisión tomada por la administración, por la garantía que ofrece para el correcto entendimiento de la actuación pública.

De ahí que, la notificación que realiza la autoridad mediante la publicación en los tableros, tablas o estrados que coloca en los accesos de las oficinas públicas, sólo se justifica ante una contingencia manifiesta que imposibilita la realización directa de ese acto.

Esto deriva de que la notificación por estrados, no genera la certidumbre de que el gobernado estuvo en la aptitud de enterarse y conocer la decisión de la autoridad, porque lo ordinario es que los particulares sólo acudan a los edificios públicos, cuando requieran hacer un trámite concreto y no que comúnmente vayan para indagar si la autoridad ha decidido emitir un acto que los vincule a realizar algo o que incida en sus derechos, papeles o posesiones.

La excepcionalidad de este tipo de comunicación, de inmediato se desprende de los supuestos descritos en la fracción III del artículo 111, que fija los casos en los que procede, pues, en lo general, se trata de asuntos en los que la autoridad fiscal inició sus facultades de comprobación y se ausenta el contribuyente antes de que concluya el procedimiento correspondiente o le notifique algún crédito fiscal o, cuando inicia sus actividades comerciales o industriales y cambia de domicilio sin enterarlo a la autoridad impositiva, esto es, cuando conocía su domicilio, pero ya no puede localizarlo.

Son tres aspectos que interesan en esa comunicación. El primero, ya se ha mencionado, en cuanto a su carácter de excepción.

El segundo, tiene relación con este tema, pero versa en torno a la prueba que debe concebirse antes de que la autoridad ejecute la comunicación mediante la publicación de estrados, pues deben existir constancias o actas de asuntos no diligenciados, en los que aparezca que la autoridad procuró realizar la notificación de manera personal y no pudo hacerlo por la ausencia del interesado en el domicilio que obra en sus archivos o en el que había actuado o, incluso, que no logró localizar al particular.

Al interpretar el artículo 134, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, que contiene una regla similar a la que se estudia, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mencionó que esa acta de asuntos

no diligenciados y que representa un presupuesto necesario para que la autoridad cumpla con la comunicación respectiva, debe contener con claridad y precisión, la razón por la que el notificador no pudo dar a conocer al gobernado el acto administrativo (tesis 2ª./J. 176/2008).

De ahí que, debe describir la forma en que se constituyó en el domicilio de la persona buscada, la hora y la fecha en que lo hizo, si se percató de que el lugar se encontraba cerrado o desocupado, qué le informaron los vecinos sobre la ausencia del buscado y, cualquier otra circunstancia por la que tuvo la plena convicción de que existe un verdadero abandono del lugar y no una mera ausencia temporal, pues, se insiste, el desconocimiento sobre el paradero del contribuyente o interesado, es lo que justifica que el acto administrativo se de a conocer mediante la publicación en los estrados.

El tercer aspecto relacionado con esta diligencia, tiene incidencia en las circunstancias físicas en que se ejecuta, esto por lo que ve al contenido de la publicación que se fija en el estrado y por cuanto al acceso al sitio en que se coloca.

En lo referente al contenido, en el tablero deben asentarse los elementos necesarios para que el destinatario se entere de los fundamentos y los motivos del acto y la autoridad que lo emite, ya sea mediante la inserción de estos elementos en el acta o instructivo respectivo o a través de la colocación de una copia del propio acto en el estrado, pero la autoridad siempre tiene que cuidar la secrecía o la reserva que le es impuesta por el artículo 67 del Código Tributario del Estado.

Además, los estrados deben ubicarse en un sitio de fácil acceso al público para que pueda, durante las horas de oficina, acudir el interesado y de ser preferente, que aún después del horario de labores físicamente pueda consultar los tableros o los estrados respectivos.

De ambas condiciones puede depender la validez de la notificación, pues si en algún medio de defensa que en su caso haga valer, el gobernado demuestra que lo que se asentó en los estrados no le permitió conocer con claridad y precisión el acto notificado o no tuvo acceso físico a esos estrados durante el plazo de cinco días que fija la norma, por algún hecho imputable a la autoridad, resulta patente que el mecanismo implementado no cumplió con el fin último que procura la norma, que es el dar a conocer a la persona

interesada, la actuación de la autoridad administrativa y tendría que estimarse ilegal esa comunicación.

BIBLIOGRAFÍA. FARRANDO, Ismael *et al.* (1999): *Manual de Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires. FRAGA, Gabino (2007): *Derecho Administrativo*, Porrúa, México. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2000): *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid. SERRA ROJAS, Andrés (2006): *Derecho Administrativo*, Pórrua, México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*.

José Juan MÚZQUIZ GÓMEZ

Artículo 117. Las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado y en uno de los periódicos de mayor circulación en la entidad y contendrán un resumen de los actos que se notifican.

En este caso se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

COMENTARIO

Este tipo de notificación está prevista para los casos concretos que fija la norma como medida de excepción y que están limitados a aquellos en los que la autoridad administrativa desconozca el domicilio del interesado, que este desaparezca, se encuentre fuera de la entidad federativa sin dejar representante legal o hubiese fallecido y no se conozca al albacea de su sucesión, según la relación sistemática de ese precepto, con el artículo 111, fracción IV, del propio ordenamiento.

En ejercicio de esta línea de interpretación, debe estimarse que, por exclusión, la notificación por edictos no se realiza en los casos de abandono o ausencia que se identifican en la fracción III del indicado artículo 111, que son propios de actos realizados en procedimientos de verificación y su resultado o el inicio de actividades de las personas morales, pues la autoridad puede hacer uso de otro mecanismo menos gravoso, como es la notificación por estrados.

Lo anterior, porque el artículo que se comenta exige que la notificación se difunda por dos medios de comunicación, al hacer uso de la conjunción "y" para identificarlos, a saber, el Periódico Oficial del Gobierno del Estado, el

que finalmente es controlado y pagado por la propia entidad, pero también tendrá que hacerlo en uno de los periódicos de mayor circulación en la entidad federativa, que desde luego son controlados por empresas privadas y, por ende, representará un gasto para la autoridad al tratar de comunicar su acto, mediante la difusión de un resumen por este medio.

De manera que, en los supuestos de que la citada liberación o pago por la publicación, pueda recuperase por conceptos de gastos de ejecución o alguna otra figura que lo permita, esta comunicación por edictos representa un gravamen a las arcas públicas, que en mayor medida disminuyen su práctica.

Finalmente, destaca cierta inconsistencia en que ese tipo de notificación cumpla con su finalidad de enterar al interesado de la actuación administrativa, pues el artículo exige que las publicaciones se realicen en dos medios de difusión de circulación estatal y, sin embargo, prevé que esto se realice cuando el interesado se encuentre fuera del territorio del Estado sin haber dejado representante legal, lo que implica que, salvo algún supuesto excepcional, en cuanto a que llegue a sus manos esa publicación, muy probablemente por no estar en el área de circulación de los periódicos que refiere la norma, no se enterará del acto y esto origine, que la publicación simplemente represente una formalidad administrativa que justifique la actuación de la autoridad, pero no que procure el fin manifiesto de toda notificación. Aquí se advierte la adopción del principio de recepción en su máxima expresión.

BIBLIOGRAFÍA. FARRANDO, Ismael *et alt*. (1999): *Manual de Derecho Administrativo,* Depalma, Buenos Aires. FRAGA, Gabino (2007): *Derecho Administrativo,* Porrúa, México. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2000): *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid. SERRA ROJAS, Andrés (2006): *Derecho Administrativo*, Porrúa, México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.*

José Juan MÚZQUIZ GÓMEZ

CAPÍTULO TERCERO
DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

Artículo 118. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero ante las oficinas recaudadoras del Estado;

II. Prenda o hipoteca;

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión;

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

V. Embargo en la vía administrativa.

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

Las garantías se otorgarán a favor de la Secretaría de Finanzas y Administración y deberán reunir los requisitos que establece este Código. La dependencia citada vigilará que las garantías que se otorguen sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad, y si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al embargo de otros bienes.

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

La garantía deberá constituirse dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se hubiere notificado por la autoridad fiscal correspondiente la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal.

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación en los términos de este Código.

Los gastos que se originen con motivo de la garantía serán por cuenta del interesado.

COMENTARIO

Al acudir al Diccionario de la Lengua Española, para consultar la definición que da del vocablo "garantizar" se limita a referir a la acción de dar garantía; sin embargo ya la acepción para la palabra "garantía", permite comprender el texto de esta norma, pues entre otras hace referencia al "Efecto de afianzar lo estipulado. Fianza, prenda. Cosa que asegura y protege contra algún riesgo o necesidad".

Entonces, el texto del precepto tiene el propósito de enunciar los diferentes mecanismos a través de los cuales, el contribuyente constituye un bien valioso que sirve para asegurar el pago del crédito fiscal en caso de que no cumpla con enterarlo cuando deba hacerlo.

Según el propio precepto, el interés fiscal que no es otra cosa que el crédito que favorece a la administración, que puede integrarse por cualquiera de los conceptos referidos en el artículo 26 del propio Código, a saber, de contribuciones, aprovechamientos, sanciones o cualquier otro ingreso que deba percibir el Estado, también incluye sus accesorios, como son: los recargos, las multas y las actualizaciones y al efecto de ser garantizado, deben cuantificarse todos los que se causen en un periodo de doce meses o incluso más si requiere ampliarse la garantías.

De los mecanismos previstos para tal efecto, el depósito en efectivo es el que genera menos problemas para la administración, tanto para determinar si es bastante o no para garantizar su crédito y, sobre todo, para hacerlo efectivo, pues no requerirá de actos materiales para el cobro.

Pudiera pensarse que es algo incongruente, en lo que concierne al particular, pues por regla general el pago de un tributo, sobre todo a requerimiento de la autoridad impositiva, no implica el consentimiento del acto administrativo para efectos de impugnación.

Por tanto, sería preferente para el obligado tributario pagar el monto del crédito y sus accesorios generados hasta ese momento, que depositar una cantidad mayor como garantía, pues tendría que incluir los recargos y las

actualizaciones correspondientes a doce meses o más, si finalmente de declararse nulo el acto recuperaría el pago realizado, actualizado y con los intereses generados.

Sin embargo, lo cierto es que si la declaratoria de nulidad no vincula a que la autoridad administrativa devuelva el entero realizado, de hacerse el pago, el particular tendría que apelar a un procedimiento de devolución para obtener su dinero en el que tendría que justificare que pagó indebidamente ese monto, que no necesitaría de sólo haberlo depositado, pues al quedar en garantía la autoridad deberá devolverlo, sin poder alegar que se compruebe el pago de los indebido.

En lo que sí es impráctico este mecanismo de garantía, es en aquellos casos en los que el necesidad de constituirla es por la petición en el pago de parcialidades, pues cuando se hace dicha solicitud es porque se entiende que el obligado no tiene los recursos para pagar la totalidad de su deuda.

La prenda o la hipoteca desde luego que serán eficaces cuando los bienes una vez valuados o a discreción de la autoridad, son bastantes para responder del monto total del débito, sobre todo tratándose de muebles respecto a los cuales, por regla general, no es fácil fijar su valor comercial y, además, en mayor medida generan un egreso extra por los gastos para constituirlas, que conforme al propio precepto el particular debe absorber.

Por eso, por sentido práctico los contribuyentes se inclinan por solicitar un embargo en vía administrativa, pues a través de este acto también se constituye un gravamen en los bienes secuestrados y de tratarse de inmuebles, puede inscribirse en el registro público.

La fianza emitida por institución autorizada, con independencia de que también representa un costo su expedición, finalmente es un mecanismo de fácil acceso y de uso extendido, pues no se discute la solvencia de esa institución, como sí acontece cuando un tercero asume la responsabilidad solidaria del crédito y, además, el obligado puede acceder a ésta, como en ocasiones no puede hacerlo respecto a los demás mecanismos que le exigen tener solvencia o contar con un patrimonio que pueda solventar su obligación.

BIBLIOGRAFÍA. FARRANDO, Ismael *et alt.* (1999): *Manual de Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires. FRAGA, Gabino (2007): *Derecho Administrativo*, Porrúa, México. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2000): *Curso de Derecho Administrativo I,* Civitas, Madrid. REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA (2000): *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa Calpe, Madrid. SERRA ROJAS, Andrés (2006): *Derecho Administrativo*, Porrúa. México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.*

José Juan MÚZQUIZ GÓMEZ

Artículo 119. Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución;

II. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente;

III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 148 de este Código, y

IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

COMENTARIO

En este precepto se enumeran los supuestos en que debe garantizarse el interés fiscal. Las tres primeras fracciones hacen referencia a tres hipótesis específicas y la última es una cláusula residual que tiene como fin incluir cualquier otro caso que exija esa contingencia.

En la primera regla se indica que es necesario otorgar esa garantía cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y, por lo general, esto acontece cuando se hace valer un medio de defensa, pues de otra manera no se entiende que la simple solicitud del obligado, motive que la autoridad paralice el cobro coactivo del crédito.

La segunda regla ya define una razón de ser expresa, pues se prevé para los casos en los que se pida prórroga para cubrir el crédito en parcialidades, pero con independencia de que no se precise en el texto del precepto, se entiende que la mera petición no implica la autorización para hacerlo, pues se requiere que la autoridad fiscal en un acto administrativo otorgue su anuencia para esa forma de pago, porque no es un derecho que la norma reconozca al gobernado y hasta entonces surgirá la necesidad de garantizar el crédito durante el tiempo que dure el plazo otorgado para cubrirlo, lo anterior con independencia de que la norma haga referencia a la solicitud de la prórroga y no a la concesión de ésta.

El tercer supuesto se relaciona con aquellos casos en los que ya dentro del procedimiento administrativo de ejecución, la autoridad administrativa embarga bienes que fueron secuestrados previamente por algún particular o por otra autoridad fiscal, ya sea federal o municipal y no obstante los derechos de preferencia que pudiera tener, se pida expresamente que el monto del remate de ese bien se aplique a otro crédito.

En este caso, resulta patente que si bien con los bienes secuestrados podría cubrirse el adeudo tributario correspondiente a la entidad federativa, debe exigirse otra garantía porque dejaron de hacerlo y, como se anotó, se entiende que en ese momento se ejecutaba un crédito y por eso fue necesario un embargo.

BIBLIOGRAFÍA. FARRANDO, Ismael *et alt*. (1999): *Manual de Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires. FRAGA, Gabino (2007): *Derecho Administrativo,* Porrúa, México. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2000): *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid. SERRA ROJAS, Andrés (2006): *Derecho Administrativo*, Porrúa. México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*.

José Juan MÚZQUIZ GÓMEZ

Artículo 120. Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refieren las fracciones II, IV y V del artículo 118 de este Código, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Si la garantía consiste en depósito de dinero, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la Secretaría de Finanzas y Administración.

COMENTARIO

El Código actual de 25 de noviembre de 2005, que entró en vigor el 1° de enero de 2006, establece en el Título VI del capítulo III DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL, que abarca los artículos 118 a 132 y menciona en forma más amplia que las garantías deberán comprender las contribuciones adeudadas y los accesorios causados en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Asimismo, da un término de 15 días a partir de la notificación para presentar la garantía, o en su caso, deberá intentar su impugnación, solicitando la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, interponiendo el recurso de revisión ante la autoridad fiscal respectiva, aquí hay un periodo de tres meses para garantizar el crédito comunicando a dicha autoridad que lo interpuso oportunamente y desea suspender el acto administrativo de ejecución.

Asimismo, para los efectos de la prenda o hipoteca deberá hacerse sobre los bienes muebles, por el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes, la Secretaría de Finanzas podrá autorizar a instituciones y corredores para valuar los bienes, inscribir la prenda en el Registro Público de la Propiedad ; y tratándose de bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o valor catastral acompañando el certificado del Registro Público donde no haya afectación y no reporte gravamen y en relación a la hipoteca su garantía será en escritura pública inscrita en el Registro Público, garantizando recargos futuros o ampliar la garantía tratándose de varios créditos fiscales. Además, la hipoteca también comprenderá recargos futuros o ampliar la garantía cada año sobre uno o varios créditos fiscales.

De lo anterior se desprende lo novedoso de los beneficios que la Secretaría de Finanzas otorga a los contribuyentes, dándoles más plazos para cumplir con los pagos en parcialidades, atendiendo a su capacidad contributiva y económica, realizando convenios y ya fija un tanto por ciento del valor del mueble o inmueble. En este sentido la reforma fiscal en el actual Código del Estado de Guanajuato en comparación con el Código Fiscal de la Federación, se encuentra en íntima relación y en beneficios más amplios para el contribuyente.

El Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, en el artículo 26, define que los créditos fiscales, son aquellas obligaciones de contenido económico que

tenga derecho a percibir el Estado, que deriven de contribuciones, aprovechamientos, accesorios, o en su caso de responsabilidades administrativas de servidores públicos, así como aquellos a los que la ley les da ese carácter; y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. Por tanto, el hecho de no cubrir estos créditos fiscales convierte al contribuyente en un deudor para el fisco, que tarde o temprano tendrá que pagar, ya sea por su voluntad o a través del procedimiento administrativo de ejecución, que en su oportunidad aplicará la autoridad para allegarse tales créditos a su favor.

En toda la historia del derecho se ha buscado la manera de dar seguridad jurídica al cumplimiento de las obligaciones y en la actualidad aunque se hable de garantías personales, la verdad es que la cobertura de una obligación la constituyen los bienes del garante. En esta forma, a pesar de la clasificación que suele hacerse de las garantías en personales y reales, se observará que todas son reales, pues se fundan en la solvencia económica de quien las otorga (RODRÍGUEZ MEJÍA, 1994:105).

Góngora Pimentel, expresa que los primeros antecedentes del artículo 31 fracción II de la Constitución de 1857, tiene relación con la Constitución de Estados Unidos de Norteamérica y en la Declaración de los Derechos del Hombre y Ciudadano. Posteriormente en 1810 la Declaración del Bando de Hidalgo en el que se manifiesta la abolición de la esclavitud, el cese de los impuestos respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía. La Constitución de Cádiz de 1812 obligaba a todo español a contribuir con sus haberes para los gastos del Estado. En seguida, José María Morelos en los Sentimientos de la Nación, expedido en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1812, y como antecedente a la Constitución de Apatzingán señala que se le quitara infinidad de tributos e imposiciones a cada individuo, así como un 5% a sus ganancias u otra carga igual de ligera, que no oprima tanto, como la alcabala. Asimismo, la Constitución de 1857 y su redacción de la fracción II pasó a la tercera del artículo 31 y a*dopto íntegramente su redacción de 1917 y actualmente es vigente en su contenido literal de los principios de proporcionalidad y equidad sobre los asuntos financieros (GÓNGORA PIMENTEL, 2007:17).*

Las garantías que tiene todo gobernado para asegurar un interés fiscal, tiene también su antecedente en el artículo 31 fracción IV, de la CPEUM; y

en artículo 19 fracción II, de la Constitución Política del Estado de Guanajuato; que establecen: son obligaciones de los habitantes del estado, contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio de su residencia en la forma que dispongan las leyes de la materia.

Asimismo, en los diversos Códigos Fiscales para el Estado de Guanajuato, los cuales fueron publicados: a) El 31 de diciembre de 1961, b) 15 de diciembre de 1967, c) 31 de diciembre de 1978, y d) 25 de noviembre de 2005. Se establecía un capítulo especial que trataba la garantía del interés fiscal y se mencionaban las formas siguientes: 1. Depósito en dinero; 2. Prenda o hipoteca; 3. Fianza otorgada por institución autorizada; 4. Obligación solidaria asumida por un tercero que demuestre solvencia y 5. Embargo en la vía administrativa.

Si bien es cierto, que el primer párrafo del artículo 120 del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, actualmente vigente, establece que las garantías para asegurar el interés fiscal como la prenda e hipoteca; la obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia; y el embargo en la vía administrativa, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución; también lo es que tenemos que determinar ¿en qué consiste garantizar el interés fiscal? lo cual, se debe entender en la posición que asume el contribuyente de garantizar al fisco los créditos fiscales que le adeuda, es decir, le manifiesta al fisco la intención de cubrir los créditos a través del ofrecimiento de una garantía. Esto está contemplado en el CFG, en los artículos 118 a 132. Esta situación implica para el fisco el garantizar el cobro de los créditos fiscales (SÁNCHEZ MIRANDA, 1998:160).

Ciertamente, tratándose de la garantía en depósito de dinero, una vez que cause firmeza el crédito fiscal se ordenará su aplicación por la Secretaría de Finanzas y Administración. Esta disposición es muy clara, pues el dinero en efectivo solo deberá ser controlado por la Secretaría de Finanzas y de ninguna manera por otra Secretaría.

Por otra parte, la redacción del artículo 118 del Código Fiscal del Estado de Guanajuato, tiene relación con el artículo 120, que no contempla los títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, disposición que se encuentra establecida en el artículo 141 fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, relacionada con el artículo 90 del Reglamento de dicho Código

y que en nuestro concepto debe el legislador local reflexionar sobre este tema y de incluir en su texto una reforma fiscal al artículo 118 anexando la fracción VI, cuyo contenido sería el siguiente: "VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito, mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales, se aceptaran al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Finanzas y Administración". Además, se propone un Reglamento del Código Fiscal del Estado de Guanajuato, en el que se precisen los alcances de cada artículo, ya que, la anterior reforma se encuentra vinculada con el artículo 90 del Reglamento del Código Fiscal Federal, en los que se determinen las modificaciones a las cartas de crédito, así como su ampliación, o disminución del monto máximo disponible o por prórroga de la fecha de vencimiento que realice conforme al procedimiento que establezca la Secretaria de Finanzas en el Estado. Dicha reforma comprenderá que las instituciones de crédito realizarán el pago de las Cartas de Crédito, mediante transferencia electrónica de fondos a la cuenta de la Secretaría de Finanzas del Estado en un término que no exceda de 48 horas.

Los Tribunales Federales sostienen que tratándose de señalamiento de formas y requisitos determinados para garantizar el interés fiscal, distintos de los señalados para garantizar el crédito entre los particulares no contraría el principio de igualdad ante la ley, consagrado en el artículo 13 Constitucional, porque no es una ley privativa y sus disposiciones están dirigidas a causantes, deudores de algún crédito fiscal ya que reúne las características de generalidad y abstracción de toda norma jurídica. (Véase la tesis aislada, No. Registro 233688, con el rubro: "INTERES FISCAL E INTERESES PARTICULARES. MODOS DISTINTOS PARA GARANTIZARLOS. CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 12 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION", Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Página 21).

En otro ámbito, el párrafo segundo del artículo 120 del Código Fiscal del Estado de Guanajuato, trata en forma genérica la garantía consistente en depósito en dinero, que una vez que quede firme se ordenará su aplicación por la Secretaría de Finanzas y Administración; sin embargo, existen lagunas en el sentido de que no es clara su redacción al no determinar si el depósito de dinero generará intereses, calculados conforme a las tasas que para esto señale la Secretaría, debiendo permanecer la cantidad original en depósito mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse

los intereses que se generen, en caso de que no proceda el cobro de dicha garantía. El citado artículo no menciona la devolución de dinero más intereses en el supuesto de que el cobro haya sido injustificado, puesto que, no hay un reglamento del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato en el que regule la devolución de la cantidad más los intereses sobre el mismo, por el tiempo que el depósito haya existido.

Por otra parte, la garantía viene a sustituir la falta de solvencia en el deudor y el depósito en dinero que es un antecedente del pago bajo protesta que quedó derogado en el Código, como medio para garantizar las obligaciones fiscales; asimismo, la fianza como garantía fiscal que para hacerla ejecutiva, el fisco estatal debe someterse al procedimiento establecido por la Ley de Instituciones y Fianzas.

Se puede presentar el caso de que el contribuyente no tenga el total del depósito en efectivo, en virtud, que se le embargó la negociación con intervención con cargo a la caja; en la especie procedería el juicio de amparo, ya que inobservar el referido embargo conllevaría al extremo de que la quejosa contribuyente tuviera que garantizar dos veces el mismo crédito fiscal, lo que sería contrario al principio de derecho consistente en que la garantía como acto accesorio es hasta el monto de la obligación principal. (Véase la contradicción de tesis 2a./J. 167/2009, No. de Registro 166151, con el rubro: "GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. ES INNECESARIO EL DEPÓSITO DEL TOTAL EN EFECTIVO DEL CRÉDITO FISCAL Y SUS ACCESORIOS ANTE LA TESORERÍA CORRESPONDIENTE, PARA QUE SURTA EFECTOS LA SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 135 DE LA LEY DE AMPARO, SI LA AUTORIDAD PREVIAMENTE PRACTICÓ EMBARGO SOBRE LA NEGOCIACIÓN CON INTERVENCIÓN CON CARGO A LA CAJA, SIEMPRE QUE A JUICIO DEL JUEZ DE AMPARO EL INTERÉS FISCAL DEL CRÉDITO EXIGIBLE ESTÉ SUFICIENTEMENTE GARANTIZADO", Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Página 73).

BIBLIOGRAFÍA. GÓNGORA PIMENTEL, Genaro (2007): *La Lucha por el Amparo Fiscal,* Porrúa, México. RODRÍGEZ MEJÍA, Gregorio (1994): *Teoría General de las Contribuciones,* Porrúa-UNAM, México. SÁNCHEZ MIRANDA, Arturo (1998): *Derecho Fiscal 1,* Ecatsa, México. Semanario Judicial de la Federación: *Tesis Aislada Tribunales*

Colegiados, No. Registro 233688; *Contradicción de Tesis 2a./J. 167/2009,* No. Registro 166151*; Jurisprudencia 2ª./J.25/10,* No. Registro 165064. Legislación Fiscal 2010 del Estado de Guanajuato (2010), IPBSA, México.

José Juan TREJO ORDUÑA

Artículo 121. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación. Si a más tardar al vencimiento del plazo citado se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revisión, el plazo para garantizar el interés fiscal será de tres meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga el referido medio de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso oportunamente, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

COMENTARIO

Conforme a Nava Negrete, el acto administrativo, como cualquier otro acto del Estado, es acto jurídico y hecho jurídico, al igual que los actos civiles y mercantiles. Como acto jurídico, el acto administrativo, implica la voluntad de la administración dirigida a producir efectos de derecho. (NAVA NEGRETE, 1995:287). Asimismo, Serra Rojas, nos indica para que el acto administrativo pueda producir sus efectos, es necesario que reúna sus elementos legales, de validez y eficacia a través del procedimiento administrativo. Al adquirir fuerza obligatoria el acto administrativo ofrece estos caracteres: la presunción de legitimidad, la ejecutoriedad, la revocabilidad, la irretroactividad, en general la importancia de la ley y son elementos necesarios para su debido cumplimiento, y puede desde luego

ser opuesto en ejecución por la administración, ya que determina derechos y obligaciones de las personas a las que alude y todos los demás elementos de tiempo, de lugar y de condición. (SERRA ROJAS, 2002:319)

Por tanto, en todo acto administrativo, en que se garantice el Interés fiscal no se ejecutará la resolución, para ello es importante establecer el pago oportuno, que seré demostrado en un procedimiento administrativo, que tenga fuerza obligatoria para las partes y así la autoridad fiscal no intente un doble pago de contribución, que haya sido garantía de obligación fiscal; en consecuencia se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución que haya ido en contra, pues al cumplir con otorgar la garantía de crédito, misma que hará de conocimiento de la autoridad fiscal indicada, antes de que venza el plazo de 15 días, lo que servirá para anexarlo como prueba presentando el recurso de impugnación respectivo, ya que garantizó el interés fiscal y como consecuencia la autoridad ordenará que suspenda el procedimiento administrativo de ejecución.

Por otra parte, el fisco otorga al contribuyente un término de tres meses para garantizar el crédito, al interponer oportunamente el recurso de revisión, término que se considera prudente y le da tiempo al contribuyente para elegir en las diversas formas para garantizar el crédito, de acuerdo a su condición económica y atendiendo a los plazos, sí es en pago en parcialidades, conforme a convenio a fin de suspender el procedimiento de ejecución.

La redacción del párrafo tercero del artículo 121 de la referida ley, no es clara al expresar que cuando se impugnen únicamente algunos créditos determinados por el acto administrativo cuya ejecución fue suspendida, se pagaran los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes. Dicha redacción es imprecisa, porque trata de créditos no impugnados, es decir, diversos créditos al que se ha seguido juicio, y en estos diferentes casos, según la ley se pagarán con los recargos correspondientes. Lo anterior significa que se solventarán créditos no impugnados si no se sabe el monto, si son diversos a los impugnados o si dichos recargos alcanzan para garantizar los diversos para cubrir el crédito fiscal omitidos. Creemos que debería establecerse con mayor precisión en dicho párrafo, una vez que se compruebe que el contribuyente pagó oportunamente su crédito y por el tiempo presentado de la garantía le devuelvan los recargos respectivos.

La Suprema Corte ha sostenido que tratándose del rechazo de garantías suficientes para garantizar el crédito fiscal, porque la ley de la materia exija mayores requisitos que la Ley de Amparo, no es necesario agotar el recurso, por tanto pueden recurrir al Amparo Indirecto sin agotar el recurso de revisión establecido en el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. (Véase Contradicción de Tesis 69/2008, No. Registro 168807, con rubro: "RECURSO DE REVISIÓN. NO ES NECESARIO AGOTAR EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 83 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, ANTES DE ACUDIR AL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO", Semanario Judicial de la Federación, Página 232).

Asimismo, existen resoluciones administrativas que tampoco es necesario agotar el recurso previamente al amparo, ya que esta medida cautelar solicitada por el quejoso, en el supuesto en que la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, porque la ley de la materia exige mayores requisitos que la ley de Amparo, como pueden ser la obligación para ofrecer garantía mediante billete de depósito o póliza de fianza, para reparar daños o indemnizar por los perjuicios que pudieran causarse a la demandada o terceros con la suspensión, sino se obtiene resolución favorable en el juicio. (Véase la Jurisprudencia 2a./J. 56/2007, No. Registro 172342, Novena Época, con el rubro: "RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS IMPUGNABLES ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. NO ES NECESARIO AGOTAR EL JUICIO CORRESPONDIENTE, PREVIAMENTE AL AMPARO, AL PREVER EL ARTÍCULO 28 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO MAYORES REQUISITOS PARA CONCEDER LA SUSPENSIÓN QUE LOS PREVISTOS EN LA LEY QUE RIGE EL JUICIO DE GARANTÍAS", Semanario Judicial de la Federación, Página 1103.)

BIBLIOGRAFÍA. NAVA NEGRETE, Alfonso (1995): *Derecho Administrativo Mexicano*, Fondo de Cultura Económica, México. SERRA ROJAS, Andrés (2002): *Derecho Administrativo*, Porrúa, México. *Semanario Judicial de la Federación*: Contradicción de Tesis 69/2008, No. Registro 16880; y Jurisprudencia 2a./J. 56/2007, con el No. Registro 172342.

José Juan TREJO ORDUÑA

Artículo 122. Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

COMENTARIO

La redacción del artículo 122, solamente obliga al contribuyente de comunicar por escrito a las autoridades hacendarias que garantizó el interés fiscal al haber omitido alguna obligación. Sin embargo, no obliga a la autoridad fiscal, puesto que en obligaciones recíprocas es importante que las partes se comuniquen las garantías que haya exhibido el causante, a fin de evitar un silencio administrativo que puede ocasionar una indebida defensa en el que no se le haya tenido por ofrecida la garantía, resultando violatorio de garantías al no haber sido notificada la autoridad para evitar una falta de garantía de audiencia que lo deje sin defensa al contribuyente y que fuera violatorio de las garantías del artículo 14 Constitucional.

Fix Zamudio, expresa que tratándose de garantía de audiencia y de la expresión Tribunales previamente establecidos debe entenderse en un sentido lato, es decir, abarca no solo a los órganos del Poder Judicial, sino a todos aquellos que tengan la facultad de decidir controversias de materia imparcial, como ocurre con algunas autoridades administrativas, entre las cuales pueden señalarse por ejemplo las fiscales. (FIX ZAMUDIO, 1997:134).

Se destaca por su importancia que los Tribunales Federales han sostenido que tratándose de la garantía de audiencia previa rige en materia fiscal y se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, porque impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que de manera previa a un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados, y si bien es necesario que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento; también lo es que una vez que tenga conocimiento la autoridad de que se garantizó el interés fiscal haga saber a las diversas autoridades en las cuales están involucrados los créditos fiscales, que el contribuyente garantizó el interés fiscal a fin de que ya no se le moleste en su persona por los créditos respectivos. (Véase la tesis 1.7°.A.J/41/2008, Novena Época, No. Registro 169143, Tribunales Colegiados de Circuito,

con el rubro: "AUDIENCIA, CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA", Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Página 799).

BIBLIOGRAFÍA. FIX ZAMUDIO, Héctor (1997): *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, Tomo I. PJF, CJF, UNAM, México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tesis 1.7°.A.J/41/2008, Novena Época, No. Registro 169143.

José Juan TREJO ORDUÑA

Artículo 123. No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio de esta declaración es falsa podrá exigir la garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan.

COMENTARIO

Este artículo es muy claro, puesto que trata del embargo de bienes suficientes o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee y en caso de falsear podrá exigir la autoridad fiscal una garantía adicional sin perjuicio de las sanciones que correspondan. Esto significa, que el contribuyente siempre tiene que decir la verdad sino incurrirá en declaraciones falsas ante la autoridad hacendaria y podrá ser motivo de sanción administrativa y penal.

La manifestación de declarar bajo protesta de decir verdad, es expresión sacramental que implica alcances muy amplios, puesto que se le otorga al contribuyente la confianza para creer en sus manifestaciones, puesto que la institución del amparo es de buena fe y siempre se debe de confiar en el gobernado que va a obrar siempre con cabal sinceridad y honradez en todo el desarrollo de un proceso que se lleve en su contra en la materia fiscal.

De ahí la importancia que tiene la protesta de la verdad, y se basa en el principio de buena fe, porque de hacer lo contrario y que con posterioridad se encuentren otros bienes al contribuyente, la autoridad fiscal tiene libertad

para denunciarlo penalmente ante la autoridad correspondiente por haber emitido declaraciones falsas.

La buena fe es un principio jurídico fundamental, esto es algo que debemos admitir como supuesto de todo ordenamiento jurídico. Informa la totalidad del mismo, y aflora de modo expreso en múltiples y diferentes normas, en las cuales muchas veces el legislador se ve precisado a aludirla en forma intergiversable y expresa. (ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Tomo II, 2000:404).

Por otra parte, el diccionario Jurídico Mexicano de la UNAM define a la buena fe como la obligación de conducirse honrada y concienzudamente en la formación y ejecución del negocio jurídico sin atenerse necesariamente a la letra del mismo. Se distinguían así los contratos de buena fe y los de estricto derecho, entendiendo a los primeros, aquéllos en que el Juez podía dictar sentencia según las reglas de la equidad y justicia en los puntos en que los contratantes no habían previsto. Actualmente esta distinción nos hace reflexionar que el ordenamiento civil vigente establece que los contratos se perfeccionan y obligan a las partes no solo al cumplimiento de lo pactado expresamente, sino también a las consecuencias que según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley. (INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MÉXICO,1985:309).

Además, los Tribunales Federales han considerado que la buena fe es un principio de derecho positivo que norma la conducta de la administración hacía los administrados y de éstos hacía aquélla, y que, por constituir un concepto jurídico indeterminado, debe ponderarse objetivamente en cada caso. En estas circunstancias prohíbe a las autoridades administrativas toda actuación contraria a la buena fe, el acto en que tal actuación se concrete es contraria a derecho, ilícito y, por tanto, debe declararse invalido. De lo anterior se observa que la obligación de la buena fe, es tanta para la autoridad fiscal como para el contribuyente, quienes deberán conducirse apegados a la verdad y a la buena fe en las resoluciones correspondientes. (Véase la tesis aislada, No. Registro 179656, Novena Época, con el rubro: "BUENA FE. ES UN PRINCIPIO DE DERECHO POSITIVO EN MATERIA ADMINISTRATIVA" Semanario Judicial de la Federación, Página 1725).

BIBLIOGRAFÍA. ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA (2000), Tomo II. DRISKILL, SA, Argentina. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MÉXICO (1985): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tesis aislada, No. Registro 179656, Novena Época.

José Juan TREJO ORDUÑA

Artículo 124. En caso de impugnación, la solicitud de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución deberá hacerse en el escrito inicial de demanda, previa garantía del interés fiscal.

COMENTARIO

Este artículo es muy claro al establecer que cualquier contribuyente que esté interesado en presentar una demanda reclamando algún crédito fiscal, antes deberá garantizar el mismo y continuar el procedimiento de resolución. Tocará a la autoridad jurisdiccional dar la razón a quien haya garantizado su crédito.

El derecho de previa garantía del interés fiscal, tiene relación con el derecho de prelación, que a su vez se entiende, de acuerdo con lo que la misma expresión significa como un derecho de prioridad para el cobro o efectividad de créditos fiscales frente a otros, ya sea sobre el producto de lo obtenido por la realización o ejecución de todos los bienes del deudor (privilegio, preferencia, o derecho depilación general) o bien, de algún bien específico (privilegio, preferencia o derecho de prelación especial).

El derecho de prelación general se regula en el artículo 136 del Código Fiscal del Estado al establecerse que: "el fisco estatal 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 de reindemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la legislación laboral aplicable". Como se puede apreciar, este derecho de prelación o preferencia general del Fisco al no es absoluto, ya que se encuentra limitado por otro tipo de garantías reales o créditos que tienen una anterior preferencia que la del fisco, como son adeudos o créditos garantizados con prenda, hipoteca, de alimentos, de salarios o de sueldos de trabajadores. (GONZÁLEZ, 2008:291)

Si bien es cierto, que de conformidad por lo dispuesto en el artículo 136 del Código, el fisco tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que el Estado debía 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; en tal virtud, si existe contienda entre la prelación de un crédito, ésta debe ser favorable a la autoridad fiscal contra del derecho de los particulares, sin que sea necesario que el fisco entre a la disputa para hacer valer esa preferencia, ya que esto deriva de la naturaleza fiscal del crédito establecido por la ley; también lo es, que este criterio ha sido sostenido por los tribunales federales en diversas tesis como lo es que tratándose de créditos preferentes comprenderá a favor de los trabajadores, porque tal disposición la contiene el artículo 123 apartado A de la Constitución Fracción XXIII, en relación con el 113 de la Ley Federal del Trabajo. (Véase la tesis 2a./J. 76/99, No. Registro 193619, con el rubro: "CRÉDITOS PREFERENTES. LA FRACCIÓN XXIII DEL ARTÍCULO 123 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, COMPRENDE, EN FAVOR DE LOS TRABAJADORES, LOS SALARIOS VENCIDOS Y TODA CLASE DE INDEMNIZACIONES" Semanario Judicial de la Federación, Página 174).

Además, de los privilegios generales y especiales el legislador ha creado una garantía real de afectación. A través de sustituciones y responsabilidades por solidaridad se refuerza el interés fiscal. (DE LA GARZA, 1994:579).

BIBLIOGRAFÍA. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio (2008): *Manual del Derecho Tributario*, Porrúa, México. *Semanario Judicial de la Federación*, 2a./J. 76/99, Novena Época, No. Registro 193619. *Código Fiscal de la Federación*, actualizada por miscelánea fiscal de 27 de abril de 2010 y su reforma de 7 de diciembre de 2009. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1994): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México.

José Juan TREJO ORDUÑA

Artículo 125. Para los efectos de la fracción II del artículo 118 de este Código, la prenda o hipoteca se constituirá sobre los siguientes bienes:

I. Bienes muebles, por el 75% de su valor siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese porcentaje. La Secretaría de Finanzas y Administración podrá autorizar a instituciones y a corredores públicos para valuar y mantener en depósito determinados bienes. Deberá inscribirse la

prenda en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.

II. Bienes inmuebles, por el 75% del valor del avalúo o valor catastral. Para estos efectos se deberá acompañar a la solicitud respectiva el certificado del Registro Público de la Propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria, que hubiere sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. 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.

En la hipoteca, el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal. El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año en los términos del artículo 130 de este Código.

COMENTARIO

Con la prenda e hipoteca se constituyen derechos reales sobre bienes muebles e inmuebles respectivamente, y sirven para garantizar el crédito fiscal, previo requisito de que estén libres y su valor esté debidamente precisado y que será por el 75% del valor del avalúo catastral.

Si bien es cierto, que el dictamen del valuador autorizado por la institución bancaria y el corredor público es determinante para dar un valor que incluya un 75% para que esté libre de gravamen y se garantice el interés fiscal. En nuestro concepto se debe de dar mayor valor al dictamen del valuador y no al del corredor público, ya que éste tiene funciones específicas de buena fe y no tiene especialidad ni es perito en materia de valuación; también lo es que la depreciación puede ser importante para que el valuador tome en cuenta esta circunstancia y se refleje en el dictamen correspondiente, pues el proceso inflacionario o la pérdida del valor adquisitivo de la moneda es evidente en todo remate, mediante dictámenes elaborados por expertos en auxilio de las partes en base a su venta o de la adjudicación e impacta positiva o negativamente en el valor de los objetos de comercio. (Véase la tesis aislada XV.1o.66 C, No. Registro 165331, con el rubro: "AVALÚOS DE INMUEBLES EN JUICIOS EJECUTIVOS MERCANTILES. PARA ESTABLECER EL PLAZO DE SU VIGENCIA DEBE APLICARSE LA LEY PROCESAL DE LA

ENTIDAD FEDERATIVA CORRESPONDIENTE" Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Página 2797). Asimismo, Alfredo Rocco, expone en relación a los elementos particulares de la interpretación de las normas procesales, el elemento histórico en sentido lato, y comprende: 1.- La valoración de las palabras con que se expresa la norma jurídica, según el uso común y tiempo de expedición de la ley; 2.- La investigación del pensamiento de quienes intervinieron en la formación de la ley; 3.- El estudio de los antecedentes históricos y de la evolución jurídica que precedió a su formación. El elemento literal o gramatical es de gran importancia para la interpretación del derecho procesal, pues es una exigencia enteramente peculiar al derecho procesal la certeza y fijeza de su interpretación. De esto se deduce el principio de que, por regla general al interpretar la ley procesal no se debe ir en busca de un significado diverso del que resulta de su expresión: con justicia observa Chiovenda "que, por lo general, cuando existe solamente conflicto entre la letra y el espíritu de la ley, debe prevalecer generalmente la primera por ser la mejor garantía contra las arbitrariedades de las interpretaciones subjetivas" (ROCCO, 2003:285). Por tanto el artículo en comento, recoge el concepto literal o gramatical de Rocco, así como de los Tribunales Federales quien en la referida jurisprudencia define que tratándose de avalúos debe aplicarse la ley procesal de la entidad federativa correspondiente, procurando la mayor equidad entre las partes sin perjuicio para ninguna de ellas.

Es importante precisar que los Tribunales Federales sostienen que en relación con los avalúos, deben llevarlos a cabo gente especializada y autorizada para tal efecto, pues el artículo 4 del reglamento del Código Fiscal de la Federación es limitativo al señalar que los avalúos para efectos fiscales deben llevarse a cabo por autoridades fiscales, instituciones de crédito, Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o por corredor público. (Véase tesis aislada VII.2o.A.T.37 A, No. Registro 187308, con rubro: "AVALÚOS PARA EFECTOS FISCALES. QUIÉNES DEBEN LLEVARLOS A CABO (ARTÍCULOS 4o. DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 41, APARTADO A, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA" Semanario Judicial de la Federación, Página 1222).

Los tribunales Federales sostienen que en relación al interés legítimo lo tiene la parte que la impugna en un juicio contencioso por acreditar que esto es ilícito y le afecta a su esfera jurídica, por tanto, el acto impugnado

en en juicio contencioso administrativo, que es la aprobación e inscripción en el registro publico de la propiedad colma su interés cuando registra que es propietario de un predio colindante y por tanto podrá recurrir al amparo. (Véase la tesis I.4o.A.392 A, con Registro 183511, Novena Época, con rubro: "INTERÉS LEGÍTIMO. LO TIENE EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUIEN IMPUGNA, POR ESTIMAR ILÍCITAS LA APROBACIÓN E INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO PÚBLICO DE LA PROPIEDAD Y DEL COMERCIO DEL DISTRITO FEDERAL, DIVERSOS DATOS RELATIVOS A PREDIOS COLINDANTES CON SU PROPIEDAD" Semanario Judicial de la Federación, Página 1768).

En consecuencia, tanto la prenda como la hipoteca necesitan de un avalúo real y actual, para determinar el precio que tienen en el mercado los bienes muebles e inmuebles, de ahí su importancia para que el fisco se cubra en relación al crédito fiscal que adeuda el contribuyente, y no se exceda de los límites del 75% del valor de los mismos, pues esto ocasionaría perjuicio al contribuyente y sería motivo de una impugnación ante la autoridad competente.

BIBLIOGRAFÍA. ROCCO, Alfredo (2003): *La Sentencia Civil. La Interpretación de las Leyes Procesales. Colección Clásicos*. Librería el Foro, Argentina. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* tesis I.4o.A.392 A, No. Registro 183511, Novena Época; tesis aislada, No. de Registro 214761, Octava Época; tesis I.4o.A.392 A, No. Registro 183511, Novena Época.

José Juan TREJO ORDUÑA

Artículo 126. Para los efectos de la fracción III del artículo 118 de este Código, la póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora del Estado.

COMENTARIO

Este artículo está inserto en el capítulo relativo a la garantía del interés fiscal, que en el derecho tributario regula el principio emanado de la regla "solve et repete", que significa que cualquier contribuyente que impugne al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe garantizar el pago de las contribuciones cuya finalidad es proteger los recursos del erario público e impedir que mediante la controversia se obstaculice la recaudación, porque

con la garantía del interés fiscal se suspende el procedimiento administrativo de ejecución, con instrumentos eficaces que aseguren el entero del crédito fiscal.

Garantizar el interés fiscal significa asegurar a las autoridades fiscales, por parte del contribuyente, el cumplimiento de su obligación, mediante la afectación de bienes determinados o el compromiso de pago asumido por un tercero en caso de incumplimiento por parte del deudor original; el artículo 126 hace referencia a la fianza, prevista en la fracción III, del artículo 118 como medio para garantizar el interés fiscal, para ello se analizará primero su concepción legal.

El artículo 2899 del Código Civil del Estado de Guanajuato, define a la fianza como un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace.

Mediante la fianza un tercero denominado fiador, asume la obligación contraída por el deudor frente al acreedor en caso del incumplimiento por parte del deudor, es por eso que la fianza debe entenderse como una auténtica medida tutelar y de garantía de la obligación tributaria, toda vez que en virtud de la misma se amplia o se extiende el carácter de deudor a personas distintas (el fiador) al sujeto pasivo u obligado propiamente dicho.

La fianza tiene como características: a) Que nace de un contrato entre el deudor y el fiador.- b) Su importe se limita al monto de las obligaciones que debe cumplir el deudor.- c) Su objeto es garantizar por un tercero el pago de una prestación materia de la obligación que es afianzada.- d) El fiador no puede obligarse más que el deudor principal.

Además le surge al fiador una responsabilidad solidaria con el deudor principal o cuando el fiador renunciara al beneficio de excusión de los bienes del deudor, porque el acreedor es el fisco; es una obligación accesoria, y hace al fiador deudor directo de la obligación principal, como lo ha establecido el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito en la tesis número 1.3º.A.583A, consultable en la página 168 del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época Tomo XV-febrero bajo el rubro "FIANZAS OTORGADAS PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL. NO DEBE HACERSE EXTENSIVA HACIA CONCEPTOS QUE EN LA RESPECTIVA PÓLIZA NO ESTÁN

EXPRESAMENTE MENCIONADOS COMO OBJETO DE GARANTÍA, AUNQUE PARTICIPEN DE LA MISMA NATURALEZA JURÍDICA GARANTIZADA" Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito. Revisión Fiscal 229/98 Afianzadora Insurgentes Serfín, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1999.- Unanimidad de votos. Ponente Tomás Gómez Verónica. Secretario: Moisés Muñoz Padilla.

Esta tesis interrumpe el criterio sustentado en la tesis de rubro "FIANZAS GARANTIZAN SUERTE PRINCIPAL Y CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA FALTA DE PAGO".- Publicada en el número 543 en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación 1917-1995 tomo III, materia administrativa, página 330.

Una de las ventajas que tiene el fiador al celebrar con el acreedor el otorgamiento de la fianza, es convenir que a él no se le requiera de pago ni se le embarguen bienes, sino previamente se requiera el cumplimiento de pago a su deudor y si no paga lo debido se le embarguen bienes bastantes, y cuando éstos no fueren suficientes el fiador responde por el faltante, este derecho se denomina beneficio de orden y excusión, que no opera en materia fiscal, porque las leyes tributarias al admitir este medio de garantía ordenan que el fiador debe renunciar a tales derechos; para complementar este análisis se procede a exponer un sencillo bosquejo de estos conceptos.

Los beneficios de orden y excusión, son pactos que el fiador celebra con el acreedor, el de orden consiste en la imposibilidad legal de que el fiador sea demandado por el acreedor sin que antes lo sea el deudor principal, y el de excusión es un derecho que tiene el fiador que no puede ser compelido por el acreedor al pago de la obligación tributaria que afianzó, sin que previamente se le exija ésta al contribuyente principal aplicando el valor de los bienes de éste al pago de la obligación hasta donde alcancen.

El fisco al establecer que admite la fianza como garantía sin los beneficios de orden y excusión, tiene el privilegio de hacer efectivo en el patrimonio del sujeto pasivo (contribuyente) o del obligado solidario o fiador, regulando una serie de modalidades aplicables al procedimiento administrativo de ejecución cuando se pretenda hacer exigible la fianza otorgada, mismas que se considerán desde el requerimiento a la afianzadora hasta el remate de valores de su propiedad.

El artículo 126 objeto de este análisis vinculado con la fracción III del artículo 118 del ordenamiento objeto de este estudio, establece que la fianza otorgada por Institución autorizada no gozará de los beneficios de orden y excusión, o sea que el fisco siempre será preferente en su efectividad en caso de incumplimiento por el contribuyente.

Es así como el Código Fiscal, ha regulado los requisitos que deben satisfacerse cuando se otorga una garantía de esta naturaleza a fin de que los mismos se apliquen por parte de la Secretaría de Finanzas y Administración del Estado de Guanajuato, que es el Fisco Estatal y autoridad ejecutora de las disposiciones de orden local, para que las regule en circulares mientras emite el ordenamiento reglamentario del Código Fiscal del Estado, que es el urgente que surja por necesidad práctica en su aplicación y así eficientar la certeza y seguridad jurídica que requieran las disposiciones tributarias en pro del gobernado, estos lineamientos se exigirán al interesado para que sea calificada y aceptada su garantía en el siguiente orden:

1.- La póliza debe se emitida conforme al modelo aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, suscrita con firmas autógrafas de los funcionarios autorizados por las instituciones respectivas para expedirlas y que la misma Secretaría haya dado a conocer por medio de publicación en el Diario Oficial de la Federación.

2.- La póliza debe ser expedida por el monto de la garantía en moneda nacional, y garantizar la liquidación de los créditos fiscales adeudados, esto es, tanto la suerte principal, como los recargos y demás accesorios que se generen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, tal y como lo establece el artículo 118 del Código Fiscal para el Estado.

3.- Dicha póliza debe contener una cláusula, con la expresión de que la institución afianzadora, se somete expresamente al procedimiento de ejecución, establecido en las disposiciones locales vigentes y estar conforme, en que se le aplique a la Institución Fiadora dicho procedimiento con exclusión de cualquier otro diverso.

4.- Para lograr la suspensión del procedimiento de ejecución, mientras se tramitan o resuelvan recursos o juicios promovidos por los contribuyentes, se exigirá la inserción de la cláusula que establezca expresamente, que dicha garantía, estará en vigor durante la substanciación de tales medios de

defensa, y hasta que se dicte resolución o sentencia definitiva por la autoridad administrativa o jurisdiccional competente.

En el caso, de que llegue a ser exigible la obligación afianzada, debe requerirse previamente el pago a la afianzadora en los términos previstos en el Reglamento del artículo 95 de la Ley de Instituciones de Fianzas.

Finalmente el artículo 126 del Código Fiscal del Estado objeto de este estudio, en su última parte, regula que el original de la póliza, en que se haga constar la fianza, deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora del Estado que realice el procedimiento de ejecución.

BIBLIOGRAFÍA. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (1993): *Lecciones de Derecho Tributario*, ECASA. DIEP DIEP, Daniel (1999): Fiscalísta, PAC, México. KAYE, Dionisio J. (1994): *Derecho Procesal Fiscal*, THEMIS, México.

Antonio RAMÍREZ GARCÍA

Artículo 127. Para que un tercero asuma la obligación de garantizar por cuenta de otro, se otorgará convenio en que se pactará garantía en algunas de las formas a que se refieren las fracciones II y V del artículo 118 de este Código, y deberá cumplir con los requisitos que para cada una se establecen en este Código.

COMENTARIO

En este artículo se analiza la figura del sujeto pasivo por adeudo ajeno, que es una responsabilidad que también surge para garantizar el interés fiscal.

Es así como al sujeto pasivo principal de las leyes tributarias le otorgan facilidades para que su responsabilidad en el pago de los tributos sea cumplida por terceros, que no realizan con su conducta el hecho imponible, y se les conoce como sujetos pasivos por adeudo ajeno, atribuyéndoles el Código Fiscal el carácter de responsables solidarios, la cual emana de diferentes presupuestos, como es el celebrado por un convenio entre sujeto pasivo y un tercero, y en otros casos, por la responsabilidad objetiva que surge de la tenencia o posesión de bienes.

El tratadista Héctor Belisario Villegas (Argentino) en su obra "Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario", establece que la relación que surge entre el sujeto activo y el pasivo por adeudo ajeno, se produce en una relación de naturaleza sustantiva, prevista en la norma en forma expresa, en sustitución del deudor originario (contribuyente), por razones económicas de la fuente que se grava, por tener facilidades en la recaudación y por interés de asegurarse en el pago.

Esta responsabilidad la tiene un tercero, en sustitución del deudor principal, se le conoce en la doctrina como responsabilidad sustituta, subsistiendo las dos responsabilidades, la directa y la solidaria, pero surgen por un principio de comodidad para el fisco, gravar a una sola persona en lugar de realizar diferentes etapas de control de la riqueza gravada, ejemplo el patrón al pagar el salario, retiene el tributo que esta riqueza genera, o, el Notario al formalizar una escritura, le retiene al contribuyente enajenante el impuesto que causa para evitar el incumplimiento por parte de éste a futuro; así la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la VII época volumen 6º primera parte páginas 144-145 Maderería del Norte S.R.L., ha resuelto que los deberes de retención, corresponden a la facultad que el fisco tiene para controlar el impuesto, y hacer más expedita su recaudación, facultad implícita en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que al conceder atribuciones al Estado para establecer contribuciones, no consagra una relación jurídica simple, en la que el gobernado tenga solo la obligación de pagar el tributo y el Estado el derecho correlativo de cobrarlo, sino que constituye uno de los basamentos del complejo de derechos, obligaciones y atribuciones que forman el contenido del derecho tributario, entre los que se haya las de controlar el tributo mediante la imposición de obligaciones a terceros.

La primera parte del artículo 127 del Código Fiscal del Estado establece que, para que un tercero asuma la obligación de garantizar por cuenta de otro, debe suscribir convenio, en el cual se pactará la garantía correspondiente. Dicho numeral remite a las fracciones II y V del artículo 118 del mismo Código en comento, para patentizar el tipo de garantías que en su caso se deben de pactar en el convenio aludido como instrumento consensual.

La fracción II advierte lo relativo a la prenda y a la hipoteca, y, la fracción V al embargo en la vía administrativa.

En cuanto a la prenda, es interesante analizar la misma, porque además del sujeto pasivo principal, puede surgir un tercero ajeno a la relación tributaria.

Dionisio J. Kaye en su obra de Derecho Procesal establece que la prenda, es el derecho real constituido, en seguridad de un crédito sobre una cosa mueble, cuya posesión es entregada al acreedor o a un tercero que lo represente.

El derecho real de prenda, otorga a su titular el derecho de retención, tiene como característica que es accesorio y tiene especialidad en cuanto a su objeto, al crédito que es indivisible. El Código Civil para el Estado de Guanajuato, la define en el artículo 2351 como: "La prenda es un derecho real, constituido sobre un bien mueble enajenable, para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago" también pueden ser objeto de la prenda los frutos pendientes de los bienes raíces.

De lo anterior se advierte que todos los bienes muebles susceptibles de enajenación, pueden ser dados en prenda.

La prenda se constituye con la entrega de la posesión de la cosa al acreedor, dicha garantía, se formaliza por escrito, donde el titular del bien garantice su propiedad al acreedor y satisfaga los requisitos, de que el mueble sea de origen lícito y se encuentre en condiciones de ser enajenable.

En materia fiscal esta garantía no es muy usual, pero al estar prevista en la norma es factible de que la autoridad fiscal reciba prendas cuando el deudor o el tercero que responda por éste no tenga otros bienes; de aceptarse por dicha autoridad, solo se hará respecto de aquellos muebles que no se devalúan, como es el caso de las joyas o los certificados de inversión, donde se precise la cantidad invertida en la Institución Bancaria y que responda con el endoso la efectividad del mismo, cuando se den las condiciones para hacerlo efectivo.

En la prenda se debe determinar la obligación garantizada, porque es un contrato accesorio, detallar la especie, naturaleza de los objetos otorgados, determinar en forma cierta, el monto del privilegio en dinero, porque es indivisible y sólo puede constituirla el dueño de la cosa, que tiene capacidad para disponer de ella o enajenarla, siendo nula la cláusula que prive al acreedor de solicitar su venta.

La autoridad fiscal, de aceptar la prenda se convertirá en depositaria de los bienes, pero en todo caso la prenda debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esa formalidad.

El tratadista Sergio Francisco de la Garza, advierte que en materia tributaria se pueden admitir como garantía prendaría contratos de administración de valores, celebrados con Casas de Bolsa, que amparen la inversión y designen a la autoridad fiscal como único beneficiario a favor del cual se otorgue la garantía.

No se debe admitir como garantía prendaria, aquellos bienes que se encuentren en el dominio público, bienes embargados en la vía administrativa o que tuvieren cargas impositivas que no se hubieren cumplido.

La hipoteca es el otro medio que establece la fracción II del artículo 118 del Código Fiscal para el Estado, la cual sirve para garantizar créditos fiscales líquidos y firmes que han sido impugnados o se encuentra en suspenso su ejecución.

La hipoteca conforme al artículo 2387 del Código Civil para el Estado de Guanajuato, es un derecho real que se constituye sobre bienes inmuebles o derechos reales, para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago, sólo puede recaer sobre bienes inmuebles ciertos, determinados los derechos reales en que ellos estén constituidos, sólo están legitimados para constituir hipoteca las personas que tienen la disposición de los bienes, por tanto los bienes de menores o incapacitados no pueden gravarse con hipoteca, salvo con autorización judicial previa. La garantía hipotecaria debe formalizarse en escritura pública que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad.

Para que sea calificada de procedente, el inmueble materia de la hipoteca, debe estar libre de gravamen y su valor garantizar el importe de los créditos fiscales, que establece el artículo 118 del Código Fiscal para el Estado, como son las contribuciones y sus accesorios por un valor equivalente a los doce meses siguientes a su otorgamiento, si no se hubiera cubierto el crédito deberá ampliarse la garantía para que cubra otros doce meses.

La Secretaría de Finanzas y Administración debe determinar el procedimiento administrativo en lo interno; ante la carencia de Reglamento al Código Fiscal para el Estado, estableciendo los requisitos, que debe exigir la autoridad para calificar las garantías como la hipoteca, en su caso debe ser la Dirección de Catastro la que practique un avalúo, para conocer el valor del bien que se ofrece en garantía hipotecaria.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1978): *Derecho Financiero Mexicano,* Porrúa, México. FLORES ZAVALA, Ernesto (1971): *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas,* Porrúa, México. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo (1994): *Derecho Fiscal* Themis, México.

Antonio RAMÍREZ GARCÍA

Artículo 128. Para los efectos de la fracción V del artículo 118 de este Código, el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

I. Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que acrediten la propiedad o las facultades de disposición de los bienes que ofrece en garantía;

II. El contribuyente señalará los bienes en que deba trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso se cumplan los requisitos y porcentajes que establece el artículo 118 de este Código. No serán susceptibles de embargo los bienes de fácil descomposición o deterioro, o materias inflamables;

III. Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales el representante legal. Cuando a juicio de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes al incumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes quedarán a disposición de la autoridad ejecutora o de la persona que designe el jefe de la oficina;

IV. Deberá inscribirse en el registro público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad, y

V. Deberán cubrirse, con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en el

artículo 130 de este Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

COMENTARIO

El embargo, tiene como objetivo afectar los bienes del deudor, para garantizar al acreedor con el producto de su enajenación o con su adjudicación a favor del mismo.

Es menester, para el objeto del presente estudio, precisar la naturaleza del embargo, como lo expresan diferentes procesalistas, entre ellos Eduardo Pallares, el cual es un apercibimiento judicial al deudor, para que se abstenga de realizar actos de disposición de los bienes con los que se garantiza un determinado crédito. Es una limitación al derecho de propiedad, aunque no su privación total, que prevalece hasta en tanto la autoridad no disponga su levantamiento.

En materia fiscal el embargo no es ordenado por la autoridad judicial , sino por la administrativa, el acreedor es siempre la autoridad fiscal y surge en la fase oficiosa del procedimiento tributario. Ahora bien, el presente artículo se refiere al embargo en la via administrativa como garantía que puede solicitar el sujeto pasivo.

Para los efectos de la fracción V del artículo 118 del Código Fiscal del Estado el embargo en la vía administrativa, se sujetará a las siguientes reglas: Se practicará a solicitud del contribuyente, cuando pretenda la suspensión del procedimiento económico coactivo como lo establece la fracción I del artículo materia de este estudio el contribuyente deberá adjuntar el certificado de propiedad y de libertad de gravámenes expedido por el Registro Público de la Propiedad, para justificar que ofrece una garantía sobre un bien del que puede disponer libremente.

La fracción II de este dispositivo establece que el contribuyente tiene el derecho de señalar los bienes en que deberá trabarse el embargo, siempre que sean suficientes para garantizar el interés fiscal con sus accesorios (lo regulado por el artículo 118 párrafo segundo) y en su caso, si se reúnen los requisitos y valores establecidos para la prenda e hipoteca, y además los

gastos de ejecución deberán ser cubiertos en forma previa por el contribuyente a la práctica de la diligencia.

Ahora se procede a comentar brevemente lo que es la diligencia de embargo, la cual comprende los siguientes actos:

La citación previa por la autoridad tributaria para la diligencia que debe realizarse con la persona que va a ser embargada; esta fase procesal del embargo, cuando se utiliza como una medida para garantizar el crédito fiscal, se agota con la presencia voluntaria del interesado para llevar el acto formal de la diligencia, la cual debe contener día, hora y lugar, la competencia o legitimación del funcionario que la ejecute, etcétera, porque es a petición de parte, aceptada por la autoridad la garantía, se le citará para llevarse a cabo en el lugar donde se encuentran los bienes y así dar fe de la existencia de los mismos y declararlos formalmente embargados.

El requerimiento de pago, esta fase no se agota cuando lo ha solicitado el contribuyente como medio para suspender el procedimiento de ejecución, pero debe satisfacer la declaración del sujeto pasivo, que como va a impugnar la legalidad del acto de autoridad donde emana el crédito fiscal, se otorga como garantía los bienes objeto del secuestro, para limitarse en su derecho de disposición hasta conocer las resultas del juicio.

El señalamiento de bienes para la traba de ejecución, se agota cuando lo hace el deudor de los bienes que integran su patrimonio y que serán afectados para la traba del embargo, y, dado que previamente fue aceptada tal medida por el embargante, por ello este ya no agota el derecho cuando los bienes en su valor no son suficientes para garantizar el monto de lo adeudado más sus accesorios; hecho el señalamiento, el actuario ejecutor practicará el embargo propiamente dicho, que consiste en ejecutar los bienes embargados a la jurisdicción de la autoridad fiscal y a los resultados del juicio o recurso que se haya interpuesto, para que con ellos se hagan efectivas las responsabilidades del deudor. Además se aseguran material y jurídicamente según su naturaleza específica, de los bienes embargados, para que el ejecutado no pueda disponer de ellos en lo futuro, este último fin se formaliza mediante el depósito que se constituye en la diligencia con la cual se perfecciona el embargo.

El depósito de bienes, es el aseguramiento material y jurídico de los bienes embargados, de acuerdo a su naturaleza jurídica; corresponde el depósito en primer lugar en los términos de la fracción III del artículo 128 del Código Fiscal para el Estado, al contribuyente propietario de los bienes si es persona física, o a su representante legal cuando el contribuyente es persona moral existiendo excepciones como es el embargo de alhajas y muebles preciosos que deben ser depositados en instituciones con competencia para ello como el Monte de Piedad, o en el caso de reembargo cuando se aseguren bienes ya embargados anteriormente, en cuyo caso el depositario nombrado en el primer embargo lo es también para el segundo; pero el depositario podrá ser removido de su cargo cuando a juicio de la autoridad se ausente, enajene u oculte los bienes o ejerza alguna maniobra para el incumplimiento de sus obligaciones.

Esta norma no prevé obligaciones que tiene el depositario como son cuando son bienes muebles, el depositario es un simple custodio y los conserva a disposición de la autoridad ejecutora y manifestará el lugar en que se encuentren recabando autorización necesaria para pagar los gastos de conservación cuando fuera menester, ya que ante la falta de norma expresa en la vía administrativa el Código Civil para el Estado de Guanajuato en el Libro tercero segunda parte título octavo regula las obligaciones del depositario, resaltando las principales la de conservar la cosa, devolverla cuando se la soliciten la autoridad embargante o depositante, de responder de los menoscabos, daños y perjuicios que la cosa depositada sufriere por su malicia, negligencia, porque la relación jurídica derivada del depósito, es una relación contractual entre el Estado (autoridad ejecutora) y el depositario, considerando a éste, como auxiliar de la administración pública.

Existen bienes que no pueden ser embargados; como el lecho cotidiano, el patrimonio familiar, el salario de los trabajadores, maquinaria de las negociaciones, las mieses antes de ser cosechadas, etcétera.

La fracción IV del artículo objeto de este análisis determina que realizado el embargo el mismo se inscribirá en el Registro Público de la Propiedad. El ministro ejecutor deberá dar aviso preventivo de inmediato al Registro Público de la Propiedad para que se haga la anotación preventiva en los términos del penúltimo párrafo del artículo 2516 del Código Civil vigente para el Estado, para que con posterioridad envié las copias certificadas de

la diligencia y la orden de la autoridad competente solicitando su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

La fracción V del dispositivo en comento determina que deben cubrirse con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en el artículo 130 de este Código , esta fracción está redactada erróneamente porque el artículo 130 en ninguna de su estructura normativa, regula los gastos de ejecución, ya que lo que dispone este artículo beneficia al contribuyente, al establecer que el interés fiscal sobre un mismo crédito puede avalarse con las diferentes garantías previstas en el artículo 118 o sustituirse una por otra y que una garantía, si es bastante su valor, puede caucionar uno o varios créditos fiscales, siempre que la misma avale los conceptos previstos en el segundo párrafo del artículo 118 del mismo ordenamiento, las cuales son las contribuciones de los doce meses siguientes con sus recargos, donde cabe la ampliación de la garantía, pero no regula los gastos de ejecución, los cuales siempre deben liquidarse previamente para la aceptación de cualquier garantía.

Además, el embargo practicado a petición del contribuyente como medida para garantizar el interés fiscal no infringe la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional como lo ha establecido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis número CVIII/ 95(9ª) y determina que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia con el rubro "INTERÉS FISCAL.- EL EMBARGO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 141 Y 144 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO MEDIO PARA GARANTIZARLO ES UNA MEDIDA PRECAUTORIA QUE NO VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA" Tesis emitida en amparo en revisión 723/94 Almacenes Distribuidores de Carne y Productos Agropecuarios, S.A. de C.V. 5 de octubre de 1995 unanimidad 11 votos Ponente Genaro David Góngora Pimentel.

BIBLIOGRAFÍA. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio(1993): *Lecciones de Derecho Tributario*, ECASA, México. KAYE, Dionisio J. (1994): *Colección Ensayos Jurídicos,* Themis, México. PALLARES, Eduardo (1961): *Derecho Procesal,* Porrúa, México. DIEP DIEP, Daniel (1999): *Fiscalista,* PAC, México.

Antonio RAMÍREZ GARCÍA

Artículo 129. La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad fiscal correspondiente, para que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente.

La autoridad recaudadora para calificar la garantía ofrecida deberá verificar que se cumplan los requisitos que establece este Código 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 118 de este Código ; cuando no se cumplan, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de cinco 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.

COMENTARIO

Este dispositivo regula dos elementos substanciales en el establecimiento de la garantía del interés fiscal; por un lado el ofrecimiento por el interesado que es el contribuyente, realizada esa primera fase, vendrá la calificación de la garantía por parte de la autoridad fiscal, en este caso será el jefe de la oficina recaudadora respectiva el competente, para que bajo su más estricta responsabilidad califique la admisión o el rechazo de la garantía, ya que él verificará que el fisco no tenga riesgos en su efectividad en caso de incumplimiento por parte del obligado.

El segundo párrafo del artículo 129 del Código Fiscal en cita, regula que el calificador verificará que se cumpla con los requisitos que establece dicho ordenamiento en cuanto a la clase de garantía ofrecida, si es o no fianza de Institución autorizada, si el titular propietario es quien otorga la prenda justificando la disposición del bien, etcétera.

En todos los casos la calificación de la garantía debe respaldarse mediante peritaje bastante de Institución especializada o profesional debidamente registrado, que garantice que el valor de la garantía comprende el importe de los crédito adeudados señalados en el segundo párrafo del artículo 118 del Código Fiscal en comento, y por ello, será el jefe de la oficina recaudadora bajo su más estricta responsabilidad, quien establezca en el ejercicio de sus facultades reglamentarias, los requisitos que aseguren que la garantía es bastante para su efectividad posterior, de lo contrario debe allegarse las

pruebas que él considere convenientes en el plazo que establece el dispositivo (cinco días) y transcurrido dicho término perentorio la admitirá o la rechazará según el caso.

BIBLIOGRAFÍA. KAYE, Dionisio J.(1994): *Colección Ensayos Jurídicos,* Themis, México. PALLARES Eduardo (1961): *Derecho Procesal*, Porrúa, México. DIEP DIEP, Daniel (1999): *Fiscalista,* PAC, México.

Antonio RAMÍREZ GARCÍA

Artículo 130. Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, podrán combinarse las diferentes formas que al efecto establece el artículo 118 de este Código, así como sustituirse entre sí, caso en el cual, antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse otra, cuando no sea exigible la que se pretenda sustituir.

La garantía constituida podrá garantizar uno o varios créditos fiscales, siempre que la misma comprenda los conceptos previstos en el segundo párrafo del artículo 118 de este Código.

La garantía deberá ampliarse dentro del mes siguiente a aquél en que concluya el período a que se refiere el segundo párrafo del artículo 118 de este Código, por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes. Lo dispuesto en este párrafo será aplicable a aquellos casos en que por cualquier circunstancia resulte insuficiente la garantía.

COMENTARIO

Este dispositivo permite que dos o más garantías puedan garantizar un mismo crédito fiscal, como el embargo de un inmueble con la hipoteca de un diverso bien raíz, el legislador previno la flexibilidad de la autoridad para que el contribuyente utilice bienes de diferente naturaleza para garantizar los créditos fiscales, teniendo como límite solamente que queden garantizados los conceptos previstos en el artículo 118 que son las contribuciones adeudadas, sus accesorios generados y los que se originen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1978): *Derecho Financiero Mexicano* Porrúa. DIEP DIEP, Daniel (1999): *Fiscalista* PAC, México.

Antonio RAMÍREZ GARCÍA

Artículo 131. La cancelación de la garantía procederá en los siguientes casos:

I. Por sustitución de garantía.

II. Por el pago del crédito fiscal.

III. Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.

IV. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

La garantía podrá disminuirse o substituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo.

COMENTARIO

La cancelación de la garantía ocurre cuando los créditos fiscales adeudados fueron pagados o quedaron insubsistentes por resolución de autoridad competente que determine su improcedencia y que haya causado ejecutoria, sea por su ilegalidad en el cobro o porque el sujeto pasivo no es el directamente responsable o no es el titular de la conducta generada del crédito o se dieron aquellos elementos de exención o no causación, circunstancia por la cual el cobro fue indebido.

Este artículo prevé diversas hipótesis de cancelación de la garantía, la fracción I del artículo 131 establece que la garantía se cancela cuando se substituye por otra.

Indubitable es la primera hipótesis en comento, ya que el mismo sujeto pasivo puede cambiar su garantía, sustituirla implica exigir todos los

requisitos como si fuera la primera vez de su otorgamiento, como es la legitimación en la disposición del bien, la ausencia de gravámenes, que el peritaje del bien sea emitido por autoridad competente, que esté debidamente inscrito y que su valor responda por los créditos adeudados en los términos previstos en el segundo párrafo del artículo 118 del Código objeto de este análisis.

En la fracción II, por el pago del crédito, resulta innecesario cualquier comentario al respecto, siendo dicho pago la entrega material de la cantidad debida, en este caso siempre será un monto cierto y en moneda nacional.

La fracción III establece que se cancelará la garantía cuando en definitiva quede sin efecto la resolución que dio origen al otorgamiento de la misma; quedar sin efecto implica la nulidad del cobro del crédito, ya sea por resolución de autoridad administrativa en justicia retenida, como en el recurso de inconformidad o la resolución emitida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo o por las autoridades judiciales en materia de amparo.

La fracción IV, establece que en cualquier otro caso en que deban cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales, el legislador quiso prever cualquier otra hipótesis de cancelación como es la incobrabilidad, porque el contribuyente carece de bienes bastantes y debe declararse la insolvencia económica del sujeto pasivo. También se puede cancelar el crédito cuando sea incosteable el procedimiento administrativo de ejecución, esto es, cuando el crédito es menor y es más costoso el cobro por parte del fisco que el importe de los bienes embargados.

El último párrafo del artículo 131 establece que la garantía podrá disminuirse o substituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito por pago de una parte del mismo. De su trascripción literal resulta irrelevante comentario alguno, ya que es claro y evidente que cuando se cumpla una parte de los créditos la garantía originaria puede sustituirse por una de menor valor, pero siempre y cuando para su otorgamiento se cumplan con todos los requisitos por parte de la autoridad calificadora, quien tendrá responsabilidad de rechazarla o negarla en su caso.

BIBLIOGRAFÍA. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (1993): *Lecciones de Derecho Tributario,* ECASA, México. DIEP DIEP, Daniel (1999): *Fiscalísta*, PAC, México. KAYE, Dionisio J. (1994): *Derecho Procesal Fiscal*, Themis, México.

Antonio RAMÍREZ GARCÍA

Artículo 132. Para los efectos del artículo anterior el contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico, deberá presentar solicitud de cancelación de garantía ante la Autoridad Fiscal que la haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalen.

La cancelación de las garantías en las que con motivo de su otorgamiento se hubiera efectuado inscripción en registro público, se hará mediante oficio de la Autoridad Fiscal al registro público que corresponda.

COMENTARIO

El artículo 132 complementa el análisis de cancelación de garantía que es a petición de parte, que ya fue objeto de estudio del artículo anterior, aportándose las pruebas idóneas que justifiquen su procedencia y como consecuencia se debe emitir una resolución debidamente motivada y fundada que ordene dicha cancelación, la cual también deberá quedar inscrita en el Registro Público de la Propiedad.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1978): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. DIEP DIEP, Daniel (1999): *Fiscalísta*, PAC, México. KAYE, Dionisio J. (1994): *Derecho Procesal Fiscal*, Themis, México.

Antonio RAMÍREZ GARCÍA

CAPÍTULO CUARTO
DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

SECCIÓN PRIMERA
DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 133. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

COMENTARIO

Aludir al procedimiento administrativo de ejecución nos permite establecer en primer término la distinción genérica entre proceso y procedimiento administrativo, pues el proceso tiene como fin esencial la averiguación de la verdad y la satisfacción de las pretensiones ejercitadas por las partes mediante la decisión de una instancia neutral e independiente de ellas, el Juez o Tribunal. En cambio, el procedimiento administrativo, si bien constituye una garantía de los derechos de los administrados, no agota en ello su función, que es, también y muy principalmente, la de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general mediante la adopción de las medidas y decisiones necesarias por los órganos de la administración, intérpretes de ese interés y, al propio tiempo, parte del procedimiento y árbitro del mismo (GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, 2006: 452-453).

Es justamente ese interés general, el que conforma en la disposición que se comenta, la base de sustentación de la potestad estatal para incidir de manera unilateral y directa en la esfera jurídica y patrimonial del contribuyente, tendiente a hacer efectivo a favor del Estado, el cobro de los adeudos que conforman el crédito fiscal. Pese a ello, el poder público, sujeto como está al imperio de la ley, debe realizar puntualmente un conjunto de actuaciones siguiendo las formalidades previstas por la normativa tributaria, que doten de validez al también denominado procedimiento económico-coactivo y al resultado del mismo.

Como hemos anticipado, el procedimiento administrativo de ejecución tiene como finalidad, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito,

sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad. (DE LA GARZA, 1992: 808-809).

La alusión normativa a créditos fiscales no cubiertos o garantizados, nos conduce a distinguir entre el nacimiento y la exigibilidad de la obligación tributaria, para lo cual, es menester señalar que el nacimiento consiste en la aparición o en la creación de un vínculo entre el acreedor (administración tributaria, por lo general) y el deudor. La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público –titular del crédito tributario-, esté legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación (DE LA GARZA, 1992: 576).

El objeto de la ejecución incoada por la autoridad fiscal, lo será invariablemente la debida satisfacción del adeudo no cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados en la ley. En ese sentido, resulta necesario precisar lo que entendemos por crédito fiscal exigible, y en este tema, debe delimitarse como exigible a aquél crédito cuyo pago pueda ser requerido y realizado en forma coactiva por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la ley da para hacerlo y no se ha hecho. Lo anterior busca garantizar al Estado la efectiva recaudación de los tributos y con ello, el adecuado desarrollo y financiación de la actividad estatal.

El precepto en comentario alude solo al concepto crédito fiscal, pero luego precisa que no hubiera sido cubierto o garantizado en los plazos fijados por la ley, de ahí que de esta última nota emerge la característica de exigibilidad de dicho crédito a que se ha hecho referencia. En cuanto a su integración, resulta útil atender a la definición que el propio ordenamiento fiscal estatal nos brinda en su artículo 26, en el que señala que: "Son créditos fiscales las obligaciones de contenido económico que tenga derecho a percibir el Estado, que deriven de contribuciones, aprovechamientos, accesorios, o en su caso, de responsabilidades administrativas de sus servidores públicos, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

Como del contenido de dicha disposición se advierte, los conceptos que en ella se mencionan no son definidos en el precepto; empero, no podemos ignorar el texto de los diversos preceptos 20, 22 y 23 del propio Código, en

los que se establece la connotación puntual de las contribuciones, aprovechamientos y accesorios, asumiendo adicionalmente aquellos que deriven de responsabilidades administrativas de los servidores públicos que consisten en cargas económicas impuestas a éstos con motivo de sanciones aplicadas en resolución emitida en un procedimiento sancionador, regulado por la Ley de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos del Estado de Guanajuato y sus Municipios.

En todo caso, resulta importante precisar que el Poder Judicial de la Federación ha sostenido en la tesis jurisprudencial VI. 2º.A.98 A, de rubro: "CRÉDITO FISCAL. EL ARTÍCULO 4º. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO DEFINE, NO ES VIOLATORIO DE LOS DIVERSOS 16 y 31, FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS", argumentos análogos a los aquí señalados, a efecto de sostener la regularidad constitucional de similar disposición del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, cabe agregar en cuanto al sujeto activo y legitimado para desplegar la autoridad y fuerza del Estado tendiente a la ejecución coactiva del crédito fiscal, que el término genérico "autoridades fiscales" debe ser vinculado con el listado que de éstas se hace en el diverso artículo 3º de este Código, y atendiendo además a la especificidad de las atribuciones o ámbito de competencia que a cada una de ellas confiera el Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1992): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón (2006): *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, La Ley, Buenos Aires. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, octubre de 2005.

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 134. Las controversias que surjan entre el fisco estatal y los fiscos municipales relativas al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales, se resolverán en términos de lo previsto por la Constitución Política para el Estado, tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a las siguientes reglas:

I. La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos, y

II. En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

COMENTARIO

La disposición transcrita establece reglas generales para determinar a quién corresponde el derecho de preferencia respecto al pago de créditos fiscales, cuando el Estado y alguno o varios de sus municipios concurran con el carácter de acreedores de un mismo deudor.

La alusión a la Constitución Política para el Estado de Guanajuato, como referente para la resolución de las eventuales controversias, debe vincularse primordialmente a lo dispuesto por el artículo 121 de dicho ordenamiento fundamental de carácter local, pues en ese precepto se consagra el principio de la libertad hacendaria municipal e igualmente se definen los conceptos que integran dicha hacienda, precisando además, como conceptos o rubros de ingreso municipal exclusivo, a las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria (artículo 121, inciso a).

Esta precisión es importante, pues el régimen de distribución de competencias en materia tributaria se prevé esencialmente en la Constitución Federal, y en la del Estado de Guanajuato únicamente se alude en forma específica a la competencia tributaria de los municipios, que por lo demás, solo recoge los lineamientos establecidos por el artículo 115, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aunado a que respecto de la competencia tributaria estatal, opera la cláusula residual establecida en el artículo 124 de la propia Constitución Federal, conforme a la cual, "las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados".

En ese sentido, la remisión que hace el precepto en comentario, a la Constitución Política para el Estado de Guanajuato, parece ser indicativa del derecho de preferencia que de manera general establece a favor de los

municipios tratándose de créditos vinculados a contribuciones establecidas respecto de la propiedad inmobiliaria.

Lo anterior lo confirma posteriormente el propio precepto, pues aun cuando señala que para determinar la preferencia deberán tomarse en cuenta las garantías constituidas, posteriormente señala reglas específicas para determinar la preferencia, de modo que la referencia a dichas garantías, solo es un punto de partida, habida cuenta que en la mayoría de los casos, existiendo concurrencia de créditos, resulta altamente probable que éstos se encuentren garantizados con los mismos bienes.

De tal forma, deberá acudirse a los lineamientos específicos previstos por las fracciones I y II del precepto legal, para determinar a cual fisco asiste el derecho de preferencia, y en este punto, se clarifica notablemente la regla general aplicable, pues define como preferente al fisco que tenga el carácter de acreedor de créditos por contribuciones a la propiedad inmobiliaria, tanto en relación a los frutos como respecto del producto de la venta del inmueble respectivo.

En los demás casos, la norma simplemente asume un criterio de prelación de créditos, que no es otra cosa sino una escala de preferencia para la efectividad crediticia, reconocida por el legislador en caso de concurso de acreedores (PALOMAR (2000: 1230), de modo que acorde a dicho criterio legal, con excepción de los casos en que los créditos deriven de impuestos a la propiedad inmobiliaria, será preferente el fisco que hubiese practicado embargo en primer lugar.

BIBLIOGRAFÍA. PALOMAR DE MIGUEL, Juan (2000): *Diccionario para Juristas*, Porrúa, México. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución Política para el Estado de Guanajuato.*

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 135. Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurran contra un mismo deudor, el fisco estatal con los fiscos municipales, fungiendo éstos como autoridad estatal de conformidad con los convenios respectivos, la Secretaría de Finanzas y Administración iniciará o continuará, según sea el caso, con el procedimiento administrativo de ejecución por todos los créditos fiscales omitidos.

El producto obtenido en los términos de este artículo, se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

I. Gastos de ejecución;

II. Recargos;

III. Multas, y

IV. Otros créditos fiscales.

COMENTARIO

En el precepto, se eliminan los posibles conflictos entre autoridades exactoras estatales y municipales, en caso de concurrir en un mismo contribuyente la calidad de deudor de ambas autoridades, queda de lado al concederse por razón de convenios, la facultad de la autoridad fiscal estatal de iniciar ó continuar con el procedimiento de ejecución, evitando entorpecerlo al ser una sola autoridad quien lo lleve a cabo.

El producto, es la aplicación lógica dada por la autoridad fiscal al monto obtenido en subasta, así aunque el contribuyente "deudor" pretenda su aplicación al importe histórico, la misma sería inconducente, en la medida que un crédito de recuperación forzosa, lo primero que genera es la actividad administrativa propiamente dicha, que en parte se resarce con lo recuperado, esto es Gastos de Ejecución, referenciados como "reembolso que hace el sujeto pasivo a la Administración Fiscal de todos los gastos realizados por ésta al ejercer su facultad económico-coactiva para realizar el cobro de un crédito fiscal. No provienen del pago de un tributo; sino que son resultado del Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya que se va a cobrar una determinada cantidad por las diligencias que se realicen dentro de este procedimiento" (CASTREJÓN, 2000:258) luego debe ponderarse la actualización, esto es, el valor de la moneda cuando se genera el hecho imponible y su valor al momento de determinación del crédito fiscal, así como se suma el correspondiente recargo, "La doctrina mexicana se ha dividido en cuanto a la concepción de los recargos como sanciones o como intereses moratorios. Lomelí Cerezo define su carácter de sanción civil, puramente indemnizatoria. Por otra parte Lerdo de Tejada y Briseño Sierra niegan el carácter meramente indemnizatorio y consideran que son

punitivos" (DE LA GARZA, 2002:958) Nosotros consideramos que tienen un carácter indemnizatorio, al generarse por falta de entero oportuno de la contribución, para el cálculo del primero se aplica el factor resultado de dividir los índices nacionales de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el correspondiente al mes anterior del más antiguo de dicho periodo, mientras el segundo se obtiene aplicando el 1.13% mensual, conforme al artículo 32 de la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el Ejercicio fiscal 2010, además debe estarse a la probable aplicación de multas, "es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos), constituyendo por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción" cuyo importe se cubre con antelación al histórico, finalmente lo recuperado se aplica a otros créditos de concurrencia, con lo cual cabe la posibilidad que concluido el procedimiento económico coactivo, se continúe adeudando alguna cantidad al fisco, por lo que cabe la hipótesis de generar un nuevo crédito, que si no se cubre, es factible su recuperación coactiva. "De no satisfacerse totalmente el interés fiscal, con el producto de la enajenación o adjudicación, la autoridad fiscal debe proceder a investigar nuevamente la existencia de bienes embargados propiedad del deudor, con el objeto de iniciar un nuevo procedimiento administrativo de ejecución, mientras no se produzca la prescripción del crédito fiscal." (DE LA GARZA, 2002:832)

Es necesario advertir, que a menos de duda sobre la existencia del crédito y su quantum, al introducirse al procedimiento económico coactivo se generan al contribuyente erogaciones innecesarias que bien podrían evitarse.

BIBLIOGRAFÍA, CASTREJÓN GARCÍA, Gabino E. (2000): *Derecho Administrativo Mexicano II,* Cárdenas, México. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano,* Porrúa, México.

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 136. El fisco estatal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que el Estado 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 legislación laboral aplicable.

Para que sea aplicable la excepción a que se refiere el párrafo anterior, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el Registro Público de la Propiedad que corresponda, y respecto de los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

Cuando se inicie juicio universal, 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.

COMENTARIO

Este precepto establece el derecho de preferencia del fisco estatal para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos del Estado, con las excepciones que en el mismo se contienen. Dicho derecho, de acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano es, "La primacía que se otorga a una persona por disposición de ley, por declaración unilateral de voluntad o acuerdo de voluntades, para hacer efectivos ciertos derechos o con el fin de su elegibilidad para ser titular de un derecho en relación con otras personas que pudieran tener expectativas sobre ese mismo derecho".

En el contexto de la presente disposición legal, el derecho de preferencia del fisco para recibir créditos fiscales, lo podemos definir como la primacía que tiene el fisco del estado por disposición de ley, para hacer efectivo el derecho de percibir los créditos fiscales estatales. Ahora bien, en este mismo precepto, se contienen excepciones a dicho derecho de preferencia, estableciéndose los siguientes supuestos: a) Cuando se trate de adeudos garantizados con prenda o hipoteca; b) De alimentos; c) De salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores, de acuerdo con la legislación laboral aplicable. Para que operen las excepciones de los adeudos garantizados con prenda o hipoteca, se requiere que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el Registro Público de la Propiedad que corresponda. El Código Civil para el Estado de Guanajuato en su

artículo 2351 establece que: "La prenda es un derecho real constituido sobre un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago"; asimismo en el artículo 2356, señala que: "Cuando la cosa dada en prenda sea un derecho que legalmente deba constar en el Registro Público, no surtirá efecto contra tercero la garantía constituida, sino desde que se inscriba en el registro".

Por otra parte, el artículo 2387 del Código Civil citado, estipula que: "La hipoteca es un derecho real que se constituye sobre bienes inmuebles o derechos reales, para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago"; y en el artículo 2416 primer párrafo dispone: "La hipoteca nunca es tácita ni general; para producir efecto contra tercero necesita siempre de registro, y se contrae por voluntad, en los convenios, y por necesidad, cuando la ley sujeta a alguna persona a prestar esa garantía sobre bienes determinados. En el primer caso se llama voluntaria, en el segundo, necesaria".

De los artículos transcritos del Código Civil de nuestro Estado, se desprende claramente que tanto la prenda como la hipoteca para que surtan efectos contra terceros, deberán estar inscritos en el registro público, de ahí que en el artículo en comento en su segundo párrafo, de manera expresa establece tal requisito para que los adeudos garantizados con dichos derechos reales, sean preferentes a los créditos fiscales. Por lo anterior, si el deudor de un crédito fiscal tiene otro adeudo garantizado con prenda o hipoteca, el acreedor de este adeudo tendrá preferencia sobre el fisco estatal, siempre y cuando dichas garantías hayan estado inscritas en el registro público que le corresponda, antes de la notificación del crédito fiscal, ya que en caso contrario no contará con el derecho de preferencia.

Otro supuesto de excepción al derecho de preferencia del fisco estatal es el pago de alimentos, siempre y cuando se haya presentado la demanda ante la autoridad competente, con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal. El derecho de alimentos, Rojina Villegas (2002: 99) lo define como: "La facultad jurídica que tiene una persona denominada alimentista para exigir a otra lo necesario para subsistir, en virtud del parentesco consanguíneo, del matrimonio o del divorcio en determinados casos"; por lo que, el pago de alimentos debe ser preferente a cualquier otro crédito, ya que de lo contrario, esto representaría privar a una persona de lo indispensable para subsistir, por tal razón lo contempla la disposición legal

en comento, como excepción al derecho de preferencia del fisco estatal, con la condición de que se haya presentado la demanda respectiva antes de la notificación del crédito fiscal.

La última excepción del derecho de preferencia del fisco estatal para recibir el pago de créditos fiscales, son los adeudos de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores, sin establecer ningún condicionamiento como en los otros supuestos señalados, ya que el artículo 123, Apartado A, fracción XXIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prescribe que los salarios devengados en el último año y las indemnizaciones debidas a los trabajadores, son preferentes sobre cualquier otro crédito, incluidos entre otros, los fiscales.

Por otra parte, el párrafo tercero del precepto legal en comento, prescribe que para hacer exigible la preferencia del crédito, se deberá comprobar ésta en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo. Esto es, cuando una persona cuente con un crédito que sea preferente a los créditos fiscales, en los términos anteriormente señalados, deberá interponer el recurso de revisión que contempla el Capítulo V del presente Código Fiscal, o bien el Proceso Administrativo que regula el Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y Municipios de Guanajuato, en donde se deberá acreditar fehacientemente los supuestos de excepción y sus requisitos, que establecen los párrafos primero y segundo del artículo que se comenta.

Por último, se establece la obligación a los jueces de dar aviso a las autoridades fiscales del estado, cuando se inicien juicios universales de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, para que éstas estén en posibilidad de exigir los créditos fiscales, que en su caso se les adeude, a través del procedimiento administrativo de ejecución.

BIBLIOGRAFÍA. JIMÉNEZ G., Antonio (2002): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México. ROJINA VILLEGAS, Rafael (2002): *Derecho Civil Mexicano*, Tomo II, Vol. I y Tomo VI, Vol. III, Cárdenas, México. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (2002): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. *Código Civil para el Estado de Guanajuato* (2007): Anaya Editores, México. TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL ESTADO (2009). *Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado*

y los Municipios de Guanajuato, Legislación en Materia de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato (2009).

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 137. Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, los contribuyentes estarán obligados a pagar los gastos de ejecución, en los términos que establezca la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato.

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo entre otros, los que deriven de los embargos señalados en los artículos 70 fracción II y 118 fracción V de este Código, los gastos de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el Registro Público de la Propiedad que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los peritos, de las personas que contraten los interventores y de los depositarios, salvo cuando dicho nombramiento recaiga en el propio ejecutado, y las contribuciones que se paguen por el Estado para liberar de cualquier gravamen, bienes que sean objeto de remate.

Los honorarios de los depositarios incluirán los reembolsos por gastos de guarda, mantenimiento y conservación del bien; cuando los bienes se depositen en los locales de las autoridades recaudadoras, los honorarios serán iguales a los mencionados reembolsos.

Los gastos de ejecución los determinará la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales.

La autoridad recaudadora vigilará que los gastos extraordinarios que se efectúen sean los estrictamente indispensables y que no excedan a las contraprestaciones normales del mercado, debiendo contratar a las personas que designe el deudor, salvo que a juicio del jefe de la oficina recaudadora, la persona propuesta no tenga los medios para prestar el servicio o exista

peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes o realice maniobras tendientes al incumplimiento de sus obligaciones.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a cubrir las erogaciones realizadas por el Fisco del Estado y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, así como al pago de honorarios de quienes intervengan en el procedimiento administrativo de ejecución.

No se cobrarán los gastos de ejecución a que se refiere este artículo, cuando los créditos fiscales respecto de los cuales se ejerció el procedimiento administrativo de ejecución que dio lugar a dichos gastos, hayan quedado insubsistentes en su totalidad mediante resolución o sentencia definitiva dictada por autoridad competente.

Cuando el requerimiento y el embargo se lleven a cabo en una misma diligencia, se efectuará un solo cobro por concepto de gastos de ejecución.

Las autoridades fiscales, para la determinación del monto de los gastos de ejecución a que se refiere este artículo, considerarán como un solo crédito la totalidad de los adeudos que se determinen en una resolución, así como la totalidad de los adeudos por los que se solicite, en un mismo acto, el pago en parcialidades, aun cuando provengan de diferentes contribuciones o correspondan a años distintos.

COMENTARIO

Del primer párrafo de este artículo, se desprenden dos interrogantes, que es necesario contestar: La primera relativa a ¿Cuándo es necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución? Y la respuesta la encontramos en el artículo 133 de este Código, en el que se señala que las autoridades fiscales exigirán el pago de créditos fiscales a través de este procedimiento, cuando estos no se hubieran cubierto o garantizado dentro de los plazos de ley; de lo que se desprende que se deben satisfacer los siguientes requisitos: La existencia de un crédito fiscal, la obligación de pago de dicho crédito y que este no se haya cubierto o garantizado dentro del plazo de ley.

La segunda interrogante es ¿Qué son los gastos de ejecución? y la respuesta nos la dá el artículo 23, cuarto párrafo de este Código, que establece: "Los

gastos de ejecución constituyen las erogaciones efectuadas por el fisco del Estado, para la realización del procedimiento administrativo tendiente a la recuperación coactiva de créditos fiscales". Esto es, dichos gastos son todas las cantidades que debe pagar el contribuyente por las diligencias que la autoridad realiza para la recuperación coactiva de créditos fiscales, que de haberse cubierto dentro de los plazos de ley, no tendría porque llevar a cabo la autoridad tributaria, por lo que se justifica plenamente que estos gastos los cubra el sujeto incumplido.

Por otro lado, se establece que los gastos de ejecución se deberán pagar en los términos que establezca la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato. Dicha ley para el ejercicio fiscal 2010, establece en su artículo 33 que los gastos de ejecución se causarán a la tasa del 2% sobre el adeudo, por cada una de las siguientes diligencias: Requerimiento de pago; embargo y remate y si dicho 2% es inferior a dos veces el salario mínimo general vigente, esto es $108.94 se cobrará este último. Por otra parte, establece que en ningún caso los gastos por cada una de las diligencias mencionadas, podrán exceder de la cantidad que represente tres veces el salario mínimo vigente mensual que corresponda. Para 2010, el salario mínimo en el Estado es de $54.47, por lo que las tres veces el salario mínimo mensual, asciende a la cantidad de $4,902.30. Por otra parte, en el penúltimo párrafo del artículo que se comenta, se consigna que cuando el requerimiento y el embargo se realicen en una misma diligencia, se efectuará un solo cobro por concepto de gastos de ejecución.

En el párrafo segundo del artículo en comento, se estipula que también serán gastos de ejecución aquellos extraordinarios, en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución incluyendo aquellos que se derivaron de los embargos señalados en los artículos 70 fracción II y 118 fracción V de este Código. Dichos embargos, son el precautorio que la autoridad tributaria podrá realizar, cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y otros documentos, no lo hagan dentro de los plazos señalados en ley; y cuando el contribuyente garantiza el interés fiscal mediante el embargo en la vía administrativa. Asimismo, establece que la autoridad recaudadora vigilará que los gastos extraordinarios que se efectúen, sean los estrictamente indispensables y que no excedan a las contraprestaciones normales del mercado.

Es importante resaltar que esta disposición legal que se comenta, dispone que lo que se recaude por concepto de gastos de ejecución se deberá destinar a cubrir las erogaciones realizadas por el fisco del Estado para financiar programas de formación de funcionarios fiscales, así como el pago de honorarios a quienes intervengan en el procedimiento administrativo de ejecución. Esto es, dichos ingresos que percibe el fisco, tienen un destino específico establecido en ley, por lo que no pueden utilizarse en otros conceptos de gasto, que nos sean los que de manera expresa se establece.

BIBLIOGRAFÍA. JIMÉNEZ G., Antonio (2002): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México. *Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el Ejercicio Fiscal 2010 del Estado de Guanajuato*, Gobierno del Estado de Guanajuato.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

SECCIÓN SEGUNDA
DEL EMBARGO

Artículo 138. Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

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

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

III. 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 su incumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo, y

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 estatal de contribuyentes o no exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.

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

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

El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 76 y 79 de este Código en el caso de las fracciones II y III y de dieciocho meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 118 se levantará el embargo.

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

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 70 fracción II de este Código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

COMENTARIO

El artículo 138 contempla los diversos supuestos en que puede ser realizado un embargo precautorio, y algunos de sus requisitos o condicionantes de su subsistencia; empero, respecto de los primeros se advierte un vicio grave que produce su inconstitucionalidad, como a continuación se precisará.

La nota distintiva del embargo precautorio, se centra en el hecho de que con éste se pretende 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.

Si el aseguramiento del interés fiscal constituye el objeto del embargo precautorio, conviene señalar que éste consiste en el crédito fiscal que se haya determinado o requerido, más los recargos devengados o por devengar, más los gastos de ejecución (DE LA GARZA, 1992: 836).

Precisamente en este tema reside el punto toral de la problemática constitucional que afecta al precepto en comentario, pues como se desprende de su lectura, en él se contemplan cuatro supuestos en que la autoridad fiscal puede llevar a cabo el embargo precautorio, teniendo todos ellos como nota común, la inexistencia de un crédito fiscal exigible.

Este aspecto reviste trascendental importancia, pues el primer párrafo del precepto expresamente señala que: "Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal...", señalando a continuación los supuestos de procedencia de dicha medida, pero la revisión de éstos permite comprobar que en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 138, existe un crédito fiscal exigible.

Dicha circunstancia es patente, pues en los supuestos previstos por el precepto en cuestión, se alude a la oposición u obstaculización al ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente (fracciones I, II y IV); o bien a créditos determinados pero aún inexigibles (fracción III); de modo que si en ninguno de dichos casos estamos ante un crédito fiscal respecto del cual se hubiese actualizado la posibilidad de ejercicio de la potestad coactiva del Estado, no existe base

constitucional para legitimar actos de molestia respecto de "expectativas de obligaciones" del contribuyente, pues en tres de los supuestos legales no existe un crédito fiscal determinado.

De tal manera, se estima que en el caso de los supuestos de embargo precautorio a que alude el precepto en cuestión en sus fracciones I, II y IV, no existen las condiciones fácticas o razones objetivas que justifiquen la aplicación de dicha medida, pues si no hay crédito o este no es exigible, en estricto sentido no hay interés fiscal que tutelar, y en esa medida, el precepto legal en estudio, transgrede la garantía de seguridad jurídica y el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las consideraciones aquí expresadas, han sido recogidas en diversas jurisprudencias y tesis del Poder Judicial de la Federación, emitidas respecto del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en su texto que estuvo vigente hasta el mes de junio de 2006, de las que enunciativamente podemos aludir a las de números P./J. 17/95; I.5o.A. J/8 y XXI.2o.P.A.45 A, cuyos rubros respectivamente señalan: "EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE VIOLA EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCION"; "EMBARGO PRECAUTORIO. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL"; y "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO AUTORIZA SIN HABERSE DETERMINADO NI CUANTIFICADO PREVIAMENTE UN CRÉDITO FISCAL, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1998)".

Diversa consideración merece la fracción III del precepto en análisis, pues aun cuando no existe un crédito exigible, éste ya ha sido determinado por el contribuyente o por la autoridad, de modo que en tal caso se estima que el embargo precautorio, como medida cautelar que lleva implícita una ponderación de riesgos sobre el peligro en la demora o la posibilidad de daño al fisco, ante el riesgo inminente de que el obligado realice acciones tendientes a evadir el cumplimiento de su obligación.

En todo caso, no podemos soslayar la pertinencia del rediseño de dicha norma legal, a efecto de establecer en un apartado independiente o en otro

dispositivo legal, los tres supuestos aquí observados como inconstitucionales, pero definiendo como ratio legis, no el aseguramiento de un interés fiscal que como hemos visto no existe, sino en todo caso, el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (1992): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, octubre de 2005.

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 139. 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 a favor del fisco, y

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 inmuebles, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el Registro Público de la Propiedad en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes inmuebles, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del Registro Público de la Propiedad 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, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 70 de este Código, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

COMENTARIO

El precepto legal en análisis, regula los actos esenciales del inicio del procedimiento tendiente a la ejecución coactiva de un crédito fiscal, precisando que cuando el sujeto pasivo no hubiese cubierto o pagado un crédito fiscal exigible, procederán a requerirle de pago y si no acredita haberlo realizado, al embargo de bienes o derechos.

La redacción del primer párrafo del precepto, lleva implícitos actos de autoridad que invariablemente deben observarse en aras de respetar las garantías de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente, pues aunque en dicha porción normativa ni en el resto del precepto se menciona, es evidente que para proceder al requerimiento de pago y embargo, debe existir de manera previa un acto de autoridad que reúna los requisitos previstos por el artículo 110 de este Código, es decir, que conste por escrito, que señale la autoridad que lo emite, que se encuentre fundado y motivado, señalando la resolución, objeto o propósito de que se trate, que cuente con la firma autógrafa de su emisor y precise el nombre o denominación del contribuyente a que va dirigido.

Dicho acto de autoridad no es otro que el mandamiento de ejecución u orden de requerimiento de pago y embargo, que con los requisitos mínimos mencionados, debe notificarse al contribuyente al momento de la diligencia de requerimiento de pago, según se obtiene de la interpretación conjunta del artículo que se comenta y del subsecuente numeral 140 de este ordenamiento tributario.

Se estima que tales formalidades son indispensables para proporcionar al contribuyente los elementos de información suficientes para conocer los datos e importe del crédito que se le requiere y su exigibilidad y con ello privilegiar la observancia de su garantía de seguridad jurídica.

El precepto legal en estudio señala que si una vez requerido de pago, el deudor no acredita haberlo realizado, se procederá al embargo de bienes o negociaciones, sobre lo cual cabe señalar que en términos generales, el embargo puede ser definido como "la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio

-embargo preventivo, provisional o cautelar-, o bien satisfacer directamente una prensión ejecutiva -embargo definitivo, ejecutivo o apremiativo- (INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MÉXICO 1998: 1249-1251).

Igualmente, cabe mencionar sobre el procedimiento de embargo en lo general, que este comprende dos momentos fundamentales, siendo uno de ellos el auto o resolución que lo ordena, y otro la diligencia de su desahogo. El primero de ellos es el que ocupa nuestro interés en esta parte, por cuanto le identificamos para efectos de nuestro estudio, con el mandamiento de ejecución ya aludido, que fungirá en el procedimiento tributario que nos ocupa, como el título o acto de autoridad que traiga aparejada la ejecución.

Sobre este tema, la interpretación jurisprudencial realizada por el máximo Tribunal de la Nación, ha sostenido que: "...el procedimiento económico-coactivo requiere para su procedibilidad de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente", concluyendo que: "para incoar el procedimiento administrativo, es menester que la autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago al contribuyente que la legitime para intentar aquél" (Jurisprudencia 2a.J. 16/2000, de rubro: "PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA").

En los términos ya indicados, la diligencia correspondiente dará inicio con la notificación del mandamiento de ejecución e inmediatamente después se requerirá de pago al deudor, para posteriormente proceder al embargo, que puede recaer sobre bienes muebles, inmuebles, derechos reales del contribuyente o sobre la negociación; no obstante, el deudor puede evitar que se proceda al embargo, si en el acto de la diligencia acredita haber realizado el pago del crédito fiscal reclamado, o bien si cuenta con una

resolución en la que acredite que el mismo ha quedado sin efectos o que ya fue embargado con motivo del importe total de dicho crédito.

En el caso de que el embargo recaiga en una negociación, lo procedente es que se nombre un interventor con cargo a la caja, quien será el responsable de su administración mientras se cubra el crédito fiscal y sus accesorios. La intervención debe comprender todo lo que de hecho y por derecho le corresponda a la negociación, es decir, todo lo que físicamente se encuentre a la vista del ministro ejecutor así como lo que se acredite que es propiedad de la misma, aún y cuando no se encuentre en el inmueble en que se practique la diligencia, para lo cual se deberá elaborar un riguroso inventario, tanto de los bienes como de los documentos en que consten tales derechos.

El embargo de bienes inmuebles, derechos reales o negociaciones debe inscribirse en la o las oficinas del Registro Público de las circunscripciones territoriales correspondientes a su ubicación, a efecto de hacer públicos los gravámenes y dar seguridad jurídica a cualquier interesado.

El precepto 139 en estudio, agrega en su último párrafo que cuando la exigibilidad del crédito deriva del cese de la prórroga concedida o de la autorización para pagar en parcialidades, el deudor tendrá un plazo de seis días hábiles siguientes a la fecha de notificación del requerimiento de pago, para finiquitarlo. En este caso, la ejecución no es inmediata atendiendo a que el contribuyente no se encontraba en situación de incumplimiento, pues gozaba de una autorización para realizar el pago diferido y/o parcializado del crédito, que al ser revertida por las razones que el precepto señala, justifica la previsión del lapso de tiempo señalado, para que el contribuyente proceda al cumplimiento de su obligación.

BIBLIOGRAFÍA. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1998): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Febrero de 2000. IUS 2009, *Jurisprudencia y Tesis Aisladas,* junio 1917-diciembre 2009. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 140. El ministro ejecutor designado por el jefe de la oficina recaudadora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, o de intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 114 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 110 de este ordenamiento.

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, 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.

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 autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

COMENTARIO

Este artículo establece las formalidades esenciales del procedimiento relativo a la práctica del requerimiento de pago y en su caso, embargo de bienes del contribuyente deudor.

La designación del ministro ejecutor deberá constar en el mandamiento de ejecución, firmado en forma autógrafa por la autoridad fiscal competente, la cual podrá designar a uno o varios ministros ejecutores, pues aun cuando en el primer párrafo del precepto se alude en forma singular al ejecutor designado, podemos válidamente sostener que en el caso, el precepto en cuestión contiene una facultad implícita mediante la cual el jefe de la oficina exactora puede designar ejecutores para que actúen de manera conjunta o separada, pues de lo contrario se vería sustancialmente mermada la facultad que expresamente se otorgó a la autoridad para designar a quienes puedan llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución y porque, además, ello no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado, cuestión esta sobre la que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en idéntico sentido, con motivo de

la interpretación del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, de similar contenido a la norma en estudio, según se observa en la Jurisprudencia 2a./J. 183/2008, de rubro: "EMBARGO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. EL ARTÍCULO 152 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL MENCIONAR LA DESIGNACIÓN DEL «EJECUTOR», NO LIMITA EXPRESA NI IMPLÍCITAMENTE A LA OFICINA EXACTORA PARA NOMBRAR SOLAMENTE A UNA PERSONA CON ESA CALIDAD".

Como ya se adelantaba en el comentario al artículo precedente, el ordenamiento tributario local previene de manera expresa que la notificación del requerimiento de pago habrá de realizarse observando las formalidades que para las notificaciones personales establece el artículo 114, aspecto que ha sido reiterado en criterios jurisprudenciales relativos a similar disposición del Código Tributario Federal, como lo revela la tesis número VIII.1o.69 A, de rubro: "NOTIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. DEBE REALIZARSE EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE Y NO EN LAS OFICINAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES", que aduce como razón de esta exigencia, que el propósito de dicha diligencia no solamente es practicar la notificación, sino también requerir el pago del crédito fiscal y, en su caso, decretar el embargo sobre bienes del contribuyente, lo cual precisa de estar en el domicilio a fin de que el contribuyente pueda proporcionar los comprobantes de pago del crédito fiscal requerido, o bien, de señalar bienes para el embargo.

Como en toda diligencia de embargo, el ministro ejecutor designado luego de identificarse plenamente ante la persona con quien entienda la diligencia, debe levantar en el momento un acta, que en opinión de Couture, constituye un instrumento o pieza escrita, en la cual el redactor de la misma refiere circunstanciadamente un hecho o un acto jurídico, relatando la forma de su acontecimiento, el estado de las cosas o las manifestaciones de voluntad de las personas que participaron en él (COUTURE 1976: 70).

En el caso de la norma en análisis, se precisa que el acta debe ser pormenorizada, es decir, una constancia escrita en la que de manera fehaciente, detallada o minuciosa se relaten los sucesos acaecidos en la misma, indicando entre otros acontecimientos, los datos esenciales de la identidad del ministro ejecutor tales como: el cargo que ocupa, la fecha de

su credencial -para demostrar que está vigente-, el nombre de quien la expidió y el puesto que desempeña (sobre tales requisitos, se puede confrontar la Jurisprudencia 2a./J. 55/2001, cuyo rubro señala: "DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO DE BIENES. EL EJECUTOR DEBE ESPECIFICAR EN EL ACTA QUE LEVANTE LOS DATOS ESENCIALES DE SU IDENTIFICACIÓN"), así como los datos de la persona con quien se entiende la diligencia, la fecha del mandamiento de ejecución, la autoridad que lo emite, que bienes o derechos se señalaron como garantía de la obligación, a quien se designó como depositario y en que domicilio, etcétera.

En el caso de que la diligencia se entienda con persona diversa del contribuyente interesado o su representante legal, es necesario que se asiente en el acta, con toda claridad y precisión, la circunstancia de que se requirió la presencia del contribuyente para entender con él la diligencia, o su representante legal, y que como no se les encontró, por no haber atendido el citatorio previo que para tal efecto se les dejó, la diligencia se realizó por conducto de diversa persona.

Cuando se desconozca el domicilio del interesado o en caso de que la persona a quien deba notificarse haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre fuera del territorio del estado sin haber dejado representante legal o hubiere fallecido y no se conozca al albacea de la sucesión, la notificación del crédito fiscal adeudado o el requerimiento de pago pueden realizarse por medio de edictos, en cuyo caso la diligencia se debe entender con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que el deudor se hiciere presente.

En los actos de inspección y vigilancia, la autoridad puede facultar al ministro ejecutor para proceder al aseguramiento de mercancías de contrabando, es decir que no hayan sido declaradas a las autoridades fiscales o no hayan sido autorizadas por éstas, con el fin de impedir su pérdida o deterioro y poner a disposición de la autoridad correspondiente, lo cual atiende además a un criterio de oportunidad en la adopción de dicha medida a fin de preservar el interés general de inhibir conductas infractoras de la normativa fiscal e incluso de la penal.

BIBLIOGRAFÍA. COUTURE, Eduardo J. (1976): *Vocabulario Jurídico,* Serie Diccionarios, Suprema Corte de Justicia de la Nación. INSTITUTO DE

Artículo 141. Si al estar practicando la diligencia de embargo, el deudor hiciera el ofrecimiento de pago inmediato del crédito fiscal, el ministro ejecutor suspenderá dicha diligencia, siempre y cuando el deudor comparezca de inmediato ante la oficina recaudadora correspondiente, donde se concluirá el acta respectiva, debiendo dejar debida constancia del pago del crédito.

COMENTARIO

Es importante precisar que esta disposición legal, se refiere a la diligencia de requerimiento de pago y embargo, cuyo inicio se establece en el artículo anterior, y por lo cual se le da oportunidad al deudor a ofrecer el pago del crédito fiscal y así suspender dicha diligencia, pero a condición que de inmediato ocurra a la oficina recaudadora, a efectuar el pago respectivo.

La autoridad legitimada para recibir pagos de créditos fiscales es la Secretaría de Finanzas y Administración, la cual podrá autorizar a dependencias, entidades o particulares recaudarlos, conforme lo establece el artículo 5 de este Código, y en el artículo 2° fracción II, inciso b) número 7 del Reglamento Interior de dicha Secretaría, se contempla a las oficinas recaudadoras, como unidades administrativas de ésta y en el artículo 43 fracción I, se les otorga la facultad de recaudar los ingresos fiscales que por ley deba percibir el Estado. Por otro lado, el pago de créditos fiscales se acredita con el recibo oficial o la documentación que establezcan las disposiciones respectivas, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33 de este Código.

Se dispone que la diligencia de requerimiento de pago y embargo se suspende, ya que como lo señalamos, su inicio se establece en el artículo anterior, en donde se estipula que de esta diligencia deberá levantarse acta pormenorizada. En el presente caso, el inicio de la diligencia citada, se realiza en el domicilio del deudor, pero se concluye en la oficina recaudadora a la cual se ocurre a efectuar el pago del crédito fiscal y en dicha acta, se deberá

dejar constancia de haberse realizado, es decir, el ministro ejecutor deberá asentar en el acta el número y folio o cualquier otro dato de identificación y fecha del recibo oficial respectivo, y en su caso anexar copia de éste; asimismo, deberá precisar que en virtud de haberse cubierto el crédito fiscal adeudado se suspendió el requerimiento de pago y embargo y en consecuencia el procedimiento administrativo de ejecución, debiendo entregar copia del acta a la persona con quien se entendió la diligencia.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México. Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración del Estado de Guanajuato. Legislación Fiscal 2010 del Estado de Guanajuato, Gobierno del Estado de Guanajuato.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 142. Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas recaudadoras 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.

En los embargos de bienes inmuebles 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 señaladas en los artículos 157, 158 y 159 de este Código.

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 ministro ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina recaudadora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

COMENTARIO

Señala la norma que corresponde a los jefes de las oficinas recaudadoras realizar bajo su responsabilidad, el nombramiento de los depositarios o interventores que sean necesarios para custodiar los bienes o administrar las negociaciones que resulten embargadas.

A fin de entender de mejor manera la función de tales auxiliares de la autoridad tributaria, es menester señalar que el depósito constituye un acto o contrato por virtud del cual alguno recibe una cosa ajena, con la obligación de guardarla y restituirla en especie; en tanto que la intervención, puede ser definida como una medida cautelar consistente en la designación por el Juez, en los casos autorizados por la ley, de una persona a quien se asigna el cometido de vigilar o administrar un patrimonio, con el objeto de proteger el derecho eventual que en el mismo pueda tener un litigante que justifica ser condómino, socio o acreedor.

En los supuestos a que alude el artículo 142 que comentamos, ordinariamente se configura la designación del depositario o interventor por su designación en el mandamiento u orden de requerimiento de pago, o bien en el acta pormenorizada que se levante con motivo de la diligencia de embargo, y en ambos casos deberá constar en forma expresa la aceptación, y en prueba de ello la firma del depositario o interventor. Excepcionalmente mediará un contrato cuando con motivo de la remoción del cargo de depositario, la autoridad fiscal determine depositar los bienes en almacenes con dicho objeto social.

Se dice que el nombramiento o remoción podrán realizarse libremente por el jefe de la oficina exactora, por lo que podemos establecer que en principio no se requiere más que la capacidad legal, para ser sujeto de dicha responsabilidad, pues la normativa fiscal no exige mayor instrucción o conocimientos que los que posee el común de las personas para cumplir con dicho cargo, circunstancia que ha sido avalada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a similar disposición fiscal federal, en la tesis jurisprudencial P. LXVI/97 (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Mayo de 1997:160), cuyo rubro señala: "DEPOSITARIO. EL ARTÍCULO 153 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE AUTORIZA A QUE SU NOMBRAMIENTO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN RECAIGA

EN UN TERCERO, SIN ESTABLECER REQUISITOS ESPECIALES DE INSTRUCCIÓN Y CAPACITACIÓN, NO VIOLA EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL".

En lo concerniente al desempeño de la función del depositario o interventor, cabe también mencionar que la actividad desarrollada por éstos implica una responsabilidad que como tal, a nuestro juicio genera el derecho a una retribución económica, atentos a lo dispuesto por el artículo 5°, tercer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en lo conducente establece: "Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial...".

La única salvedad a lo anterior, se actualizaría lógicamente en los casos en que el depositario sea el propio deudor, pues en tal caso se estima que la carga que implica el depósito de los bienes es resultado de su propio incumplimiento a las obligaciones tributarias que le atañen. Fuera de tal supuesto, se considera válido establecer una contraprestación por los servicios inherentes, que en todo caso podrá ser trasladada al contribuyente como parte de los gastos de ejecución a que se refiere el artículo 23, penúltimo párrafo de este ordenamiento. Lo aquí expresado, encuentra sustento por analogía, en la tesis jurisprudencial XXIII.2o.10 A, de rubro: "DEPOSITARIOS DESIGNADOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. EL DERECHO A PERCIBIR HONORARIOS POR LOS SERVICIOS PRESTADOS, NO LES OTORGA INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR SU REMOCIÓN DEL CARGO A TRAVÉS DEL RECURSO DE REVOCACIÓN" (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Febrero de 2008: 2261).

Con independencia de lo anterior, es debido precisar que la norma fiscal en comento no recoge de manera expresa el supuesto mencionado (aunque tampoco la federal, pues el supuesto correlativo sólo se refiere en el artículo 73 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación); sin embargo, consideramos que esto no constituye limitante para ello, habida cuenta de que en el caso también debe ponderarse la garantía constitucional inherente al derecho a la justa retribución a que se ha hecho referencia y que las erogaciones relativas son parte de las vinculadas directamente al procedimiento incoado para la recuperación coactiva de un crédito fiscal.

En otro orden de ideas y aun cuando también resulta lógico, no sobra señalar que cuando la designación de depositario recae en un tercero ajeno al procedimiento administrativo, el ministro ejecutor deberá hacer constar en la diligencia, la entrega material de los bienes embargados, para que dicho depositario pueda cumplir con las obligaciones de su cargo, como lo ha reconocido la tesis jurisprudencial número XVII.1o.P.A.35 A, de rubro: "DEPOSITARIO JUDICIAL EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. CUANDO LA DESIGNACIÓN RECAE EN UN TERCERO AJENO, ES NECESARIO QUE LA AUTORIDAD HAGA LA ENTREGA MATERIAL DE LOS BIENES EMBARGADOS, PARA QUE AQUÉL PUEDA CUMPLIR CON LAS OBLIGACIONES DE SU CARGO." (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Agosto de 2006: 2175).

La remoción del cargo de depositario debe realizarla únicamente el jefe de la oficina recaudadora correspondiente, para lo cual el depositario removido debe poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes embargados, pudiendo dicha autoridad realizar la sustracción de dichos bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

Finalmente, debe mencionarse que el ejecutado carece de acción para oponerse a la designación o remoción del depositario interventor nombrado por la autoridad, púes la ley no lo faculta para exigir que el cargo de depositario recaiga en alguna persona sugerida por él, y en esa medida, no posee el interés jurídico necesario para controvertir eficazmente las determinaciones que en tal sentido llegasen a dictarse, cuestión que por otra parte ha sido expresamente definida en la Jurisprudencia número 2a./J. 46/2006 y en la tesis I.7o.A.499 A, con motivo del análisis constitucional de normas análogas de orden federal.

BIBLIOGRAFÍA. PALOMAR DE MIGUEL, Juan (2000): *Diccionario para Juristas*, Porrúa, México. COUTURE, Eduardo J. (1976): *Vocabulario Jurídico, Serie Diccionarios*, Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS 2009, *Jurisprudencia y Tesis Aisladas,* junio 1917-diciembre 2009. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 143. El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina recaudadora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

COMENTARIO

La disposición en comentario se explica por sí misma, pues la posibilidad de ampliación de un embargo está invariablemente supeditada a la consideración sobre la insuficiencia de la garantía para eventualmente satisfacer la deuda tributaria.

Sin demérito de lo dicho, no debe pasarse por alto que al igual que en cualquier otro caso de actos, órdenes o mandatos de autoridad, debe plasmarse en la orden correspondiente la fundamentación y motivación que justifiquen la adopción de dicho acto de molestia, pues sin desconocer la naturaleza discrecional de la adopción de dicha medida, debe estimarse que la libertad de apreciación con que cuenta la autoridad, obliga a un ejercicio de ponderación, valoración y decisión que le conduzca a determinaciones objetivas y no arbitrarias.

Similar en cuanto a su sentido, es la tesis jurisprudencial XXIII, Junio de 2006, cuyo rubro y texto señalan:

> ***"AMPLIACIÓN DEL EMBARGO FISCAL. LA OMISIÓN DE EXPRESAR EN EL ACTO LAS RAZONES QUE SUSTENTAN DICHA MEDIDA, VIOLA LA GARANTÍA DE DEBIDA MOTIVACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.*** *La circunstancia de que la ampliación del embargo en bienes del ejecutado constituya una facultad discrecional de la autoridad fiscal, no implica que pueda dictarse en forma irrestricta, sino que, como todo acto de molestia, debe estar debidamente fundado y motivado por imperativo del artículo 16 constitucional. En esa tesitura, la base toral de las facultades discrecionales es la libertad de apreciación que la ley otorga a las autoridades para actuar o abstenerse, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley les señala, por lo que su ejercicio implica, necesariamente, la posibilidad de optar, de elegir, entre dos o más decisiones, sin que ello signifique o permita la*

arbitrariedad, pues esa actuación de la autoridad sigue sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el citado numeral constitucional, lo cual permite que los actos discrecionales sean controlados por la autoridad jurisdiccional. Por tanto, aun cuando la ampliación de embargo implica el ejercicio de una facultad discrecional, se encuentra sujeta al principio de legalidad previsto por el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, e incluso, a control jurisdiccional; en congruencia con ello, si en la determinación respectiva sólo se señala que se dispone la ampliación del embargo por estimarse que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales adeudados por un contribuyente, ello no justifica, con motivos suficientes, la razón de tal proceder, en tanto no constituya una base legal cierta para arribar al fin indicado. Así, cuando se omita expresar en el acto de autoridad las razones de su actuar, éste resulta violatorio de la garantía de debida motivación prevista en el artículo 16 constitucional, conforme al cual «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.»; es decir, que deben expresarse las razones que sirvan de sustento para el proceder de la autoridad, como en el caso, para la determinación de la citada ampliación de embargo, con independencia de que el artículo 154 del Código Fiscal de la Federación establezca como únicas limitantes al respecto, que pueda ampliarse cuando los bienes embargados sean insuficientes para cubrir el crédito fiscal adeudado y que sea emitido por la autoridad competente, circunstancia que no conduce a estimar que pueda dictarse sin el fundamento y la motivación pertinentes, pues no debe perderse de vista que la legislación ordinaria se encuentra supeditada al orden constitucional".

BIBLIOGRAFÍA. IUS 2009, *Jurisprudencia y Tesis Aisladas,* junio 1917-diciembre 2009. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 144. 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, y

IV. Bienes inmuebles.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo tendrá el derecho para 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 tal circunstancia afecte la legalidad del embargo.

COMENTARIO

En este precepto legal, se establece el derecho que tiene el sujeto deudor, de señalar los bienes para el embargo, pero no se le deja a su total criterio, sino que se le constriñe a seguir el orden previsto en esta disposición legal. Los bienes señalados, deben ser suficientes para cubrir el crédito fiscal, de acuerdo a lo que establece el artículo 139 fracción I de este Código.

La razón por la cual en esta disposición legal, se establece un orden para señalar los bienes a embargar, se encuentra en cuanto a que el fisco, como órgano hacendario del Estado, debe contar con la certeza legal de poder asegurar bienes de fácil enajenación, pues no debemos olvidar que se está en el ejercicio de la facultad económica-coactiva del Estado, cuyo fin esencial es recuperar los créditos fiscales no cubiertos dentro del plazo de ley, y de esta manera contar con los recursos suficientes para el gasto público, esto es, se requiere asegurar la efectiva recuperación de los créditos fiscales, a fin de no entorpecer la actividad del Estado.

Por último, es de destacar que lo dispuesto en este artículo, es una más de las actividades que se desarrollan en la diligencia de requerimiento de pago y embargo, de la cual invariablemente, se debe levantar acta pormenorizada, en la que además de contener los requisitos a que se refiere el artículo 140 de este Código, se deberán señalar testigos, en este caso, se le da el derecho

al deudor para designarlos, sin que ello implique que tenga que hacerlo, ya que se prevé que si no lo hace o bien los designados se niegan a firmar, no afecta la legalidad del embargo. De todo lo anterior, el ministro ejecutor lo debe hacer constar en el acta respectiva.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2002): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 145. El ministro ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

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

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, y

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 quince 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.

COMENTARIO

En este artículo, se contienen los casos en los cuales podrá ser el ejecutor quien señale los bienes a embargar y además sin seguir el orden que establece el artículo anterior, se reitera, que estamos frente a una actividad desarrollada en el ejercicio de la facultad económica-coactiva del Estado, o bien en un procedimiento de privilegio para el Estado, que como lo dice GIULIANI FONROUGE, citado por SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, en su obra Derecho Financiero Mexicano (2002, 581), el privilegio del fisco, persigue el interés social y por lo tanto su fundamento es de naturaleza de derecho público. Por otra parte, se establece la obligación para el ejecutor de señalar bienes de fácil realización o venta, por lo que en principio, queda al arbitrio de éste el señalar bienes con la obligación señalada, para que de esta manera en la práctica del embargo, tomando en consideración las circunstancias del caso, el tipo de contribuyente y sus actividades, no le represente problema llevarla a cabo y garantizar con bienes suficientes y de fácil venta para la recuperación del crédito fiscal adeudados.

En el último párrafo del artículo en comento, se prevé que si se va a embargar bienes inmuebles, el ejecutor debe solicitar al deudor o con quien se entienda la diligencia, que manifieste bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real. El Diccionario Jurídico Mexicano señala que la palabra gravamen, "Se utiliza como sinónimo de diferentes conceptos jurídicos en relación con las cargas u obligaciones que afecten a una persona o a un bien", por lo que al establecer esta disposición el término gravamen real, se refiere a la carga que afecta a los bienes inmuebles como son la hipoteca, prenda y servidumbres; asimismo, se deberá manifestar si pesa sobre ellos un embargo anterior, con la finalidad de que el fisco estatal verifique la preferencia de su crédito fiscal, que regula el artículo 136 de este Código, así como su preferencia con el fisco municipal a que se refiere el artículo 134 del mismo Código y con el fisco federal que establece el artículo 147 del Código Fiscal de la Federación.

También se estipula que el deudor debe señalar si los bienes se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal. El artículo 930 del Código Civil del Estado de Guanajuato, establece que "Hay copropiedad cuando una cosa o un derecho pertenecen pro indiviso a varias personas". Por otra parte, el Diccionario Jurídico Mexicano define a la sociedad conyugal como "El régimen patrimonial establecido en las capitulaciones matrimoniales,

formado con los bienes aportados por los consortes y con los frutos y productos de estos bienes", y se encuentra regulada del artículo 180 al 196 del Código Civil para el Estado de Guanajuato. Como se podrá observar, estos supuestos implican que el bien inmueble sujeto a embargo, se encuentra en situaciones en las cuales el deudor no dispone total y a su arbitrio de este, por participar otras personas como son los copropietarios o su cónyuge, según sea el caso, y que la autoridad fiscal tendrá que tomar en cuenta, en el embargo de estos y en consecuencia, los problemas que se podrán presentar.

Ahora bien, las manifestaciones bajo protesta de decir verdad del deudor señaladas, se deben acreditar fehacientemente por éste, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se inició la diligencia y el ejecutor tiene la obligación de asentar estas manifestaciones en el acta pormenorizada que debe levantar.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (2002): *Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa, México. Código Civil para el Estado de Guanajuato* (2007): Anaya Editores, México. *Código Fiscal de la Federación, Agenda Fiscal* 2010 ISEF, México.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 146. Quedan exceptuados de embargo:

I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares;

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ministro ejecutor;

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor;

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ministro ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados;

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes;

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras;

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste;

VIII. Los derechos de uso o de habitación;

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad;

X. Los sueldos y salarios integrados;

XI. Las pensiones de cualquier tipo, y

XII. Los ejidos.

COMENTARIO

Esta disposición legal, establece que bienes no pueden ser embargados por el fisco del Estado. El embargo de bienes tiene como fundamentos esenciales, los principios de justicia y de moralidad, como lo señala ROJINA VILLEGAS, en su obra Derecho Civil Mexicano (2002, 208, TOMO II, VOL. I) con el objeto de que la persona a quien se le vaya a embargar bienes no quede privada de aquellos elementos indispensables para subsistir, de ahí que se excluya una serie de bienes, que de su simple lectura, se llega a la conclusión de que son necesarios e indispensables para la subsistencia de toda persona y que también el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 157, contiene los mismos bienes exceptuados de embargo.

Es conveniente recordar en este comentario, lo que el Código Civil del Estado define y regula como los derechos del usufructo, uso y habitación. En los artículos del 1077 al 1145, contiene todas las disposiciones relativas al usufructo, el cual define como "El derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos"; de los artículos 1146 al 1153, se regula lo referente al uso y habitación, definiendo el primero como, el "derecho a usar de una cosa ajena sin alterar su forma ni substancia y percibir de sus frutos los que basten a las necesidades del usuario y su familia aunque ésta aumente", y

la habitación la define como, "La facultad de ocupar gratuitamente, en casa ajena, las piezas necesarias para sí y para las personas de su familia".

También es importante tener presente, lo que es el patrimonio familiar y qué lo constituye. El Diccionario Jurídico Mexicano, lo define como "Un bien o un conjunto de bienes que la ley señala como temporalmente inalienables o inembargables para que respondan a la seguridad de los acreedores alimentarios familiares"; por su parte el Código Civil del Estado de Guanajuato, en su artículo 771, establece que, "El patrimonio familiar se constituye con la finalidad de garantizar la subsistencia y el desarrollo de los miembros del núcleo familiar o de la familia, compuesta ésta por los parientes consanguíneos hasta el segundo grado.- Es susceptible de constituirse como patrimonio familiar lo siguiente: I. Una casa habitación; II. El menaje de uso ordinario de la casa habitación; III. Tratándose de familia campesina, además de lo señalado por las fracciones anteriores, la porción de tierra del dominio pleno de cuya explotación se sostenga la familia; IV. La maquinaria, instrumentos y animales propios para el trabajo de la tierra; y V. Los instrumentos, aparatos, útiles, semovientes y libros necesarios para el arte, oficio o profesión de que dependa la subsistencia de la familia". Por otra parte el artículo 770, establece que "El valor comercial máximo de los bienes afectos al patrimonio familiar, será la cantidad que resulte de multiplicar por ciento diez el salario mínimo general vigente en la entidad, elevado al año en la fecha en que se constituye el patrimonio (2010salario mínimo general $54.47, por lo que el valor será de $2'186,970.50.

BIBLIOGRAFÍA. ROJINA VILLEGAS, Rafael (2002): *Derecho Civil Mexicano*, Tomo II, Vol. I, Cárdenas, México. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (2007): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa México. *Código Civil para el Estado de Guanajuato* (2007): Anaya Editores, México. *Código Fiscal de la Federación, Agenda Fiscal* 2010 ISEF, México.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 147. 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 ministro ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación en todos los casos por la

oficina recaudadora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio del jefe de la oficina recaudadora, las pruebas no son suficientes, ordenará al ministro ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, el interesado podrá hacer valer el recurso de revisión en los términos de este Código.

COMENTARIO

Como se ha establecido con anterioridad, los bienes que se encuentren en el domicilio del contribuyente requerido se presumirán de su exclusiva propiedad y por ende, serán susceptibles de embargo, salvo que en el acto de la diligencia se opusiere un tercero ajeno al procedimiento, reclamando la propiedad de los mismos, para lo cual debe exhibir documental suficiente a juicio del ministro ejecutor que así lo acredite. Lo anterior se entiende y justifica en la medida en que la calidad de tercero la tiene precisamente quien no es parte en un proceso, acto o contrato, y que en consecuencia no resulta alcanzado por los efectos de éste, salvo los casos excepcionales establecidos en la ley (COUTURE, 1979: 560).

Se trata en la mayoría de los casos, de bienes muebles (vehículos, maquinaria o equipo), respecto de los cuales será indispensable que el tercero exhiba la factura o título que demuestre plenamente su derecho de propiedad, pues actualmente es común que cuando la autoridad fiscal ordena el requerimiento y embargo en la vía administrativa, ha realizado previamente una consulta en las bases de datos a su disposición para indagar sobre la existencia de registro de bienes propiedad del deudor, tales como bienes inmuebles o vehículos de motor, de modo que dicha información es usada para trabar embargo en principio, sobre tales bienes.

No obstante, resulta frecuente en el caso de los vehículos, que se efectúen enajenaciones sin realizar oportunamente el registro mediante los avisos de baja y alta del padrón vehicular, que prevé el artículo 53 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, que establece un plazo de diez días hábiles para tal efecto, lo cual es causa de conflictos sobre la propiedad de los bienes al momento de la realización de la diligencia de embargo, y en esos casos consideramos que sería razonable la duda del ministro ejecutor sobre la suficiencia de la prueba.

La determinación que el ministro ejecutor tome en torno a tal oposición tendrá solo el carácter de provisional, y sea que haya considerado suficientemente acreditada la propiedad o no, quedará sujeta a la ratificación de la oficina recaudadora a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la diligencia.

En el caso de que el jefe de la oficina recaudadora considere que las pruebas no son suficientes, debe ordenar al ministro ejecutor que continúe con la diligencia y embargo que provisionalmente se suspendió o aprobará el realizado, quedando a salvo los derechos del interesado para que haga valer el recurso correspondiente.

BIBLIOGRAFÍA. COUTURE, Eduardo J.(1976): *Vocabulario Jurídico,* Serie Diccionarios, Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato.*

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 148. Cuando se acredite que los bienes señalados estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, en el acta de embargo deberá asentarse dicha circunstancia y se dará aviso a la autoridad correspondiente a fin de que lo haga del conocimiento de los interesados para que estén en posibilidad de hacer valer sus derechos de prelación y preferencia en el cobro.

Si los bienes señalados para la ejecución hubieran sido embargados por autoridades fiscales federales o municipales, se practicará la diligencia haciéndose constar dicha situación en el acta y se dará aviso a dichas autoridades, para que estén en posibilidad de hacer valer sus derechos de prelación y preferencia en el cobro.

En tanto se resuelve el procedimiento respectivo no se hará aplicación del ingreso de la venta o remate del bien embargado, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Finanzas y Administración.

COMENTARIO

Esta disposición legal en su primer párrafo, contempla el supuesto de que al embargar bienes al deudor, se acredita que estos ya fueron embargados por otra autoridad no fiscal o bien estos están sujetos a cédulas hipotecarias, que de ser así se debe dar aviso a la autoridad correspondiente, para que lo haga saber a los interesados y así puedan hacer valer sus derechos de prelación y preferencia en el cobro.

Lo anterior, significa que el ejecutor deberá realizar el embargo, independientemente de los supuestos señalados, ya que a lo único que lo obliga esta disposición, es el dar aviso a la autoridad correspondiente. Ahora bien, ¿qué autoridad no fiscal, puede embargar bienes?, como ejemplo tenemos a la autoridad judicial, cuando dentro del juicio o antes de iniciarse, puede decretar a solicitud de parte, el embargo de bienes suficientes para garantizar el resultado del juicio, como lo dispone el artículo 401 del Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Guanajuato.

Por lo que se refiere a bienes inmuebles sujetos a cédula hipotecaria, se entiende que son aquellos que el deudor hipoteca, para garantizar un crédito solicitado. Esta prevención se contempla para el efecto que aquellos acreedores que cuenten con créditos que consideran preferentes a los créditos fiscales, hagan valer su derecho, para lo cual se deberá tomar en consideración lo que establece el artículo 136 de este Código.

De la misma manera, se regula el supuesto de que los bienes hubieren sido embargados por autoridades fiscales federales o municipales, a las que se deberá también dar aviso, para que hagan valer su derecho de preferencia. En el caso de las autoridades fiscales federales, es importante señalar que el artículo 147 del Código Fiscal de la Federación, establece que las controversias entre el fisco federal y local serán resueltas por los tribunales judiciales de la federación, tomando en cuenta que la preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de estos y en los demás casos, la preferencia le corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante. En caso de las autoridades fiscales municipales, la Ley de Hacienda para los

Municipios del Estado de Guanajuato, en su artículo 90, dispone que en caso de coincidencia entre el Estado y la Federación sobre el cobro de créditos fiscales respecto del mismo bien embargado, serán preferentes los derivados por impuestos sobre la propiedad raíz y en los demás casos, el primer embargante.

En los casos señalados en que se tenga que hacer valer el derecho de preferencia, la autoridad fiscal estatal no podrá aplicar el ingreso por la venta o remate del bien embargado, excepto si se garantiza el interés fiscal con alguna de las formas que establece el artículo 118 de este Código.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. *Código Fiscal de la Federación, Agenda Fiscal* 2010, ISEF, México. *Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Guanajuato* (2007): Anaya Editores, México. *Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Guanajuato. Legislación Fiscal* 2010 del Estado de Guanajuato, Gobierno del Estado de Guanajuato.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 149. El embargo de créditos será notificado directamente por la oficina recaudadora 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.

Si en cumplimiento de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, se paga un crédito cuya cancelación deba anotarse en el Registro Público de la Propiedad que corresponda, la oficina recaudadora 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 recaudadora firmará la escritura o documentos relativos en rebeldía de aquél y lo hará del conocimiento del registro público que corresponda, para los efectos procedentes.

COMENTARIO

En esta disposición legal, se regula otra modalidad del embargo, que es la forma de afectación al contribuyente de bienes que le adeudan otras personas, es decir el embargo de créditos a su favor. Como podemos apreciar, el legislador contempla todos los supuestos por los cuales la autoridad tributaria esté en posibilidades de asegurar la recuperación efectiva de los créditos fiscales, ya que estos gozan de una posición preeminente y como lo dice SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, en su obra Derecho Financiero Mexicano (2002: 579), de privilegio, ya que por su naturaleza de derecho público, dicho privilegio es atributo propio de estos.

Ahora bien, lo anterior también implica obligaciones para el deudor de créditos al contribuyente, ya que el pago de estos, ahora lo deberá realizar en la caja de la oficina recaudadora respectiva, apercibido de doble pago en caso de desobediencia. Por otra parte, también deberá firmar la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba constar el finiquito, en el caso de que la cancelación del pago del crédito deba anotarse en el registro público, y si no lo hace dentro del plazo señalado, el Jefe de la Oficina Recaudadora lo hará en su rebeldía.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2002): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 150. El dinero, metales preciosos, alhajas, valores mobiliarios y objetos de arte embargados, se entregarán por el depositario al jefe de la oficina recaudadora, 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, se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina recaudadora.

COMENTARIO

El artículo 142 de este Código, faculta a los Jefes de las Oficinas Recaudadoras del Estado a nombrar y remover libremente a los depositarios, los que tendrán bajo su guarda los bienes embargados teniendo como característica fundamental la obligación de custodia de dichos bienes. Ahora bien, en este artículo que se comenta a los depositarios, se les otorgan plazos para hacer la entrega de los bienes que recibieron en depósito, a los Jefes de las Oficinas Recaudadoras, pero sin prever que sucederá si no cumplen con los plazos establecidos, lo cual debiera de contemplarse de manera expresa en esta disposición.

Lo anterior, implica que las Oficinas Recaudadoras del Estado, deben contar con cajas fuertes, o cualquier otro instrumento que sirva de resguardo seguro de los bienes embargados, como los metales preciosos, alhajas, etc.; asimismo con locales o almacenes adecuados para la conservación y guarda de las obras de arte embargadas, así como para los demás bienes muebles, como maquinaria, vehículos, entre otros. Claro está, que si el bien señalado para embargo es dinero, éste se deberá destinar a cubrir el crédito fiscal, al recibirse en la caja de la oficina recaudadora, en los términos del artículo 32 de este Código, es decir, primero a los créditos más antiguos y antes del adeudo principal, a los accesorios, en el siguiente orden: Gastos de ejecución; recargos y multas.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2002): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 151. Si el deudor o cualquier otra persona impidiera materialmente al ministro ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera, el ministro ejecutor solicitará el auxilio de la fuerza pública para llevar adelante el procedimiento administrativo de ejecución.

COMENTARIO

Este precepto constituye una reiteración de la previsión general de medidas orientadas a contrarrestar la obstaculización del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, establecidas por el diverso artículo 69 de este Código, que contempla tanto la posibilidad de solicitar el auxilio de la fuerza pública, como la imposición de sanciones pecuniarias en los términos que el propio ordenamiento fiscal lo prevea, precisando además la obligación de los cuerpos de seguridad pública estatal y municipales, para otorgar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

Se entiende y justifica tal tipo de previsiones normativas, pues el procedimiento administrativo de ejecución es de orden público y de interés general, pues en esto participa de la naturaleza de la obligación constitucional prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de la cual los gobernados deben contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de modo que la liquidación y cobro de créditos fiscales encuentra su fundamento en dicha disposición de la Ley Fundamental y constituye además una actividad básica del Estado, pues de ella depende la obtención de los recursos públicos indispensables para financiar la actividad estatal en su conjunto, esto es, al gasto público.
Corrobora lo expuesto, la tesis jurisprudencial emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el número 2a. IX/2005 (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Enero de 2005: 605), que dice:

> ***GASTO PÚBLICO.*** *Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de «contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes», en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de «gasto público», tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de*

«gasto público» estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

Por tal motivo, a efecto de preservar su integridad y cumplir con la orden que se le ha encomendado, el ministro ejecutor puede solicitar el auxilio de la fuerza pública, es decir, el apoyo de elementos de seguridad pública estatal o municipal, quienes como ha quedado asentado, se encuentran obligados a prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal, que en todo caso deberá igualmente procurar el respeto a las garantías y derechos del ejecutado durante la diligencia correspondiente.

BIBLIOGRAFÍA. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. IUS 2009, *Jurisprudencia y Tesis Aisladas*, junio 1917-diciembre 2009.

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 152. 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 presuma que existen bienes muebles embargables, el ministro ejecutor 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.

En igual forma procederá el ministro 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 ministro ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, los sellará y enviará en depósito a la oficina recaudadora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal.

En los casos en que el deudor o su representante legal no se presenten a abrir las cerraduras de los bienes muebles embargados a que se refiere el párrafo anterior, el jefe de la oficina recaudadora encomendará a un experto para que los abra en presencia de dos testigos designados previamente por la autoridad.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ministro ejecutor trabará

embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

El ministro ejecutor levantará un acta haciendo constar el inventario completo de los bienes, la cual deberá ser firmada por él, los testigos y el depositario designado; en la propia oficina recaudadora quedará a disposición del deudor una copia del acta a que se refiere este párrafo.

COMENTARIO

La característica de la norma que tolera y prescribe el uso de la fuerza como medio para conseguir la observancia de sus preceptos (coercibilidad), se ejemplifica de manera puntual en la administración hacendaria, a través de los principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos. Por medio de dichas prerrogativas, la administración pública puede hacer valer sus determinaciones por si, sin necesidad de acudir a instancias jurisdiccionales.

En efecto, la presunción de legitimidad de los actos administrativos y fiscales, valida su contenido, sin necesidad de pronunciamiento externo alguno y los hace ejecutables. La ejecutoriedad proporciona a la autoridad la posibilidad de hacer asequible el contenido de los actos administrativos y fiscales, siendo válido, incluso, el uso de la fuerza.

Es así, que en esta disposición legal, se faculta al ministro ejecutor a romper cerraduras, para lograr el embargo de bienes suficientes para cubrir el crédito fiscal adeudado, ya que existe la posibilidad de que encuentre resistencia por parte del deudor u otras circunstancias, que le impidan el acceso al domicilio o al lugar en que se encuentren los bienes a embargar. Del artículo en comento, se desprende que son dos las premisas que se requieren para la ruptura de cerraduras, a saber: a) La negativa con quien se entienda la diligencia, de abrir las puertas de los inmuebles en los que se presuma que existen bienes muebles embargables; y b) La negación a abrir los muebles en los que se suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables.

La ruptura de cerraduras, a que está facultado el ejecutor, debe observar las siguientes formalidades: a) La designación de dos testigos; y b) Elaboración de acta circunstanciada en la que de manera expresa se deberá

asentar el ejercicio de esta facultad, además de contar con los requisitos que establece el artículo 140 de este Código.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (2002): *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson, México.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 153. Cualquier otra dificultad que se suscite, tampoco impedirá la continuación de la diligencia de embargo. El ministro ejecutor la subsanará discrecionalmente, a reserva de lo que disponga el jefe de la oficina recaudadora.

COMENTARIO

En primer término, es importante precisar que esta disposición debería derogarse, ya que la ley no debe otorgar facultad tan amplia al ministro ejecutor, máxime que este servidor público, en la práctica, adolece de conocimientos jurídicos. Por otro lado, es de resaltar que dicho ejecutor está realizando actos de molestia para el particular, pues no debemos olvidar que estamos en la diligencia de embargo, de secuestro de bienes propiedad del deudor y por lo tanto, todos los actos que se lleven a cabo, por disposición expresa consignada en el artículo 16 de nuestra Ley Suprema, deben estar debidamente fundados y motivados, principios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido con mucha nitidez, como lo podemos constatar con la siguiente tesis de Jurisprudencia: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. Por fundar se entiende que ha se expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y por motivar que deberán señalarse, claramente las circunstancias especiales, razones y causas inmediatas que se hayan tenido en cuenta para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas". Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo IV, Segunda Parte-2, página 622, Tesis No. VI. 2º. J/31.

Por otra parte, al contemplar esta facultad discrecional de manera tan amplia, es posible que el ministro ejecutor en muchas ocasiones incurra,

en lo que la doctrina denomina desvío de poder, que se presenta cuando la autoridad se aparta del fin de dicha facultad conferida y por lo tanto su actuación resulta ilegal, como lo establece el artículo 302 fracción V del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, que a la letra dice: "Se declarará que un acto o resolución es nulo, cuando se demuestre alguna de las siguientes causales: V. Cuando dictado en ejercicio de facultades discrecionales, no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere dichas facultades"; similar disposición está contenida en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, en su artículo 51 fracción V.

Ahora bien, consideramos importante precisar lo que se debe entender por facultad discrecional. ANDRÉS SERRA ROJAS en su obra Derecho Administrativo, (1992: 243, Tomo I), señala que ésta "tiene lugar cuando la ley deja a la administración un poder o margen de libre apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, o en qué momento debe obrar, o en fin, qué contenido va a dar su actuación". De tal suerte que se puede aseverar que facultad discrecional no es sinónimo de libertad absoluta y mucho menos de arbitrariedad, ya que deriva de la ley, como respuesta al régimen de legalidad, en cambio, arbitrariedad es la acción realizada totalmente al margen de todo texto legal. El legislador al regular esta facultad en los textos legales, lo hace con el objeto de que la autoridad al emitir sus actos, lo haga tomando en cuenta la oportunidad, las circunstancias del caso y sobre todo, la justicia en su obrar.

BIBLIOGRAFÍA. SERRA ROJAS, Andrés (1992): *Derecho Administrativo*, Tomo I, Porrúa, México. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (2002): *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL ESTADO (2009): *Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, Legislación en Materia de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Agenda Fiscal* 2010, Complemento, ISEF, México.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 154. Terminada la diligencia de embargo, el ministro ejecutor devolverá el expediente al jefe de la oficina recaudadora para que verifique si se ha cumplido en sus términos el procedimiento administrativo de

ejecución. En caso contrario, mandará reponerlo a partir de la deficiencia substancial que apareciere.

COMENTARIO

El principio de legalidad, como lo aseveran LUIS HUMBERTO DELGADILLO Y MANUEL LUCERO ESPINOSA, en su obra Compendio de Derecho Administrativo, (1994:5) "se manifiesta en el sentido de que la actividad estatal sólo puede efectuarse con la autorización que la ley le otorgue, ya que el hombre nace con la plena libertad de acción y no es posible someterlo a la autoridad de un poder que limite su libertad natural, excepto cuando esa libertad tenga que restringirse para salvaguardar el interés público".

En este sentido, y tomando en consideración que la diligencia de embargo en el procedimiento administrativo de ejecución implica, por una parte, una invasión a la esfera jurídica del gobernado y, por la otra, la satisfacción de la obligación tributaria insatisfecha, es que se hace hincapié en la legalidad de la actuación de la autoridad, entendida ésta como el estricto apego a las condiciones preestablecidas por la norma y, en concreto, en aquellas del procedimiento de embargo, que encuentran su origen en las formalidades que ha de observar toda autoridad al emitir actos de molestia, con apego a lo previsto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por otra parte, el legislador dispone la posibilidad de que el Jefe de la Oficina Recaudadora verifique que el procedimiento administrativo de ejecución se haya tramitado con apego a la ley, en su caso podrá ordenar su reposición a partir de la deficiencia substancial que apareciere. Esto es, la ley le da oportunidad al fisco estatal, que de manera interna revise su actuación y así, antes de que sus actos sean impugnados ante los tribunales competentes, verifique su legalidad y subsane las irregularidades que pudieran existir. Es lo que se conoce como la auto-tutela de la administración, que con toda claridad define ANTONIO CARRILLO FLORES, citado por Sergio Francisco de la Garza, en su obra de Derecho Financiero Mexicano (2002: 841): "La auto-tutela de la administración deriva de la posibilidad en que la administración se encuentre en los casos que vamos enseguida a especificar, para revocar, o reformar, anular o suspender una decisión administrativa sin que estas medidas sean la

consecuencia de un derecho subjetivo hecho valer por un particular, frente a la administración, sino, o bien de una acción espontánea, oficiosa, de esta o de una simple denuncia del particular, que puede ser un interesado en el caso, pero titular de lo que en el tercer capítulo precisamos como "interés simple"; interés al que el derecho objetivo no ha asociado como consecuencia jurídica la posibilidad de una pretensión individualizada".

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA. Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel (1994): *Compendio de Derecho Administrativo*, Porrúa, México.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

Artículo 155. El procedimiento administrativo de ejecución será radicado en la oficina recaudadora que corresponda al domicilio del deudor, pero la Secretaría de Finanzas y Administración podrá trasladarlo a cualquier otra demarcación para la práctica de una, algunas, o todas las diligencias respectivas.

COMENTARIO

Este precepto legal por su contenido, debiera de estar en la Sección Primera del Capítulo IV, esto es, en las disposiciones generales del procedimiento administrativo de ejecución; aunque, consideramos que lo mejor sería que se derogara, ya que es obvio que dicho procedimiento se debe radicar en la oficina recaudadora del domicilio del deudor, porque precisamente el fisco estatal para aplicarlo y desarrollarlo, tiene que ocurrir al domicilio fiscal del contribuyente, señalado en los términos del artículo 46 de este Código.

Por otra parte, tenemos que el procedimiento administrativo de ejecución se debe radicar en la oficina recaudadora que se encuentre ubicada en el domicilio del deudor y faculta a la Secretaría de Finanzas y Administración a trasladarlo a cualquiera otra demarcación. Dicha Secretaría, es el órgano encargado de la administración de la hacienda pública del Estado, de acuerdo al primer párrafo del artículo 24 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo para el Estado de Guanajuato, y su titular es autoridad fiscal, como señala el artículo 3 fracción II de este Código y en consecuencia es el fisco estatal.

Por otro lado, las oficinas recaudadoras son unidades administrativas de la Secretaría citada, como lo establece el artículo 2° fracción II inciso b) número

7, del Reglamento Interior de esta Secretaría y es a ellas a quienes corresponde llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, como lo dispone el artículo 43 fracción IX del reglamento interior mencionado, y en el penúltimo párrafo de este artículo, se establece que sus atribuciones se ejercen en el territorio del municipio en el que se ubiquen.

De las disposiciones legales de carácter orgánico y reglamentario citados, tenemos dos aspectos importantes a resaltar: Primero, las oficinas recaudadoras únicamente tienen competencia para ejercer sus atribuciones en el territorio del municipio en el que se encuentren y segundo, la Secretaría de Finanzas y Administración, en su carácter de fisco estatal, puede ejercer sus atribuciones en todo el territorio del Estado, por lo que en la disposición en comento se prevé, que en el supuesto de que sea necesario trasladar a cualquier otra demarcación el desahogo de alguna diligencia, como podría ser el embargo de un bien inmueble ubicado en un municipio diferente al del deudor de un crédito fiscal, o bien todo el de procedimiento administrativo de ejecución, únicamente dicha Secretaría está facultada para ello.

BIBLIOGRAFÍA. *Ley Orgánica del Poder Ejecutivo para el Estado de Guanajuato y Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración. Legislación Fiscal 2010 del Estado de Guanajuato*. Gobierno del Estado de Guanajuato.

J. Guadalupe VÁZQUEZ MATA

SECCIÓN TERCERA
DE LA INTERVENCIÓN

Artículo 156. Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

En la intervención de negociaciones serán aplicables, en lo conducente, las secciones de este capítulo.

COMENTARIO

Este artículo 156, constituye prácticamente una repetición de la norma consignada en el artículo 142, segundo párrafo, del propio ordenamiento tributario estatal, pues en aquella, ubicada en la Sección que regula las

reglas del embargo, ya anticipa que en los embargos de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, precisando en aquella norma, que tendrán las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 157, 158 y 159 de este Código, por lo que la única diferencia entre ambos dispositivos estriba en que en el artículo que aquí se comenta, se previene en su segundo párrafo que serán aplicables a la intervención de negociaciones , en lo conducente, todas las disposiciones que integran el capítulo IV del Título Sexto del propio Código.

Quizá lo único destacable de la disposición sea la calificación alternativa que previene respecto del depositario, ya sea como administrador o bien como interventor con cargo a la caja.

En efecto, el administrador es una persona física o moral, que desenvuelve sobre bienes ajenos una actividad dirigida a hacerlos servir de diversa manera en provecho de alguien, generalmente con obligación de rendir cuentas (Instituto de Investigaciones Jurídcas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 1998: 112); en tanto que el interventor con cargo a la caja, es el nombrado por el ejecutante, al embargar una finca agrícola o bien una negociación mercantil o industrial (Palomar, 2000: 854).

Aun cuando el precepto legal no precisa en que caso se otorgará uno u otro carácter al depositario, esto podemos obtenerlo de los subsecuentes artículos 157 a 159 de este Código, lo cual resulta por otra parte congruente con los conceptos antes vertidos y con las diversas previsiones normativas establecidas en los artículos 498 y 502 del Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Guanajuato, que serían eventualmente atendibles conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 6 de este Código, y que establecen que si el secuestro recayere en finca urbana y sus rentas, o sobre estas solamente, el depositario tendrá el carácter de administrador; en tanto que, si el secuestro se verifica en una finca rústica o en una negociación mercantil o industrial, el depositario será mero interventor con cargo de la caja.

En cualquier caso, la Suprema Corte ha interpretado similar disposición del Código Fiscal de la Federación, concluyendo que ésta se encuentra ajustada al marco constitucional, como lo revela la tesis jurisprudencial número 1a. LXVII/2007 (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta (Marzo de 2007): 262), que dice,

INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA. EL HECHO DE QUE EL ARTÍCULO 164 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLEZCA QUE EL DEPOSITARIO DESIGNADO TENDRÁ ESE CARÁCTER O EL DE ADMINISTRADOR, SIN REPRODUCIR LAS FORMALIDADES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA, NO LO TORNA INCONSTITUCIONAL. La circunstancia de que en la ley aplicable no se reproduzcan las formalidades previstas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistentes en que los actos de molestia deben estar debidamente fundados y motivados y constar en mandamiento escrito de autoridad competente no exime a la autoridad de su cumplimiento ya que, en ausencia de mención específica en la ley del acto, se halla el mandato imperativo del mencionado precepto constitucional que protege dicha garantía, sin excepción, a favor de todos los gobernados. En congruencia con lo anterior, se concluye que el artículo 164 del Código Fiscal de la Federación, que establece que cuando las autoridades hacendarias embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador del negocio embargado, no es inconstitucional por el hecho de no requerir previamente un mandamiento escrito en el cual se funde y motive el por qué se le otorga dicho carácter.

BIBLIOGRAFÍA. PALOMAR DE MIGUEL, Juan: *Diccionario para Juristas*, Porrúa, México. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (1998)*: Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México. IUS 2009, *Jurisprudencia y Tesis Aisladas,* junio 1917-diciembre 2009. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Guanajuato.*

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 157. El interventor encargado de la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, deberá retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina recaudadora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco estatal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta al jefe de la oficina recaudadora, el que podrá ratificarlas o modificarlas.

Si las medidas urgentes a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas por el deudor o el personal de la negociación, la oficina recaudadora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien, se procederá a enajenar la negociación, conforme a este Código y las demás disposiciones legales aplicables.

COMENTARIO

Al referir la figura del interventor es con la finalidad de que las autoridades fiscales hagan efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, estas procederán a requerir de pago al contribuyente (procedimiento administrativo de ejecución) y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, estas cuentan con varias opciones para garantizar el interés fiscal, una de ellas es embargar una negociación con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, para que mediante la intervención de ellas recauden los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

Para que tales intervenciones puedan realizarse, se requiere designar interventores con cargo a la caja o administradores, según se trate de negociaciones –comercial, industrial, agrícola ganadera o de pesca- o de bienes raíces que produzcan rentas. Ello implica que el depositario designado en el momento de efectuarse el embargo tendrá que ser removido de su cargo a efecto de sustituirlo por persona idónea para desempeñar como depositario interventor o depositario administrador, según el caso. (CARRASCO IRIARTE, 2008: 303-304).

De tal manera, los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los depositarios de una negociación tienen el carácter de interventor. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, pueden nombrar y remover libremente a los depositarios o interventores, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales, para lo cual deberán de observar el procedimiento

que al efecto prevén los artículos 156 a 164 del citado Código, al hacer un comparativo de los precepto legales que hago mención relacionando la disposición con el Código Fiscal de la Federación, concuerdan en su contenido, esto quiere decir que tanto el ordenamiento local tributario como Federal, contemplan la intervención teniendo una variación solo en su articulado y sus capítulos respectivos.

Además, se presume que en esta clase de intervención lo que persigue es que el negocio siga en marcha.

Ahora bien, el retiro del 10% aludido es prácticamente sobre ingresos brutos, con el que se van a pagar los créditos pendientes, por lo tanto el interventor encargado de la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes (pensiones alimenticias, créditos hipotecarios o prendarios, así como indemnizaciones laborales), deberá retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

Así pues, se estima que la recaudación de los ingresos en dinero se refiere a todas las clases de ingresos en efectivo en términos de la Ley monetaria, no en crédito o en especie, e inclusive depósitos o transferencias en las cuentas bancarias del deudor.

Respecto de la redacción del segundo párrafo del precepto, se observa que las facultades del interventor con cargo a la caja pueden ser extraordinarias cuando se den los casos de irregularidades en el manejo de la negociación, porque pueden dictar medidas provisionales urgentes para proteger los intereses del fisco, como podría ser en el caso de que se suspenda el pago, la omisión de ingresos del deudor, o las instrucciones a sus clientes de depositar en cuentas diferentes.

Así pues, el artículo refiere las obligaciones del interventor encargado de la caja, establece que si se estima que si las medidas 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 a este Código y las demás disposiciones legales aplicables.

En torno al tema El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el 1º de julio de 1997, aprobó la tesis jurisprudencial, que dice:

> ***INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE UNA NEGOCIACIÓN EMBARGADA. LOS ARTÍCULOS 153 Y 164 A 167 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO ESTABLECEN SU NOMBRAMIENTO Y LA OBLIGACIÓN DE RETIRAR EL 10% DE LOS INGRESOS PARA ENTERARLOS A LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLAN EL ARTÍCULO 5o. CONSTITUCIONAL.*** *Los artículos 153, 164, 165, 166 y 167 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto establecen la atribución de la autoridad hacendaria de nombrar depositarios, que en el caso de negociaciones embargadas, tendrán el carácter de administradores o interventores con cargo a la caja, no infringen el artículo 5o. constitucional, ya que no impiden que continúen desarrollándose las actividades de la empresa, en virtud de que la finalidad que persigue la figura misma de la interventoría es la de hacer efectivo el crédito fiscal, a través de vigilar la buena administración de la negociación y, por ello, se dota al interventor de todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, e incluso, se le obliga a poner en conocimiento de la autoridad hacendaria aquellas irregularidades que detecte y puedan poner en peligro a la negociación; por otra parte, la obligación del interventor de retirar el 10% de los ingresos y enterarlos a la autoridad ejecutora fiscal, tampoco es violatoria de la última parte del primer párrafo de la disposición constitucional en comento, que establece «nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial», en virtud de que de la interpretación sistemática del artículo 5o. con los diversos 31, fracción IV y 22 de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que en materia fiscal no sólo la autoridad judicial es la única facultada para privar al gobernado del producto de su trabajo, sino también la autoridad fiscal, ya que de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos del Estado, nace el correlativo derecho de éste para cobrarlos a través del procedimiento administrativo de ejecución, para estar en aptitud de cumplir con las funciones que la Constitución Política le encomienda, con la condición de que la contribución que trate de*

hacerse efectiva se encuentre establecida en una ley emanada del Poder Legislativo y, en acatamiento al artículo 16 constitucional, se haga saber al contribuyente, por medio de mandamiento escrito, el fundamento y motivo de su actuación.

Amparo en revisión 1724/96. Francisco Carreño Santiago. 10. de julio de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán

Amparo en revisión 43/96. Central de Autobuses de Segunda Clase de Oaxaca, Antequera, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Roberto Lara Hernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el primero de julio en curso, aprobó, con el número CXXIV/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a primero de julio de mil novecientos noventa y siete.

Ahora bien, el nombramiento de un interventor es consecuencia de la existencia de un depositario, el cual por simple acuerdo del órgano recaudador se ve envestido de facultades de intervención, es probable que no goce de una capacidad técnica, académica ni jurídica alguna para administrar la negociación mercantil de que se trate, o que tal designación se someta sin conocimiento del interesado, y pueda controvertirla conforme a derecho.

En ese tenor, en el caso del nombramiento de un interventor con cargo a la caja, efectuado con motivo de la traba de un embargo en la negociación por parte de las autoridades fiscales, procede decretar suspensión solicitada, ya que, dada la naturaleza de las funciones propias del interventor, que se desprenden del artículo 157 del Código Fiscal para el estado de Guanajuato, es evidente que su nombramiento conlleva daños y perjuicios de difícil reparación en la esfera jurídica de la empresa intervenida, pues ésta se somete a la vigilancia y control de sus ingresos por parte del interventor, quien no sólo inspecciona el manejo de la negociación, sino que, además, puede valorar si los fondos y los bienes de la empresa son utilizados convenientemente e, incluso, puede tomar medidas provisionales que redunden en las actividades propias de aquélla; además, con la concesión

de esta medida cautelar no se origina perjuicio alguno al interés social ni se contravienen disposiciones de orden público, ya que los efectos legales de su otorgamiento únicamente recaen sobre la esfera jurídica de la empresa intervenida. Por lo tanto, debe estimarse procedente la suspensión pedida en contra del nombramiento del interventor con cargo a la caja de una negociación, esto con apoyo en la jurisprudencia 2a./J. 5/2003, de rubro: SUSPENSIÓN EN MATERIA FISCAL. PROCEDE OTORGARLA EN CONTRA DEL NOMBRAMIENTO DEL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE Hugo, *Derecho Fiscal I*, Iure, México.Suprema Corte de Justicia de la Nación, IUS 2009, *Jurisprudencia y Tesis Aislada*, junio 1917-diciembre 2009. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 158. 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 del jefe de la oficina recaudadora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que el mismo hubiere conferido.

El interventor administrador no quedará supeditado en su actuación a los órganos de gobierno o consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes de la negociación.

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.

COMENTARIO

Tres hipótesis contempla este numeral como las facultades del interventor administrador que son más amplias a las del interventor con cargo a la

caja, pues abarcan las que normalmente corresponden a la administración de la sociedad y le confieren plenos poderes respecto a las facultades que requieren cláusula especial conforme a la ley para:

I. Dominio y administración de la negociación

II. Pleitos y cobranzas

III. Presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora recaudadora.

Otorgar los poderes generales o especiales que se requieran, o revocar los ya otorgados o los conferidos por la sociedad intervenida y los que el mismo hubiera otorgado.

En el artículo 158, el interventor administrador tiene las facultades de dueño, por tanto debe cumplir con las formalidades y la motivación suficiente para su operación recaudatoria en términos de los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que se está disponiendo de los bienes y propiedades de un tercero.

Cabe hacer mención que la intervención es una actuación administrativa, que implica el control por el Estado de la gestión de la empresa incautada o intervenida. Por lo que la intervención de la empresa ha de hacerse de acuerdo con las leyes. (DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA, 1999: 533).

Por tanto estas facultades son colosales y absolutas, salvo que se trate de enajenar bienes del activo fijo, lo que está prohibido según el siguiente artículo.

Cabe agregar que estas facultades se deben ejercer para la conservación y buena marcha del negocio, pero su función principal es conservarlo para cobrar el crédito fiscal, no para administrar la empresa, lo que resulta un tanto contradictorio cuando el artículo 164 del propio Código, ordena vender la empresa si no se recaudó en tres meses por lo menos el 24%.

Por lo que el interventor, designado dentro del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, debe acreditar que cuenta con facultades para ejercer el cargo desde que notifica al contribuyente el

oficio de su designación, pues en este momento ya existe afectación a su esfera jurídica, ya que con dicha intervención, se faculta a la persona designada para cobrar el crédito fiscal a cargo del contribuyente confiriéndole todas las facultades inherentes a un administrador de la empresa y, en consecuencia a partir de que es entregado el acto de molestia debe acreditarse que tiene facultad para trascender la esfera jurídica del particular.

Es el caso que, la Suprema Corte ha interpretado relacionado disposición del Código Fiscal de la Federación que el interventor acredite que cuenta con facultades para ejercer el cargo, como se hace notar en la tesis:

> ***INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA, DESIGNADO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN PARA HACER EFECTIVO UN CRÉDITO FISCAL, DEBE ACREDITAR QUE CUENTA CON FACULTADES PARA EJERCER EL CARGO DESDE QUE NOTIFICA AL CONTRIBUYENTE EL OFICIO DE SU DESIGNACIÓN, PUES EN ESE MOMENTO YA EXISTE AFECTACIÓN EN SU ESFERA JURÍDICA.**- *El oficio de nombramiento de interventor con cargo a la caja forma parte del procedimiento administrativo de ejecución, pues tiene como objeti1ficación de ese acto, que cuenta con facultades temporales para ejercerlo, puesto que éstas diligencias trascienden desde ese momento la esfera jurídica del particular, ya que con dicha intervención, se faculta a la persona designada para cobrar el crédito fiscal a cargo del contribuyente confiriéndole todas las facultades inherentes a un administrador de la empresa y, en consecuencia a partir de que es entregado el acto de molestia debe acreditar que tiene facultades para trascender la esfera jurídica del particular, por lo que si no se demuestra contar con esas facultades temporales, ya que el oficio de identificación tiene un nombramiento posterior a la fecha de notificación del acto, ello constituye un vicio de fondo que trasciende en forma directa el sentido de la resolución impugnada, porque es a partir de la fecha de notificación del nombramiento de interventor a la contribuyente, cuando el funcionario designado ya tiene expeditas sus facultades para ejercer el cargo conferido.(56)*

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3282/07-11-02-6.- Resuelto por la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de noviembre de 2007, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Avelino C. Toscano Toscano.- Secretario: Lic. Tulio Antonio Salanueva Brito.

BIBLIOGRAFÍA. *DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA* (1999). CARRASCO IRIARTE Hugo, *Derecho Fiscal I,* Iure, México. IUS 2009, *Jurisprudencia y Tesis Aislada,* junio 1917- diciembre 2009.

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 159. El interventor administrador tendrá las siguientes obligaciones:

I. Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora, y

II. Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina recaudadora 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 164 de este Código, se procederá al remate de conformidad con las disposiciones contenidas en este capítulo.

COMENTARIO

En el precepto se reitera la obligación de recaudar diariamente el 10% de los ingresos y enterarlos, cabe también mencionar que la negociación intervenida será vendida si en el perentorio plazo de tres meses no se recaudó cuando menos el 24% del importe al adeudo.

Sin menoscabo a lo anterior, no debemos pasar por desapercibido el propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público del Estado, tienen las contribuciones mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

En opinión de Fonrouge, citado por Raúl Rodríguez Lobato, los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales. Vanoni, (citado por el mismo autor), nos dice que sería un grave error conceptuar el tributo como producto exclusivo de la potestad suprema del Estado, pues esto nos conduciría al extremo de considerar tan sólo el elemento formal de la norma jurídica impositiva, olvidando su contenido, lo cual resulta absurdo, pues en la norma tributaria como en todas las normas jurídicas, existe un mandato derivado de la autoridad del Estado y un interés a cuya tutela se encamina el mandato, esto implica lógicamente que la norma tributaria garantiza la consecución de determinados fines, toda vez que tutela el interés del Estado en la obtención de los medios necesarios para subvenir a las necesidades públicas y advierte una carga impuesta a los ciudadanos por cualquier abuso de la fuerza pública y que no sirva a fines de pública utilidad, sino que se diluya en ventaja de ciertos individuos, sería indemnización, confiscación o despojo, pero nunca tributo. (RODRÍGUEZ LOBATO, 2008: 6).

En efecto, la función del Interventor-Administrador como figura contemplada por el legislador como un mecanismo del Procedimiento Administrativo de Ejecución, implícitamente debe llevar al legislador no solo a pretender instrumentar un mecanismo de recuperación de adeudos a favor del fisco, sino inclusive, acciones también, que protejan la principal fuente de riqueza y de estabilidad de nuestro Estado. Justicia y soberanía son dos conceptos que no están peleados, necesariamente deben implicarse, para que ello redunde, en la debida recaudación de impuestos y por consiguiente la justa aplicación de la Ley.

BIBLIOGRAFÍA. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (2008): *Derecho Fiscal*, Oxford, México.

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 160. El nombramiento de interventor administrador deberá anotarse en el Registro Público de la Propiedad que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.

COMENTARIO

Lo dispuesto en este numeral, es con el objeto de otorgar seguridad a los particulares, permitiendo saber quiénes son los titulares y cuál es el estado jurídico de esos bienes que intervienen y dan eficacia a ese tipo de transacciones. Así es entonces el ofrecimiento a los interesados de la verdad oficial, instrumento que otorga certeza a las relaciones jurídicas. Los jefes de las oficinas recaudadoras que esté llevando la intervención, deben avisar al Registro Público de la Propiedad y del Comercio de la localidad para que se haga la anotación respectiva.

Es importante hacer esta inscripción para el conocimiento de los terceros que tienen relaciones con la empresa deudora.

Tenemos claro que la intervención en materia tributaria tiene una esencia garantista, esto es procurar un ingreso al Estado, en el concepto del deber de colaboración con las autoridades de la administración pública. Bajo este término, el interventor tiene la obligación de retirar el dinero y enterarlo en la caja de la oficina ejecutora; tiene la obligación expresa de rendir cuentas mensuales a la oficina ejecutora. A la autoridad fiscal lo que le interesa, es contar con suficientes recursos para llevar a cabo las tareas establecidas en el Estado de derecho.

Podemos decir, a groso modo, lo que trata el interventor es hacer efectivo el crédito fiscal, para la obtención de los recursos públicos indispensables. En principio, nuestro marco jurídico coincide con la legislación española, ya que considera la existencia de un claro interés en el acreedor tendiente a hacer efectivo su crédito, y a este propósito intenta reforzar el cumplimiento de las obligaciones de las que es sujeto activo, haciendo uso de los distintos medios que pone a su disposición el ordenamiento, por lo que no puede sorprender que el Estado se sirva de, cuando menos, de análogos instrumentos de seguridad en el objeto de garantizar la efectividad de los créditos

BIBLIOGRAFÍA. DE AYALA PÉREZ José Luis y GONZÁLEZ Eusebio (1994): *Derecho Tributario I,* Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca.

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 161. Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 158 de este Código, 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.

COMENTARIO

El precepto legal señala que los accionistas pueden continuar reuniéndose, pero para la toma de cualquier decisión deben convocar al interventor administrador, y éste puede tomar cualquier decisión, con o sin consentimiento de los socios.

Para efectos legales y económicos, resulta de gran relevancia ya que el interventor podrá tomar cualquier decisión, esto significa que es una acción imperiosa dictada por la autoridad competente, para satisfacer o realizar lo que exige; es un procedimiento administrativo unilateral de cesión forzada de bienes, para satisfacer urgentes propósitos de utilidad pública y por medio de la indemnización correspondiente.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2000): *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, México.

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 162. 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.

COMENTARIO

La disposición otorga preferencia al fisco ya que nombrará nuevo interventor; es decir no pueden coexistir dos intervenciones; el interventor

administrador tendrá que actuar respetando las reglas de los créditos preferentes contempladas en este Código.

En efecto, cuando la negociación a intervenir ya lo estuviere por mandato de otra autoridad, se nombrará no obstante el nuevo interventor, quien se hará cargo de todas las intervenciones, mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales.

A su vez, la designación o el cambio de dicho interventor deberá comunicarse a las autoridades que hubieren ordenado las intervenciones anteriores, o las que ocurrieran con posterioridad, si tal fuere el caso.

Aun cuando resulta contradictorio con lo establecido con el artículo 487 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Guanajuato, el cual precisa que cuando se justifique que los bienes que se trata de embargar están sujetos a depósito o intervención con motivo de secuestro judicial anterior, en caso de reembargo, no se nombrará nuevo depositario e interventor sino que el nombrado con anterioridad lo será para todos los embargos subsecuentes, mientras subsiste el primer secuestro. Por tanto, el primer depositario nombrado debe permanecer con tal carácter, respecto de los bienes secuestrados nuevamente en distinto juicio y los derechos del segundo embargante permanecen iguales, independientemente de quien sea el depositario, pues este tiene la obligación de conservarlos para entregarlos en pago a los embargantes, en el caso de que obtengan sentencia favorable. La circunstancia de que el secuestro practicado en segundo lugar se haya registrado primero, no invalida la primera diligencia de embargo, pues los efectos de las inscripciones de diversos secuestros por cuanto a su fecha, no son otros que los de poder establecer un orden en el pago de los créditos reclamados.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2000): *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, México. *Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Guanajuato.*

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 163. La intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cuando de conformidad con este Código se haya enajenado la negociación. En estos casos la oficina recaudadora comunicará el hecho al

Registro Público de la Propiedad que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

COMENTARIO

Como se ha establecido en el precepto legal la intervención se levanta pagando el crédito fiscal, empero, no podemos ignorar que al haberse señalado un interventor administrador es darle a la empresa una vida máxima de tres meses sin posibilidad legal de flexibilizarlo. De no haber logrado la efectividad de los adeudos, la autoridad fiscal procederá a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado no cubra por lo menos el 24%. Estos tres meses consideramos es un corto periodo, difícilmente se notaran los efectos de una buena administración. Debería dejarse abierto el plazo de la administración, previo diagnóstico de la vitalidad de la empresa y entonces administrar en función de la conservación y buena marcha de la empresa para cubrir perfectamente el crédito fiscal.

En efecto, una vez cubierto el crédito fiscal a cargo de la negociación intervenida, incluyendo sus accesorios legales, se procederá a dar término a la intervención, solicitando la cancelación al Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
Finalmente, cabe agregar que la intervención debe cumplir con las garantías de Seguridad Jurídica de los empresarios, que es el sector que la soporta, esta solo se origina como consecuencia del embargo de la negociación mercantil, situación que nos da la pauta para establecer con precisión qué tal forma de recaudar va dirigida al sector más importante en términos de la recaudación del Estado, como es el empresarial. De allí, que es de vital importancia su aplicación, respetando las formas y procedimientos legales.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2000): *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, México. *Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Guanajuato.*

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 164. Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses

transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte.

COMENTARIO

El primer aspecto a destacar es que de no lograrse la efectividad de los adeudos, las autoridades fiscales podrán enajenar la negociación. Puede vender si: lo que se recaude en tres meses no cubre, al menos, el 24% del crédito fiscal pendiente; o lo que se recaude en un mes no cubre al menos, el 8% del crédito fiscal pendiente.

Enajenar una negociación tiene una problemática legal interesante, si la negociación es propiedad de una persona moral, es evidente que no se trata de vender las acciones o partes sociales que amparan el capital social porque son propiedad de los accionistas o socios, quienes no son los deudores del crédito fiscal.

BIBLIOGRAFÍA. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl (2008): *Derecho Fiscal,* Oxford, México. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2000): *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, México.

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

SECCIÓN CUARTA
DEL REMATE

Artículo 165. La enajenación de bienes embargados, procederá:

I. A partir del día siguiente a aquél en que hubiese quedado firme la base en los términos del artículo 167 de este Código.

II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 138 de este Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen dentro los tres días siguientes a aquél en que surte efectos el requerimiento.

III. Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 189 de este Código.

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

COMENTARIO

En la sección encontramos regulado el procedimiento de remate, "está constituido por un conjunto de formalidades 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 para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas"(SANCHEZ, 2004:565).

Ahora bien, es requisito sine qua non para la enajenación de los bienes la firmeza del crédito; es decir, la no existencia de medio impugnativo interpuesto sobre la misma ó de existir se tenga la resolución definitiva, o bien tratándose de embargos precautorios cuyos créditos sean exigibles dentro de los tres días, de encontrase medio de defensa pendiente de resolver o que el embargo precautorio no sea exigible, resulta ilógico pretender la venta de los bienes embargados.

El procedimiento de ejecución forzosa, "se desarrolla como es natural, a través de una serie de actos procedimentales, que tienen el carácter de actos administrativos. Estos actos recaen normalmente sobre bienes y derechos que son ajenos a la administración y en beneficio de ésta. No tienen el carácter de actos procesales, sino como antes decíamos, meramente procedimentales, ya que no existe controversia, ni por tanto partes en el sentido procesal" (DE LA GARZA, 2002:811) se trata así, de actos administrativos de recuperación coercitiva de la exactora, aún con ello no es necesario llegar a fase de remate, al ser factible que el deudor proponga comprador o compradores, en cuyo caso el bien o bienes embargados se enajenan fuera de subasta, evitando penas administrativas como que el precio de remate sean las dos terceras partes de la base, que en segunda almoneda exista una reducción de la base del 20% y por último que el bien pueda adjudicárselo la autoridad al 50% de su valor, así desde la perspectiva económica en fase de ejecución del crédito, representa una opción económica para el deudor el proponer a comprador o compradores.

La propuesta de comprador o compradores, para adquirir los bienes fuera de subasta pública, encuentra su primer requisito en lo señalado por el artículo 189, de este código, es decir puede presentarse antes del día en que

se finque el remate o de aquel en que se adjudiquen los bienes a favor del fisco, no respecto a todos los bienes y en todos los momentos, ya que solo será sobre bienes de fácil descomposición, o materiales inflamables, además de que dichos bienes no hubieran salido en primera almoneda, un segundo requisito y recomendación a efecto de que el comprador fuera de subasta adquiera los bienes, es que se presente cubriendo el valor señalado a los bienes embargados, esto es, que su presencia avale una propuesta real y efectiva de pago del valor de los bienes, de no ser así, corre riesgo de no ser aceptado como comprador, más aún recomendable es que el importe lo exhiba en numerario o bien en documento con fondos suficientes para hacerlos efectivos de inmediato.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano,* Porrúa, México. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (2004): *Derecho Fiscal Mexicano,* Porrúa, México.

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 166. Salvo los casos que este Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se celebrará en el local de la oficina recaudadora.

La autoridad con objeto de obtener un mayor rendimiento, podrá designar otro lugar para la venta u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.

COMENTARIO

El artículo refiere como requisito de enajenación de los bienes embargados, se lleven a cabo por subasta pública, "procede del latín y significa -bajo la lanza- porque en Roma las ventas públicas se realizaban al amparo de la lanza, símbolo del poder militar y de la autoridad del Estado" (PALLARES, 2003:738) Así, tenemos que, "después del avalúo, la siguiente etapa del proceso es el remate, está constituida por la convocatoria o pública subasta a fin de llamar a los posibles postores, interesados en la adquisición de los bienes embargados que se someterán a la correspondiente venta judicial" (ARELLANO, 1998:627), para efectos fiscales el procedimiento de subasta se concibe, "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 precio" (CARRASCO, 2001:396).

Como regla general la subasta se desahoga en el domicilio que ocupa la oficina recaudadora, con excepción de los municipios de Atarjea, Santa Catarina, Tierra Blanca y Xichú, en los que no existe a la fecha la oficina respectiva, sin embargo para obtener un mayor producto, ello en beneficio del deudor, puede señalarse un lugar de venta distinto consignándose así en la convocatoria ó bien ordenar la venta en lotes, para lo cual la autoridad debe identificar objetos similares de otros embargos.

Pertinente es acotar, que en materia fiscal la recuperación coactiva del adeudo fiscal no requiere para la validación de sus actuaciones la intervención de órganos del Supremo Tribunal de Justicia del Estado, en tanto que el procedimiento tutela el interés fiscal, esto es la afectación que sufre el fisco del Estado por el no pago de las cantidades de dinero que tiene derecho a percibir por concepto de contribuciones, por tanto el procedimiento es exclusivamente administrativo, sin que ello sea lesivo a la garantía de debida defensa, al preverse por el legislador en caso de que la actuación se aparte de la legalidad medios de autocomposición ante la propia administrativa o bien acudir en proceso en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado.

Es opción de mayor rendimiento económico, el trasladarse a un lugar diverso del que ocupa el domicilio de la oficina recaudadora, no es aconsejable ni por estrategia jurídica de dilación, interponer medios de impugnación en contra de las opciones de mayor rendimiento que tome la exactora, en la medida que cualquiera que se tome es benéfica para el deudor, amén que la dilación acumula en su perjuicio actualizaciones y recargos, siendo que el medio impugnativo no lograría más que la autoridad motivara su actuación, que de suyo es benéfico para el deudor.

BIBLIOGRAFÍA. ARELLANO GARCÍA, Carlos (1998): *Derecho Procesal Civil,* Porrúa. México. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2001): *Derecho Fiscal I,* Iure, México. PALLARES, Eduardo (2003): *Diccionario de Derecho Procesal Civil,* Porrúa. México. *Web site: http/ / www.guanjauato.gob.mx/sfa/recaudadoras.htm.*

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 167. La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados y para negociaciones, será el precio que arroje el avalúo pericial,

y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado.

El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revisión a que se refiere la fracción II, inciso d) del artículo 197 de este Código, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación a que se refiere el párrafo anterior, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en este 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 legal o haciéndolo, no designen valuador o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los plazos a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, 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 conforme al primer párrafo de este artículo, el jefe de la oficina recaudadora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador 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 diez días si se trata de bienes muebles, veinte días si son inmuebles y treinta días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.

COMENTARIO

Del artículo se desprende distinción del tipo de bienes embargados, así como la instrumentación de procedimientos de valuación diversos, ya que para inmuebles y negociaciones, es necesario la intervención de un perito valuador, quien debe reunir los requisitos señalados por el Código, siendo notorio precisar que en el Código no se señala requisito alguno, mientras que para

otros bienes, es recomendable que el deudor se acerque a la oficina recaudadora dentro del término de 6 días a convenir sobre el valor de los mismos. "No se puede hacer la venta que el remate implica sino se ha fijado previamente su precio mínimo a la cosa que se va a vender" (DE LA GARZA, 2002:826) momento necesario de desposeerse de apreciaciones subjetivas vinculatorias con él ó los bienes, así como tener presente que al adquirirse un objeto como último consumidor a su cargo resulta el pago del impuesto al valor agregado actualmente a la tasa del 16%, cuya recuperación no es factible en venta coactiva; agregar la depreciación lógica, así como sumar el uso; ello siempre desde una perspectiva económica, ya que el valuador objetivamente ponderará tales parámetros y sobre el precio debe también recordarse que es base de remate las dos terceras partes, lo que puede entenderse sanción para el deudor de no convenir el precio de venta.

Eduardo Pallares, cita a Alsina para referir, "que los peritos son colaboradores del juez para conocer mejor los hechos cuya comprobación y calificación requieren conocimientos científicos y técnicos" (PALLARES, 2003:601), en el caso facilitan la actividad administrativa al proporcionar el dato objetivo del valor de los bienes.

En apreciación de Carrasco Iriarte, la valuación "es el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o ejecución forzosa" (CARRASCO, 2001:395).

Necesario resulta que la autoridad notifique personalmente al deudor o su representante legal la valuación, sea de bienes inmuebles, negociaciones o por falta de consenso, sobre presuntas inconsistencias en la notificación se pueden intentar medios de impugnación, cuya razón sería dilatoria puesto que la intención es el conocimiento de la valuación, de aquí que si efectivamente no se tiene, el medio resulta asertivo.

Una de las excepciones al término de interposición del Recurso de Revisión, es el que se intenta en contra de la valuación de bienes, lo que se trata de un acierto legislativo, al respetarse aún en fase de ejecución la garantía de defensa y da celeridad al procedimiento coactivo, siendo la razón del medio impugnativo el precio justo del o los bienes embargados, de aquí que debe ofertarse como prueba la pericial y designar perito quien debe de reunir los requisitos establecidos en el Código, aspecto de medular trascendencia,

en la medida que el Código en comento no prevé requisito alguno, por tanto el requisito esencial es contar con los conocimientos y pericia para plasmar la opinión técnica requerida, de no cumplir con requisitos o presentar la opinión técnica, trae como consecuencia la aceptación tácita de la valuación dada por el perito de la autoridad.

La discrepancia de las valuaciones superior a un 10%, trae aparejada la facultad del jefe de la oficina recaudadora de designar perito tercero, consecuentemente su valuación será la base de enajenación, sin importar el rendido por el perito del deudor ó autoridad.

Debe estarse a los plazos, consignados en la fase de autocomposición para aceptar, acreditar, discernir y presentar la valuación del perito, las probables ilegalidades en acuerdos o resolución de quien instrumenta el recurso, se dirimen hasta el dictado de está ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Guanajuato, para lo que debe consultarse su Ley Orgánica y el Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, sin perder de vista que en el caso el fin del medio impugnativo versa sobre la valuación.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2001): *Derecho Fiscal I,* Iure, México. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano,* Porrúa, México. PALLARES, Eduardo (2003): *Diccionario de Derecho Procesal Civil,* Porrúa, México.

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 168. Los avalúos que se practiquen para efectos fiscales tendrán vigencia durante seis meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen y deberán llevarse a cabo por las autoridades fiscales, instituciones de crédito, el Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales o por corredor público, o persona con conocimientos en la materia.

COMENTARIO

El avalúo constituye la operación de tasación o justiprecio de bienes, realizada con el objeto de servir de base para la venta o división de los mismos, o para la liquidación de ciertos impuestos (COUTURE, 1976: 120).

La razón por la que los avalúos tienen un plazo de vigencia, es porque el simple transcurso del tiempo repercute en el valor o precio que se fijó a los bienes que los conforman, ya sea por que disminuya su valor mediante la depreciación, o bien, porque aumente al incrementarse su plusvalía, lo que hace necesaria su actualización periódica.

En esta disposición subyace el principio de justicia tributaria, pues busca garantizar que los bienes afectos a un procedimiento de ejecución, revelen su valor real con la mayor precisión posible durante un periodo de tiempo determinado y reconociendo el efecto económico de los cambios de precios en nuestro país.

En todo caso, debe también precisarse que la designación de perito valuador es un acto susceptible de impugnación por el contribuyente deudor que estime afectados sus derechos por tal designación, lo cual desde luego es extensivo al resultado que arroje dicho avalúo.

Sobre el particular, es atendible por analogía, la tesis jurisprudencial número VI.30.A.330 A (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta (Diciembre de 2009): 1483), que dice:

> *AVALÚO DE BIENES INMUEBLES O NEGOCIACIONES EMBARGADOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. CONTRA EL OFICIO POR EL QUE SE DA A CONOCER AQUÉL AL PARTICULAR PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD. Si bien es cierto que la Segunda Sala de la Suprema Corte Justicia de la Nación al emitir la jurisprudencia 2a./J. 18/ 2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, marzo de 2009, página 451, de rubro: «PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. POR REGLA GENERAL, LAS VIOLACIONES COMETIDAS ANTES DEL REMATE SON IMPUGNABLES MEDIANTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO HASTA QUE SE PUBLIQUE LA CONVOCATORIA RESPECTIVA, ACORDE CON EL ARTÍCULO 127, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006.», determinó que conforme a la regla general impuesta por el legislador en el*

artículo 127, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, las violaciones cometidas dentro del procedimiento administrativo de ejecución no son impugnables mediante el recurso de revocación ni en el juicio contencioso administrativo, también lo es que tratándose del oficio por el que se da a conocer al particular el avalúo de bienes inmuebles o negociaciones embargados en el procedimiento administrativo de ejecución, se actualiza la excepción prevista en el segundo párrafo del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, que establece que el embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación podrán hacer valer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de dicho avalúo, el cual, al ser optativo, lleva a concluir que procede el juicio de nulidad en su contra.

BIBLIOGRAFÍA. COUTURE, Eduardo J., (1976): *Vocabulario Jurídico*, Serie Diccionarios, Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS 2009, *Jurisprudencia y Tesis Aisladas,* junio 1917-diciembre 2009.

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 169. En aquellos casos en que después de realizado el avalúo se lleven a cabo construcciones, instalaciones o mejoras permanentes al bien de que se trate, los valores consignados en dicho avalúo quedarán sin efecto.

COMENTARIO

Si el avalúo de los bienes sujetos a remate se realizó con anterioridad a que los mismos hubieren sufrido alguna modificación como construcciones, que implican la edificación de una obra, instalaciones, que buscan ampliar su funcionalidad o mejoras, evidentemente su valor ya no corresponde al consignado en dicho avalúo, razón por la cual aún y cuando no hubiere transcurrido su plazo de vigencia, se hace necesaria la práctica de un nuevo avalúo, para actualizar el valor de dichos bienes antes de proceder a su enajenación en cualquiera de las formas autorizadas por la ley.

Consideramos que en los tres supuestos previstos en la norma, el reconocimiento del valor real del bien de que se trate opera en beneficio del propietario del mismo; empero, también debió preverse la caducidad del avalúo contrario sensu, esto es, en aquellos casos en que la variación del

valor derive de algún daño, menoscabo o pérdida que afecte al bien de que se trate y en consecuencia, repercuta sobre su valor.

BIBLIOGRAFÍA. *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésimo Segunda Edición.

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 170. Cuando exista imposibilidad para la realización de un avalúo de un inmueble, ya sea por la negativa u oposición por parte de los habitantes, o por cualquier otra razón, éste se podrá realizar basándose en las constancias que existan en diferentes dependencias.

COMENTARIO

El artículo, hace referencia exclusivamente a bienes inmuebles pues de estos existe obligación de registro, en relación al propietario que los detente o bien de sus afectaciones por haberse otorgado en garantía ó gravado, datos que se asientan en los registros públicos de la propiedad distribuidos en el Estado; se prevén dos hipótesis negarse u oponerse, ambas implican despliegue de actividad humana en distintos estadios, empero, la consecuencia jurídica es la misma, a pesar de ello consideramos necesario que la autoridad levante acta circunstanciada a efecto de motivar la valuación tomada de constancias que obren en poder de la autoridad.

Como aptitud o despliegue de actividad humana para negarse u oponerse, deben ponderarse las consecuencias económicas que ello acarrea, atendiendo a que las constancias que obran en poder de la autoridad no suelen actualizarse, por inobservancia del obligado ante la falta de cultura de proponer a la autoridad la revaluación de bienes inmuebles, siendo impedimento de ello el impacto económico directo que sufre el proponente, al elevarse la base sobre la que se entera el impuesto predial, sin embargo la falta de atención a tal obligación, impacta igualmente cuando se pretenda vender ya que la operación se genera sobre el precio de adquisición original, el que seguramente no reflejara la realidad económica del bien, incluso en la jurisprudencia I.20.A. J/5, se establece que aún los bienes no sujetos al pago del impuesto predial, es obligación de la entidades o dependencia de la administración el presentar su actualización, de aquí que la exigencia de actualización de valores de bienes inmuebles sea generalizada, jurisprudencia del tenor literal siguiente: "SEGURO SOCIAL, INSTITUTO MEXICANO DEL. OBLIGACION DE DECLARAR EL VALOR

CATASTRAL.- El artículo 17, segundo párrafo, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, dispone de manera clara y precisa que los propietarios de los bienes sujetos del impuesto predial y, en su caso, los poseedores, deberán determinar y declarar el valor catastral de sus inmuebles, aun en el caso de que se encuentren exentos del pago del impuesto predial; por tanto, si el Instituto Mexicano del Seguro Social, como persona moral poseedora de un bien inmueble de dominio público, se encuentra exenta del pago de dicho impuesto, ello de ninguna manera lo exime de la obligación de determinar y declarar el valor catastral del mismo, sin que sea óbice lo dispuesto por el artículo 8o., fracción IX, de la Ley General de Bienes Nacionales, en el sentido de que corresponde a la Secretaría de Desarrollo Social, entre otras cosas, mantener al corriente el avalúo de los bienes inmuebles nacionales (sin que este supuesto le implique también la obligación de determinar ese valor catastral); por tanto, tal disposición no impide que el Instituto Mexicano del Seguro Social, declare el valor catastral de un inmueble destinado al servicio público, con base en el avalúo que al efecto mantenga actualizado la Secretaría de Desarrollo Social, a fin de procurar por parte de dicho Instituto, la fiel observancia a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 10. del Código Fiscal de la Federación, que indica que las personas que no estén obligadas a pagar contribuciones, sólo tendrán las obligaciones que en forma expresa establezcan las leyes fiscales." SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

De donde, la valuación practicada en base a los documentos de la autoridad, seguramente no se ajustara a la realidad, por ello, debe operar razón de conciencia al negarse u oponerse a la diligencia de avalúo aspecto que en nada beneficia la situación del deudor con respecto al crédito recuperado coactivamente.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2001): *Derecho Fiscal I, Iure,* México. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, II, de noviembre de 1995, página 460.*

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 171. El remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que se realice dentro de los treinta días siguientes. La publicación de la convocatoria se hará cuando menos diez días antes del remate.

La convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina recaudadora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente.

En el caso de que el valor de los bienes exceda de una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general diario en el Estado, elevado al año, la convocatoria se publicará en uno de los periódicos de mayor circulación del Estado de Guanajuato, dos veces con intervalo de siete días. La última publicación se hará cuando menos diez días antes de la fecha del remate.

COMENTARIO

En el precepto, se establece el momento en que debe realizarse la convocatoria para el remate, esto es, al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, así mismo encontramos las reglas de publicación del remate. Sobre dicho acto en materia judicial se ha precisado, "Después del avalúo, la siguiente etapa en el proceso de remate, está constituida por la convocatoria a pública subasta, a fin de llamar a los posibles postores interesados en la adquisición de bienes embargados que se someterán a la correspondiente venta judicial. La convocatoria a pública subasta ha de realizarse con estricta sujeción a lo que disponen los artículos 570 y 572 del Código de Procedimientos Civiles pues, la falta de adhesión a tales preceptos puede producir como consecuencia que el remate no se apruebe"(ARRELLANO, 1998:627). Sin embrago, en materia fiscal en relación a la convocatoria se precisa, "el objeto de que el público en general tenga la oportunidad de enterarse de que la oficina ejecutora efectuará el remate de los bienes embargados"(CARRASCO,2001:397) por tal medio se da publicidad a la función administrativa, para todo aquel interesado en adquirir los bienes a remate, tenga la posibilidad de participar en el mismo cumpliendo los requisitos del Código, etapa en que los términos son cortos ante la firmeza del avalúo.

Como requisito de la actividad coactiva, encontramos que entre el remate y la publicación de la convocatoria deben mediar cuando menos diez días, la violación a dicho plazo de proceder en medio impugnativo, traería como consecuencia emitir una nueva convocatoria.

Ahora bien, la publicidad de la actividad administrativa es a razón del valor de los bienes materia del remate, siendo oportuno acotar que el área

geográfica "C", en que se ubica el Estado de Guanajuato se estableció para el año 2010 la cantidad de $54.47 (cincuenta y cuatro pesos 47/100 MN), como salario mínimo, cantidad que elevada al año es de $19,881.95 (diecinueve mil ochocientos ochenta y un peso 95/100 MN.) importe que proporciona el medio, intervalo y ocasiones que debe llevarse a cabo la publicación de la convocatoria. De no respetarse y plantearse la ilegalidad en impugnación, de ser fundada la pretensión ocasionaría la reposición del procedimiento.

BIBLIOGRAFÍA. ARELLANO GARCÍA, Carlos (1998): *Derecho Procesal Civil,* Porrúa. México. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2005): *Derecho Fiscal I,* Iure, México. *Web site: http//www.misalario.org/main/salario-minimo/guanajuato.*

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 172. Los acreedores que aparezcan del certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, el cual deberá obtenerse oportunamente, serán citados para el acto de remate y, en caso de no ser factible hacerlo por alguna de las causas a que se refiere la fracción IV del artículo 111 de este Código, se tendrá como citación la que se haga en las convocatorias en que se anuncie el remate, en las que deberá expresarse el nombre de los acreedores.

Los acreedores citados podrán concurrir al remate y hacer las observaciones que estimen del caso, las cuales serán resueltas por la autoridad ejecutora en el acto de la diligencia.

COMENTARIO

En el artículo, encontramos normada la preferencia del fisco sobre obligaciones del deudor contraídas con antelación e incluso registradas ante la autoridad correspondiente; empero, es necesario citar a los acreedores detentadores de gravámenes de los últimos diez años, a efecto de otorgarles la oportunidad de ser oídos, como se recopila en la tesis: "REMATES FISCALES, NOTIFICACION A LOS ACREEDORES HIPOTECARIOS. Los artículos 197, reformado, y 225 de la Ley de Hacienda de Aguascalientes, dicen respectivamente: «Una vez recabada, cuando proceda, la constancia del Registro Público a que se refiere el artículo 193, se decretará el remate y se mandará que sean notificados los acreedores que aparezcan de dicha constancia. Enseguida se publicará la convocatoria respectiva del modo

siguiente.....: respecto de inmuebles cuyo valor fiscal sea de $500.00 o mayor cantidad, se fijará en los lugares céntricos ya dichos y en el mismo predio embargado, si es urbano, y se insertará por dos veces consecutivas en el Periódico Oficial.....». «Los emplazamientos y notificaciones que no pueden llevarse a cabo a domicilio o por conducto de los empleados de rentas y autoridades políticas, por ignorarse la residencia de la persona de quien se trate, se harán por edicto que se publicará por dos veces consecutivas en el Periódico Oficial». De los preceptos reclamados se desprende claramente, que al decretarse un remate, deben ser notificados personalmente los acreedores hipotecarios, y que esa notificación, si se ignora su domicilio, deberá hacerse por edicto, publicado por dos veces consecutivas en el Periódico Oficial; y al referirse al artículo 197 a una publicación que debe ser hecha por una sola vez, no se refiere a la notificación a los acreedores, que debe ser previa a la convocatoria, sino a ésta, que no es otra cosa que el llamamiento u oferta que se hace al público para que las personas interesadas en la adquisición de los bienes por rematarse se presenten a la policitación. Por lo tanto, llegando el caso de remate, debe, en primer lugar, notificarse a los acreedores que aparezcan de la constancia del Registro Público, ya que éstos, como personas extrañas al procedimiento, deben ser llamados a él, siguiéndose para esa notificación lo establecido en el artículo 225; hecho lo anterior habrá que publicar, además, la convocatoria de remate, ya que sólo debe insertarse una vez en el Periódico Oficial. De todo lo cual se desprende, que si a los acreedores hipotecarios no se les notifica conforme a lo establecido, se violan, en el perjuicio, las garantías que otorgan los artículos 14 y 16 constitucionales."

Sin embargo, la intervención se traduce para los acreedores en meros espectadores, con conocimiento del tipo de bienes embargados y remanente del producto, ya que administrativamente no está prevista la satisfacción de su derecho por tal vía, a menos que exista orden de autoridad competente o que el deudor acepte por escrito que se haga la entrega del saldo al tercero.

El aspecto publicidad referenciada como "Acto de llevar a conocimiento general un hecho o cosa" (CABANELLAS, 1993:328) es imperante en esta fase, transformando la convocatoria en instrumento de notificación para los acreedores.

BIBLIOGRAFÍA. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo (1993): *Diccionario Jurídico Elemental,* Heliasta S.R.L., Argentina. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho*

Financiero Mexicano, Porrúa, México. *Semanario Judicial de la Federación, XLIV, página 4588.*

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 173. Mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

COMENTARIO

Una de las formas en que el contribuyente embargado puede cubrir su adeudo fiscal sin el menoscabo de que sus bienes se rematen en almoneda pública o se adjudiquen al fisco, es proponiendo a un comprador, ya sea un tercero o el propio embargado, que ofrezca por los bienes a subastarse la cantidad de contado suficiente para cubrir el crédito fiscal, pudiendo hacerlo hasta antes de que se finque el remate, esto es, antes de que se declare la adjudicación a favor de algún postor.

En torno a este tema y por su analogía podemos atender a la tesis jurisprudencial número III.1o.C.78 C (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta (Julio de 1998): 388), que dice:

> *"REMATE. RESCATE DE LOS BIENES ANTES DE QUE SE FINQUE O DECLARE LA ADJUDICACIÓN DE LOS MISMOS, NO ES MATERIA DE LA REVISIÓN OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE JALISCO). El acuerdo dictado en la audiencia de remate, referente a la liberación que se pretenda del inmueble secuestrado en el juicio natural, antes de que se finque el remate o se declare la adjudicación del mismo, no puede ser legalmente materia de revisión en la resolución definitiva en la que se apruebe o desapruebe el remate de dicho bien, porque, en esencia, no constituye una etapa del procedimiento de que se trata, ni tiene relación con el mismo, de tal manera que el Juez de la causa o el Tribunal Superior en la interlocutoria respectiva pudieran ocuparse de analizarlo, sino que se trata de una cuestión autónoma al procedimiento de remate que el legislador instituyó como un derecho en favor del deudor, para que pudiese rescatar sus bienes antes de que se finque el remate o declare la adjudicación de los mismos, mediante el pago*

del principal y costas y conforme lo previene el artículo 557 del Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Jalisco, en vigor hasta el 28 de febrero de 1995".

No obstante lo anterior, debemos distinguir tratándose del contribuyente deudor, puesto que en su caso, lo que estaría haciendo es pagar el crédito fiscal, y en ese sentido, puede ejercitar tal derecho en cualquier tiempo en tanto no se haya fincado el remate. La distinción es pertinente, pues la propuesta de comprador que haga el embargado, sí está temporalmente condicionada a la emisión de la convocatoria a remate y el derecho a finiquitar el adeudo en cualquier tiempo durante el procedimiento administrativo de ejecución no se encuentra sujeto a tal restricción.

BIBLIOGRAFÍA. IUS 2009, J*urisp**r**udencia y Tesis Aisladas,* junio 1917-diciembre 2009.

Ignacio CRUZ PUGA

Artículo 174. Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

COMENTARIO

El artículo prevé de manera clara que la postura legal, es decir el precio de venta en subasta de los bienes embargados será de dos terceras partes, la que se define como "el ofrecimiento que hacen los interesados en adquirir los bienes a rematar" (CARRASCO, 2001:397) resultando una carga administrativa que debe resistir el deudor, que la postura legal represente las dos terceras partes de la valuación, lo que propicia en el ánimo del ejecutor la costumbre de trabar embargo de dos a tres tantos del importe del crédito a recuperar, a efecto de cubrir con los mismos el interés fiscal.

Para los interesados en el remate, es una verdadera oportunidad económica pues de no existir pujas es factible adquirir los bienes con valuación castigada y además a dos terceras partes de su valor, a contrario el deudor debe resistir tales cargas o sanciones, en tanto que si el valor de adquisición del bien por parte del deudor lo fue por la cantidad de $100.00 (cien pesos 00/100MN), y el mismo fuere objeto de remate, seguramente el valuador descontara de manera inmediata el 16%, que represente el pago del impuesto

al valor agregado, añadiendo a su valuación la depreciación y deterioro natural que fuere del 4%, con lo que acarrea como precio de venta sea de $80.00 (ochenta pesos 00/100MN), mientras que las dos terceras partes son la cantidad de $53.20 (cincuenta y tres pesos 20/100MN), importe que representa la postura legal y sobre el que comienza la puja, lo que se traducen en pérdida económica para el deudor de $46.80 (cuarenta y seis pesos 80/100 MN).

Estimamos pertinente, recapitular que respecto a los requisitos de ofrecimiento de la postura referenciados en los artículos 179, 180, 181, 182 y 183 del Código Fiscal de la Federación, vinculados en texto como el aquí comentado y los diversos 174, 175, 177 y 178, se ha establecido que el procedimiento respectivo se haga a través de medios electrónicos, lo que aporta celeridad y confiabilidad administrativa al no ser necesaria la presencia en el evento de remate, evolución que debe acoger el Estado, al tratarse de beneficios a mayores posibles adquirentes con el consecuente ahorro de recursos económicos para todos lo intervinientes.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2001): *Derecho Fiscal I,* Iure, México. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano,* Porrúa, México.

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 175. 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 193 de este Código.

Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados.

La autoridad ejecutora podrá enajenar a plazos los bienes embargados en los casos y condiciones que establece el artículo siguiente de este Código. En este supuesto quedará liberado de la obligación de pago el embargado.

COMENTARIO

El artículo parte de una premisa ideal en la fase de remate de bienes, la que se rompe con su propio texto y el de los siguientes dos artículos, referentes

a la enajenación a plazos e importe de certificado de 10% de la postura legal.

Estimar que los postores acudirán a remate con la expectativa de ofrecer de contado el importe del interés fiscal, es ideal, en un doble aspecto como anticipar la existencia de postores, además que su oferta será de contado, siendo ello el mejor de los escenarios advertidos por la exactora, ya que no se establece el alcance de la postura que no se oferta de contado.

Tampoco se trata de desalentar la participación en remate si la postura no es de contado, lo que debería quedar claro son los parámetros de interés fiscal y base para remate; el primero comprende las contribuciones adeudadas y accesorios y actualizaciones, mientras el segundo es el precio de venta referente a dos terceras partes.

Pertinente resulta acotar el supuesto de postura de contado, suficiente para cubrir el interés fiscal en el cual "La finalidad de la garantía, tiende a asegurar la efectiva recaudación del crédito fiscal que se garantiza con ella" (TORRES,1999:23) "será necesario el otorgamiento de una garantía del interés fiscal, que asegure el ingreso de este crédito a la hacienda pública" (TORRES,1999:18) ó si el importe de la postura es menor al del interés fiscal; realmente así se desalienta el remate, atentos a que la participación del postor se vincula a la adquisición de los bienes, dentro de los parámetros del mercado y oportunidad del mismo, no así a que su oferta atienda al interés fiscal.

Al contrario si la puja comienza con la mejor postura, que es de donde debe partir el precepto legal, se establece regla clara de participación y competencia, no desaliento, ya que al momento los postores ofrecerían la diferencia de contado y alguna cantidad superior.

Por lo que respecta al tercer párrafo rompe el esquema del artículo que se comenta al incluir la posibilidad de venta a plazos.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2001): *Derecho Fiscal I,* Iure, México. TORRES FIGUEROA, Luis Roberto (1999): *La garantía del Interés Fiscal.* INDETEC.

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 176. Para los efectos del artículo anterior, la autoridad recaudadora podrá enajenar a plazos los bienes embargados cuando no haya postura para adquirirse de contado y siempre que el comprador garantice el saldo del adeudo más los intereses que correspondan en alguna de las formas señaladas en el artículo 118 de este Código. Durante los plazos concedidos se causarán intereses iguales a los recargos exigibles para el caso de pago a plazo de los créditos fiscales.

COMENTARIO

El artículo atiende a la realidad económica, al prever que la falta de postura de contado genera la enajenación, "Acto jurídico por el cual se transmite a otro la propiedad de una cosa, bien a título oneroso, como en la compraventa o la permuta; o a título lucrativo como en la donación y en el préstamo sin interés" (CABANELLAS, 1993:312) a plazos, debiendo por ello garantizarse el saldo, bien sea a través de depósito en dinero, prenda o hipoteca, fianza otorgada ante institución autorizada, obligación solidaria asumida por tercero ó embargo en la vía administrativa, así como habrán de cubrirse los respectivos intereses, que se cubren a razón del 1.13% sobre el saldo insoluto, atendiendo a lo referenciado por el artículo 32 de la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio fiscal 2010.

Para de la Garza, "El CFF 1981 introduce como novedad (Art.180) que la autoridad exactora puede enajenar a plazos los bienes embargados en los casos y condiciones que establezca el CFF. En este supuesto el embargado queda liberado de su obligación de pago" (DE LA GARZA, 2002:829) .

BIBLIOGRAFÍA. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo (1993): *Diccionario Jurídico Elemental,* Heliasta, Argentina. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano,* Porrúa, México.

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 177. Al escrito en que se haga la postura se acompañará necesariamente un certificado de depósito por el diez por ciento, cuando menos, del valor fijado a los bienes en la convocatoria, expedido por la propia oficina recaudadora.

El importe de los depósitos que se constituyan de acuerdo con lo que establece el presente artículo, servirá de garantía para el cumplimiento de obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados. Inmediatamente después de fincado el remate, previa orden de la autoridad ejecutora, se devolverán los certificados de depósito a los postores o las cantidades depositadas en la propia oficina, excepto el que corresponda al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

COMENTARIO

En el artículo encontramos un elemento que reviste características de formal y esencial, al tratarse de adjuntar, esto es, que invariablemente siempre que se presente una postura para considerarla como tal debe adjuntarse un certificado de depósito. "Adjunción, se denomina también conjunción. Consiste en la unión de dos cosas muebles pertenecientes a distintos dueños, de tal manera que las dos vengan a formar una sola cosa; pero con la posibilidad de separarlas o de que subsistan después con independencia" (CABANELLAS, 1993:312); considerándolo de esta forma como un elemento formal, al acompañarse al escrito de postura, pero también lo sería esencial ya que sin el mismo la postura no califica como tal y debe desecharse.

Así, consideramos se trata de un requisito de participación esencial que los interesados en adquirir los bienes, deben acompañar a su oferta o postura como es el certificado de depósito, razón para acudir a la oficina recaudadora correspondiente a cubrir la cantidad que ampare el diez por ciento del valor de los bienes, logrando con ello una doble función que es garantizar su participación en la subasta, así como asumir obligaciones de resultar adjudicados los bienes. Además, el requisito funciona como descalificador natural de probables postores, ya que en ocasiones por el importe que representa la valuación de los bienes, el diez por ciento de efectivo, no es sencillo de obtener.

Se prevé una gran transparencia en los participantes o postores, ya que de no resultar vencedores el importe del 10% que cubrieron en efectivo se ordena su devolución de inmediato, de no ser así y que por falta de cuidado del jefe de la oficina recaudadora correspondiente, se le tenga que girar escrito solicitando la devolución correspondiente se genera a favor del

solicitante la correspondiente actualización e intereses conforme al procedimiento establecido en los artículos 37 y 38 del Código.

BIBLIOGRAFÍA. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo (1993): *Diccionario Jurídico Elemental,* Heliasta S.R.L., Argentina. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2001): *Derecho Fiscal I,* Iure, México.

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 178. El escrito en que se haga la postura deberá contener:

I. Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor; tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de constitución y el domicilio social, y

II. La cantidad que se ofrezca y la forma de pago.

COMENTARIO

En el numeral, encontramos previstos los requisitos formales y esenciales de las posturas: por los primeros se entienden todos aquellos elementos que dan estructura al escrito, es decir aquellos que describen aspectos generales de quien presenta la postura, como son los referidos en la fracción I, mientras que los segundos; esto es, los esenciales o indispensables para considerar que la oferta formulada se trate de una postura, es la cantidad que se ofrece y la forma de pago, así la postura debe presentarse por escrito, es decir a través de, "todo documento o papel manuscrito o mecanografiado; y también cualquier otro en que estén presentes ideas o palabras por medio que sea legible o comprendido por personas distintas del autor, como ciertos escritos para ciegos o sordomudos" (CABANELLAS, 1993:150), sin que sea dable formularla verbalmente, aún y cuando se ofreciera el pago de una cantidad superior y en efectivo, al ser necesario cubrir la formalidad, puesto que la autoridad no acepta posturas verbales, de hacerlo se trasgrede el equilibrio e igualdad básica imperante en una subasta pública, con la consecuente falta de legalidad de quien adquiera los bienes materia de remate público.

Otros requisitos de forma del escrito de postura son: señalar los datos de identificación de quien la presenta, esto es, si se trata de una persona física de quien habrá de distinguirse sus atributos como, "Capacidad. Estado Civil.

Patrimonio. Nombre. Domicilio y Nacionalidad" (ROJINA, 2002:413) a diferencia de las personas morales que cuentan con, "Capacidad. Patrimonio. Denominación o razón social. Domicilio y Nacionalidad" (ROJINA, 2002:416), de donde se desprende los diferentes elementos del escrito, necesarios para la autoridad que lleva acabo el remate, en relación a las acciones que habrá de ejercer en caso de incumplimiento de las obligaciones asumidas en el escrito de postura legal, en esa medida debe considerarse "La capacidad de las personas morales se distingue de las personas físicas en dos aspectos: a) En las personas morales no puede haber incapacidad de ejercicio, toda vez que ésta depende solamente de circunstancias propias e inherentes al ser humano, tales como la minoría de edad, la privación de la inteligencia por locura, idiotismo, o imbecilidad; la sordomudez unida a la circunstancia de que no se sepa leer ni escribir; la embriaguez consuetudinaria, o el abuso inmoderado y habitual de drogas y enervantes. b) En las personas morales su capacidad de goce está limitada en razón de su objeto naturaleza y fines. Podemos formular como regla general la que dichas entidades no pueden adquirir bienes o derechos o reportar obligaciones que no tengan relación con su objeto y fines propios" (ROJINA, 2002:417).

Los segundos son los referidos en la fracción II, como la cantidad que se ofrece y la forma de pago, representan la esencia del escrito de postura y razón de ser del remate, al encontrarse la verdadera intención de adquirir los bienes, a través de un ofrecimiento real para cubrir su importe, siendo evidente que la mejor postura de inicio en la puja, es aquella que cumple con el certificado del diez por ciento y oferta al momento y en efectivo la diferencia del valor de los bienes, ya que de no existir mejor propuesta o puja que la supere, el adjudicatario de los bienes será el ofertante.

Sin embargo, es de precisar que los escritos de posturas son tan variados como la intención de adquirir los bienes, en donde se plasma el cumplimiento de obligaciones de pago.

BIBLIOGRAFÍA. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo (1993): *Diccionario Jurídico Elemental,* Heliasta S.R.L., Argentina. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2001): *Derecho Fiscal I,* Iure, México. ROJINA VILLEGAS, Rafael (2002): *Derecho Civil Mexicano Tomo I,* Cárdenas Editor y Distribuidor.

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 179. El día y hora señalados en la convocatoria, el jefe de la oficina recaudadora, después de pasar lista de las personas que hubieren presentado postura, hará saber a los presentes qué posturas fueron calificadas como legales y cuál es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos, hasta que la última postura no sea mejorada.

El jefe de la oficina recaudadora fincará el remate en favor de quien hubiere hecho la mejor postura.

Si en la última postura se ofrece igual suma de contado, por dos o más licitantes, se designará en favor del que represente mayor solvencia a juicio del recaudador y como última instancia, por suerte la que deba aceptarse.

COMENTARIO

El artículo regula el procedimiento que debe llevar a cabo el jefe de la oficina recaudadora, servidor público que resulta competente para llevar a cabo el remate, cuya adscripción es a la Dirección General de Ingresos de la Subsecretaria de Finanzas de la Secretaria de Finanzas y Administración del Estado de Guanajuato, conforme a lo establecido en el artículo 2, fracción II, inciso b) punto 7, del Reglamento Interior de dicha Secretaria, en concordancia con los artículos 35 fracción VII y 43 fracción IX, del referido reglamento.

El procedimiento de remate comenzará con el pasado de lista a los postores, luego a la revisión de requisitos formales a efecto de calificar la postura como legal, esto es verificar que cumplan los requisitos de la convocatoria para remate, una vez ello se está en aptitud de ponderar la mejor oferta, a efecto de comenzar a pujar, "La acción de los postores mediante la cual aumentan el precio de la postura" (PALLARES, 2003:675) estimándose dentro de dicho procedimiento como tiempo prudente de reflexión en los postores cinco minutos para mejorarla, plazo que da certeza a todos los posibles compradores, por último la adjudicación "acto de la autoridad competente a favor de un licitador por el que se le confiere la cosa objeto de la subasta, o el derecho a la posesión o propiedad, o las proposiciones del licitador" (RAMÍREZ 1999:36), acto que debe hacerse en presencia de todos los postores, a efecto de hacer notar que la ganadora fue la mejor postura.

.

Es factible que las posturas se ofrezcan en idénticos términos, en cuya hipótesis la decisión de adjudicación recae en el jefe de la oficina quien debe discernir sobre quien representa mayor solvencia, esto es, quien se encuentre libre de deudas, lo que representa un conflicto decisorio, en tanto que no es requisito para presentar las posturas adjuntar documentación tendiente a demostrar solvencia, recomendable es atender a la buena fe de los postores y cuestionarles al respecto, de no ser así la adjudicación se hará por el azar, lo que desnaturaliza el procedimiento desde nuestra perspectiva, tanto que el azar no tiene nada que ver con el correcto cumplimiento de la legalidad.

En este aspecto, De la Garza refiere el criterio de la Suprema Corte de justicia de la Nación, "La SCJN ha sostenido que el que adquiere una cosa en un remate administrativo, quede sujeto a la condición de que el superior de la autoridad respectiva apruebe el remate, y si no lo aprueba la devolución de la cosa rematada no causa ningún perjuicio legitimo al adjudicatario, si se tiene en consideración que, en caso de que conserve su interés para adquirirla, puede presentarse como postor al celebrarse una nueva almoneda" (DE LA GARZA, 2002:828).

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002): *Derecho Financiero Mexicano,* Porrúa, México. PALLARES, Eduardo (2003): *Diccionario de Derecho Procesal Civil,* Porrúa, México. RAMÍREZ GRODA, Juan D. (1999): *Diccionario Jurídico,* Claridad, Buenos Aires Argentina.

José Jorge PÉREZ COLUNGA

Artículo 180. Cuando el postor en cuyo favor se hubiere fincado un remate, no cumpla con las obligaciones que contraiga y las que este Código señala, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y se aplicará, por las oficinas recaudadoras a favor del erario del Estado, como compensación de los perjuicios ocasionados. En este caso se reanudarán las almonedas en la forma y plazos que señalan los artículos respectivos.

COMENTARIO

Tenemos que el remate, es el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación. La palabra remate es sinónimo de subasta y de almoneda, porque en Roma

se denominaba subastare y en España almoneda, que era el mercado de las cosas ganadas en guerra pujadas cuando más se pudiere, sin que fuere factible el engaño. (CARRASCO IRIARTE, 2008: 306).

Respecto a su aplicación, se justifica la adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado, cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales, y para cuya realización las autoridades están provistas de la llamada facultad económica coactiva, cuyo fundamento constitucional, se encuentra en el artículo 22 de la Ley Suprema.

Debe notarse que este artículo comprende el castigo para los postores que hayan ofrecido una postura y después se arrepientan: pierden el depósito del 10% y se aplica de inmediato al interés fiscal, además del dinero que se obtenga del remate del bien.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2008):*Derecho Fiscal*, Iure, México. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (2008): *Derecho Fiscal*, Oxford, México. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2005): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México.

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 181. Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará en la caja de la oficina recaudadora, 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 hábiles, entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación de los mismos, 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 muebles al adquirente, éste deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición, en caso de no hacerlo se causarán gastos de almacenaje a partir del día siguiente.

COMENTARIO

Del artículo se desprende que dentro de los tres días siguientes a la fecha de remate, el postor deberá enterar el saldo de la cantidad ofrecida; una vez que el postor cumpla, se procederá a entregarle los bienes que le hubiere adjudicado, conjuntamente con las facturas o documentación comprobatoria que acredite la enajenación de bienes rematados, que con antelación se le hayan solicitado al deudor.

Las facturas en caso de rebeldía del deudor son emitidas por la autoridad fiscal.

Se fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y se estará a lo que establece el artículo 179 de éste Código.

BIBLIOGRAFÍA. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2008):*Derecho Fiscal*, Iure, México. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (2008): *Derecho Fiscal*, Oxford, México. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2005): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México.

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 182. Fincado el remate de bienes inmuebles o negociaciones se aplicará el depósito constituido. Dentro del plazo de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará en la caja de la oficina recaudadora el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Hecho el pago a que se refiere el párrafo anterior 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 recaudadora lo hará en su rebeldía. El ejecutado, aún en el caso de rebeldía, responde por la evicción y los vicios ocultos.

COMENTARIO

El precepto legal previene que la oficina ejecutora tramitará la aplicación del depósito constituido. Por su parte el postor deberá enterar, dentro de

los 10 días siguientes a la fecha del remate, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura.

No obstante, de las consideraciones anteriores, resulta que enajenar una negociación tiene un problema legal interesante.

Es evidente, que se venderán los activos tangibles y aquellos intangibles susceptibles de transmisión. No obstante resulta que si la negociaciones propiedad de una persona moral, indudablemente que no se trata de vender las acciones o partes sociales que amparan el capital social porque son propiedad de los accionistas o socios, quienes no son los deudores del crédito fiscal.

Desde nuestro punto de vista, una empresa en marcha no solo son los activos fijos, o la totalidad de los bienes, sino las relaciones con terceros, proveedores, clientes, empleados. El respeto a los contratos celebrados con anterioridad representa una complicación porque el sujeto celebrante ya no es el dueño de la negociación, el nuevo propietario, o las contrapartes, no tienen obligación de respetarlos y la exigencia del cumplimiento en su caso, enfrentará las excepciones por caso fortuito o fuerza mayor. Es evidente que esta problemática es igual, en caso de que sea persona física el propietario de la negociación.

Estos problemas que en cada caso concreto se presentarán, obliga a pensar que si no se logra el cambio de titular de la negociación con todos los derechos y obligaciones inherentes, lo único que sucederá que en lugar de venta de una negociación será la venta de sus bienes.

BIBLIOGRAFÍA. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (2008): *Derecho Fiscal*, Oxford, México. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2000): *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, México.

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 183. Los bienes inmuebles pasarán a ser propiedad del adquirente libre de gravámenes y a fin de que éstos se cancelen el jefe de la oficina recaudadora que finque el remate, deberá comunicar al Registro Público de la Propiedad, la transmisión de dominio de los inmuebles, en un plazo que no excederá de quince días.

Los encargados del Registro Público de la Propiedad deberán inscribir las traslaciones de dominio de bienes inmuebles que resulten de los remates celebrados por las oficinas recaudadoras y procederán a hacer las cancelaciones de gravámenes que sean procedentes como consecuencia de la traslación o adjudicación.

COMENTARIO

Si los bienes rematados tienen gravámenes, en el momento de entregarlos al adquirente se debe pagar a todos los acreedores, de tal forma que el estos pasen libre de gravámenes, es decir libre de deudas.

Es un requisito de seguridad jurídica para el adquirente. Ya que deben pasar estos al adquirente libres de gravamen.

El artículo en comento se refiere tanto a los bienes muebles como inmuebles que se adquieran en subasta pública y que pasarán a ser propiedad del mejor postor sin gravamen alguno. Situación que es perfectamente razonable con la presunción de que la autoridad, en este caso fiscal, actúa de buena fe y bajo esta premisa es que el particular, sin más investigación adquiere el bien con la creencia de que el precio que paga es la única erogación, que tendrá que hacer en ese momento para adquirirlo, y de que tendrá que hacerse cargo de las contribuciones que se causen por este concepto únicamente a partir de la fecha de su adquisición.

BIBLIOGRAFÍA. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (2008): *Derecho Fiscal*, Oxford, México. CARRASCO IRIARTE, Hugo (2000): *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, México. Sergio Francisco (2005): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa.

Ninfa Edith SANTA ANNA ROLÓN

Artículo 184. 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, aún las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o por terceros que no pudieran acreditar legalmente el uso.

COMENTARIO

El procedimiento administrativo de ejecución es el conjunto de actos y formalidades a realizarse por la autoridad administrativa en materia fiscal con el objeto de hacer efectivo coactivamente el cumplimiento de un crédito fiscal no pagado o no garantizado por el contribuyente omiso; actos y formalidades que se encuentran concatenados en razón del fin que persiguen y que, por lo mismo, deben guardar un orden, siendo sus principales etapas: el requerimiento de pago, embargo, avalúo, remate, adjudicación y distribución del producto del remate; las cuales están encaminadas a la satisfacción del cobro de contribuciones a favor del fisco, en el entendido de que el crédito se encuentra firme, o bien, no ha sido debidamente garantizado por el particular.

Adjudicación implica la idea de atribución o reconocimiento, por intermedio de autoridad competente, de un derecho sobre una cosa determinada. Designa especialmente una manera de adquirir la propiedad de las cosas y de atribuirse derechos sobre ellas, dentro de ciertas limitaciones y de acuerdo a ciertas reglas.

El acto de adjudicación puede ser judicial o extrajudicial. En materia de obligaciones, el concepto de adjudicación, se relaciona con la institución del pago y hay que distinguir la adjudicación de bienes al acreedor por acto voluntario y por acto forzoso. De ahí, que en el derecho procesal se haga referencia a la institución del concurso civil y al juicio ejecutivo, el primero como un acto que tiene el efecto de la dación en pago y, respecto al juicio ejecutivo, en el procedimiento que se sigue para el cumplimiento de la sentencia de remate.

En el derecho administrativo, la adjudicación se perfila en un concepto jurídico de características especiales. En cuanto se relaciona con el acto de autoridad competente que la homologa y con el acto de licitación previa, que le precede en todo procedimiento o trámite administrativo. Como resulta en la formación y formalización de un contrato de obra pública, en donde la adjudicación es una de sus fases.

En el caso que nos ocupa, la autoridad ejecutora entregará al adquirente, quien tiene dicho carácter reconocido de antemano, el bien que ha sido rematado y adjudicado en una subasta pública.

En el remate, si se trata de un bien inmueble, los riesgos de la cosa ofrecida, generalmente, se transfieren al adquirente, con la adjudicación. Los aprovechamientos del bien inmueble le corresponden, por lo regular, al comprador y debe de soportar sus cargas. En caso de que, un tercero, acredite el uso y tenga un contrato el arrendamiento del inmueble, afectará, sin lugar a dudas, la entrega material.

La autoridad ejecutora, verificará el pago realizado y, constatará, que se expidió, a nombre del adquirente, la escritura pública correspondiente al bien inmueble embargado, rematado y adjudicado. Razón por la cual, el adquirente, tiene derecho a gozar del bien inmueble y a que la autoridad lo ponga en posesión inmediata del mismo.

El legislador, con esta disposición, pretende crear un medio efectivo y expedito para que el adquirente logre la pronta posesión y ocupación del inmueble, para evitar una afectación patrimonial y un menoscabo o deterioro de la finca. Lo que permite que la medida se dicte a partir del otorgamiento y firma de la escritura de adjudicación, hecho el trámite de inscripción ante el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.

El legislador pretende crear un medio efectivo y expedito para que el adquirente logre la pronta posesión y ocupación del inmueble, para evitar una afectación patrimonial y un menoscabo o deterioro de la finca. Lo que permite que la medida se dicte a partir del otorgamiento y firma de la escritura de adjudicación.

Sin embargo, considero que, el jefe de la oficina recaudadora competente, deberá ordenar, de manera previa, la inspección del inmueble, en el que se cumplan los requisitos aplicables al cateo, para constatar en qué situación se encuentra, a fin de ordenar su desocupación, en el caso de que esté habitado; y, en el caso de terceros, exigirles acreditar con los documentos fehacientes su uso legal, respetándoles su garantía de audiencia e informándole del nuevo adquirente, debido a que el arrendador sólo conoce como domicilio y dueño al de la persona con la que celebró el contrato. Dando al adquirente, de manera pronta, efectiva y plena la posesión del inmueble.

BIBLIOGRAFÍA: *Enciclopedia Jurídica Omeba (1986)*: Tomo I. pp. 577 y ss. Argentina.

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 185. 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 contados 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 ese 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 estatal dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que concluya el plazo antes citado y se estará a lo dispuesto en el artículo 194 de este Código.

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.

COMENTARIO

El remate es un conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzosa de bienes para satisfacer una obligación. La subasta pública o remate es la forma más común de oferta y que, por cierto, crea efectos jurídicos importantes.

El remate no es una compraventa, pues falta el elemento esencial de todo contrato, el libre consentimiento. Tampoco es una venta que celebra la autoridad administrativa con el adjudicatario, porque aquella no es dueña de la cosa rematada, sino que sólo tiene la facultad procesal de promover el

remate y disponer del derecho de propiedad. Así, el derecho de propiedad sobre una cosa es diferente de la facultad jurídica de disponer de ese derecho. En el caso del remate, el titular del derecho, o sea el contribuyente deudor, debe ser privado expresa y claramente de la facultad de disposición y se legitima a otra persona, o sea, a la autoridad fiscal competente como órgano ejecutor, no sólo para administrar en caso de la intervención sino para disponer de ese derecho de propiedad. Se observa que la privación de tal facultad, se lleva a cabo con o sin la voluntad del titular del derecho y no tiende a favor de su interés.

En el caso de que del remate resulte un comprador, éste no puede desistirse, pues puede perder, en su caso, el importe del depósito que se haya constituido. Esta disposición protege la garantía de seguridad jurídica, tendiente a evitar una afectación patrimonial al adquirente de buena fe de los bienes embargados, en tanto no se le pudiera entregar los bienes, por cualquier problema que se presentara. En mi opinión el plazo de seis meses resulta excesivo para devolución de la cantidad de dinero entregada; pero, aun cuando no lo dispone la norma, la cantidad debería ser devuelta con actualización y recargos. Por otra parte, el hecho de que, en el mismo plazo, de seis meses, por no solicitar la devolución del monto pagado cause abandono a favor del fisco estatal, me parece excesivo; ya que la causa de la no entrega de los bienes no depende del adjudicatario, y en su caso la norma podría prever nuevo remate dejando a salvo el derecho de solicitarlo en un plazo de hasta cinco años, sin afectar la nueva diligencia de remate.

BIBLIOGRAFÍA: *Enciclopedia Jurídica Omeba* (1986): Tomo I. pp. 577 y ss. Argentina.

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 186. Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes objeto de un remate, por sí o por medio de interpósita persona, a los jefes de las oficinas recaudadoras y personal de las mismas, así como a todos aquéllos que hubieren intervenido por parte del fisco del Estado, en el procedimiento administrativo de ejecución. El remate efectuado con infracción a este precepto, será nulo y los infractores serán castigados de acuerdo con lo que establece este Código.

COMENTARIO

La palabra remate, en materia procesal, tiene dos significados: La diligencia misma en que se lleva a cabo la subasta o almoneda, y la adjudicación que se hace a una persona del bien que sale en venta por subasta o almoneda. Rematar un bien significa no sólo ponerlo en venta pública con la intervención y orden de la autoridad fiscal sino también, adquirirlo en dicho acto.

Este precepto prohíbe la adquisición de bienes por aquellas personas que hayan intervenido, por parte del fisco, en el procedimiento administrativo de ejecución. Lo anterior con objeto de dar transparencia, evitar el fraude y el denominado conflicto de intereses, entre los personales y los del fisco o los de orden público.

De la revisión al Título Quinto de este Código, que regula las Infracciones y Sanciones, no existe ninguna infracción ni sanción para aquellos servidores públicos que actúen y violen ésta norma y su bien jurídico protegido que son las finanzas públicas, por lo que los infractores no tendrán castigo alguno, ya que la norma resulta incompleta e ineficaz al no preverlo. Sin embargo, es evidente, que los remates efectuados en contravención a esta norma serían nulos de pleno derecho.

BIBLIOGRAFÍA: *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Tomo I. p. 577 y ss. Argentina.1986.

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 187. El fisco estatal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

I. A falta de postores;

II. A falta de pujas, y

III. En caso de posturas o pujas iguales.
La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.

COMENTARIO

La venta pública, por subasta o almoneda, tiene como finalidad la de obtener el mejor precio posible. Y en efecto esto es así, porque, por una parte, las publicaciones van enderezadas a la participación de una mayor pluralidad de personas que pudieran estar interesadas y, por la otra, de atribuir eficacia de aceptación a la respuesta más ventajosa.

Es una condición práctica, el que la postura de cada concurrente al remate no sea conocida por los demás, o sea, del sistema llamado de oferta secreta con propuesta firme, la propuesta única respuestas varias; a diferencia de otro sistema llamado de oferta pública con propuesta gradual.

De manera que, en caso de falta postores o de pujas, pudiese afectarse el plazo y la cantidad a recuperar mediante el remate de bienes, de ahí que el fisco estatal tendrá preferencia, si así conviene, adjudicarse el bien al precio que le corresponda para la almoneda de que se trate.

La adjudicación es un modo de extinción de las obligaciones del deudor. La adjudicación de los bienes a los acreedores, en este caso al fisco estatal, se produce como un acto que tiene el efecto de la dación en pago, debiendo expedirse recibo oficial de pago respecto del crédito fiscal en cuestión. El ejecutante, tiene el arbitrio de solicitar, o un nuevo remate, previa reducción de la tasa del 20% o que se le adjudiquen los bienes por las dos terceras partes del precio.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco (2003): *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, pp. 811 a 832.

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 188. Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha y hora para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en los mismos términos del artículo 171 de este Código, con la salvedad de que la publicación se hará por una sola vez.

La base para el remate en segunda almoneda será fijada deduciendo un 20% de la señalada para la primera.

Si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia.

COMENTARIO

Pudiera suceder que en la primera almoneda no concurran postores, única situación en la cual debe suponerse que no se finque el remate, que es la que contempla el artículo para ordenar que se convoque a una segunda almoneda, la que deberá celebrarse dentro de los quince días siguientes, haciéndose la publicación de la convocatoria por una sola vez. Dado el desinterés mostrado, se dispone que la base para el remate se determine deduciendo el 20% de la señalada para la primera.

Se observa como un límite la celebración de sólo dos almonedas, ya que si el bien embargado no se remata, podría afectar el precio de recuperación para cubrir los créditos, por lo que podrá adjudicárselo el fisco estatal o enajenarlo fuera de remate como lo establece uno de los supuestos la fracción III, del artículo 189, del Código en comento.

BIBLIOGRAFÍA. DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, p. 827.

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 189. Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

I. 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.

II. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

III. Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

COMENTARIO

El remate es un acto traslativo de dominio, que a diferencia de venta privada, no es necesario para su legalidad el consentimiento del dueño de la cosa. La autoridad fiscal necesita de esa facultad de disposición del o de los bienes embargados para poder realizar eficazmente sus funciones. Así la facultad de "vender o enajenar" corresponde al Estado como medio ejecutivo, esto es como medio de actuación de la ley, e inclusive cuenta con la posibilidad de la enajenación de bienes fuera de remate en los supuestos previstos en esta norma.

No obstante que la autoridad fiscal que interviene en el remate no es un representante de los intereses del contribuyente deudor embargado, el dispositivo en comento, en su fracción I, establece que, el embargado podrá proponer comprador siempre que el precio en que se venda cubra el valor señalado a los bienes embargados, lo que representa una facultad del propietario, que en caso de ser oportuna puede recuperar o preservar el bien a través de otro. No perdamos de vista que el contribuyente deudor, puede recuperar el bien embargado en términos del artículo 192 de este Código o ser el comprador de sus propios bienes.

Salvo estos casos que el Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se celebrará en el local de la Oficina Recaudadora, o donde la autoridad designe. Es una norma práctica, útil, recomendando que el avalúo o valor de los bienes embargados sea el más alto fijado para no perjudicar el interés fiscal.

BIBLIOGRAFÍA. PALLARES, Eduardo (1997): *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Porrúa, México, pp. 700, 734, 812, 844. (Remate, subasta).

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 190. En el supuesto señalado en la fracción III del artículo anterior, las autoridades fiscales podrán hacer la enajenación directamente o encomendarla a empresas o instituciones dedicadas a la compraventa o subasta de bienes.

COMENTARIO

Cuando se trata de bienes de fácil descomposición o deterioro o materiales inflamables o peligrosos, por la obvia razón de que la garantía o recuperación de los créditos desaparecería antes de cumplirse con todo el procedimiento de la subasta pública, o se pondría en peligro personas o propiedades ajenas, se podrá hacer la enajenación de manera directa o encomendarla a terceros especialistas en tales bienes. Ello requiere que se cubra el valor que se haya señalado en el avalúo de los bienes embargados, que podrá ser el precio oficial de los bienes y, además de una autorización de autoridad fiscal competente que motive y fundamente esa venta directa.

En efecto, en bienes de fácil descomposición o materiales peligrosos, si no puede hacerse el depósito o el embargado no propone comprador, en los términos del artículo 189, Fracción I y II, de este Código, la autoridad fiscal ejecutora competente debe convocar a los interesados en adquirir tales bienes, fijando la convocatoria respectiva en lugar visible de la oficina o lugares públicos de la localidad. En caso de no presentarse interesado la oficina notificará personalmente al deudor de su venta directa, pudiendo adquirirlos el propio embargado.

BIBLIOGRAFÍA. PALLARES, Eduardo (1997): *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Porrúa, México, pp. 700, 734, 812, 844. (Remate, subasta).

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 191. 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 32 de este Código.

COMENTARIO

El orden de aplicación del pago, que establece el artículo 32 de este Código, es el siguiente: si se trata de la misma contribución se aplicará a los créditos más antiguos; y antes que al adeudo principal, a los

*accesorios en el siguiente orden: Gastos de ejecución; Recargos, y Multas. Tal aplicación es similar a la que establece el artículo 135 de este Código cuando concurra al cobro el estado y los municipios***.**

BIBLIOGRAFÍA. PALLARES, Eduardo (1997): *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Porrúa, México, pp. 700, 734, 812, 844. (Remate, subasta).

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 192. 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 gastos por el almacenaje a partir del día siguiente.

COMENTARIO

Norma práctica y útil, ya que lo que importa a la administración es recuperar la cantidad en dinero del crédito fiscal y, por tanto, el contribuyente deudor, mediante el pago del crédito los podrá recuperar, si así lo desea, antes del remate o de la adjudicación, o bien, si obtuvo resolución favorable por haber interpuesto un medio de defensa.

BIBLIOGRAFÍA. SILVA JUÁREZ, Ernesto (2010): *Código Fiscal de la Federación Comentado 2010*, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, México, pp. 852 a 862.

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 193. Cuando existan excedentes 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 entrega total o parcial del saldo a un tercero.

Una vez transcurridos dos años contados a partir de la fecha en que los excedentes estén a disposición del contribuyente, sin que éste los retire, pasarán a propiedad del fisco estatal. Se entenderá que el excedente se encuentra a disposición del interesado, a partir del día hábil siguiente a aquél en que se le notifique personalmente la resolución correspondiente.

En caso de conflicto, el remanente se depositará en institución de crédito autorizada, en tanto resuelven las autoridades competentes.

COMENTARIO

Si el valor del bien adjudicado es por un importe superior al crédito, el comprador debe pagar la diferencia antes de pedir se le ponga en posesión y se le escriture el bien; y la autoridad fiscal debe devolver al deudor el excedente o ponerlo a su disposición. Sin embargo si existen otros créditos fiscales firmes en contra del mismo particular el sobrante se aplica a éstos.

En caso de evicción, el adjudicatario que la sufra únicamente tiene el derecho de exigir de la autoridad fiscal y contribuyente deudor la parte del precio que hayan recibido, ya que no responden de ella, como es el caso de una compraventa.

BIBLIOGRAFÍA. SILVA JUÁREZ, Ernesto (2010): *Código Fiscal de la Federación Comentado 2010*, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, México, pp. 852 a 862.

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 194. Causarán abandono en favor del fisco estatal los bienes embargados por las autoridades fiscales, en los siguientes casos:

I. 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;

II. 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;

III. 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, y

IV. 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 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 gastos 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 estrados.

Los bienes que pasen a propiedad del fisco estatal conforme a este artículo, podrán ser enajenados en los términos del artículo 189 de este Código o donarse para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia.
El producto de la venta se destinará a pagar los cargos originados por el manejo, almacenaje, custodia y gastos de venta de los citados bienes.

COMENTARIO

Transcurrido el plazo de alguno de los cuatro supuestos de abandono de bienes embargados, la autoridad fiscal debe notificar personalmente o por

correo certificado a los propietarios de los bienes y éstos tienen 15 días para retirarlos, previo pago del almacenaje, de lo contrario pasan al fisco del estado.

El citado artículo al prever que la autoridad fiscal notificará a los interesados, de los plazos en que los bienes deben retirarse, so pena de que se cause abandono a favor del fisco, no transgrede la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en virtud de que dicha notificación no constituye un acto privativo de derechos, en tanto que las mercancías causarán abandono a favor del fisco, entre otros casos, cuando no sean retiradas en los plazos señalados. Al ser la referida notificación una resolución administrativa de carácter definitivo, puede impugnarse a través del recurso administrativo o del juicio contencioso administrativo, con lo cual se interrumpe el plazo de abandono, y se evita la consumación del acto privativo, respetándose así la garantía de audiencia.

El artículo en comento, tampoco transgrede la garantía de legalidad y seguridad jurídica. El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que contiene las garantías de legalidad y seguridad jurídica no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar en forma especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones entabladas entre las autoridades y los gobernados, sino que debe contener los elementos mínimos para que éstos hagan valer sus derechos y aquéllas no actúen arbitrariamente. Así, cuando los interesados reciben la notificación (personal o por correo certificado con acuse de recibo) de que los bienes embargados han causado abandono, pueden retirarlas del lugar en que se encuentren o interponer el medio de defensa procedente para que no se les prive de sus bienes de ahí que el citado artículo no transgrede las mencionadas garantías, pues al prever la obligación a cargo de la autoridad de notificar a los particulares que se han actualizado los supuestos de abandono señalados, y a partir de entonces otorgarles un plazo adicional, define el procedimiento respectivo de manera sencilla pero suficiente para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho del contribuyente y las facultades y obligaciones de la autoridad fiscal.

BIBLIOGRAFÍA. Jurisprudencia SCJN. Primera Sala. Tesis aisladas: 1a.CXLV/2007 y 1a. CXLVI/2007. Registro No. 172116. Localización: Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXVI, Julio

de 2007. Página: 259. Tesis: 1a. CXLV/2007. Tesis Aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa, bajo el rubro siguiente: "ABANDONO DE MERCANCÍAS EN ADUANAS. EL ARTÍCULO 32 DE LA LEY ADUANERA, AL PREVER LA NOTIFICACIÓN DE LOS PLAZOS EN QUE AQUÉLLAS DEBEN RETIRARSE, SO PENA DE QUE SE CAUSE DICHO ABANDONO A FAVOR DEL FISCO, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA."Registro No. 172116. Localización: Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXVI, Julio de 2007. Página: 259. Tesis: 1a. CXLVI/2007. Tesis Aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa, bajo el rubro siguiente: "ABANDONO DE MERCANCÍAS EN ADUANAS. EL ARTÍCULO 32 DE LA LEY ADUANERA, AL PREVER LA NOTIFICACIÓN DE LOS PLAZOS EN QUE AQUÉLLAS DEBEN RETIRARSE, SO PENA DE QUE SE CAUSE DICHO ABANDONO A FAVOR DEL FISCO, NO TRANSGREDE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA."

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

Artículo 195. Los plazos de abandono a que se refiere el artículo anterior, se interrumpirán:

I. Por la interposición del recurso administrativo o la presentación de la demanda en el juicio que proceda.

II. El recurso o la demanda sólo interrumpirán los plazos de que se trata, cuando la resolución definitiva que recaiga no confirme, en todo o en parte, la que se impugnó.

III. Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de los bienes a los interesados.

COMENTARIO

Este artículo se refiere a la interrupción de los plazos para el abandono de bienes a favor del fisco del estado, como es el caso de la interposición del recurso o de la demanda en el juicio que proceda. Pero no obstante que el recurso administrativo de revisión puede interponerse contra los actos que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue

que no se ha ajustado a la ley, es criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que las violaciones cometidas dentro del procedimiento para llevar a cabo el remate de bienes embargados, se harán hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate y dentro de los 10 días siguientes a la fecha de su publicación, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o actos de imposible reparación material, casos en los que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo. Atendiendo a la circunstancia de que permitir a los contribuyentes sujetos a un procedimiento administrativo de ejecución promover el recurso de revisión contra cualquier actuación, implicaría retrasar indebidamente el remate de bienes embargados en detrimento de la colectividad, pues al no poderse practicar y lograr la venta de dichos bienes, el fisco se vería impedido para realizar su función fundamental de recabar impuestos para solventar el gasto público.

BIBLIOGRAFÍA. Jurisprudencia SCJN. Tesis: 2a./J. 20/2010. No. Registro: 165,159. Jurisprudencia. Materia(s):Constitucional, Administrativa. Novena Época. . Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXXI, Febrero de 2010. Tesis: 2a./J. 20/2010. Página: 139. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del tres de febrero de dos mil diez, bajo el rubro siguiente: "REVOCACIÓN. EL ARTÍCULO 127 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE DICHO RECURSO PODRÁ HACERSE VALER HASTA EL MOMENTO DE LA PUBLICACIÓN DE LA CONVOCATORIA DE REMATE EN LOS TÉRMINOS Y CON LAS EXCEPCIONES AHÍ PREVISTAS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE AUDIENCIA, SEGURIDAD JURÍDICA Y DE ACCESO A LA JUSTICIA.".

José Francisco Javier RAMÍREZ GONZÁLEZ

CAPÍTULO QUINTO
RECURSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA
DEL RECURSO DE REVISIÓN

Artículo 196. Contra las resoluciones o actos administrativos dictados en materia fiscal, podrá interponerse el recurso administrativo de revisión.

COMENTARIO

El recurso administrativo constituye un medio legal del que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo, para obtener de la autoridad administrativa en los términos legales, una revisión del propio acto a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada su ilegalidad.

Las características del recurso administrativo son:

1. La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legitimo del particular recurrente.

2. La fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse.

3. La fijación de un plazo dentro del cual deba interponerse el recurso.

4. Los requisitos de forma y elementos que deben incluirse en el escrito de interposición del recurso.

5. La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso específico de pruebas.

6. La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

La interposición del recurso con los requisitos y formalidades que el Código Fiscal del Estado de Guanajuato establece, condiciona el nacimiento de la competencia de la autoridad que conforme a la ley ha de conocer del propio recurso.

BIBLIOGRAFÍA: ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA (1979): Driskill, Argentina, p. 99. Reforma Tributaria para América Latina III-Modelo de Código Tributario, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Comisión Redactora. FONROUGE, Carlos Giuliani; GÓMEZ DE SOUZA, Rubens y VALDES COSTA, Ramón (1968): Unión Panamericana, Secretaria General, Organización de los Estados Americanos Washington, D.C., pp. 117-119;Ley de Amparo Reglamentaria de los

artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2008): Legis, México, pp. 235-236. LÓPEZ RÍOS, Pedro (1999): "Los Recursos Administrativos en México", *Investigaciones Jurídicas*, Facultad de Derecho, Universidad de Guanajuato, Boletín no. 12, p. 94 a 103. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (1998): *Derecho Fiscal*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, pp. 249 a 260, Oxford, México. Régimen Tributario Mexicano (2009), Colección Sistema de Eruditos Prácticos, Editorial Legis, México.

Gloria TELLO CUEVAS
Carlos Eduardo HERNÁNDEZ PÉREZ

Artículo 197. El recurso de revisión procederá contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales del estado, que:

a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos;

b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a lo dispuesto por este Código, y

c) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 53 y 88 de este Código.

II. Los actos de autoridades fiscales del estado, que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos y a gastos de ejecución;

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley;

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 201 de este Código, y determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 167 de este Código.

COMENTARIO

El precepto legal en estudio, prevé con precisión en contra de qué resolución o acto administrativo se puede interponer el recurso de revisión.

Señala en forma general que este recurso procederá en contra de las resoluciones administrativas que determinen contribuciones o accesorios o aprovechamientos o que nieguen la devolución de cantidades; y especifica que cualquier otra resolución de carácter definitivo que cause agravio, hecha excepción de los previstos en los ordinales 53 y 88.

El legislador fue muy cuidadoso, al prever el recurso para los casos de resoluciones de carácter individual (artículo 53), las que sólo podrán ser modificadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, mediante juicio iniciado por la autoridad fiscal y podrán discrecionalmente revisar las que no han sido favorables al particular, si es que fueron emitidas por sus subordinados.

El artículo señala de manera contundente que se demuestre fehacientemente que la resolución fue emitida en contravención a las leyes fiscales y por una vez podría modificarlas o revocarlas; a esta excepción el legislador se asegura de que no se hayan interpuesto medios de defensa o hubieran transcurrido los plazos para presentarlas sin que esto constituya instancia.

De lo anterior se observa, que el artículo precisa en contra de qué procede el recurso y especifica el procedimiento para la resolución administrativa de carácter individual.

Estimamos que la palabra resolución, en realidad está mal usada, porque no resuelve en forma definitiva una situación jurídica, resuelve una controversia, porque se refiere a los servicios que emite la Secretaría de Finanzas y Administración.

En tratándose de las resoluciones administrativas de carácter individual, es específico, justo y equitativo: hacia al contribuyente para ser revisado en forma discrecional y, al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, para modificar o revocar por una sola vez el acto impugnado si es que no se había interpuesto ningún otro medio de defensa.

Este ordinal nos remite al artículo 88 de este código, que prevé los casos de condonación, recargos y multas por infracción; en estos casos la autoridad fiscal analizará discrecionalmente las diversas circunstancias.

Este mismo dispositivo legal 197 señala en contra de qué actos de autoridad fiscal procede el recurso de revisión y nos traslada a los artículos 201 y 167 de este código.

Estos supuestos pueden ser: que se exija el pago de créditos fiscales extintos, que su monto real sea inferior al exigido, o que el cobro sea en exceso del impuesto y éste imputable a la autoridad ejecutora.

Como requisito prevé que se dicte en el procedimiento administrativo de ejecución y que señale que no se ha ajustado a la ley.

Al promover este recurso de revisión contra los actos de autoridad, no se afecta el interés del particular porque hay un límite tanto para el monto real inferior, como para el excesivo que fije la autoridad.

En el artículo 201 también se protege el interés jurídico del tercero, reconocido como parte procedimental, porque tiene derechos, obligaciones procesales que le incumben, puede rendir pruebas como propietario de los bienes embargados y hacer valer el recurso de revisión en tiempo y forma, acreditando que es propietario y tiene derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente.

Es importante la inclusión del tercero, porque puede interponer el recurso contra la autoridad fiscal, que salvaguarde sus derechos contra los actos de la administración fiscal estatal.

El artículo 167 fija las bases para la enajenación de los bienes inmuebles embargados y señala que el precio será el que arroje el avalúo pericial o el que se fije de común acuerdo con la autoridad; a falta de esto lo practicará la autoridad y se lo notificará personalmente.

Las partes deberán tener oportunidad de presentar su avalúo y si no están conformes, designar de oficio un perito tercero en discordia, que presente su dictamen para que la autoridad fiscal lo evalúe y lo tome en cuenta al resolver sobre el embargo.

En cambio, cuando el legislador prevé que los terceros acreedores no estén conformes con la valuación hecha, podrán interponer el recurso de revisión dentro de los diez días siguientes después de la notificación y puedan designar los valuadores señalados en este código.

Cuando el dictamen rendido por el perito del embargo a terceros acreedores, resulte con un valor superior a un diez por ciento al determinado, el jefe de la oficina recaudadora designará dentro del plazo señalado a un perito tercero en discordia, cuyos peritajes valuara la autoridad responsable y será la base para la enajenación.

Insistimos que para que exista una igualdad procesal entre las partes, al actor le dictamine un perito por parte de la oficina recaudadora; otro al demandado y otro más al tercero propietario para que de esta manera no exista discrepancia en el peritaje valuador. Así la oportunidad de objetarlo que tengan las partes será la misma para todos y resultará muy sano tener los tres peritajes, el de la autoridad, el del acreedor y el de un tercero en discordia, dando mayor seguridad jurídica y no lesionando ningún derecho de las partes. Cuando la autoridad fiscal resuelva fundando y motivando su base para la enajenación, no se violará el artículo 16 Constitucional (propuesta de adición).

Los plazos para inmuebles y negociaciones fueron señalados, a partir de la fecha de su aceptación, pero no se previeron los requisitos formales de los peritos, como son: que no exista impedimento para rendirlo, los hechos o circunstancias que lo obliguen a inhibirse del conocimiento que tenga en el recurso, y que se afecte la imparcialidad al resolverse el mismo.

El impedimento conlleva a una instancia subjetiva del funcionamiento fiscal, para conocer y resolver del asunto en particular, y su separación es una garantía de la imparcialidad indispensable para que la sociedad y las partes tengan confianza en los funcionarios que integran el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y si existe este impedimento este tribunal lo calificará.

Los siguientes requisitos formales son:

Que se de vista a las partes para que lo objeten;

Que no tenga parentesco con las partes;

Que se lleve a cabo su ratificación ante la autoridad fiscal;

Al cumplirse estos requisitos formales se dará mayor seguridad jurídica al peritaje.

BIBLIOGRAFÍA: ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA (1979): Driskill, Argentina, p. 99. Reforma Tributaria para América Latina III-Modelo de Código Tributario, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Comisión Redactora. FONROUGE, Carlos Giuliani; GÓMEZ DE SOUZA, Rubens y VALDES COSTA, Ramón (1968): Unión Panamericana, Secretaria General, Organización de los Estados Americanos Washington, D.C., pp. 117-119;Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2008): Legis, México, pp. 235-236. LÓPEZ RÍOS, Pedro (1999): "Los Recursos Administrativos en México", *Investigaciones Jurídicas*, Facultad de Derecho, Universidad de Guanajuato, Boletín no. 12, p. 94 a 103. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (1998): *Derecho Fiscal*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, pp. 249 a 260, Oxford, México. Régimen Tributario Mexicano (2009), Colección Sistema de Eruditos Prácticos, Editorial Legis, México.

Gloria TELLO CUEVAS
Carlos Eduardo HERNÁNDEZ PÉREZ

Artículo 198. El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revisión o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.

Si la resolución dictada en el recurso de revisión se combate ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado, la impugnación del acto conexo deberá igualmente hacerse valer ante dicho Tribunal.

COMENTARIO

El recurso administrativo de revisión es el medio legal directo del que dispone el particular afectado por un acto o resolución administrativa, para obtener de la propia autoridad una revisión que proteja sus intereses jurídicos.

Mayor importancia reviste esta normatividad porque prevé las reglas generales a que debe sujetarse el recurso de revisión, es decir, la opción del particular de impugnar un acto en la sede administrativa o ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado; interponer la vía jurisdiccional correcta que sea antecedente o consecuente de otra, a excepción de las resoluciones en cumplimiento de las dictadas en el recurso; y turnar éste a la autoridad competente cuando se haya interpuesto de manera incorrecta y que el acto conexo que se reclame deberá conocerlo el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

BIBLIOGRAFÍA: ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA (1979): Driskill, Argentina, p. 99. Reforma Tributaria para América Latina III-Modelo de Código Tributario, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Comisión Redactora. FONROUGE, Carlos Giuliani; GÓMEZ DE SOUZA, Rubens y VALDES COSTA, Ramón (1968): Unión Panamericana, Secretaria General, Organización de los Estados Americanos Washington, D.C., pp. 117-119;Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2008): Legis, México, pp. 235-236. LÓPEZ RÍOS, Pedro (1999): "Los Recursos Administrativos en México", *Investigaciones Jurídicas*, Facultad de Derecho, Universidad de Guanajuato, Boletín no. 12, p. 94 a103. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (1998): *Derecho Fiscal*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, pp. 249 a 260, Oxford, México. Régimen Tributario Mexicano (2009), Colección Sistema de Eruditos Prácticos, Editorial Legis, México.

Gloria TELLO CUEVAS
Carlos Eduardo HERNÁNDEZ PÉREZ

Artículo 199. El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los quince días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 200 y 167 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.

El escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina recaudadora o se deposite en la oficina de correos.

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo a que se refiere este artículo, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revisión hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.

COMENTARIO

Este imperativo legal señala las reglas importantes para la interposición del recurso; se alude a la competencia como la facultad que la ley otorga a la autoridad administrativa para que conozca del recurso de revisión dentro de los límites que la propia norma determina, en razón del domicilio del contribuyente o del que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de la órbita de su jurisdicción. Este precepto consigna la jurisdicción optativa, confiriendo al gobernado la alternativa de acudir a una u otra sede como lo señala el artículo 198.

Esta referencia presenta tres hipótesis: 1.- Presentación del recurso ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o de la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado; 2. Si fallece el particular 3.- Incapacidad o declaración de ausencia. Estas hipótesis se condicionan al término de presentación del escrito del recurso de quince días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, señalando como término del cómputo la del día en que se entregue a la oficina recaudadora o se deposite en la oficina de correos, por correo certificado con acuse de recibo. Este precepto, retoma idénticas hipótesis del ordinal anterior y regula la

presentación del recurso, haciendo hincapié en tres requisitos: domicilio, fallecimiento del contribuyente e incapacidad del mismo.

De estas tres hipótesis, se desprende que el medio de impugnación constituye la vía idónea para conducir a la substanciación legal del recurso.

El escrito de presentación del recurso debe presentarse al lugar más cercano al domicilio del contribuyente o donde se lleve su expediente, mediante correo certificado con acuse de recibo; este requisito abre la posibilidad para la presentación de medios de defensa cuando la autoridad competente no es la que está cercana al domicilio fiscal o viceversa; en ese caso el particular puede enviar su recurso de revisión por correo certificado, pidiendo acuse de recibo, porque la fecha de recibido en la administración local postal es la que se entenderá como la fecha en que se presenta el recurso. Es importante aclarar, que el artículo no menciona que se envíe por ningún otro tipo de mensajería sino que se deposite en correo, ya no importa que llegue más rápido sino la fecha del sello de correos.

Para la segunda y tercera hipótesis, fallecimiento e incapacidad o declaración de ausencia sin dejar el menor rastro, el plazo para presentar el recurso se suspende hasta por un año.

Este dispositivo legal remite a los artículos 200 y 167 de este código, el primero se refiere al procedimiento administrativo de ejecución que más adelante comentaremos y la norma del 167 se refiere a las bases para la enajenación de los bienes inmuebles embargados y negociaciones que se comentó anteriormente, al cual proponemos una adición, para que las partes objeten o no el peritaje, y para que haya igualdad procesal, se tenga derecho a un perito valuador nombrado por el jefe de la oficina recaudadora para que este marque el porcentaje y las bases para la enajenación de los bienes inmuebles y muebles embargados.

BIBLIOGRAFÍA: ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA (1979): Driskill, Argentina, p. 99. Reforma Tributaria para América Latina III-Modelo de Código Tributario, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Comisión Redactora. FONROUGE, Carlos Giuliani; GÓMEZ DE SOUZA, Rubens y VALDES COSTA, Ramón (1968): Unión Panamericana, Secretaria General, Organización de los Estados Americanos Washington, D.C., pp. 117-119;Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2008):

Legis, México, pp. 235-236. LÓPEZ RÍOS, Pedro (1999): "Los Recursos Administrativos en México", *Investigaciones Jurídicas*, Facultad de Derecho, Universidad de Guanajuato, Boletín no. 12, p. 94 a 103. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (1998): *Derecho Fiscal*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, pp. 249 a 260, Oxford, México. Régimen Tributario Mexicano (2009), Colección Sistema de Eruditos Prácticos, Editorial Legis, México.

Gloria TELLO CUEVAS
Carlos Eduardo HERNÁNDEZ PÉREZ

Artículo 200. Cuando el recurso de revisión se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 206, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

Si las violaciones tuvieren lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratare de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta**.**

COMENTARIO

Cuando el recurso de revisión se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate sólo podrán hacerse valer antes de la publicación de la convocatoria de remate en primera almoneda.

Se exceptúan los casos previstos por el artículo 206; el plazo se computará a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento de pago o al día siguiente del de la diligencia de embargo; si las violaciones fueran con posterioridad o se tratare de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta de subasta.

El procedimiento administrativo de ejecución es cuando la autoridad ha sustraído bienes del domicilio fiscal, los embarga y los vende para cobrar sus contribuciones; esta venta se hace en pública almoneda y consiste en un remate donde se convoca al mejor postor para que compre esos bienes.

Para hacer el remate la autoridad fiscal debe hacer pública la convocatoria, para que acudan postores con dinero a comprar las mercancías; si existieran algunas irregularidades desde el embargo hasta el remate o tuvieran lugar con posterioridad y hubiera venta de bienes fuera de subasta, el particular podrá recurrir contra la resolución que finque el remate o que autorice la venta fuera de subasta.

Las violaciones cometidas durante el procedimiento administrativo de ejecución, podrán impugnarse a través del recurso de revisión "en cualquier tiempo" antes de la publicación de la primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de los previstos en el artículo 206, como cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o lo fue ilegalmente y siempre que sea recurrible en términos del artículo 197, contra resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales del Estado, que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, que nieguen la devolución de las cantidades que procedan; cualquier resolución de carácter definitivo, salvo las que se refieren a los artículos 53 y 88 de este ordenamiento las que sólo podrán ser modificadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo mediante juicio iniciado por la autoridad fiscal y podrán revisarlas discrecionalmente para corroborar que no son favorables a un particular, emitidas por sus subordinados y contravinieron las disposiciones fiscales; podrán ser modificadas por una sola vez siempre y cuando el particular no haya interpuesto otro medio de defensa.

Esta norma regula la forma en que debe interponerse el recurso de oposición al procedimiento coactivo que al efecto instituye la regla de definitividad, consistente en que las violaciones cometidas antes de la etapa de remate sólo podrán hacerse valer hasta el momento en que se realizará la convocatoria en primera almoneda; las excepciones que actualmente contempla este dispositivo legal tienen una explicación lógica, pues se consideró que por la evidente afectación que podría ocasionar al contribuyente, no era necesario esperar a que se dictara la primera almoneda de remate y se autorizó que en los

mencionados supuestos el afectado interpusiera en forma inmediata este recurso de revisión.

La intención de introducir la frase "en cualquier tiempo" no debe interpretarse en el sentido de que no existe un término para impugnar las violaciones cometidas en el procedimiento de ejecución, o que el plazo sólo era limitado por la primera almoneda de remate, sino fue establecida con la finalidad de eliminar las formalidades, específicamente el principio de definitividad, ya que que permite que las violaciones en el procedimiento se reclamen en cualquier tiempo, es decir, se puedan hacer valer en el momento en que se produzcan las violaciones, sin esperar a la primera almoneda de remate, pero siempre dentro del plazo genérico del día siguiente al que surta efecto la notificación del requerimiento de pago, o al día siguiente de la diligencia de embargo, pues no resultaría lógico que se otorgara un trato más benéfico a aquellos contribuyentes que reclamen cualquier violación al procedimiento de ejecución, al permitirles impugnar en cualquier momento.

BIBLIOGRAFÍA: ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA (1979): Driskill, Argentina, p. 99. Reforma Tributaria para América Latina III-Modelo de Código Tributario, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Comisión Redactora. FONROUGE, Carlos Giuliani; GÓMEZ DE SOUZA, Rubens y VALDES COSTA, Ramón (1968): Unión Panamericana, Secretaria General, Organización de los Estados Americanos Washington, D.C., pp. 117-119;Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2008): Legis, México, pp. 235-236. LÓPEZ RÍOS, Pedro (1999): "Los Recursos Administrativos en México", *Investigaciones Jurídicas*, Facultad de Derecho, Universidad de Guanajuato, Boletín no. 12, p. 94 a 103. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (1998): *Derecho Fiscal*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, pp. 249 a 260, Oxford, México. Régimen Tributario Mexicano (2009), Colección Sistema de Eruditos Prácticos, Editorial Legis, México.

Gloria TELLO CUEVAS
Carlos Eduardo HERNÁNDEZ PÉREZ

Artículo 201. El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revisión en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del Fisco del Estado. El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se

cubran preferentemente a los fiscales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

COMENTARIO

Es muy común que los funcionarios de la oficina recaudadora que corresponda al domicilio del deudor o a la Secretaría de Finanzas y Administración ordenen el traslado de los ejecutores al domicilio fiscal del contribuyente para requerir el pago de créditos fiscales y embargar; si al embargar se presume que es el deudor requerido y se cumple el embargo, puede resultar que sea un tercero sin relación alguna con el contribuyente; o es un socio, pero y lo embargado es de su propiedad; también puede suceder que el tercero sea un contribuyente con adeudos estatales al que ya se le embargó para garantizar sus propios créditos.

También puede suceder que una empresa esté en quiebra y se le embargue, el representante de los trabajadores o el sindicato pueden impugnar el embargo para que se tenga a favor de ellos y de la Secretaria de Finanzas y Administración del Estado, por esa reflexión se prevé la figura del tercero propietario que mediante la interposición de este recurso garantiza su patrimonio y consecuentemente tiene interés jurídico, porque satisface las necesidades fundamentales de los individuos y grupos sociales, que tienen la titularidad de los derechos afectados con el acto o resolución reclamadas; de esta manera sólo el tercero propietario es sujeto de esos derechos y puede ocurrir a interponer el recurso, porque además su perjuicio es directo o inmediato en sus intereses; esto se identifica con una tutela jurídica, pues existe este precepto legal, para logar su defensa y la reparación del perjuicio.

Este interés jurídico del tercero propietario, se entiende como la existencia de un derecho legítimamente tutelado por el Código Fiscal del Estado que cuando se transgrede por la actuación de una autoridad fiscal, lo faculta para acudir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo o interponer el recurso.

BIBLIOGRAFÍA: ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA (1979): Driskill, Argentina, p. 99. Reforma Tributaria para América Latina III-Modelo de Código Tributario, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Comisión Redactora. FONROUGE, Carlos Giuliani; GÓMEZ DE SOUZA, Rubens y VALDES COSTA, Ramón

(1968): Unión Panamericana, Secretaria General, Organización de los Estados Americanos Washington, D.C., pp. 117-119;Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2008): Legis, México, pp. 235-236. LÓPEZ RÍOS, Pedro (1999): "Los Recursos Administrativos en México", *Investigaciones Jurídicas*, Facultad de Derecho, Universidad de Guanajuato, Boletín no. 12, p. 94 a103. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (1998): *Derecho Fiscal*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, pp. 249 a 260, Oxford, México. Régimen Tributario Mexicano (2009), Colección Sistema de Eruditos Prácticos, Editorial Legis, México.

Gloria TELLO CUEVAS
Carlos Eduardo HERNÁNDEZ PÉREZ

Artículo 202. El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos de los artículos 108 y 109 de este Código y señalar además:

I. La resolución o el acto que se impugna;

II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado, y

III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le causa la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 108 de este Código.

COMENTARIO

Este precepto comprende dos apartados: por un parte, los requisitos del recurso y la consecuencia jurídica de su no expresión, y por la otra, la exigencia de acreditar la representación legal, en su caso.

La primera parte prevé, tanto la exigencia de requisitos generales, referidos en los artículos 108 y 109 previamente comentados, como de los siguientes tres requisitos específicos para el recurso: 1. el señalamiento de la resolución o acto que se impugna, 2. los agravios y 3. las pruebas y hechos controvertidos.

De los dos primeros requisitos específicos se desprende el principio de decisión previa, propio de todo procedimiento impugnativo, así como el elemento sine qua non, constitutivo de su esencia, como es la expresión de agravios. Ambos constituyen requisitos o presupuestos procedimentales, ya que ante su inexistencia o su no expresión, a pesar de un requerimiento en su caso, la consecuencia jurídica será tener por no presentado el recurso o bien se desechará, respectivamente. Al respecto, estimo que en ambos casos la consecuencia debería ser de desechamiento, y no de tener por no presentado el recurso, ya que consta de manera indubitable que sí se presentó. Respecto del tercer requisito, nuestro Código prevé que la consecuencia jurídica por incumplir el requerimiento será sólo la pérdida al derecho de señalar los hechos controvertidos o a tener por no ofrecidas las pruebas, esto es, no constituye un requisito procedimental.

La segunda parte del precepto prohíbe la gestión de negocios, por lo que, de no ser el interesado quien promueva el recurso, deberá acreditarse la representación jurídica al momento de presentar el acto impugnativo.

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del

Diccionario Jurídico Mexicano, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

Artículo 203. El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 108 de este Código;

II. El documento en que conste el acto impugnado;

III. La constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo, y

IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, 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 a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción IV, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

COMENTARIO

Las pruebas documentales que ofrezca el recurrente deben ser anexadas al escrito de interposición. En caso de que no obren en su poder, pero legalmente se encuentren a su disposición, bastará que acompañe la copia sellada de su solicitud; por otra parte, la autoridad las recabará, a petición del recurrente, si obran en el expediente origen del acto.

La consecuencia jurídica de no acompañan, a pesar de un requerimiento, los documentos referidos al acreditamiento de la personalidad, al acto impugnado o la constancia de notificación, es que se tendrá por no interpuesto el recurso, y si se trata de las pruebas documentales o del dictamen pericial, se tendrán por no ofrecidas.

Cabe advertir, que la consecuencia de tener por no ofrecido el dictamen pericial, resulta ser por imperativo legal, y derivada del incumplimiento de una carga probatoria del recurrente, sin embargo, esta consecuencia se contradice con lo dispuesto en el artículo 208, en relación con el 209, de este mismo Ordenamiento, en que el legislador prevé un plazo para el desahogo de dicha prueba. En el comentario relativo a estos numerales se formulará una propuesta para superar dicha contradicción normativa.

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

Artículo 204. Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente;

II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias;

III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado;

IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto;

V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente;

VI. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción III del artículo 206 de este Código, y

VII. Si son revocados los actos por la autoridad.

COMENTARIO

Este precepto prevé siete causales de improcedencia, como son: por no afectación del interés jurídico, por cosa juzgada (en recurso administrativo o en proceso), por estar subjudice, consentimiento tácito, por razón de conexidad, por no ampliación del recurso o no expresión de agravios y por revocación del acto. Este último, en rigor constituye una modalidad de la primera causal, ya que, al ser retirado de la vida jurídica el acto lesivo, no afecta ya su interés jurídico; no obstante, si la revocación se refiere a un acto administrativo favorable al particular, es indudable que en este caso no se actualiza la causal en estudio.

Las causales referidas impiden el acceso a la jurisdicción retenida, como tradicionalmente se conoce a los recursos administrativos.

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

Artículo 205. Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso;

II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 204 de este Código;

III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada, y

IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

COMENTARIO

Conforme a la doctrina, las causales de sobreseimiento referidas, impiden el conocimiento del fondo del asunto planteado, siendo aplicable a la siguiente tesis del Poder Judicial de la Federación:"SOBRESEIMIENTO, MOTIVOS DE. La configuración de motivos de sobreseimiento, como sucede cuando se justifica que concurren causas de improcedencia, además de impedir el examen del fondo del negocio, debe estudiarse oficiosa y preferentemente, por referirse a una cuestión de orden público en el juicio de garantías. Visible en la Jurisprudencia y Tesis sobresalientes 1982-1983 actualización VIII administrativa, Pág. 132, Tesis 182. Ediciones Mayo".

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

Artículo 206. Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme al artículo 197, se estará a las reglas siguientes:

I. Si el particular afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer mediante la interposición del recurso administrativo que proceda contra dicho acto, en el que manifestará la fecha en que lo conoció.

II. En caso de que también impugne el acto administrativo, los agravios se expresarán en el citado recurso, conjuntamente con los que se formulen contra la notificación.

III. Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado, para lo cual, el particular señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación por estrados.

IV. El particular tendrá un plazo de quince días a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.

V. La autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación que, en su caso, se haya hecho del acto administrativo.

VI. Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo o r quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, hubiese formulado en contra de dicho acto.

Si se resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello, la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente, desechará dicho recurso.

En el caso de actos regulados por otras leyes, la impugnación de la notificación efectuada por autoridades fiscales se hará mediante el recurso administrativo que, en su caso, establezcan dichas leyes y de acuerdo con lo previsto por este artículo**.**

COMENTARIO

El precepto en estudio se refiere a la impugnación paralela y a la ampliación del recurso. La impugnación en sede administrativa supone el conocimiento del acto recurrible, por lo que si el particular afirma conocerlo, pero aduce que no existió notificación o que ésta fue ilegal, podrá impugnar paralelamente la notificación y manifestará la fecha en que lo conoció; si niega conocer el acto, así lo manifestará en el recurso para que la autoridad se lo notifique, en cuyo caso deberá ampliar el recurso administrativo, expresando los agravios que le causen el acto administrativo y su notificación, o bien sólo ésta, ya que de lo contrario y derivado de la presunción legal de todo acto administrativo, será procedente en su caso declarar su validez.

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

SECCIÓN SEGUNDA
DEL TRÁMITE Y RESOLUCIÓN DEL RECURSO

Artículo 207. En el recurso de revisión se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución 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.

COMENTARIO

Al respecto, si bien el párrafo primero otorga un derecho de ofrecimiento abierto a toda clase de pruebas, en congruencia con lo dispuesto en el artículo número 75 fracción IV de este Código, si en la instancia de aclaración no se aportaron las pruebas documentales a que el ahora recurrente tenía derecho, la consecuencia jurídica es que se tendrán por consentidos los hechos, por lo que en la fase impugnativa del recurso ya no podrá aportar las pruebas documentales que en su oportunidad debió haber ofrecido y aportado para que la autoridad las tomase en consideración.

Por otra parte, considero de trascendencia, para efectos de observar el derecho constitucional que otorga el artículo 17 de la Constitución Federal de una justicia pronta y expedita, que el contribuyente pueda ofrecer como prueba el expediente administrativo del que emana el acto o resolución recurrida, esto es, que la autoridad fiscal no lo obligue a que acompañe al escrito en que se interponga el recurso, pruebas documentales que ya se encuentran en poder de dicha autoridad. Para ello, se propone adicionar, como párrafo segundo del artículo 207, que: "El contribuyente podrá ofrecer como prueba el expediente administrativo íntegro del que emane el acto o resolución recurrida", y suprimir la obligación de aportar pruebas que obran ya en el expediente, prevista en la parte final del párrafo penúltimo del artículo 203, que literalmente señala: "siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas".

Conforme al párrafo segundo, el legislador previó a favor del particular la prueba superveniente, la que constituye un derecho del particular su

aportación dentro del recurso, atenta a la carga probatoria que le corresponda para acreditar los hechos motivo de controversia.

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

Artículo 208. La autoridad encargada de resolver el recurso, acordará lo que proceda sobre su admisión y la de las pruebas que el recurrente hubiere ofrecido, que fueren pertinentes e idóneas para dilucidar las cuestiones controvertidas y ordenará su desahogo dentro del improrrogable plazo de quince días.

COMENTARIO

Para la admisión de las pruebas rige el principio de pertinencia e idoneidad. El primer concepto se refiere a su relación directa e inmediata con los hechos controvertidos, mientras el segundo, que presupone la pertinencia, se refiere a su eficacia, esto es, a su capacidad para crear convicción en el ánimo de la autoridad revisora sobre la verdad de los hechos a que se refiere el recurrente. Reunidos los requisitos mencionados y admitidas las pruebas, se procederá a su desahogo dentro del plazo legal.

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de*

Derecho Administrativo (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

Artículo 209. La prueba pericial se desahogará con la presentación del dictamen a cargo del perito designado por el recurrente. De no presentarse el dictamen dentro del plazo señalado en el artículo anterior, la prueba será declarada desierta.

COMENTARIO

Es preciso advertir que esta norma, al otorgar un plazo de quince días para el desahogo de la prueba pericial, se encuentra en contradicción con lo dispuesto en el artículo 203, fracción IV, y su párrafo final, donde se prevé que el dictamen pericial debe desahogarse acompañando al escrito en que se interponga el recurso, y que, de no presentarse dentro de un término de cinco días, a pesar del requerimiento, se tendrá por no ofrecida.

Como puede observarse, en el caso a estudio, el contribuyente se encuentra en estado de incertidumbre, ya que la obligación y sus consecuencias de incumplimiento son vinculantes para él. A mi juicio, en atención a una secuencia lógica de la instancia, además de resultar más favorable al contribuyente, es que, una vez admitida la prueba de referencia, la autoridad ordene su desahogo mediante la presentación del dictamen pericial dentro del plazo previsto por el artículo 208. Por lo anterior, se propone suprimir la simultaneidad con la interposición del recurso prevista en el artículo 203 fracción IV, por lo que respecta a dicha prueba.

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995):

Procedimiento Administrativo Federal (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

Artículo 210. La valoración de las pruebas se hará de conformidad con las siguientes disposiciones:

I. Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos; pero si en estos últimos 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, y

II. El valor de 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 materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en las fracciones anteriores, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución.

COMENTARIO

Conforme al precepto, el legislador previó tres pruebas con valoración tasada, asignándoles valor probatorio pleno, como son: 1. Confesión expresa del recurrente, 2. Presunción jure et de jure, esto es, que no admite prueba

en contrario, y 3. Confesional de la autoridad contenida en documentos públicos. Las demás pruebas quedan con valoración libre, esto es,a la prudente apreciación de la autoridad administrativa revisora.

Respecto de la valoración tasada, el legislador consideró viable que la autoridad revisora pueda modificar su valor, si de las pruebas y de las presunciones la autoridad llegase a adquirir convicción distinta, debiendo en este caso fundar razonadamente el cambio en la valoración.

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

Artículo 211. La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

Transcurrido dicho plazo, el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

COMENTARIO

La resolución expresa del recurso deberá dictarse en un plazo de tres meses, de lo contrario el silencio se traducirá en una resolución confirmativa ficta,

impugnable en la instancia contencioso-administrativa, sin que al respecto exista un plazo para su interposición ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado.

Al respecto, el texto legal es tan preciso que no requiere mayor comentario, salvo que el supuesto competencial del Tribunal se ubica, de manera genérica, en la fracción X del artículo 20 de su respectiva Ley Orgánica, que se refiere a "Los demás actos y resoluciones que señalan las disposiciones legales".

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

Artículo 212. La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente, podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar

cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

COMENTARIO

Conforme al primer párrafo del precepto que se comenta, el legislador definió el contenido y alcances de la resolución del recurso. Al respecto, en simetría estructural con la norma y el acto o resolución impugnada, la resolución de recurso deberá fundarse en derecho, atendiendo al principio de exhaustividad en el análisis de los agravios expresados, ya sean relativos a la interpretación de la norma aplicada, a los hechos controvertidos o a la subsunción del hecho en el precepto normativ. El principio referido es vinculante para la autoridad, excepto que uno de los agravios expresados sea fundado y suficiente para declarar su revocación, en cuyo caso bastará con el examen de este único agravio, de conformidad con la siguiente tesis jurisprudencial: "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, ESTUDIO INNECESARIO DE LOS. Si al examinar los conceptos de violación invocados en la demanda de amparo resulta fundado uno de éstos y el mismo es suficiente para otorgar al peticionario de garantías la protección y el amparo de la justicia federal, resulta innecesario el estudio de los demás motivos de queja. SEMANARIO JUDICIAL. 7ª ÉPOCA. VOLUMEN 175-180. CUARTA PARTE. TERCERA SALA. PÁG. 72".

En el segundo párrafo se establece la suplencia de la queja y de la deficiencia de la queja. Conforme a la Ley y a la doctrina administrativa, la impugnación en el recurso es considerada de estricto derecho, sin embargo, el legislador previó en beneficio del gobernado que la autoridad pudiese revocar el acto por manifiesta ilegalidad, debiendo fundar los motivos y precisar el alcance de la revocación. Con esta disposición, el legislador pretende tanto dar seguridad a la actuación administrativa, evitando la arbitrariedad, como la protección de los derechos del particular cuando,

asistiéndole la razón, éste carece de la asesoría o la defensa adecuada de su interés jurídico.

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

Artículo 213. La resolución que ponga fin al recurso podrá:

I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso;

II. Confirmar el acto impugnado;

III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución;

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado, o

V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de tres meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme, aun cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 76 y 82 de este Código.

COMENTARIO

El precepto en comento estableció cinco posibles sentidos de la resolución. El más radical consiste en su desechamiento, o bien tenerlo por no interpuesto; y, una vez radicado el recurso, en el sobreseimiento del mismo.

El segundo sentido, consistente en la confirmación del acto, deriva de la ineficacia de los agravios expresados. Mientras que su eficacia puede conducir a alguna de los tres sentidos siguientes, como son: la reposición del procedimiento o de una nueva resolución, el dejarlo sin efectos y la modificación del acto impugnado.

BIBLIOGRAFÍA. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo (1992): *Tratado Teórico práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1995): *Procedimiento Administrativo Federal* (*Capítulo Séptimo: Revisión de los Actos Administrativos*), Porrúa-UNAM, México. GORDILLO, Agustín (2004): *Tratado de Derecho Administrativo* (*Tomo IV, Capítulo III: Los Recursos Administrativos*), Porrúa, México. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (2008): *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México. NAVA NEGRETE, Alfonso (1984): *Recursos Administrativos*, voz del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo VII, Universidad Nacional Autónoma de México, México. SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando (2003): Tratado de Derecho Administrativo (*Capítulo Quinto: Procedimiento Administrativo de Impugnación de los Actos Administrativos*), Universidad del Externado, Colombia. SUÁREZ ÁBALOS de LÓPEZ, Pilar H. (2009): Temas de Derecho Administrativo (*V. Las garantías del Administrado*), Universidad Católica de Córdoba, Argentina.

Pedro LÓPEZ RÍOS

ARTÍCULOS TRANSITORIOS

Artículo Primero. El presente Código entrará en vigor el día 1º primero de enero del año 2006 dos mil seis, previa publicación en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado.

Artículo Segundo. Los procedimientos de auditoría fiscal, de ejecución, los recursos administrativos y en general, las instancias administrativas, solicitudes o trámites iniciados con anterioridad a la entrada en vigor del presente Código, se resolverán con arreglo a las disposiciones fiscales vigentes al iniciarse los procedimientos o trámites respectivos.

Artículo Tercero. Se abroga el Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, emitido por el Quincuagésimo Congreso Constitucional del Estado Libre y Soberano de Guanajuato a través del decreto número 236, publicado en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado número 105, segunda parte, de fecha 31 de diciembre de 1978.

Artículo Cuarto. Se derogan todas las disposiciones que se opongan al presente Código.

Artículo Quinto. El ejecutivo del estado, por conducto de la Secretaría de Finanzas y Administración, realizará las gestiones necesarias a fin de convenir con la federación, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que los impuestos cedulares sobre los ngresos de las personas físicas previstos en la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, se paguen en las mismas declaraciones del impuesto sobre la renta federal, en los términos del último párrafo del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Artículo Sexto. El ejecutivo del estado, por conducto de la Secretaría de Finanzas y Administración, realizará las gestiones conducentes a efecto de que se autorice a loscontribuyentes de los impuestos cedulares sobre los ingresos de las personas físicas, previstos en la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, la incorporación en los comprobantes que expidan por los ingresos que obtengan, cuando así corresponda, el apartado relativo a la retención del impuesto local, adicionalmente a los previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación**.**

De igual forma, se procurará que la autorización respectiva reconozca la validez de los comprobantes que hubieren sido impresos o expedidos a partir del inicio de la vigencia de la ley mencionada, respecto de los cuales se considerará apta para acreditar la retención, la inserción del rubro relativo en el propio comprobante o la que se haya hecho constar en documento por separado.
Lo tendrá entendido el ciudadano Gobernador Constitucional del Estado y dispondrá que se imprima, publique, circule y se le dé el debido cumplimiento.

Guanajuato, Gto., 10 de noviembre de 2005.- Daniel Sámano Arreguín.- Diputado Presidente.- Martín Stefanonni Mazzocco.- Diputado Secretario.- Francisco José Durán Villalpando.- Diputado Secretario.- Rúbricas

Por lo tanto, mando se imprima, publique, circule y se le dé el debido cumplimiento.

Dado en la residencia del Poder Ejecutivo del Estado, en la ciudad de Guanajuato, gto., a los 15 quince días del mes de noviembre de año 2005 dos mil cinco.

Juan Carlos Romero Hicks

Ricardo Torres Origel
Secretario de Gobierno
(Rúbricas)

REFORMA

Decreto No. 64, la Sexagésima Legislatura del Estado reforma la fracción VII y se adiciona una fracción VIII al artículo 3.	Periódico Oficial, No. 82, Tercera Parte, de fecha 22 de mayo de 2007

Código Fiscal para el Estado de Guanajuato

comentado

se terminó de imprimir en julio de 2012
Imprenta
dirección de la imprenta y ciudad.
con un tiraje de 500 ejemplares.