



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela Nacional de Estudios Profesionales "ACATLAN"

7313435-6



EL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION EN EL NUEVO
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION .

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

SILVIA GURROLA MARTINEZ

ACATLAN, EDO. DE MEX.

1986

M-0030966



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS AMADOS PADRES:

Don Antonio Gurrola Morales y
Señora Beatriz Martínez de --
Gurrola. Dignos ejemplos de --
trabajo, honradez y perseve--
rancia.

Pues gracias a sus sacrificios,
desvelos y consejos, fue posi-
ble la culminación de mi carre-
ra.

Para ellos mi eterno agradeci-
miento y mi mas profundo amor.

A MIS QUERIDAS HERMANAS:

Leticia, Beatriz y Natalia,
en quienes he encontrado el
apoyo y comprensión que me-
impulsa a seguir adelante.

A LA MEMORIA DE MI
ABUELO:

Don Angel Gurrola Lugo, como
un recuerdo especial.

A MI ESTIMADO MAESTRO
Y AMIGO:

LIC. JORGE ROJAS YAÑEZ, pues
sin su valiosa dirección, se
habría imposibilitado la ela
boración de la presente ---
Tesis.

A MIS AMIGOS:

Quienes me han hecho sentir el
verdadero valor de la amistad.

A LOS PERSONAJES DE LA
HISTORIA QUE MAS ADMIRO:

Francisco Villa
Nicolas Maquiavelo
Netzahualcoyotl

C A P I T U L O I

LOS CREDITOS FISCALES DE NATURALEZA FEDERAL EN MEXICO.

Introducción.	1
1.1.- El Poder Tributario.	7
1.2.- Organos encargados de ejercer el Poder Tributario.	9
1.3.- Tributos de Naturaleza Federal en México	21
a) Definición.	22
b) Características de los Tributos	23
1.4.- Ingresos Públicos.	24
A) Clasificación.	25
a) Ingresos Ordinarios	25
b) Ingresos Extraordinarios	26
1.5.- Ingresos Ordinarios	27
A) Impuesto.	28
a) Características.	
b) Definición.	
B) Derecho.	29
a) Definición	
b) Características	30
C) Contribuciones Especiales	31
a) Definición	
b) Características	

4-0 030966

1.6.- Accesorios de los ingresos.	33
A) Recargos.	34
a) Definición.	
b) Características.	35
c) Pago.	36
d) Naturaleza	37
B) Multas.	38
a) Definición	
b) Aspectos	39

C A P I T U L O I I

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Introducción.	43
2.1.- Concepto	45
2.2.- Constitucionalidad	48
2.3.- Naturaleza Jurídica	55
2.4.- Actos Administrativos, Clasificación:	58
Actos de Iniciación.	59
A) Requerimiento en contra del deudor principal.	
B) Procedimiento de cobro en contra de los deudores distintos al sujeto pasivo principal.	63
a) La responsabilidad sustituta.	64

b) La responsabilidad solidaria.	64
c) La responsabilidad objetiva.	65
Actos de Desarrollo.	68
A) Embargo.	
a) Sujetos del embargo.	69
b) Lugar de embargo.	71
c) Tiempos de embargo.	
B) Bienes susceptibles del embargo.	72
C) Bienes exceptuados del embargo.	74
D) Custodia de bienes.	76
a) Facultad y obligaciones del inter- ventor encargado de la caja.	77
b) Facultades del Interventor Admi- nistrador.	78
c) Obligaciones del Interventor Admi- nistrador.	79
d) Cesación de la intervención.	80
E) Oposición de Tercero en la Diligencia	81
F) Traba de Ejecución de bienes ya embar- gados.	
G) Inscripción del embargo.	82
a) Embargo de Créditos.	83
b) Embargo de dinero o de bienes pre- ciosos.	83
H) Medidas de apremio.	85
I) Valuación de los bienes.	87

J) Cobro de créditos embargados	89
K) Aplicación de frutos y productos de los bienes.	
L) Enajenación forzosa.	
a) Naturaleza Jurídica.	90
b) Sujetos de la subasta.	91
c) Objeto de la subasta.	93
d) Lugar donde se realiza.	
e) Tiempo en que se habrá de realizar.	
M) Anuncio del remate.	94
N) Base ó precio del remate.	95
Ñ) Depósito de garantía.	96
O) Las posturas.	97
P) Acto del remate: Primera Subasta.	
Q) Segunda y Tercera Almoneda.	98
R) Actos posteriores al fincamiento del remate de bienes muebles.	99
S) Actos posteriores al fincamiento del remate de bienes inmuebles.	100
T) Incumplimiento del postor.	101
U) La venta fuera de subasta.	102
V) Adjudicación en favor del fisco.	103
Actos de Conclusión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	104
A) Aplicación de productos de la ejecución cuando solo sea interesado el -	

Fisco Federal.	104
B) Aplicación del producto de la ejecución cuando concurrieren con el Fisco Federal otros Fiscos Locales.	106
C) Aplicación del producto de la ejecución cuando concurrieren con el Fisco Federal otros acreedores privilegiados.	107
a) Reglas dispuestas al efecto.	108
b) Requisitos a cubrir.	
c) En ningún caso el Fisco Federal entrará en los juicios Universales.	109

C A P I T U L O I I I

LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

Referencia Histórica.	110
3.1.- Posibilidades de los sujetos que como gobernados pueden ser titulares de las Garantías Constitucionales.	122
3.2.- Artículo 14 Constitucional.	124
1.- Garantía de irretroactividad de las Leyes.	125
2.- Garantía de Audiencia.	131
3.- Garantía de Legalidad.	135
3.3.- Concepto de Recurso Administrativo.	137
a) Naturaleza jurídica de los recursos administrativos.	138
b) Requisitos que deben cubrir.	142

c) Clasificación de los recursos.	144
De Revocación.	
De Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.	145
De Nulidad de Notificaciones.	146
3.4.- Principio de Definitividad en Materia-Fiscal.	148
3.5.- El Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución en el Nuevo Código Fiscal.	150
3.6.- Diferencias del Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución en el Código Tributario de Vigencia Actual y el Código Abrogado.	153

C A P I T U L O I V

EL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

4.1.- Concepto.	160
4.2.- Naturaleza Jurídica.	166
4.3.- Su tramitación.	182
4.4.- Su Constitucionalidad.	185
4.5.- Extinción del Crédito Fiscal	207
a) El pago.	208
b) Compensación.	210
c) Prescripción y caducidad.	211
d) Condonación.	

e) Cancelación.

212

C A P I T U L O V

C O N C L U S I O N E S .

214

CAPITULO I

INTRODUCCION .

El presente trabajo ha surgido en base a la inquietud, que desde los inicios de la Carrera, en mi ha forjado la Materia Fiscal, la cual estimo es una de las primordiales ramas del Derecho Público. Sin embargo considero - que dicha inquietud, no sólo puede despertar entre los --- Abogados, sean éstos titulados o no, sino que por el contrario, la misma es compartida por todos los sujetos dado que, el Derecho Fiscal atañe en gran medida a cada uno de los ciudadanos de nuestro Estado Mexicano; gozando de suma relevancia, en función a la estrecha relación que guarda la actividad financiera del Estado para con sus administrados.

Lo anterior se menciona, en atención a que la actividad financiera desempeñada por el Estado va encaminada - principalmente a la obtención de los ingresos, previendo - desde luego que los mismos sean suficientes, a manera de proporcionar, en la medida necesaria, que los servicios -- públicos que requieren sus gobernados sean suficientes -- para procurar, o bien solventar el bien común; situaciones que deberán llevarse a cabo mediante planes y políti-

cas de aplicación, las cuales al aplicarse correctamente fundadas y motivadas, redundarán en un reparto lógico y equitativo, entre las obligaciones y derechos de sus mismos administrados.

Los ingresos tributarios que el Estado requiere para la consecución de sus fines, tal como podremos observar en el capítulo correspondiente de la presente tesis se clasifican en: Impuestos, Derechos, Aportaciones de Seguridad Social y sus accesorios.

Siendo pertinente aclarar, que en el supuesto caso de que los contribuyentes se nieguen a efectuar voluntaria y espontáneamente el pago de sus impuestos correspondientes, éstos generarán créditos fiscales a los cuales se allegará el Estado mismo, ejerciendo la facultad económico-coactiva, misma que también se denomina o reconoce como Procedimiento Administrativo de Ejecución. Dicho procedimiento, como veremos, debe llevar una secuencia lógica para alcanzar sus objetivos, por tanto ha sido clasificado en tres actos administrativos.

Ahora bien, el Procedimiento Administrativo de --

Ejecución, constitucionalmente hablando, encuentra sus fundamentos en los artículos 22 párrafo segundo y 31 fracción IV, por lo mismo debe tenerse bien presente que tal procedimiento, en manera alguna viola los artículos 14, 17 y 22 de nuestra H. Carta Magna.

Asimismo, podremos percatarnos de la naturaleza jurídica del procedimiento que se comenta, el que formal y materialmente, en base al análisis efectuado, tiene o mejor dicho reviste un carácter de procedimiento administrativo, pues el órgano que lo ejecuta es una Autoridad Administrativa de carácter eminentemente fiscal y no de un ente jurisdiccional, ya que no tendrá como finalidad la resolución de ninguna controversia. Si tomamos en consideración que la finalidad del recurso ante ella interpuesto será la de que revise o modifique su acto de molestia, el recurso o medio de defensa que en este caso podrá hacer valer el particular, mismo que constituye el objetivo de nuestro estudio, es el Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, para que de esta manera se cumpla con la Garantía de Audiencia que prevee la Constitución Federal, que implica a grandes rasgos que se de oportunidad al gobernado de ser oído dentro del procedimiento, permitiéndole que exhiba --

las pruebas que estime pertinentes y que acrediten su dicho. También se hablará de quienes son los sujetos que están legitimados para interponer dicho recurso, como son: el sujeto pasivo por adeudo propio, el tercero que alegue ser propietario de los bienes embargados y el acreedor preferente.

También se establecerán las diferencias, que para nuestra manera de ver, primordialmente existen entre los dos Códigos Fiscales de la Federación, el abrogado de 1967 y el de 1982 de vigencia actual, respecto de los recursos que de ser cinco en el primero de los Ordenamientos señalados, en la actualidad se transformaron a tres, de acuerdo a lo establecido en el nuevo Código Tributario.

Tomando en consideración las premisas señaladas o expuestas con antelación, basadas de alguna manera en que la norma jurídica bien concebida y elaborada o bien auxiliada y suficientemente guiada, lo cual podrá obtenerse a través de la ciencia económica por la técnica administrativa, que deberán definirse en una política clara; podrá crearse sin lugar a dudas la justicia en los tra-

tos entre los causantes y el Estado, en esta ocasión llá
mese Fisco Federal.

SILVIA GURROLA MARTINEZ,

México, D.F., 1 9 3 5 .

LOS CREDITOS FISCALES DE NATURALEZA FEDERAL EN MEXICO.

El Estado desarrolla la actividad financiera, con el fin de obtener ingresos suficientes para llevar a cabo sus fines, tales como proporcionar los servicios públicos, procurando el bienestar común a través de los planes y políticas de aplicación reglamentadas, que permitan un reparto equitativo entre las obligaciones y derechos de sus gobernados.

La actividad financiera del Estado, para De la Garza¹, consta de tres etapas, a saber:

PRIMERA.- La obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado por institutos de Derecho Privado; por la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes); como por medio de institutos de Derecho Público, por ejemplo: los diversos tipos de tributos o institutos mixtos, o la prestación de empréstitos o la emisión de bonos. (actividad regulada por el Derecho Fiscal).

1. DE LA GARZA, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO, 8a. Edición, Porrúa, S.A., México 1978, pp.5 a 8.

SEGUNDA.- La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.(actividad reglada por el Derecho Patrimonial del Estado, cuyos principios se encuentran en el Derecho Constitucional y el Administrativo).

TERCERA.- La realización de un cómputo variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que desarrolla el Estado Moderno. (actividad reglamentada por el Derecho Presupuestario, integrado por normas de los Derechos Constitucional y Administrativo).

1. 1 . EL PODER TRIBUTARIO.

Por razón de método y para efecto de nuestro estudio, dividiremos, al igual que la doctrina, en cuatro ramas al Derecho Tributario, como son: el Derecho Tributario Sustantivo, que se encargará del estudio del ejercicio del

2. Op. Cit., pp. 24 y sig.

del Poder Tributario del Estado y sus aspectos constitucionales, el estudio de sus tributos, que son: impuestos, derechos y contribuciones especiales, la obligación tributaria desde su nacimiento a su extinción. El Derecho Tributario-Administrativo, que se encarga del estudio de los procedimientos que lleva a cabo la autoridad administrativa a efecto de obtener el cobro de los productos que no son cubiertos voluntariamente por el contribuyente y que son, los procedimientos de control, fiscalización y determinación de la obligación tributaria de ejecución forzosa. El Derecho Contencioso Administrativo, en el cual se estudian los procedimientos de impugnación que puede ejercitar el contribuyente en contra de los créditos fiscales, o los procedimientos administrativos que determine o lleve a cabo la autoridad fiscal en su contra, que van desde los recursos administrativos, hasta el juicio contencioso administrativo. Y, finalmente el Derecho Tributario Penal, que se encarga del estudio de las infracciones o delitos fiscales de los contribuyentes, dando lugar a su vez, a la responsabilidad de los mismos, en base a la cual se imponen, multas administrativas o bien se le imponen penas consistentes en, privación de la libertad por delitos que así lo requieran, o simples infracciones. Acorde con la clasificación anterior, el Poder Tributario quedará incluido dentro de -

La primera parte del Derecho Tributario, es decir, dentro del Derecho Tributario Sustantivo.

Sergio Francisco de la Garza considera que el Poder Tributario, es la facultad del Estado en virtud del cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza, para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas. En cambio para Giuliani Fonrouge ³, dicho poder consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o de establecer excenciones) o sea, el poder de sancionar "normas jurídicas" de las cuales derive o pueda derivar a cargo de determinados individuos o de, determinadas categorías de individuos la obligación de pagar un impuesto o de repetir un límite tributario que en suma, viene a ser la potestad de gravar.

1.2. ORGANOS ENCARGADOS DE EJERCER EL PODER TRIBUTARIO.

El Poder Tributario en México, a nivel Federal es ejercido por el Poder Legislativo, en términos de los artículos 31 fracción IV, V, VI y VII, 73 fracciones VII y XXIX

3. GIULIANI FONROUGE, Carlos M'. DERECHO FINANCIERO, 3a. Edición, De Palma, Buenos Aires 1982, pp. 268 a 278.

117 fracciones IV, V,VI y VII, 118 y 131 Constitucionales que disponen lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Artículo 73. El Congreso tiene la facultad :

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

XXIX.- para establecer las contribuciones:

1°. Sobre el Comercio Exterior.

2°. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales.

3°. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4°. Sobre los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5°. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
leo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuesto sobre energía eléctrica. Lo anterior, quiere decir, que los autores de la Reforma Constitucional tuvieron como presupuesto dudoso, según Tena Ramírez⁴, que dentro de la facultad legislativa general encajaba la especial de gravar con tributos la materia de la facultad y en ese supuesto los mismos

4. TENA RAMIREZ, Felipe. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO, 14ava. Edición, Porrúa, S.A., México 1976, p. 366.

dispusieron lo que queda dicho, respecto a la distribución de impuestos. Motivo por el cual el citado tratadista, considera que el párrafo mencionado suscita un caso de facultades concurrentes en el sentido norteamericano; mientras la Federación no grave concretamente la materia sobre la que versa la facultad legislativa general, los Estados pueden gravarla por la facultad legislativa general, los Estados pueden gravarla por su cuenta.

La justificación del mismo punto podía haberse hallado, además en el ejercicio de las facultades implícitas. Porque, si la Constitución otorga al Congreso la facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia, el Congreso debe tener la facultad implícita de gravar esa materia con exclusión de los Estados pues de otro modo éstos podrían hacer nugatoria aquella facultad al gravar con impuestos excesivos los bienes sobre los cuales se ejercita. Por ejemplo: la Federación tiene la facultad expresa de legislar sobre las vías generales de comunicación; si los Estados pudieran gravar con impuestos las mismas vías, estaría a su alcance impedir prácticamente su existencia, mediante una tributación que hiciera incosteable su explotación, lo que reduciría a la-

impotencia a la Federación en el ejercicio de su facultad constitucional.

De tal suerte, que sin obstar lo anterior, la Jurisprudencia ninguna solución tiene a su alcance, la clave del problema de la doble tributación, que es de naturaleza técnica y legislativa. Motivo por el cual, a fin de proponer y estudiar desde ese punto de vista, las medidas encaminadas a resolverlo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hasta el momento haya convocado -- tres Convenciones Nacionales Fiscales, en las que se ha llegado a lo siguiente:

De la Primera (1925), se llegó a una serie de conclusiones recogidas en su integridad de las reformas --- constitucionales, que iniciadas por el Presidente Calles, en noviembre del 26, después de haber enjuiciado severamente en su exposición de motivos a los Constituyentes - de 1957 y de 1917, por haber imitado de Norteamérica el régimen de concurrencia impositiva, se pronunciaron en - un reparto de facultades fiscales entre la Federación y los Estados, así fuera provisionalmente, mientras la experiencia del sistema aconsejaba medidas definitivas. -

Situación por la que no fueron tomadas muy en cuenta --
tales conclusiones.

Sin embargo, apuntó la iniciativa la conveniencia "de no establecer simplemente un sistema de distribución de competencia, sino también complementar un sistema si- quiera mientras la experiencia puede dar una nueva norma, con el régimen de distribución de los productos que rin- den algunos de los impuestos previstos, por más que tal- es impuestos, en cuanto a su establecimiento y adminis- tración, sean atribuidos exclusivamente a la competencia de uno solo de los elementos políticos que constituyen - la Unión".

La Segunda Convención Nacional Fiscal, efectuada- en 1933, desarrolló con mayor amplitud la tendencia típi- damente esbozada, a manera de excepción, de las conclu- siones de la primera, desde el punto de vista siguiente: la participación de los dos Órdenes en el impuesto único. Esto tendría lugar, aduce Tena Ramírez cuando hubiera ne- cesidad de que dos entidades impositivas deriven ingre- sos de la misma fuente (por no ser exclusiva de ninguna- de las dos), o cuando un mandamiento señale que los Esta

dos deben participar en algunos impuestos privativos de la Federación (a fin de auxiliar a los fiscos locales).- Ciertos impuestos (sobre herencias, legados y donaciones, y sobre industria y comercio) quedarán sujetos a reglas especiales en cuanto a su recaudación, administración y reparto entre los dos órdenes.

Como consecuencia, es menester resaltar, que de esa Segunda Convención, se llevaron al texto de nuestra H. Carta Magna, dos reformas, en las que por primera vez se aplicó constitucionalmente el principio de la participación federal y estatal en determinados impuestos. Es de señalar que dicha reforma, siguió la doble tendencia de enumerar por una parte, los impuestos reservados a la Federación y por la otra, de hacer partícipes a los Estados en ciertos impuestos federales. No debe perderse de vista, que la reforma del 42, en cuanto a las medidas tomadas en orden a la solución de la dualidad tributaria, van acompañadas de cierta tendencia a controlar la actividad fiscal de los Estados aún dentro de la zona restringida donde han quedado recluidos por virtud de dilatación de la órbita fiscal federal, es por otra parte, una manifestación más del proceso de centralización que se advierte en todos los órdenes de la vida política de México.

La Tercera Convención Nacional Fiscal (noviembre del 47) reaccionó en contra de la tutela en materia fiscal a que trataban de someterse las entidades federativas, pues sobre el particular expresa Tena Ramírez⁵, que Miguel Alemán y don Ramón Beteta, siendo Presidente y Secretario de Hacienda, respectivamente propiciaron y difundieron una nueva política fiscal sobre las bases de coordinación y no de exclusividad de los impuestos ni de sumisión de los Estados al centro.

Es durante esta Convención, en la que se llegó, -- después de dieciocho largos años, a una enumeración más amplia de los impuestos federales y a la participación de los Estados en algunos de esos impuestos, pero conservando la concurrencia en los demás y la no fijación de impuestos privativos de los Estados.

Es como al parecer, se abandonaba la idea de dotar a los Estados con impuestos privativos, tratándose entonces de resolver el problema de la doble tributación por el camino más viable, como lo es el de las participaciones de la Federación y de los estados en impuestos úni-

5. TENA RAMIREZ, Felipe, op. cit. ps. 367 a 369.

cos. Dichas participaciones son de dos clases a saber, -- las obligaciones constitucionales y las concretadas voluntariamente por los estados con la Federación. El primer ensayo de las señaladas en segundo término, consistió en la expedición de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de diciembre del 47, que reconoce dos -- tasas: una perteneciente a la Federación, sustitutiva de ciertos impuestos del timbre y de la contribución adicional federal; la otra correspondiente a los fiscos locales, a condición de que deroguen sus impuestos generales sobre el comercio y la industria. La adhesión voluntaria a un impuesto federal, dignifica a las entidades federativas y reduce el campo de la concurrencia fiscal.

Con el mismo propósito y, dentro de una nueva administración pública, la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, de 28 de diciembre de 1953, creó la Comisión Nacional de Arbitrios. Dicha Ley establece el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y, en su artículo 10, dispone: que los Estados que deseen adherirse al Sistema mencionado, para recibir las participaciones que establezca la misma, lo harán mediante -- convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y -- Crédito Público, que deberá ser aprobado por su Legisla-

tura. También con autorización de la legislatura podrán dar por terminado el convenio... la adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal deberá llevarse a cabo integralmente y no sólo en relación con alguno de los Ingresos de la Federación.

En nuestra opinión, consideramos importante señalar la conclusión de lo anteriormente expuesto, partiendo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal deberá llevarse a cabo el mismo en esencia, se refiere a los fondos de tributos al petróleo, que podrá resumirse en tres pasos a saber: 1o. Los Estados que mediante convenio se adhieran al Sistema en comento, participarán en el total de los impuestos federales (o ingresos), que recibe el Estado por concepto de productos al petróleo; 2o. En cuanto a los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, no recibirán de éstos participación de los productos al petróleo, recibiendo en cambio, la participación Federal de los productos referidos en el inciso 5o. de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, en los términos establecidos por las leyes respectivas; y 3o. Es de señalar, que la existencia del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, busca limitar al máximo la doble tributación, haciendo partícipe a los Estados y a los Municipios de los ingresos tributarios federales.

Por otra parte, es de indicar que la Constitución dispone en su artículo 117, lo siguiente:

Que los Estados en ningún caso podrán:

Fracción IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

Fracción V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

Fracción VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

Fracción VII.- Expedir ni mantener en vigor disposiciones fiscales o leyes que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que éstas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

Fracción I.- Establecer derechos de tonelaje, ni -

de algun otro de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

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

Considero importante destacar, que las materias impositivas que no están reservadas a la Federación, se entenderán en los términos del artículo 40 Constitucional reservadas a los Estados, en mi opinión, por tanto, acorde a lo establecido por dicho numeral, que textualmente dispone:

"Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federa--

ción establecida según los principios de esta Ley Fundamental."

Una opinión muy extendida y aún sostenida tanto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como por la propia doctrina es, que el fundamento de dicho principio constitucional del Poder Tributario de los Estados, reside en el artículo 124, que dispone: Las facultades que no están expresamente concedidas por esa Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Sin embargo, consideramos, que el mencionado numeral, no resulta aplicable a la distribución de los poderes tributarios, toda vez que resulta aplicable el mismo, a materias distintas a la tributación, y a ello se debe, que hayamos hecho mención a los artículos 31, 73, 117, 118 y 131; antes del 40 Constitucional; pues consideramos, que es en la autonomía y soberanía de los Estados puesto que es universalmente reconocido que la soberanía implica el poder de Tributación y que la falta de dicho poder significa la ausencia de soberanía.

1.3 TRIBUTOS DE NATURALEZA FEDERAL EN MEXICO.

A. DEFINICION:

Los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto, aquellos que en virtud de su soberanía territorial exige de los sujetos económicos sometidos a la misma.

Serra Rojas⁶ considera a los tributos, como ingresos de la Federación expresando al respecto, que el ingreso público: es el dinero que reciben el Estado y demás entes de Derecho Público, por diferentes conceptos legales, agregando asimismo que toda recepción de numerario en las arcas del Estado mismo debe considerarse como un ingreso público que en ocasiones tiene finalidades exclusivas, como en los ingresos para atenuar gastos, que son retenciones que hace el Estado para propósitos ulteriores. En apoyo a lo anterior, la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ha sostenido:

"CREDITOS FISCALES.- Tiene ese carácter cualquier crédito en favor del Erario Federal, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor,

6. SERRA ROJAS, Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO, 3a. Edición, Revisada y aumentada, Manuel Porrúa, S.A. México 1965 p. 684.

ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad del Estado en su carácter de persona privada. (46) "

C.S. entre 8710/37 y 8708/37.- Resuelta el 15 de noviembre de 1937, por unanimidad.

R. T. F. 1937-48, p.74.

B. CARACTERISTICAS DE LOS TRIBUTOS.

I.- Carácter público porque constituyen parte del Derecho Público que, a diferencia de los ingresos de Derecho Privado, que son debidos en virtud de negocios jurídicos privados, como pueden ser la compraventa, arrendamientos, transportes, etc; los tributos en cambio son ingresos que el Estado percibe, en virtud de su soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio.

II.- Prestación en dinero o en especie. Los tributos implican la realización de prestaciones al Estado -- por parte de los particulares o contribuyentes, que comúnmente serán en dinero, por ser la que puede utilizar el Estado con mayor facilidad dada la naturaleza monetaria de la economía soberana. Sin embargo es posible, -- aunque menos frecuente, que los tributos consistan en -- prestaciones en especie.

III.- Obligación ex-lege. El principio de legalidad, se ha enunciado con las palabras NULLUM TRIBUTUM -- SINE LEGE, que dispone, que ningún gravamen podrá recaudarse si no está previsto en alguna Ley.

IV.- Relación personal de Derecho obligatoria. El tributo es una relación que se establece entre dos sujetos, de un lado el acreedor del tributo quien tiene derecho a exigir la prestación ésto es, el Estado y por el -- otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación, obligatoria en dinero o en especie, tal relación recibe el nombre de relación tributaria.

V.- Tiene por objeto o finalidad. Proporcionar recursos al Estado, para que éste realice sus funciones, -- como antes hemos señalado, la actividad financiera del -- Estado, consiste en realizar que los gastos o egresos -- necesarios para que, el mismo, pueda realizar sus funciones y para ello requiere de ingresos, la mayor parte de los cuales, se proporciona a través de los tributos.

VI.- Deben ser justos. O sea que deben ser proporcionados y equitativos.

1.4 INGRESOS PUBLICOS.

Adhiriéndonos a la definición que antes señalamos de Serra Rojas⁷, que conceptúa a los tributos como ingresos que percibe el Estado en ejercicio de su actividad - financiera. (En adelante nos referiremos a los tributos, como los ingresos públicos).

A. CLASIFICACION.

Los ingresos públicos del Estado se clasifican en dos grupos:

- a) Ingresos Ordinarios.
- b) Ingresos Extraordinarios.

a) Ingresos Ordinarios.- Son aquellos que legalmente percibe el Fisco en forma regular, renovándose en el presupuesto fiscal de cada año, y que se destinan a cubrir los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios. Siendo aquellos que normalmente se destinan a cubrir el presupuesto y que, por tanto están comprendidos en las previsiones presupuestales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

7. SERRA ROJAS, Andrés. op. cit., ps.686-689.

b) Ingresos Extraordinarios.- Son los que hacen frente a las necesidades urgentes e imprevistas, recurriendo con frecuencia a los empréstitos públicos o financiamientos adicionales o emisiones de moneda, para cubrir los gastos públicos. Al efecto el Tribunal Fiscal de la Federación, ha resuelto en la Tesis No. VI, página 1803, lo siguiente:

"Por impuestos extraordinarios se entienden aquellos que solamente se perciben en circunstancias especiales, irregulares y transitorias, para satisfacer las necesidades públicas".

Conviene indicar que Pugliese⁸ estima que existe una clasificación cronológica de los recursos económicos del Estado, expresando: que la primera tiene en cuenta el dato histórico de un origen anterior de la fuente del ingreso, la segunda, el hecho generador del ingreso contemporáneo; en la tercera, se proyecta hacia el futuro el peso del gravamen. Dicho de otro modo, los recursos económicos del Estado proceden de generaciones pasadas, actuales o futuras de contribuyentes que pagan el gasto-

8. PUGLIESE, Mario. INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO. 2a. Edición, Porrúa, S.A., México 1976, p.28
Estudio preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez.

público o sobre las que recaen sus consecuencias económicas.

En efecto, los ingresos públicos que tienen su fuente en el patrimonio del Estado, son los frutos de un legado recibido de generaciones anteriores que material o jurídicamente lo crearon; los impuestos y los diversos ingresos conectados con la vigente gestión administrativa, recaen sobre los grupos humanos actuales y los ingresos obtenidos por el uso del crédito, habrán de ser pagados por quienes aún no nacen o no pertenecen a la generación adulta responsable de la contratación de los empréstitos y a quienes se transferirá la carga del endeudamiento público o de las emisiones monetarias hechas con propósitos fiscales.

1.5 INGRESOS ORDINARIOS

La doctrina está de acuerdo en que este tipo de ingresos puede clasificarse en tres grandes grupos, conforme a la distribución de las cargas públicas, para efectos de nuestro estudio hemos de referirnos exclusivamente a los tributos o ingresos públicos de carácter ordinario. Dichas categorías tradicionales de los tributos, vienen a ser: impuestos, derechos y contribuciones especiales, que

gozan de las siguientes características:

A. IMPUESTO.

Es una prestación en valores pecuniarios, normalmente en dinero y no de servicios personales.

a) CARACTERISTICAS.

La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado. El constreñimiento jurídico: esencialmente es un pago forzado, se establece por reglas fijas; está destinado a gastos de interés general, es debido, exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada, según establece Flores Zavala⁹.

b) DEFINICION.

Pugliese en la misma obra antes citada define a los impuestos, como los ingresos públicos por excelencia derivados de la soberanía del Estado y por él determinados unilateralmente sin una prestación concreta al contribuyente, pues se caracterizan por su aplicación para cubrir las necesidades colectivas del ente social no divisi

9. FLORES ZAVALA, Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, 21ra. Edición, Porrúa, S.A. México 1979, - p.36.

bles ni, por lo tanto, transformables en servicios individualizados.

B. DERECHO.

Es la contraprestación señalada por la Ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares.

a) DEFINICION.

La definición que de los Derechos emite Pugliese¹⁰ que es la siguiente: son aquellos que se fijan también -- unilateralmente por el Legislador para el pago de un servicio concreto que la administración pública da al contribuyente, o sea se determinan y exigen como sanción del incumplimiento de obligaciones legales.

Uno de los más célebres tratadistas de la doctrina mexicana, Margain Manautou, señalaba, que no por el hecho de que el particular sea el que provoca o pueda provocar la prestación del servicio, se debe concluir, que los derechos se pagan voluntariamente. La provocación de un servicio y el pago de su costo, son dos documentos distintos,

10. PUGLIESE, Mario, op. cit. p. 31

por tal motivo, aceptar que el pago de los servicios es voluntario, con base en que si el particular no desea cubrir ninguna cantidad por ese concepto, basta con que se abstenga de hacer uso de los servicios públicos.

b) CARACTERISTICAS.

Contraprestación en dinero, obligación ex lege cuyos elementos deben ser plenamente contenidos en la Ley.- Por lo que es de concluir que el derecho es una contraprestación en dinero obligatoriamente establecida por la Ley, a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado, prestados por la Administración Pública, destinados a sostener el servicio correspondiente, y serán fijados en la cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio.

Es conveniente, hacer mención a la Tesis siguiente, en la cual el Tribunal Fiscal de la Federación ha señalado:

"FACULTADES DE LA AUTORIDAD PARA DETERMINAR LOS INGRESOS BRUTOS DEL CAUSANTE.- ADECUADA MOTIVACION AL EJERCITARSE.- El artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala tres opiniones para ese efecto: 1o. Puede la autoridad basarse en los registros contables y demás documentación del causante, 2o. En la última declaración presentada, 3o. En los medios directos de la investigación económica o de cualquier otra clase. Ahora bien, cuando se hace esa determinación, independientemente de la opción

elegida, deben darse los elementos -- idóneos para motivar el ejercicio de esa facultad, pues de lo contrario la resolución emitida será ilegal al no cumplir con esa formalidad. (77)".

Revisión No. 1413/78.- Resuelta en sesión de 13 de marzo de 1980, por unanimidad de 6 votos. Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lic. Arely Gómez González.

R. T. F. año 11, marzo - abril de --- 1980, pag. 88.

C. CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

a) DEFINICION.

Son las prestaciones en dinero, legalmente obligatorias a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que, provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad generalmente económica.

b) CARACTERISTICAS.

Respecto a la terminología de tales contribuciones, existe una promiscua forma de denominar a éste tipo de ingreso público, ya que se habla de un tributo especial, de contribución, de contribución especial, de contribución de mejora, de derecho de cooperación, de impuesto de plus

valía por aumento específico del valor de la propiedad, - para referirse a éste tipo de ingreso así como a sus subtipos; por ejemplo el Derecho Inglés, recibe el mismo, -- con el nombre de betterment tax y en la legislación Norteamericana, los de special assesmet ó benefi assesment. - De cualquier manera que se les denomine, por regla general han de ser similares, procede indicar al efecto, la tesis Jurisprudencial No. 4 en la que el Tribunal Fiscal de la Federación ha pronunciado lo que sigue:

"INGRESOS MERCANTILES, CONTRATOS DE OBRA PUBLICA PARA LA CONSTRUCCION DE INMUEBLES.- Las percepciones de los contratistas están exentas del impuesto sobre ingresos mercantiles --- cuando se satisfagan los siguientes requisitos. El contrato de obra pública de inmuebles, tiene como principales características: 1) Que el contratista realice la obra en forma independiente; 2) Que la remuneración sea a precio alzado, el cual a su vez puede señalarse en forma global o por precios unitarios; 3) Que el contratista aporte los elementos necesarios para la ejecución de la obra; 4) Que el objeto del contrato sea la construcción de inmuebles, inclusive los establecidos en las fracciones III y IV del artículo 750 del Código Civil de aplicación Federal; 5) Que se celebre a favor de una cantidad pública - si se reúnen dichos requisitos, las percepciones de los contratistas se encuentran exentas del impuesto sobre ingresos mercantiles. (1011).

Revisión 410/77/9402/76. Aprobada en sesión de 25 de agosto de 1978.

Revisión 92/75/2812/74. Aprobada en sesión de 20 de septiembre de 1978.

Revisión 634/75/2705. Aprobada en sesión de 16 de octubre de 1978.

JURISPRUDENCIA No. 4.

R. T. F. año I, Nos. 1 a 6, Agosto de 1978 a julio de 1979, p.117.

Ahora bien, procede que hagamos referencia a las aportaciones de seguridad social que eran consideradas -- antiguamente por la doctrina como contribuciones especiales, definiéndolas como las prestaciones a cargo de los patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados. Y toda vez que se encuentran destinadas a la financiación del servicio de previsión, dentro de la legislación Mexicana, se les ha encuadrado dentro del carácter Federal.

1.6. ACCESORIOS DE LOS INGRESOS.

El último párrafo de la fracción tercera del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, establece como accesorios de las contribuciones, a los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del mismo Ordenamiento, citando como accesorios-

de las contribuciones, a los mencionados, por participar de la naturaleza de las mismas.

A. RECARGOS.

Contrariamente a las multas se causan por falta o mora en el pago de una prestación tributaria, además de que tienen un fin reparatorio del daño producido al Fisco por la falta del pago oportuno, como unánimemente lo reconoce la propia doctrina.

a) DEFINICION.

Efectivamente, Giorgio Tesoro¹¹ aduce al respecto, que el recargo es una sanción de carácter complementario o accesorio, que se aplica tanto a las violaciones que constituyen un delito como a las castigadas con pena pecuniaria, consistente en el pago de una suma fija determinada en relación con el tributo y que, tiene la misma naturaleza jurídica de éste, por lo que sigue las mismas condiciones del tributo en cuanto a su aplicación y recaudación pudiendo ser exigidos al sucesor por cualquier título de un negocio comercial o industrial, dícese de una responsabilidad objetiva.

11. TESORO, Giorgio. PRINCIPPI DI DIRITTO TRIBUTARIO, -- Bari 1938, cap.VIII, nums.182 y 184.

Por otra parte, Presutti¹² manifiesta que, el recargo es equivalente al tributo o a una fracción o bien, a un múltiplo de él y representa por tanto un resarcimiento al Erario por la falta o retardo del tributo, en consecuencia puede coexistir con las sanciones propiamente dichas.

b) CARACTERISTICAS.

El recargo, generalmente se determina en un porcentaje o fracción del impuesto y en función de un lapso -- transcurrido entre la fecha en que la presentación es exigible y aquella en que se paga, por lo que en el fondo -- constituye un verdadero interés moratorio.

Nuestro Código Tributario actual, se ha pronunciado en el sentido de considerar como indemnización al recargo, estableciendo en su artículo 21, que: cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos, en concepto de indemnización al fisco federal por

12. PRESUTTI, Enrico. *Instituzioni di DIRITTO AMMINISTRATIVO ITALIANO*, Messina - Milano, s/r, vol III, p.472.

la falta de pago oportuno. Dichos recargos serán calculados, conforme a la tasa que será de 50% mayor de la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el Costo Porcentual Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario proporcionado por el Banco de México.

c) PAGO.

El pago de los recargos, ha de efectuarse en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

El párrafo segundo del artículo 20 del Ordenamiento citado, señala que para determinar los accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio promedio ponderado por la enajenación con la cual inicien operaciones las instituciones de crédito en la ciudad de México, cuando se trate de actos o actividades que deban realizarse en las instituciones de crédito sujetos a un tipo de cambio diferente al anterior, correspondiente al día en que se causen las contribuciones.

d) NATURALEZA.

La naturaleza del recargo y mi opinión, basada en la tesis que al efecto sostiene Lomeli Cerezo¹³ es, que los recargos a diferencia de las multas son consecuencia del pago en que incurre el causante, o la mora en el entero del propio crédito, y su finalidad será la reparación del daño que se ha producido al Fisco como consecuencia de la infracción. Conviene indicar el criterio sostenido por el Poder Judicial, acerca de lo expuesto en la tesis que a continuación, se transcribe:

"RECARGOS FISCALES, CUANDO EMPIEZAN A GENERARSE.- Este Tribunal Colegiado no comparte el criterio de la Sala -- Fiscal relativo a que los recargos en el caso se deben de computar desde la fecha de la liquidación hasta que --- sean cubiertos, pues se considera que es más justo computarlos desde el momento en que la liquidación se notifica, pues es hasta entonces propiamente cuando produce sus efectos y nace a la vida jurídica, ya que de lo contrario la apatía de la autoridad al tardarse más de 2 años en notificar el crédito le perjudicaría al particular, lo cual no puede ser considerado de manera alguna equitativo.

Amparo Directo 374/84.- Fábrica y Reparadora de Calzado Villarreal, 28 de septiembre de 1984.- Unanimidad de --

13. LOMELI CEREZO, Margarita. DERECHO FISCAL REPRESIVO, -- Porrúa, S.A., México 1979, ps.201 a 203.

votos.- Ponente: José Antonio Hernández Martínez.- Secretario: Gilberto Andrés Delgado Pedroza.

B. MULTAS.

a) DEFINICION.

En cuanto a la definición propiamente hablando, de las multas, hemos de referirnos a la expresada por Carnelutti¹⁴, tratadista que considera lo siguiente: se llama sanción (o multa) al señalamiento de las consecuencias -- que deriven de la inobservancia del precepto, y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, por consistirse -- en un mal.

Por otra parte, conviene, dejar bien clara, la definición que sobre de las multas, en un plano lógico jurídico, aduce García Maynez¹⁵ señalando que son la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.

14. CARNELUTTI, Francisco. SISTEMA DE DERECHO PROCESAL -- CIVIL, Uthea, tomo I, Buenos Aires 1944, p.25
15. GARCIA MAYNEZ, Eduardo. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DE RECHO. México 1953, Porrúa, S.A., p.295 y sig.

b) ASPECTOS.

Margarita Lomelí¹⁶ la destacada Magistrada del Tribunal Fiscal de la Federación, considera que las multas tienen dos aspectos: 1.- Patrimonial, 2.- Penal.

1.- El aspecto patrimonial, es en cuanto a un fin de indemnización.

2.- El penal, por cuanto al carácter aflictivo e intimidatorio, es decir, atiende a un fin primario de represión de la infracción cometida y de amenaza o intimidación, a fin de que los gobernados se abstengan de infringir las leyes.

Al respecto, opino que el carácter penal de las multas, es el más trascendental, toda vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, sobre el particular, que a éste tipo de sanciones le son aplicables los principios del Derecho Penal como son los de "in dubio -- pro reo", "nulla poena siné lege" y "non bis idem". En éste sentido se han pronunciado tanto la Suprema Corte, como el Tribunal Fiscal de la Federación, al expresar lo siguiente:

16. LOMELI CEREZO, Margarita. op.cit.p.161.

"IN DUBIO PRO REO. La alicación de éste principio del Derecho Penal aparece en la siguiente tesis del Tribunal Fiscal:

"La Sala Penal considera que debe aplicarse el principio de Derecho que rige en materia punitiva que dice la falta de elementos para considerar que una infracción es grave, debe estar a favor del presunto penado y por lo mismo considerarse leve".

Rev. T.F.F., marzo de 1937. p.448.

Nullum crimen nulla poena sine lege.- Este principio informa numerosas tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación entre las que puede citarse la Jurisprudencia definida con el número 228, que expresa:

"MULTAS.- Si las que impongan las autoridades administrativas no se ajustan estrictamente a la Ley, contra ellas procede conceder el amparo."

(Jurisprudencia de la S. Corte, 1917--1954, Tercera Parte, I.p.389).

También en virtud de éste principio, se ha descargado la aplicación analógica de la pena administrativa.- (Rev.Fiscal 290/54, inf.S.Corte Sala Aux. 1955,p.96).

Cabe señalar que el Tribunal Fiscal de la Federación, ha acogido expresamente el principio de que se trata, en la resolución Plenaria de 16 de mayo de 1938, a-

que antes hicimos referencia y que guarda estrecha relación con la siguiente:

"MULTAS FISCALES.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, la aplicación de las sanciones administrativas procede sin perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones fiscales respectivas y de los recargos, en su caso, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. Sin embargo, cuando una multa es accesoria de un crédito fiscal (en virtud del estado de dependencia que guarda aquélla respecto de éste) que se encuentra subjúdice, es claro que jurídicamente no se puede reconocer la validez de la sanción hasta en tanto no sea resuelta en definitiva la situación legal del crédito que la originó, ya que, evidentemente, la posibilidad lógica de que llegue a declararse la insubsistencia de dicho crédito -lo que entrañaría que la multa perdiera su razón de ser- impide reconocer la legalidad de ésta."

Informe 1981 Segunda Parte, Segunda Sala. p.10.

Por lo que puede concluirse que las multas son de naturaleza penal, pues son las mismas la consecuencia de una infracción cometida a lo dispuesto por una ley tributaria o administrativa, siendo que la infracción fiscal es: una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal sustantiva o formal, de la que es responsable una persona individual o -

colectiva, que debe ser sancionada con pena económica -- por un órgano de la administración¹⁷.

En consecuencia y coincidiendo con la opinión de Lomelí Cerezo, las multas no son un mero accesorio del -- crédito fiscal sino que, en cambio se tratan las mismas, de sanciones de naturaleza penal, por gozar las mismas -- de un carácter intimidatorio y represivo.

Finalmente, conviene que señalemos la clasifica--- ción que de los ingresos realiza Ernesto Flores Zavala, en su obra denominada Finanzas Públicas Mexicanas, indicando-- que: son ingresos ordinarios, aquellos que se perciben re-- gularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, en un pre-- supuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gas-- tos ordinarios (Cossa), señalando por otra parte, que los ingresos extraordinarios, son los que se perciben, sólo -- cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extra-- ordinarias, como sucede en: casos de guerra, epidemia, catás-- trofes, déficit, etc.

17. GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. TEORIA DE LA INFRAC-- CION FISCAL, Arenas Editor y Distribuidor, 1a. Edic. México 1982.p.103

C A P I T U L O I I

Antes de llevar a cabo el estudio del presente capítulo, consideramos pertinente, ubicarnos dentro de la revisión que previamente se ha hecho del Derecho Tributario, en éste caso al procedimiento que efectúa el Estado, con el fin de obtener el cobro en forma coactiva del contribuyente moroso; que es denominado, procedimiento administrativo de ejecución. Este procedimiento forma parte del denominado Derecho Tributario Administrativo, el cual se divide según Don Alfonso Nava Negrete, en: procedimientos de producución y procedimientos de impugnación de los actos administrativos.

En cambio Andrés Serra Rojas. por su parte, considera la siguiente clasificación de los procedimientos integrantes del mencionado Derecho, en: 1.- procedimientos de tramitación o conjunto de actos que conducen al acto definitivo, 2.- procedimientos de ejecución, consistentes en una serie de actos que tiendan al cumplimiento de los propósitos contenidos en el acto; 3.- procedimientos sancionadores, mediante los cuales la autoridad sanciona las infracciones cometidas por los particulares, y 4.- procedimientos revisores, mediante los cuales la autoridad revisa sus actos, ya sea de oficio o mediante recursos administrativos.

Cabe aclarar que con ninguna de las dos anteriores clasificaciones coincidimos, pues a nuestro modo de ver la clasificación mas adecuada, a nuestra legislación fiscal - vigente, es la que plantea Sergio Francisco de la Garza, al indicar, que el Derecho Tributario Administrativo, está integrado por los siguientes procedimientos: 1.- los procedimientos preparatorios de fiscalización y de control; 2.-- procedimientos de determinación; 3.- procedimientos de reembolso y de extinción de créditos fiscales; 4.- procedimientos coercitivos; 5.- de ejecución forzosa y, 6.- de impugnación. El procedimiento administrativo de ejecución, se incluiría (de acuerdo a la última clasificación) dentro de los procedimientos de ejecución forzosa; sentado lo anterior, procedo a señalar los aspectos más trascendentales del mismo.

En primer lugar debo destacar que, originalmente - los contribuyentes de acuerdo con la legislación fiscal vigente (artículo 6° C.F.F.) Los contribuyentes tienen la facultad de determinar por si mismos los créditos fiscales, lo cual llevan a cabo por medio de una declaración. Ahora bien, no siempre el contribuyente al declarar, manifiesta en su totalidad los hechos generadores que llevó a cabo y al contar las autoridades administrativas locales con un -

término de cinco años (artículo 67 del Código Fiscal de la Federación) para revisar las declaraciones, puede así descubrir las omisiones en que incurrió el contribuyente y por medio del procedimiento contencioso administrativo efectuar el cobro de los tributos que se omitieron pagar al momento de efectuar la declaración. Otra posibilidad consistiría en que, los particulares sencillamente omitan presentar declaración, en éste caso, la autoridad administrativa por medio de los procedimientos de control y fiscalización; al descubrir los hechos generadores no declarados, determinar y declarar los créditos fiscales, llevará a cabo el procedimiento administrativo de ejecución en -- contra del contribuyente. Una vez que se ha planteado lo anterior, iniciamos el estudio del presente capítulo, con:

2.1. C O N C E P T O .

Tanto la doctrina nacional, como la extranjera conciben a ésta potestad, como la facultad económico-coactiva mientras que en el Código Fiscal de la Federación se regula con el nombre de procedimiento administrativo de ejecución. Por ello, hemos considerado pertinente enunciar diversas denominaciones que del mismo, otorga la doctrina.

Es así, como el famoso tratadista español Fenech¹⁸ define al procedimiento económico coactivo como el medio-jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción-independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.

Giuliani Fonrouge¹⁹ por su parte, define al procedimiento económico coactivo, como el procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias.

En nuestro país Margain Manatou²⁰ señala, que el procedimiento económico coactivo es uno de los particularismos del Derecho Tributario esencialísimo para la Hacienda Pública, pues el mismo, le permite la obtención o-

18. FENECH, Miguel. PRINCIPIOS DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO, Bosch, Barcelona España, 3a. Edición, 1949, tomo II, p.12.

19. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., DERECHO FINANCIERO, -- Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1a. Edic. 1962, Vol. II, p.819.

20. MARGAIN MANATOU, Emilio. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Edit. U.A.S.L.P., Méx. 1981 6a. Edic. p.286.

aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de --
los créditos fiscales que le corresponden.

De la Garza²¹ otorga la siguiente conceptualiza---
ción: es la actividad administrativa que desarrolla el --
Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzoza,-
los créditos fiscales a su favor.

Dentro de nuestra legislación, el Código Fiscal de
la Federación en el párrafo primero del artículo 145, dis
pone que mediante el procedimiento administrativo de eje-
cución las autoridades fiscales exigirán el pago de los -
créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garan-
tizados dentro de los plazos señalados por la Ley.

Considero que el procedimiento económico coactivo,
es la serie de actos realizados por el Estado, con la fi-
nalidad de proceder coercitivamente en contra de los con-
tribuyentes que voluntariamente no han cumplido sus obli-
gaciones contributivas dentro del plazo fijado por la Ley.

21. DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit. 10a. Edic. -
1980, p. 73.

2.2. CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

En una fase inicial, procede hacer memoria de los antecedentes constitucionales mas remotos de la facultad económica coactiva, mismos que aparecen a partir de 1814, año en el que se expide el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, también conocido con el nombre de Constitución de Apatzingan, expedida por Don José María Morelos y Pavón; esta Constitución a través de su artículo 36, dispuso que: las contribuciones públicas no son extorsiones a la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para su seguridad y defensa. Por su parte el artículo 41 señalaba que, las obligaciones de los para con la patria son "... una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos...", así también, en el artículo 113 del mismo Ordenamiento, se preceptuaba como atribución del Supremo Congreso... establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos...²²". Posteriormente en 1824, se expide la primera Constitución Federal misma Constitución, que a través de su artículo 50 frac.VIII, Otor

22. TENA RAMIREZ, Felipe. LEYES FUNDAMENTALES DE MEXICO -- 1808- 1079, Porrúa, S.A., México 1979, pp. 35-36.

gaba como facultad exclusiva del Congreso: Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlas, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno²³.

Ahora bien, entre los antecedentes más recientes encontramos a la Constitución de 1857 y a la de 1917, la cual rige en la actualidad nuestro sistema jurídico. Es importante dejar bien claro lo que establecía la Constitución de 1857, respecto de la facultad del Congreso, que era: aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación, que actualmente debe presentarle el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo así como, "para expedir todas las leyes que sean necesarias y propias para hacer efectivas las facultades antecedentes y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión. (artículo 72 fracciones VII y XXX)²⁴.

Ahora, en la Constitución política de 1917, encontramos que su artículo 22, párrafo segundo consagra la

23. TENA RAMIREZ, Felipe, op. cit.p. 174.

24. TENA RAMIREZ, Felipe, idem.,pp. 618-619.

raiz constitucional del procedimiento administrativo de ejecución, preceptuando que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.- Cabe decir, que íntimamente relacionado, con dicho numeral, se encuentra la fracción primera del artículo 89, -- que establece: es facultad del Presidente de la República el promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Procede destacar que el artículo 31 fracción IV, -- tiene relación también con el 22 citado; estableciendo como: obligaciones de los mexicanos... contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En relación a lo expuesto, procede indicar que, si el Poder Ejecutivo de la Federación tiene la facultad para ejecutar las leyes y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia para el debido desarrollo de su actividad esencial de recaudar los gastos públicos, --

puede seguir un procedimiento especial distinto al judicial, sin que la aplicación de los bienes obtenidos sea considerada como confiscación.

Es menester expresar, que el procedimiento administrativo de ejecución, ha sido objeto de múltiples controversias en cuanto a su aspecto constitucional, ya que por una parte, se ha argumentado por ejemplo, que la facultad económica coactiva viola lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional, que ordena que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Para responder tal impugnación, el ilustre Ministro de nuestra Suprema Corte, Don Ignacio L. Vallarta²⁵, estableció que: "sería preciso pretender que éstos (los jueces), puedan administrar, porque administrar es justamente cuidar de que los servicios públicos se presten en-

25. VALLARTA, Ignacio L. ESTUDIO SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA FACULTAD ECONOMICA-COACTIVA, Imprenta del Hospicio, Puebla 1885, 9.41.

la forma que ordenan las leyes para atribuirles la Jurisdicción que se intente darles, sería forzoso, en fin, con fundir las facultades de los Poderes Públicos, alternando la naturaleza de los asuntos que a ellos corresponden, -- para insistir en que el apremio necesario para el cumplimiento de los deberes político administrativos debe ser -- "Judicial Contencioso" Gabino Fraga refuerza esta idea al señalar que, han preponderado los argumentos que sostienen que, como la obligación de carácter civil que esté -- regulada por el Derecho Común, sino una imperiosa necesidad política, que la constituye en un servicio público -- que debe presentarse aún contra la voluntad del obligado, no puede dicha obligación asumir la forma judicial.

Otra de las objeciones que en relación a la facultad económica coactiva es la que se ha formulado es en el sentido de que, si viola el artículo 17 Constitucional, -- porque éste prohíbe hacerse justicia por si mismo y ejercer violencia para reclamar su derecho. De ésta forma el Poder Ejecutivo al exigir coactivamente el pago de los -- créditos fiscales, en realidad está haciendo justicia por si mismo y ejerciendo violencia para reclamar sus derechos, sobre el particular el insigne Maestro Vallarta, -- expresó que: llamar violencia al ejercicio de las atribuciones que la ley concede a las autoridades, es sublevar-

se de tal modo, no ya contra toda noción jurídica, sino -
contra las simples indicaciones del buen sentido, que si-
como doctrina esa réplica llegara a establecerse, sería -
sólo sobre las ruinas del orden social.²⁶

Por último, se ha hablado de que el procedimiento
económico coactivo es violatorio del artículo 22 Constitu-
cional, pues al hablar éste de que no se considerará como
confiscación de bienes la aplicación total o parcial de -
los bienes que correspondan a una persona para el pago de
impuestos o multas, indica que esto ocurre siempre que --
esa aplicación sea hecha por la autoridad judicial, lo --
que viene a significar que es dicha autoridad la que debe
intervenir para el cobro de tales impuestos y multas.

Respecto de tal situación, la Suprema Corte de --
Justicia de la Nación ha interpretado el artículo 22 en -
cita, en el sentido de "que si bien el legislador quiso -
que la aplicación de los bienes de una persona para el pa-
go de la responsabilidad civil proveniente de la comisión
de un delito, sea hecha exclusivamente por la autoridad -

26. VALLARTA, Ignacio L. op. cit. ps. 51-52.

judicial, no exige lo mismo cuando se trata del pago de impuestos o multas; siendo este criterio enteramente lógico agrega, tanto porque así lo establece con toda claridad el precepto transcrito, cuanto porque la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma Constitución y nada hay más consecuente con ella como el Poder Ejecutivo a quien la propia Constitución impone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, tenga las facultades necesarias para hacer efectiva aquella función de la Soberanía recaudando el impuesto.²⁷

Cortina Gutiérrez²⁸ expresa, que: no puede considerarse confiscatoria la aplicación total de bienes de una persona para el cobro de diversos créditos fiscales y de accesorios de éstos como la sanción por mora y la acumulación de sanciones por incumplimiento de obligaciones tributarias hechas por autoridad administrativa.

27. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. V. - Época, Vol. XXV, p.1596.
28. CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. CURSO DE POLITICA DE FINANZAS PUBLICAS DE MEXICO, Porrúa, S.A., 1a. Edición. 1977 p.47.

A manera de reforzamiento de la idea de que el procedimiento económico coactivo es plenamente Constitucional en seguida hacemos referencia a la Jurisprudencia que ha fijado la Suprema Corte sobre ese respecto, señalando lo siguiente:

Facultad Económico-Coactiva.- El uso de la Facultad económica coactiva por las autoridades administrativas, no está en pugna con el artículo 14 Constitucional²⁹.

Facultad Económico-Coactiva.- La Suprema Corte ha estimado siempre que siendo la facultad económica coactiva una de las altas manifestaciones de la Soberanía del Estado, no puede ser objeto de contrato alguno y el que hubiere celebrado es inexistente.³⁰

Facultad Económico-Coactiva.- "Su aplicación para el cobro de cantidades que no tiene el carácter de impuestos o adeudos al Fisco, importa una violación de garan----

29. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. V. -- Epoca, Vol. XXV. p.1597.

30. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año - 1965, III. Parte, Segunda Sala p. 138.

tías³¹.

2. 3. NATURALEZA JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Mucho se ha hablado sobre la cuestión, de si el -- procedimiento administrativo de ejecución es un proceso -- jurisdiccional o de si en realidad es un procedimiento -- administrativo.

Tenemos en primera instancia, que De la Garza³² -- considera, que: el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento contradictorio aún cuando en la doctrina extranjera se llegue a sostener su naturaleza -- jurisdiccional.

Giuliani Fonrouge³³ considera, que el procedimiento económico coactivo tiene el carácter de un proceso jurisdiccional que se desarrolla ante la autoridad judicial.

31. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año-1965, II Parte, Segunda Sala, p.137.

32. DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit. p. 726.

33. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. op.cit. p.820

Antes de seguir adelante, es importante que no se confundan los términos o conceptos de proceso y procedimiento y por ello a continuación trataré de precisar ambas instituciones.

Proceso en términos generales, se denomina a "toda instancia ante un Juez o Tribunal sobre una diferencia entre dos o más partes, es decir, indica el mismo, un conjunto de actos jurídicos coordinados encaminados a la satisfacción de la pretensión planteada." Esta es la definición que otorga GUASP³⁴.

En cambio el procedimiento, es el conjunto de formas según las cuales los negocios administrativos se preparan, es decir, la unidad de trámites realizados para llegar a la elaboración del acto administrativo o a la solución del mismo, según la apreciación que del mismo, da Serra Rojas³⁵.

Es conveniente precisar que esta terminología proce

34. GUASP, Jaime. DERECHO PROCESAL CIVIL, Edit. IEP. 2a. Edición, Madrid 1962, Tomo I, p.2.
35. SERRA ROJAS, Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO, Porrúa, México 10a. Edición, Tomo I. p. 288.

de de la Teoría Procesal Civil y se extiende al campo del Derecho Administrativo. Ahondando en señalar las diferencias entre proceso y procedimiento, que no son sinónimos o intercambiables, Alcalá Zamora y Castillo³⁶, nos dice lo siguiente: "Conviene, sin embargo, evitar la confusión entre ambos, porque si bien es cierto que todo proceso requiere para su desarrollo un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso. El proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional, compositiva del litigio, mientras que, el procedimiento (que puede manifestarse fuera del campo procesal, cual sucede en el orden administrativo o en el legislativo) se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo.

Por lo tanto, es de concluirse, que el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento de naturaleza administrativa, bien porque el órgano que lo ejecuta es la Administración Pública Centralizada, como porque materialmente no tiene como finalidad la resolución -

36. ALCALÁ ZAMORA Y CASTILLO, Niceto. PROCESO, AUTOCOMPOSICIÓN Y AUTODEFENSA, Edit. Imprenta Universitaria, - México 1947, 1a. Edición, p. 110.

de ninguna controversia. Teniendo como característica propia, dicho procedimiento, que su finalidad es la recaudación del importe debido por virtud de un crédito fiscal - no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, prescindiendo de la voluntad de ese deudor o aún en - contra de su voluntad misma.

Atendiendo a lo antes expuesto, puede decirse, que el procedimiento administrativo de ejecución tiene el carácter satisfactivo, ya que la satisfacción del interés - del acreedor se logra mediante la prestación consistente - en la obtención de una cantidad de dinero y en casos muy - excepcionales, de otros bienes. Finalmente, puede darse - como otra de las características de el procedimiento en - comento, la expropiativa, ya que el dinero que constituye el objeto de la ejecución pertenece al deudor y además -- todos los bienes sometidos a su ejecución, para convertir los en dinero, y que es el objeto de la pretensión de la - Administración Pública.

2. 4. ACTOS ADMINISTRATIVOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Para efecto de que el amable lector comprenda claramente el objeto de nuestro estudio, hemos considerado -

pertinente, especificar los actos administrativos del procedimiento administrativo de ejecución, los cuales se clasifican de la siguiente manera:

Actos de iniciación,
 Actos de desarrollo, y
 Actos de conclusión.

ACTOS DE INICIACION.

Estos actos son los que tienen por objeto, requerir de pago al contribuyente o responsable solidario respecto del crédito fiscal que no hubiere cubierto dentro del plazo señalado por la Ley.

Es importante señalar que estos actos son diferentes cuando el procedimiento administrativo se encamina en contra del sujeto pasivo principal de la relación tributaria o en contra de un responsable solidario, y son los siguientes:

A). REQUERIMIENTO EN CONTRA DEL DEUDOR PRINCIPAL.

Cuando el sujeto pasivo principal del crédito fiscal no ha hecho voluntariamente el pago del mismo dentro

de los plazos señalados por la Ley, o a falta de disposición expresa, dentro de los términos que señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6o., siendo los que a continuación se describen:

a).- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en la Ley, a más tardar el día 20 del mes calendario inmediato posterior a la terminación del período.

b) En el caso de retención o Recaudación de contribuciones, los retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 15 del mes calendario inmediato posterior al de la retención o recaudación.

c) En cualquier caso, dentro de los 15 días siguientes al momento de causación.

La Autoridad Administrativa, esto es la Oficina Federal de Hacienda, en la que se encuentre radicado dicho crédito, que es la que tiene jurisdicción sobre el dominio del deudor, dicta una resolución que recibe el nombre de mandamiento de ejecución en la que ordena se requiera al deudor para que efectúe el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento, que-

de no hacerlo, se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios. Dichos accesorios, están constituidos por los vencimientos que vayan ocurriendo durante el procedimiento administrativo de ejecución, los gastos de ejecución, los recargos y las multas.

En cuanto a la exigibilidad del crédito, cabe decir, que ésta se origina en una cesación de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, porque el deudor deja de cubrir alguna de las parcialidades; debe ordenarse el requerimiento para que efectúe el pago dentro de los 6 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, apercibido que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios.

La notificación del requerimiento de pago será efectuado, según el caso, en términos de las fracciones I a IV del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, que señalan:

- I.- Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o docu

mentos y de actos administrativos que puedan --
ser recurridos.

II.- Por correo ordinario o por telegrama.

III.- Por estrados.

IV.- Por edictos, únicamente en el caso de que la --
persona a quien deba notificarse hubiera falledo
y no se conozca al representante de la --
sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su --
domicilio o que éste se encuentre o su repre--
sentante, fuera del territorio nacional.

Requerimiento.- Es un acto necesario cuyo objeto --
consiste medularmente en el cumplimiento de una carga procesal, así mismo es considerado un acto debido, ya que --
constituye una obligación administrativa para el funcionario, la iniciación del procedimiento administrativo de --
ejecución a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su favor, y que no ha sido cumplido por el deudor en forma voluntaria.

En relación a lo anterior, la Suprema Corte de Justa

ticia de la Nación³⁷ ha sostenido la tésis de que: la diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico-coactivo y si dicha diligencia no se practica no se practica conforme a la ley, toda actuación anterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los artículos - 14 y 16 de la Constitución.

B. PROCEDIMIENTO DE COBRO EN CONTRA DE OTROS DEUDORES DISTINTOS AL SUJETO PASIVO PRINCIPAL.

En caso de que el sujeto principal no haya cumplido voluntariamente con su obligación tributaria, es factible que la autoridad considere conveniente exigir su pago a un sujeto pasivo por adeudo ajeno. Para entender ésto, debe hacerse mención a lo que sobre ese aspecto ha considerado la doctrina, misma que señala que existen tres clases de responsabilidades, como son:

- a) responsabilidad sustituta.
- b) responsabilidad solidaria.
- c) responsabilidad objetiva.

Por cuestión de método, habremos de citarlas y analizarlas en el Semario Judicial de la Federación, V. Epoca, Vol. XXV, 1960

lizarlas en ese mismo orden. Ahora bien, con relación a la 1.- Responsabilidad Sustituta, Jarach³⁸ considera que, "la razón principal que ha inducido al legislador a la creación de esta institución jurídica, es la mayor facilidad y simplicidad para la liquidación y recolección definitiva de las sumas que se deben, al mismo tiempo que la seguridad y oportunidad del cumplimiento de las obligaciones pertinentes" por lo que agrega, es responsable por sustitución aquel por virtud de una disposición en la ley, es responsable del pago del crédito principal no por la intervención personal y directa, que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo.

En cuanto a la 2.- Responsabilidad Solidaria, Mario Pugliese³⁹ ha definido lo siguiente: que los fines prácticos de la garantía y particularmente disciplinarios y represivos inspiraron al legislador para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal, de manera que en muchos casos, se podría hablar de una responsabilidad verdadera a título represivo.

38.- JARACH, Dino EL DERECHO IMPONIBLE, Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A.- Buenos Aires 1943, p.294.

39. PUGLIESE, Mario. INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Traducción Española, F.C.E., México 1946, 1a. Edic. p.93.

Analizando el aspecto de la responsabilidad objeti va, Dino Jarach⁴⁰, ha establecido que: la responsabilidad objetiva es una garantía real sobre el objeto material -- del hecho imponible. Por efecto de esa garantía todos los sujetos en cuya disposición se encuentra el objeto mismo, sufrirán las consecuencias de la garantía real, debiendo pagar el tributo si quieren evitar la garantía real, de-- biendo pagar el tributo si quieren evitar la ejecución -- sobre el mismo objeto, se trata, pues de una responsabilidad de carga, propiamente hablando.

Ahora bien, las diferencias señaladas con antela-- ción, no son consideradas por el Código Fiscal, pues úni-- camente se refiere éste a los responsables solidarios, -- aduciendo en el artículo 26, que deben considerarse como-- tales, a:

I.- Los retenedores y las personas a quines las -- Leyes impongan la obligación de recaudar con-- tribuciones a cargo de los contribuyentes, has ta por el monto de dichas contribuciones.

II.- Las personas que están obligadas a efectuar --

40. JARACH, Dino, op. cit. p.145.

pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

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

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

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

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

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

estos.

VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

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

Cabe señalar, que respecto a los responsables solidarios, es necesario que previamente a la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, se le instaure al sujeto pasivo un procedimiento de cobro por el que se le dé la oportunidad de cumplir voluntariamente con el -- pago del adeudo del sujeto pasivo principal.

Así de esta manera nos encontramos, con que el Código Fiscal de la Federación, establece que: las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como de los demás créditos fiscales, -- deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta sus --- efectos la notificación (artículo 65 del C.F.F.).

Esta resolución deberá constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundada y motivada, y expresar la resolución, objeto del propósito de que se trate, ostentar la firma del funcionario a quien vaya dirigido, y además la causa legal de la responsabilidad. En caso de que el responsable solidario a quien se le está exigiendo el pago no lo cubra dentro del plazo, entonces será necesario que se dicte un mandamiento de ejecución, el cual constituye la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución y contiene el apercibimiento al requerido para que de no pagar se le embarguen bienes para hacer efectivo el crédito fiscal.

ACTOS DE DESARROLLO.

El destacado Autor Español Miguel Fenech, ha considerado que los actos de desarrollo son: Los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende y formándolo materialmente.

Dentro de los actos de desarrollo tenemos:

A. EMBARGO.

Fénech⁴¹ da el siguiente concepto de embargo de bienes: es el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor en poder o en el de terceros, fijando su sostenimiento que abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes de terminado y sus frutos de la garantía del crédito.

a) Sujetos del EMBARGO.

Los sujetos del embargo según dispone el artículo-155, del Código Fiscal de la Federación, como:

- 1o.- El deudor o en su defecto, la persona con quien se entienda la diligencia.
- 2o.- Los testigos, que pueden ser nombrados por el deudor o por el ejecutor.
- 3o.- El ejecutor, el cual es el elemento necesario, siendo los demás contingentes.

El artículo 152 párrafo segundo del mismo Ordena--

41. FENECH, Miguel.op.cit. vol. II,p.55.

miento citado, establece: que si el requerimiento o la -- notificación se hizo por edictos, la diligencia de embargo debe entenderse con la autoridad municipal ó local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso debe entenderse con él.

Por su parte, el artículo 152, en su último párrafo (del mismo Ordenamiento en mención) dispone que: en el caso de que el embargo haya de realizarse cuando se descubra en un acto 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. Y en apoyo, a ese respecto, la Corte se ha pronunciado en el siguiente sentido:

(RESOLUCIONES.- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION ADECUADAS) FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad 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 o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emi---

sión 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.

2a. Sala.- Informe 1978,2o. P.7.

b) LUGAR DEL EMBARGO:

En el artículo 152 párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, se establece que, el deudor designado por la Oficina Federal de Hacienda, que el ejecutor de Hacienda, en que esté radicado el crédito fiscal debe --- constituirse en el domicilio del deudor y practicar la diligencia de secuestro con las mismas formalidades que señala el Código Fiscal de la Federación para las notificaciones personales en su artículo 137. De ésta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará -- copia a la persona con quien se entienda la misma.

c) TIEMPOS DE EMBARGO.

El tiempo del embargo puede ser simultáneo con la notificación del requerimiento de pago. La diligencia debe realizarse en días y a horas hábiles.

B. BIENES SUSCEPTIBLES DE EMBARGO.

Se establecen en el artículo 155, del citado Ordenamiento legal, al señalar como objeto de embargo los bienes del deudor, con las excepciones que el mismo establece. La elección de los bienes susceptibles de embargo corresponde al deudor, siempre que se sujete al siguiente orden:

- I.- Los bienes inmuebles o la negociación en los casos a que se refiere el artículo 12, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.
- II.- En los demás casos:
 - a.- Dinero y metales preciosos;
 - b.- Acciones, bonos, cupones vencidos a cargo de instituciones o empresas particulares de reconocida solvencia;
 - c.- Alhajas y objetos de arte;
 - d.- Frutos o rentas de toda especie;
 - e.- Bienes no comprendidos en los incisos anteriores;
 - f.- Bienes raíces;
 - g.- Negociaciones comerciales, industriales o agrícolas;
 - h.- Créditos no comprendidos en el inciso b.

El artículo 156 del mismo Ordenamiento, expresa -- que el ejecutor tiene la facultad para señalar bienes, -- sin sujetarse al orden establecido en el artículo 155, si el deudor no ha señalado bienes suficientes a juicio del mismo ejecutor, si no ha seguido el orden prescrito en el precepto, o si teniendo otros bienes susceptibles de embargo, señalaré bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora o ya que reportaron cualquier gravamen real. Es importante expresar, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido reiteradamente que el embargo debe recaer siempre en los bienes -- propiedad del deudor, de manera que si se demuestra en autos que el bien secuestrado pertenece a un tercero, debe aceptarse que éste último esté legalmente capacitado -- para ejercer la acción que corresponda a fin de recuperar lo que es suyo.

No es admisible que la compraventa ejecutada con anterioridad al embargo pueda producir perjuicios al anterior embargante, cuando dicha compraventa no fue inscrita en el Registro Público de la Propiedad, pues esa falta de inscripción determina que el título de dominio no sea oponible a un tercero, como en el caso es el Fisco. En efecto debe entenderse que, cuando una ley establece que los títulos de propiedad no registrados no son oponibles a --

terceros, se refiere sólo a aquellos con iguales derechos a los del propietario cuyo título no se ha registrado, -- esto es, con derechos reales oponibles a este último. Por tanto, sin necesidad de abordar el problema de, si el embargo produce o no derechos reales, debe estimarse que -- aún cuando el embargo limita el derecho de propiedad, tal limitación no puede oponerse a quien invoca el dominio -- adquirido de manera indudable con anterioridad al secuestro, debido a que todo mandamiento de ejecución descansa sobre el supuesto de que se hará efectivo para recuperar el bien secuestrado, no puede destruirse, alegando que la escritura de propiedad relativa no se encuentra registrada, si el contrato de compra venta, se perfeccionó antes de que se cumpliera el mandamiento de ejecución, pues dicho contrato transfiere la propiedad independientemente de que no se registren oportunamente. (INFORME A LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIONAL 1968, SEGUNDA SALA -- ps.73-74, tesis 13, R.F. 330/65, Francisco Medina Izquierdo).

C. BIENES EXCEPTUADOS DEL EMBARGO.

El Código Fiscal de la Federación, ha considerado en su artículo 157, que se exceptuarán del 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 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 propios para las actividades de las negociaciones industriales, comerciales o agrícolas en cuanto fueren necesarios para su funcionamiento a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación a que estén destinados.
- V.- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deben usar conforme a las leyes.
- VI.- Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII.- El derecho de usufructo, pero no los frutos de este.
- VIII.- Los derechos de uso o de habitación.
- IX.- El patrimonio de la familia en términos que --

establezcan las leyes, desde su inscripción - en el Registro Público de la Propiedad.

X.- Los sueldos y salarios.

XI.- Las pensiones alimenticias.

XII.- Las pensiones civiles y militares concedidas - por el Gobierno Federal o por los organismos - de seguridad social.

XIII.- Los ejidos de los pueblos.

Acorde a lo dispuesto por el artículo 154 del Código Fiscal de la Federación, el embargo puede ser modificado en su cuantía, por incremento o ampliación, en cualquier momento del procedimiento, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes - para cubrir los créditos fiscales y los vencimientos inmediatos; cabe aclarar, que el citado Ordenamiento no prevee una reducción del embargo por exceder notoriamente el valor de los bienes embargados al importe del crédito fiscal garantizado y sus accesorios.

D. CUSTODIA DE LOS BIENES

Este tipo de actos, vienen a quedar incluidos también dentro de los denominados, actos de desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución. En general la

guarda de los bienes se encomienda a personas distintas -- del deudor, dicha persona es el depositario quien tiene -- el carácter de interventor encargado de la caja, cuando -- el objeto embargado es una negociación comercial, indus-- trial o agrícola y de administrador cuando el objeto em-- bargado sea un bien raíz, los depositarios son nombrados-- por los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su respon-- sabilidad. Ellos pueden también removerlos. Cuando no ha-- ya nombrado depositario el jefe de la Oficina ejecutora -- previamente al embargo, lo puede designar el ejecutor. El ejecutado puede ser nombrado depositario.

a) FACULTADES Y OBLIGACIONES DEL INTERVENTOR EN--
CARGADO DE LA CAJA.

El interventor encargado de la caja deberá retirar los ingresos netos de la negociación intervenida y entregarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación. Así mismo cuando el interventor, tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en -- peligro los intereses del Fisco Federal, dictará las medi-- das provisionales urgentes que estime necesarias para --- proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina eje-- cutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas. En caso

de que dichas medidas no fueran 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, (artículo 165 C.F.F.).

b) FACULTADES DEL INTERVENTOR ADMINISTRADOR.

Dicho interventor, tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran --- cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que el mismo hubiere conferido. El interventor administrador no quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.

En caso de tratarse de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio (artículo 166 del C.F.F.).

c) OBLIGACIONES DEL INTERVENTOR ADMINISTRADOR.

I.- Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.

II.- Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.

El interventor administrador no podrá enajenar los bienes de activo fijo (artículo 167 del C.F.F.). El nombramiento del interventor administrador deberá anotarse en el Registro Público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.

Es pertinente señalar, que la asamblea y administración de la sociedad podrá 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 (artículo 169 C.F.F.). Ahora bien, en el caso de que la negociación que pretenda intervenir 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.

En cuanto a la designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores y posteriores intervenciones (artículo 170-C.F.F.).

d) CESACION DE LA INTERVENCION.

Se levantará la intervención, cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho, o cuando se haya enajenado la negociación. En tales supuestos, la oficina ejecutora lo comunicará al Registro Público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva (artículo 171 C.F.F.). - En tal caso, las autoridades 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 denominado período del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón de 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porcentaje del crédito que resulte. (artículo 172 C.F.F.).

E. OPOSICION DE TERCERO EN LA DILIGENCIA.

También puede ocurrir, que al designarse bienes para el secuestro, ya por el deudor o por el ejecutor, se o--opusiere un tercero fundándose en ser el propietario ellos, en éste caso, no se deberá practicar el embargo si se de--muestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. Tal resolución tiene carácter provisional y debe ser sometida a la ratificación de la oficina ejecutora; ahora bien, si a juicio de la Oficina Federal de Hacienda ejecutora, las pruebas no son suficientes, la oficina misma, ordena al ejecutor, la continuación del procedimiento de embargo y debe notificarse al --interesado para que pueda hacer valer el recurso de oposición respectivo. (artículo 158 del C.F.F.).

F. TRABA DE EJECUCION EN BIENES YA EMBARGADOS.

El artículo 159 del Código antes señalado dispone --que, si los bienes asignados para la traba de ejecución --están ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará, no obstante el secuestro administrativo, los bienes embargados se entrega--rán al depositario designado por la oficina ejecutora, o --por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspon--

diente para que él o los interesados, puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro. Por otro lado, en el caso de que los bienes señalados para la ejecución, hubieren sido embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará el secuestro entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad Federal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los Tribunales de la Federación; en tanto se resuelve el procedimiento respectivo, no se hará aplicación del producto del remate, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

G. INSCRIPCION DEL EMBARGO.

El Código Fiscal de la Federación, en el párrafo segundo y tercero del artículo 151, regula esa situación, estableciendo, que cuando los bienes embargados son inmuebles, derechos reales sobre ellos o negociaciones de cualquier género, el embargo debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, o en el de Comercio; cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del Registro Público, en todas ellas se inscribirá el secuestro.

a) EMBARGO DE CREDITOS.

El embargo de créditos constituye otro acto de desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución, el embargo de créditos requiere ser notificado al deudor del embargo, para efecto de que el mismo pague las cantidades que deba a la oficina ejecutora, en lugar de su acreedor, bajo el apercibimiento de doble pago en caso de desobediencia. (artículo 160 párrafo primero del C.F.F.). Es conveniente que hagamos referencia al criterio expresado por la Suprema Corte de la Federación, en el que ha sostenido, -- que cuando el Fisco embarga las rentas de una casa, por -- adeudos fiscales, se sustituye en los derechos del arrendador y en consecuencia, solamente puede exigir dichas rentas "mediante el Estatuto Legal que rige las obligaciones de los inquilinos; en estos casos, no es debido aplicar a los inquilinos el procedimiento económico coactivo.⁴²

b) EMBARGO DE DINERO O DE BIENES PRECIOSOS.

Que constituye, como antes señalamos otro de los --

42. APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION 1965, parte III, Segunda Sala, p.136.

actos de desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución. El artículo 161 del Código Fiscal de la Federación, establece, que cuando se embargue dinero, metales preciosos, alhajas, objetos de arte o valores mobiliarios, el depositario los entregará en la Oficina Ejecutora, previo inventario dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas. Al efecto, conviene citar el criterio sostenido por los Tribunales Colegiados de Circuito, al considerar:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, COBROS FISCALES EN LA VIA DE EJECUCION.- Cuando el Artículo 16 Constitucional exige que los actos de autoridad que causen molestias a los particulares deben estar fundados y motivados, no hace distinción alguno, por lo que debe estimarse que la garantía constitucional señalada cubre absolutamente todos esos actos de autoridad. Ahora bien tratándose de las resoluciones que fincan créditos fiscales, es claro que fundar las implica señalar los preceptos legales sustantivos que fundan el fincamiento del crédito y motivarlas, es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos del hecho que condicionan la aplicación de aquellos preceptos...De lo contrario se dejaría al causante en estado parcial de indefensión, ya que para esté en plena posibilidad legal de decidir si debe pagar o impugnar el cobro, es menester que se le den todos los elementos de hecho y de derecho que funden y motiven el crédito mismo, así como su cobro en la vía de ejecución...."

1er.T.C. Informe 1977,3a.,p.29.

Resulta importante, agregar que, respecto a las sumas de dinero objeto de embargo, así como la cantidad que señale el propio ejecutado, la cual podrá ser menor del -- 25% del importe de los frutos y productos de los bienes -- embargados, se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.

H. MEDIDAS DE APREMIO.

Tales medidas que también forman parte de los actos de desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución, se constituyen cuando el ejecutor puede encontrarse con resistencia por parte del deudor o de otras personas para llevar a cabo la diligencia de embargo, impidiendo materialment al ejecutor que tenga acceso al domicilio del deudor o al lugar en que se encuentren los bienes, -- para posesionar de ellos al depositario, por lo que el -- artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, dispone que el ejecutor esté facultado para solicitar el auxilio de la policía o fuerza pública para llevar adelante el -- procedimiento administrativo de ejecución. Teniendo como base el artículo 16 Constitucional, el Jefe de la Oficina Federal de Hacienda Ejecutora, puede dictar un acuerdo -- fundado para que el ejecutor, ante dos testigos, haga que se rompan las cerraduras que fueren necesarias, a fin de-

que se inicie o continúe la diligencia de embargo, en el caso de que durante el secuestro, la persona con quien se entiende la diligencia no abriere la puerta de las construcciones, edificio o casas que se embarguen o donde se presuma que existen bienes muebles embargables. (artículo-163 del C.F.F.)

También a solicitud del ejecutor, puede el jefe de la Oficina Ejecutora, dictar un acuerdo fundado cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere -- los muebles que aquel suponga guarden dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes, para que, ante dos testigos puedan romper o forzar las cerraduras. Si no fuere factible lo anterior, el ejecutor puede trabar el embargo en -- los muebles cerrados y en su contenido, y una vez sella-- dos los debe enviar en depósito a la Oficina Ejecutora, -- donde los podrán abrir, el ejecutor o el representante legal en el curso de los tres días siguientes, y en caso -- contrario, el Jefe de la Oficina designará un experto --- para que proceda en la forma que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por último, para el caso -- de que no fuera posible o factible romper o forzar las -- cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble, o sean de difícil transporte, el ejecutor puede trabar -- el embargo sobre ellos y su contenido, los debe sellar y-

se procederá a abrirlos en la forma antes señalada. (artículo 163 C.F.F.).

I. VALUACION DE LOS BIENES.

Este acto administrativo, también se encuentra dentro de la clasificación de los actos de desarrollo. Acerca de ese aspecto Sergio Francisco de la Garza⁴³ opina -- que puede ser definida, como el acto procedimental que -- consiste en fijar un valor a los bienes embargados como -- acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa; por -- lo tanto presumible, que el crédito fiscal llegue a ser -- totalmente pagado en esa forma, así como el deudor del -- embargo, que llegue a satisfacer totalmente su deuda.

La aplicación de los pagos debe hacerse en la forma prevista por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, que al efecto establece, que con el Producto del remate se pagará el interés fiscal consistente en:

- a).- Los gastos de ejecución.

43. DE LA GARZA, Sergio Francisco, op.cit.p.739.

b).- Los recargos, multas y la indemnización a -- que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 21 del -- propio Código.

El artículo 175 del Código Fiscal de la Federación regula el aspecto relativo a las reglas de valuación he-- chas por peritos estableciendo al efecto, que la base --- para la enajenación de los bienes inmuebles embargados -- será el avalúo. En negociaciones el avalúo pericial se --- practicarán conforme a las reglas establecidas en el Regla^u mento del propio Código Fiscal de la Federación y en los demás casos, las que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de seis días, computado a partir de la fecha en que vence el plazo establecido en el artículo 173 del propio Ordenamiento citado. (treinta --- días de practicado el embargo).

A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial notifancando personalmente el resultado de la valua^u ción. En el caso de que el embargado o terceros acreedo-- res se inconformen con la valuación dentro de los seis -- días siguientes a aquel en que surta efectos la notifica^u ción antes mencionada, la autoridad ex-actora, a petición del embargado, nombrará como perito a alguna institución nacional de crédito autorizada, lo que se hará en un pla-

zo que no excederá de tres días. El avalúo que emita dicha institución será la base para la enajenación de los bienes.

J. COBRO DE CREDITOS EMBARGADOS.

Cuando los bienes embargados son los créditos que el deudor tiene contra terceros, el deudor del embargado debe pagar su adeudo en la caja de la Oficina Ejecutora, pues ha sido apercibido para ello de doble pago en caso de desobediencia, según lo establece el párrafo primero del artículo 160 del Código Fiscal de la Federación.

K. APLICACION DE FRUTOS Y PRODUCTO DE LOS BIENES.

En los embargos que tienen por objeto bienes muebles, los frutos y productos de ellos forman parte de ese objeto y del embargo, por lo que la Oficina Ejecutora puede cobrarlos y aplicarlos al pago del crédito fiscal, en términos de lo dispuesto por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

L. ENAJENACION FORZOSA.

Este es un acto administrativo más de los actos -

de desarrollo, del mismo ha considerado Fénéch⁴⁴, que la enajenación forzosa, es un acto central y decisivo del -- procedimiento administrativo de ejecución, a fin de satisfacer la pretensión de la autoridad fiscal. Dicha enajenación, conocida también con el nombre de subasta pública, -- ha sido considerada por don Francisco de la Garza⁴⁵ como un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe en favor del que ofrezca el mejor precio; a manera, de que se comprenda ampliamente la subasta, hemos decidido dividirla -- en varios aspectos, iniciando por su naturaleza jurídica.

a).- NATURALEZA JURIDICA.

Conviene señalar al efecto, lo que ha considerado Miguel Fénéch respecto del remate, expresando que es: un solo acto complejo, con unidad de tiempo y que está integrado por tres delcaraciones de voluntad, en primer lugar el órgano o su titular propone la venta, previo anuncio -- de los objetos y precio de apertura al concurrente que --

44. FENECH, Miguel op. cit. p.65.

45. DE LA GARZA, Sergio Francisco. op. cit. p.741.

ofrezca el precio mas elevado, en segundo término, los asistentes previa constitución de un depósito que constituye -- un tanto por ciento del precio de apertura, realizan sus ofertas, en las que aceptan la oferta hecha por el órgano, exigiéndose para que sean válidas las que siguen a la primera, que el importe sea superior al anterior oferente, -- tienen el carácter de irrevocables y están sometidas cada una de ellas a una condición resolutoria, consistentes en que surja otra oferta más elevada, por tanto, la última, -- la más eficaz; por último una declaración de órgano, en -- virtud de la cual después de afirmar que la última oferta -- no ha sido mejorada, establece que es eficaz para concluir el contrato de venta, si a la oferta se une el pago del -- precio ofrecido.

Por otra parte, en nuestra opinión, la subasta pública es el modo normal que establece el Código Fiscal de la Federación para realizar la enajenación forzosa, y así en su artículo 174 primer párrafo, dispone que, toda venta se hará en subasta pública que se celebrará en el local de la oficina ejecutora. Además, es importante hacer incapié, en que el Código Tributario Federal, utilizándose indistintamente como sinónimos, los términos subasta y remate; conviene inducar, que con el propósito de obtener el mejor --

precio de los bienes embargados, su enajenación deberá efectuarse a los treinta días de parcticado el embargo en subasta pública o almoneda*

b).- SUJETOS DE LA SUBASTA.

Por una parte participa: el Jefe de la oficina ejecutora que es quien dirige el procedimiento con carácter de autoridad, los postores que son los interesados en la adquisición de los bienes y que puedan actuar en nombre propio o en representación de otra, legitimándose mediante el depósito de 10% de la postura legal para participar en la subasta, y por último los acreedores del deudor embargado que tengan gravámenes reales a su favor y a quienes el Código Fiscal de la Federación en su artículo 177, les otorga derecho para concurrir a la almoneda y hacer las observaciones que estimen del caso, no hace mención alguna sobre si puede o no participar el deudor ejecutado, en cambio , en su artículo 189, si establece la prohibición estricta, a que adquieran los bienes objeto del remate, por sí o por interpósita persona,,al personal de las Oficinas

* Aunque suela utilizarse como sinónimos, una y otra, en estricto sentido, almoneda se refiere, exclusivamente a la venta pública de bienes muebles.

por parte del Fisco Federal, en los procedimientos de ejecución; la violación de dicha prohibición acarrea la nulidad del remate y la sanción a los infractores.

c).- OBJETO DE LA SUBASTA.

Según se establece en el artículo 174 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, en una subasta pueden ser rematados la totalidad de los bienes embargados o una parte de ellos, y hacerse recaer la venta sobre los bienes en su conjunto, o bien divididos en lotes o fracciones o en piezas sueltas, si la autoridad considera que de esa manera se puede obtener un mayor rendimiento.

d).- LUGAR DONDE SE REALIZA LA SUBASTA.

La regla general, es que la subasta se celebre en el local de la oficina ejecutora, pero el Código Fiscal de la Federación en su artículo 174, párrafo primero autoriza para que se señale otro lugar en el caso de que, con ello se procure obtener un mayor rendimiento al permitir mayor acceso de postores.

e).- TIEMPO EN QUE SE HABRA DE REALIZAR LA SUBASTA.

El artículo 173 del Código Fiscal de la Federación, establece que la enajenación de bienes embargados, procederá:

- I.- Al sexagésimo primer día de practicado el embargo.
- II.- En los casos de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
- III.- Cuando el embargado no proponga comprador, dentro del plazo señalado en la fracción I del artículo 192 del propio Código, y es de dos meses.
- IV.- Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubiere hecho valer.

M. ANUNCIO DEL REMATE.

El remate debe ser anunciado para que se logre la finalidad, que es la de obtener el mejor rendimiento posible de los bienes embargados en beneficio del Fisco y del propio deudor, para ello el Código Fiscal de la Federación ha dispuesto en su artículo 176, que se publique una convocatoria cuando menos diez días antes de la fecha en que se efectúe; dicha convocatoria deberá fijarse en un -

sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzguen convenientes, pero cuando el valor de los bienes que se van a rematar exceda de 20-mil pesos, la convocatoria debe además publicarse en el Órgano oficial de prensa de la entidad política en que resida la autoridad ejecutora y en el periódico de mayor-circulación, si lo hubiere, por dos veces con intermedio de siete días, y si no hubiere dicho órgano, la publicación deberá hacerse en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación, si lo hubiere.

El anuncio que se realiza a través de la convocatoria sirve también para citar al remate, a los acreedores del deudor embargado que tuvieren gravámenes reales sobre los bienes que se van a rematar, cuando no hubiere sido posible citarlos (artículo 177 .C.F.F.).

N. BASE O PRECIO DEL REMATE.

No se puede hacer la venta que el remate implica, si no se ha fijado previamente un precio mínimo a la cosa que se va a vender, la base para el remate es fijada por peritos designados por el deudor y por la Oficina Ejecutora, que valgan o tasan los bienes embargados. Sin

embargo, el precio mínimo del remate, en la primera almoneda, es la llamada postura legal que se fija por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 179, que dispone que: es postura legal la que cubra las dos terceras -- partes del valor señalado como base para remate.

Ñ. DEPOSITO DE GARANTIA.

Los postores deben depositar en la Nacional Financiera, S.A., si el remate se va a efectuar en el Distrito Federal, o en alguna Institución de crédito o agencia de aquella institución, si se efectuare en otra entidad, una cantidad de cuando menos 10% del valor de los bienes. Este depósito sirve como garantía para el cumplimiento de las obligaciones que se les hagan de los bienes rematados. Para comprobar dicho depósito, los postores deben presentar el certificado de depósito a la oficina ejecutora, -- acompañándolo al escrito de postura.

A los postores que no sean admitidos se les devuelven los certificados inmediatamente después de fincado el remate. En cambio, el certificado del postor admitido continúa garantizado, ahora el predio de ventas hechas a su favor. (artículo 181 del C.F.F.).

O. LAS POSTURAS.

Previamente al acto de remate, los interesados en él deben presentar a la oficina ejecutora un escrito en que se contiene su oferta de la totalidad o de parte de los bienes embargados. A dicho escrito, el Código Fiscal de la Federación le denomina: postura y debe contener los siguientes datos señalados, en su artículo 182:

- I.- Cuando se trate de personas físicas: el nombre la nacionalidad y el domicilio del postor, y en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes.
- II.- Tratándose de sociedades: el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes y el domicilio social.
- III.- La cantidad que se ofrezca y la forma de pago.

P. ACTO DEL REMATE: PRIMERA SUBASTA.

El remate debe abrirse el día y hora señalados en la convocatoria por el Jefe de la Oficina ejecutora, quien debe pasar lista de las personas que hubieren presentado posturas. A este acto pueden asistir: el deudor-

y los acreedores con garantía real sobre los bienes embarcados. El Jefe de la Oficina Ejecutora debe hacer saber - cuales posturas fueron calificadas como legales, por cumplir con los requisitos anteriormente señalados y dar a - conocer cual es la mejor postura.

A partir de ese momento se abren períodos sucesivos de cinco minutos, con objeto de que los postores puedan mejorar la postura inicial o la últimamente mejorada. A esas mejoras se les llama pujas. Si transcurrido un lapso de cinco minutos, la última postura no es mejorada por ninguno de los postores, el jefe de la oficina ejecutora declara fincado el remate a favor del último postor, --- quien fue el que hizo la mejor postura.

Si en la última postura se ofrece igual suma de -- contado por dos o más licitantes, la suerte designa la -- que deba aceptarse, salvo que el fisco haga uso del derecho que le asiste para adjudicarse los bienes que se su-- bastan (artículos 183 y 190 fracción II del C.F.F.).

Q. SEGUNDA Y TERCERA ALMONEDA.

Podría suceder que a la primera almoneda no concurren postores, única situación en la cual se debe suponer

que no se finque el remate, y que es la que se contempla en el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación 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 interés mostrado para la primera almoneda, - el Código Fiscal de la Federación dispone, que la base -- para el remate, en la segunda almoneda se determine deduciendo el 20% de la señalada para la primera.

En el supuesto de que tampoco se finque el remate en la segunda almoneda, debe convocarse a una tercera, en la que la base se reduce aún más, pues se fija en un 20% menos de la base de la segunda. El artículo 190 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, dispone: que el -- Fisco Federal tiene preferencia para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate, hasta por el monto del adeudo si éste no excede de la cantidad en que debe fincarse el remate en la tercera almoneda, por lo que se termina en ésta forma, la enajenación forzosa de los bienes embargados.

R. ACTOS POSTERIORES AL FINCAMIENTO DEL REMATE DE BIENES MUEBLES.

Fincado el remate de bienes muebles, se aplica el

depósito constituido por el postor aparte del pago del -- precio y dentro de los tres días siguientes a la fecha -- del remate, el comprador debe pagar en la caja de la oficina el saldo de la cantidad de contado ofrecida en su -- postura o mejoras, y constituir la garantía a que se hubiere obligado por la parte del precio que quedare adeudado. Una vez firme el remate, procede la entrega de los -- bienes al comprador y el otorgamiento de la factura, la -- cual debe ser expedida por el deudor embargado, o en caso de rebeldía, por el Jefe de la Oficina Ejecutora (artículo 185 del C.F.F.).

S. ACTOS POSTERIORES AL FINCAMIENTO DEL REMATE DE BIENES INMUEBLES.

Una vez aprobado por la autoridad superior el remate de bienes inmuebles, se aplica el depósito constituido a pago del precio y se le comunica al postor para que, -- dentro del plazo de diez días, entregue en la caja de la Oficina Ejecutora la cantidad ofrecida en su postura aceptada. Hecho el pago del saldo, el postor tiene derecho a designar el Notario Público, que otorgue la escritura de venta, la que debe contener así mismo una hipoteca a favor del deudor rematado, para que le garanticen la parte del precio que el comprador le quedare adeudando. En cual

11-0030742

quier caso, es el deudor quien responde por la evicción y saneamiento del inmueble rematado (artículo 186 del C.F.F)

Los bienes inmuebles pasan a ser según el artículo 187 del Código Fiscal de la Federación, propiedad del postor, libres de todo gravamen, por lo que el Jefe de la Oficina Ejecutora debe comunicar la transmisión del inmueble y los encargados de dichos registros tienen la obligación de hacer las cancelaciones. El artículo 188 del Código Fiscal de la Federación, establece: que una vez firmada la escritura, el Jefe de la Oficina debe disponer que se entregue el inmueble al adquirente, dando las órdenes necesarias aún las de desocupación, si estuviere habitado por el deudor o por terceros que no tuvieran contratos para acreditar el uso en los términos que establece el Código Civil.

T. INCUMPLIMIENTO DEL POSTOR

Un acto anormal es, cuando el postor no cumple con las obligaciones que contrae en la subasta, en su postura y con las demás que señala el Código Fiscal de la Federación, teóricamente podría exigírsele el cumplimiento forzoso de dichas obligaciones, sin embargo, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 184 establece, si-

guiendo la orientación práctica encaminada a la pronta recuperación del crédito fiscal: "que el postor incumplido - pierde el importe del depósito que hubiere constituido, el que se aplica al plano a favor del Gobierno Federal, y que se reanuden las almonedas en la forma y los plazos previstos en el mismo ordenamiento."

U. LA VENTA FUERA DE SUBASTA.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 192, contempla varias situaciones en las cuales se autoriza que los bienes se vendan fuera de subasta. Serán dichos casos los siguientes:

- I. Cuando el embargado proponga comprador dentro de los dos meses siguientes a la fecha - en que se practicó el embargo y siempre que el precio en que se enajenen cobra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.
- II. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en los lugares apropiados para su conservación.
- III. Se trate de bienes que habiendo salido a re-

mate por lo menos en dos almonedas, no se hubieran presentado postores.

V. ADJUDICACION EN FAVOR DEL FISCO.

Es de señalar, que en el procedimiento administrativo de ejecución puede concluirse con la adjudicación de bienes ofrecidos en remate a favor del Fisco Federal, al que se le reconoce por el Código Fiscal de la Federación, una preferencia al respecto, si bien la adjudicación de bienes, no queda a criterio del jefe de la oficina ejecutora, pues para que tenga valor requiere de la aprobación de autoridades superiores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual se explica por que sólo excepcionalmente puede tener interés el Fisco Federal en recibir bienes en especie, en lugar de su crédito en dinero. De esta manera el artículo 190 del Código Fiscal de la Federación, establece, que tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, cuando:

- I. A falta de postores, por la base de la postura legal que habría de servir para la almoneda siguiente:
- II. A falta de pujas, por la base de la postura legal no mejorada.

III. En caso de posturas o pujas iguales, por la cantidad en que se haya producido el empate.

IV. Hasta por el monto del adeudo, si éste no excede de la cantidad en que deba fincarse el remate en la tercera almoneda, deducción hecha de un 20% - de la base que se utilizó para la segunda almoneda.

ACTOS DE CONCLUSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE
E J E C U C I O N.

Una vez que se han conceptuado los actos de iniciación y los actos de desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución, conviene destacar lo que consideran de los mismos, por una parte la doctrina y por la otra, -- nuestro Código Tributario de vigencia actual, sobre de los actos administrativos de conclusión, por principio de cuentas, conviene resaltemos lo que acerca de los mismos ha referido el notable tratadista Sergio Francisco de la Garza, quien ha considerado, que los actos de conclusión son aquellos, que tienen como función poner fin al procedimiento administrativo de ejecución. Conclusión a la que podrá llegarse de la siguiente manera:

A. APLICACION DE PRODUCTOS DE LA EJECUCION CUANDO -
SOLO SEA INTERESADO EL FISCO FEDERAL.

Ello puede suceder cuando el producto del remate, venta fuera de subasta o adjudicación, deba distribuirse solamente entre el Fisco Federal y los funcionarios, así como las personas que hayan intervenido en el procedimiento de ejecución, esto por una parte y el deudor rematado, por la otra, como acreedor del remate.

En estas circunstancias, el Código Fiscal de la Federación prevee en su artículo 194, que el producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al Fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 de mismo Ordenamiento, el cual señala:

- I.-Gastos de ejecución;
- II.-Recargos, multas y la indemnización por el cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, el cual dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste.

Conviene subrayar, que el artículo 196 del C.F.F.-

establece que las cantidades excedentes después de haber hecho la aplicación del producto del remate, venta fuera de subasta o adjudicación de los bienes secuestrados, se deben entregar al embargado, salvo que medie orden escrita de autoridad competente o que, el propio embargado acepte también por escrito que se haga la entrega parcial o total del saldo de un tercero; dispone también, por otra parte que, en caso de conflicto, el remanente se deposite en Nacional Financiera, S.A., en tanto que los Tribunales Judiciales competentes resuelven la controversia.

B. APLICACION DEL PRODUCTO DE LA EJECUCION CUANDO -
- CONCURRIEREN CON EL FISCO FEDERAL OTROS FISCOS -
- LOCALES.

Cuando en el caso de que concurrieren el Fisco Federal y los Fiscos Locales en el producto del remate, la venta fuera de subasta o la adjudicación, se hará una aplicación al cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

- I.- Los gastos de ejecución.
- II.- Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- III.- Las aportaciones de seguridad social.

IV.- Los accesorios de las demás contribuciones y otros-
créditos fiscales.

V.- Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

Es conveniente recordar que, el propio Código Fiscal establece en su artículo 147, que las controversias- que surjan entre el Fisco Federal y los Fiscos Locales,- relativas al derecho de preferencia para recibir, el pago de los créditos fiscales, se resolverán en los Tribunales Judiciales de la Federación, tomando en cuenta las garantías constitucionales y conforme a las siguientes reglas:

I.- La preferencia corresponderá al fisco que ten ga 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 éstos.

II.- En los demás casos, la preferencia correspon-
derá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

C. APLICACION DEL PRODUCTO DE LA EJECUCION CUANDO
CONCURRIEREN CON EL FISCO FEDERAL OTROS ACREE-
DORES PRIVADOS PRIVILEGIADOS.

Puede suceder que con el Fisco Federal concu---

rran otros acreedores que no sean los fiscos de los esta dos y de los municipio y que quieran hacer valer sus derechos sobre el producto de la enajenación de los bienes embargados.

a).-REGLAS DISPUESTAS AL EFECTO:

El Código Fiscal de la Federación, por así consi-
derarlo pertinente, ha dispuesto que tendrán preferencia para recibir el pago de los créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción - de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimen tos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

b).- REQUISITOS A CUBRIR.

Es requisito indispensable que las garantías an--
tes mencionadas, se encuentren debidamente inscritas en el Registro Público que corresponda y respecto de los adeudos por alimentos que se haya presentado demanda ante las autoridades competentes, antes de que se hubiere notificado al deudor del crédito fiscal correspondiente.

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque, deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo correspondiente.

c).- EN NINGUN CASO, EL FISCO FEDERAL ENTRARA EN LOS JUICIOS UNIVERSALES.

Cuando se inicie el juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el Juez que conozca del asunto - deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor, a través del procedimiento administrativo de ejecución..

CAPITULO III

Este capítulo conjuntamente con el cuarto quedan incluidos dentro del Derecho Tributario Contencioso, el planteamiento de éste problema se puede hacer de esta manera: 1.- El Estado habrá ejercido el poder tributario, estableciendo en una ley el tributo de que se trate que puede ser, un derecho, un impuesto o una contribución especial.

2.-El contribuyente lleva a cabo en la realidad los hechos generadores al quedar encuadrados dentro de la hipótesis de incidencia, que dá nacimiento a obligaciones fiscales a su cargo.

3.-El contribuyente omitió declarar en forma integral los hechos generadores o bien, omitió presentar su declaración, lo cual dió lugar a que la autoridad tributaria administrativa, ejerza los procedimientos de fiscalización y determinación en su contra; y que en base a ello inicie en su contra los procedimientos de ejecución forzosa implicando éste último que, de manera coactiva se cobre el crédito fiscal insoluto.

La actividad que efectúa la autoridad tributaria administrativa, así como toda la que lleva a cabo los --

demás órganos del Estado, se encuentra sujeto al marco de garantías que establece la parte Dogmática de la Constitución, principalmente la relativa a las garantías de Seguridad Jurídica. De las defensas que el contribuyente puede oponer en contra de los procedimientos que lleven a cabo las autoridades administrativas tributarias, se ocupa el Derecho Tributario Contencioso. En su marco, se realiza el estudio de los recursos administrativos y del juicio contencioso administrativo, siendo mi opinión que debe estudiarse también en ese aspecto, lo relativo a los posteriores medios de defensa ejercitables, como son: el recurso de revisión para las autoridades administrativas y el juicio de amparo para los contribuyentes. En éste orden de ideas, las garantías de seguridad jurídica se ejercerán en forma integral, como se escribe en el siguiente cuadro sinóptico:

En contra del crédito fiscal o del procedimiento administrativo se ejercita el....

RECURSO
ADMINISTRATIVO

Contra la resolución que confirma el crédito fiscal o procedimiento administrativo se ejercerá el ...

JUICIO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO

La sentencia favorece al Fisco entonces procede...

J.AMPARO DIRECTO

Contra sentencias.

Directo.-Tribunales Colegiados
y S.C.J.N.

JUICIO DE AMPARO

Indirecto-Contra vicios del --
procedimiento que afectaron los
intereses del contribuyente. Juz
gados de Distrito.

Sentencia desfa
vorable al Fiscō.

RECURSO DE REVISION

Ante la H.Sala
Superiro del --
TFF.

Por el hecho de estar referido al análisis de las -
defensas jurídicas del contribuyente, implica el estudio y
definición del concepto garantía..

La palabra garantía, proviene del término anglosajón
" warrantya " o "Warrantie ", que significa la acción de -
asegurar (to warrant), por lo que tiene una amplia conno
tación.

Garantía equivale, en un sentido lato, al asegura--
miento o afianzamiento, pudiendo denotar también protec--
ción, repaldo, " defensa", salvaguardia, o "apoyo ". Jurí-
dicamente el voclabo y el concepto " garantía ", se origina-
ron en el Derecho privado, teniendo en el a las apuntadas --
acepciones.

Según Sanchez Viamonte⁴⁶ en el Derecho Público, la palabra " garantía" y el verbo garantizar son, creación institucional de los franceses y, de ellos las tomaron - los demás pueblos, en cuya legislación aparece desde mediados del siglo XIX. En el Derecho Público el concepto-garantía ha significado diversos tipos de seguridades o protecciones en favor de los gobernados dentro de un estado de derecho; es decir, dentro de una entidad política estructurada y organizada jurídicamente, en que la actividad del gobierno está sometida a normas preestablecidas que tienen como base la sustentación del orden constitucional.. De ésta manera se ha estimado, incluso en la doctrina, que el principio de legalidad, el de división de poderes, el de responsabilidad de los Funcionarios Públicos, etc., son garantías jurídicas estatuidas en beneficio de los gobernados, aseverando que también dicho concepto se extiende a los medios o recursos tendientes a hacer efectivo el imperio de la ley y del derecho.

En el mismo sentido se ha pronunciado Isidro Montien y Duarte , al afirmar que " ...todo medio consigna

46.-SANCHEZ VIAMONTE, Carlos. LOS DERECHOS DEL HOMBRE EN LA REVOLUCION FRANCESA. Edición de la Facultad de Derecho. México.

do en la Constitución, para asegurar el goce de un derecho se llama garantía, aún cuando no sea de las individuales..."⁴⁷.

Sin embargo, la doctrina no ha podido ponerse de acuerdo en el significado estricto y específico que debe tener la palabra " garantía" en el derecho público y especialmente en el constitucional. La diversidad de definiciones o de opiniones sobre lo que debe entenderse por garantía, obedece a que sus autores tenían la idea respectiva en su sentido amplio o lato, es decir la sinonimia a que hemos venido refiriendo, sin contraerla al campo donde específicamente debe ser proyectada, o sea al de las relaciones entre gobernantes y gobernados; además -- dentro de la amplitud del término garantía, los doctrinarios enfocan la definición de éste concepto desde diferentes puntos de vista, sugiriendo ideas confusas o demasiado generales.

En efecto, suele hablarse de "garantías institu--

47. MONTIEL Y DUARTE, Isidro. ESTUDIO SOBRE GARANTIAS INDIVIDUALES, Burgoa Ignacio. Las garantías Individuales, Porrúa, S.A., México 1982, p. 161..

cionales" como medios de protección de " ciertas instituciones" establecidas por la "regulación constitucional -- para hacer imposible su supresión en la vía legislativa-ordinaria. Esta idea, identifica a la garantía con la -- Constitución misma o al menos, con los preceptos constitucionales protectores de ciertas instituciones, lo que es inadmisibile, ya que no se trata de desentralar lo que es " garantía em general ", sino de definir lo que denota el concepto específico de " garantía individual o del gobernado ".

El notable catedrático de nuestra Facultad de Derecho, Don Alfonso Noriega C.⁴⁸ identifica a las " garantías individuales" con los llamados "derechos del hombre sosteniendo que: éstas garantías son derechos naturales inherentes a la persona humana, en virtud de su propia - naturaleza y de la naturaleza de las cosas, que el Estado debe reconocer, respetar y proteger mediante la creación de un orden jurídico y social que permita el libre

48. NORIEGA C.,Alfonso. LA NATURALEZA DE LAS GARANTIAS - INDIVIDUALES EN LA CONSTITUCION DE 1917, U.N.A.M., COORDINACION DE HUMANIDADES,p. 11

* Nos adherimos a ésta opinión, que es la del célebre - Maestro Ignacio Burgoa.

desenvolvimiento de las personas de acuerdo con su propia y natural vocación, individual y social".

Discrepamos de esta concepción, pues aún aceptando la idea de que existan "derechos naturales" del ser humano y no meras potestades naturales del hombre, que -- de reconocerse por el orden jurídico positivo se convierten en derechos públicos subjetivos*, esos derechos se asegurarían o preservarían por las garantías establecidas por la constitución o ley. De ahí que no es lo mismo, el elemento que garantiza (garantía) que la materia garantizada (derecho humano).

En atención a las diversas acepciones del vocablo y de la idea "garantía" dentro del campo del derecho, -- prescindiremos de los múltiples significados que tiene, -- para de ésta manera, contraer el concepto respectivo a -- la relación jurídica de supra a subordinación de que vamos a hablar y de la que surge el llamado "derecho público subjetivo del gobernado, y que equivale -- en cierta medida -- al derecho del hombre" de la Declaración Francesa de 1789 y de nuestra Constitución de 1857. En otras -- palabras, desde el punto de vista de nuestra Ley Fundamental vigente, las garantías individuales implican, no-

todo el variado sistema jurídico para la seguridad y eficacia del Estado de Derecho, sino lo que se ha entendido por "derechos del gobernado" frente al poder público. La relación entre ambos conceptos: garantía individual y derecho del gobernado, se deduce de la gestación parlamentaria del artículo primero de la Constitución de 1857 como lo hemos advertido, los Constituyentes de 56-57, influidos por la corriente jusnaturalista, consideraron -- que los derechos del hombre, son aquellos que éste recibe de Dios y que dada su amplitud y variedad, no era posible enmarcar dentro de un catálogo. Por ello, es que dichos constituyentes se concretaron a instituir las garantías que aseguran el goce de esos derechos, de tal suerte que, al consagrar las propias garantías, en el fondo se reconoció el derecho respectivamente protegido o asegurado por ellas, estableciéndose así la relación de que hablamos.

A mayor abundamiento, procede que sobre las garantías a que hacemos referencia, señalemos, los elementos de las garantías individuales que considera Ignacio Burgoa⁴⁹:

49. BURGOA, Ignacio. LAS GARANTIAS INDIVIDUALES, Porrúa, S.A., México 1982, p.p. 165 a 172.

La autolimitación y por ende, las limitaciones o restricciones a la conducta de las autoridades, se establecen por todo el orden jurídico del Estado, independientemente de la índole jerárquica de las distintas normas que lo integran, siguiendo diferentes criterios y frente a diversos factores que no son el caso mencionar.

Ahora bien, directa y primariamente frente a los miembros singulares del Estado o gobernados, la autolimitación estatal y las limitaciones jurídicas a la actuación de las autoridades se revelan en las garantías individuales. Por tanto, éstas se traducen jurídicamente en la relación de derecho existente entre el gobernado como persona física o moral y el Estado como entidad jurídica y política con personalidad propia y sus autoridades, cuya actividad en todo caso se deseméña en ejercicio del poder y en representación de la entidad estatal.

En realidad, los sujetos inmediatos y directo de la relación jurídica que implica la garantía individual están constituidos por el gobernado por una parte, y las autoridades del Estado por la otra, puesto que es la conducta de éstas mismas, la que está limitada o restringida de modo directo por dicho vínculo de derecho.

Y sin embargo, como una autoridad no debe ser reputada como entidad o funcionario per se, esto es, que traduzca una voluntad propia en cuanto al desempeño de su actuación pública, sino que siempre se la debe considerar como representante del Estado, a quien se encomienda el ejercicio del poder de éste, hablando con propiedad, las limitaciones que comprende la relación jurídica que entraña la garantía individual y que inmediata y directamente se imputan a la conducta autoritaria, repercuten en la potestad del Estado, ya que la primera no se traduce sino en el ejercicio o desempeño de ésta.

En la vida de cualquier Estado o sociedad, existen tres fundamentales tipos de relaciones, a saber: las de coordinación, las de supraordenación y las de supra- o subordinación. Las relaciones de coordinación son los vínculos que se entablan merced a una gama variada de causas entre dos o más sujetos físicos o morales, dentro de su condición de gobernados; esas relaciones pueden ser de índole privada o de carácter socio-económico. En el primer caso, cuando están previstas y reguladas por las normas jurídicas, el conjunto de éstas constituye lo que suele denominarse "Derecho Privado"; y en el segundo, si las citadas normas las imponen y rigen, su agrupamiento-

integra lo que se llama " Derecho Social". En ambas hipótesis, según aseveramos, los sujetos de las relaciones reguladas jurídicamente no son los órganos del Estado ni entre sí ni frente a los gobernados, pudiendo éstos ser, como también afirmamos simples particulares o entidades colectivas o los miembros individuales de las mismas; y si en las propias relaciones puede intervenir algún órgano estatal, como sujeto, no es su actividad de imperio la que se encauza.

Las relaciones de supraordinación se establecen entre los diferentes órganos de poder o de gobierno de un estado o sociedad, normando la actuación de cada uno de ellos; y si esta normación se consagra por el derecho positivo, la rama de éste que la instituya configura tanto el Derecho Constitucional como el Administrativo en sus aspectos orgánicos.

A diferencia de los dos tipos de relaciones que hemos mencionado, que reconocen siempre una situación igualitaria o de paridad formal entre sus sujetos (gobernados entre sí o autoridades entre sí,) las relaciones de supra o su-ordinación descansan sobre una dualidad cualitativa-subjetiva, o sea, que surgen entre dos entidades coloca--

das en distinto plano o posición, es decir, entre el Estado como persona jurídico-política y sus órganos de autoridad por un lado y el gobernado por el otro. En dichas relaciones, la persona moral estatal y sus autoridades desempeñan frente al gobernado la actividad soberana, o de gobierno o sea, actos autoritarios propiamente dicho que tienen como atributos esenciales la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad.

En efecto, se dice que todo acto de autoridad es unilateral, porque su existencia no requiere de la voluntad del particular al que va dirigido o frente al que se realiza; que es un imperativo, en virtud de que se impone contra y sobre la voluntad en contrario del gobernado, quien tiene la obligación de obedecerlo y sin perjuicio, claro está de que lo impugne jurídicamente como corresponda y que es coercitivo, atendiendo a que, si no se acata por rebeldía u oposición de la persona contra quien se pretende ejecutar, puede realizarse coercitivamente, incluso mediante la fuerza pública, en detrimento de ella. La concurrencia de éstos tres elementos indicados, forma la índole propia del acto autoritario o de gobierno, de tal manera que, faltando cualquiera de ellos, el acto que provenga de un órgano estatal y que se realice frente a -

un particular no será de autoridad. Ahora bien, cuando - las relaciones de supra a subordinación se regulan por el orden jurídico, su normación forma parte tanto de la Constitución como de la leyes administrativas principalmente- implicando en el primer caso las llamadas "garantías individuales". En consecuencia éstas, de conformidad con lo - que se acaba de exponer, se traducen en relaciones jurídicas que se entablan entre el gobernado por un lado y cualquier autoridad estatal de modo directo e inmediato y el Estado de manera indirecta o mediata, por el otro.

Pues bien, entre ambos sujetos pueden mediar diversas categorías de relaciones jurídicas que, sin embargo, no son garantías individuales. Por ende, si bien es verdad que éstas son siempre relaciones jurídicas entre el gobernado y las autoridades estatales inmediatas y el Estado en forma mediata, no toda clase de vínculos de derecho entre tales extremos de la relación denotan una garantía individual. Por tal motivo, para dejar precisado el concepto de ésta, es menester especificar las características de la relación jurídica en que se revela.

3.1. POSIBILIDADES DE LOS SUJETOS QUE COMO GOBERNADOS PUEDEN SER TITULARES DE LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES.

1a. Cualquier institución pública o persona moral oficial, esto es, cualquier órgano centralizado del poder puede colocarse, frente a otro órgano del Estado, en una relación de supra a subordinación.

2a. En esa relación, la institución pública o la persona moral oficial deja de ser entidad autoritaria, - supeditándose a las decisiones del otro órgano estatal, - el mismo que, frente a ella desempeña, el *jus imperii*.

3a. El ejercicio del *jus imperii* frente a la institución pública o persona moral oficial debe ajustarse - a las exigencias constitucionales que se consignan en los preceptos de nuestra Ley fundamental, que expresan las de nominadas garantías individuales.

4a. La institución pública o persona moral oficial dentro de esa relación de supra a subordinación, goza de los derechos establecidos en tales preceptos constitucionales.

5a. Cuando por cualquier acto de autoridad se violan dichos preceptos en perjuicio de la institución pública o de la persona moral oficial, ésta puede promover, --

por ende, el juicio de amparo.

Una vez que hemos establecido un marco general sobre las garantías individuales, estimamos procedente realizar un extracto sobre una de las principales, o mejor dicho una de las más importantes que es la que consagra el artículo 14 Constitucional; dentro de nuestro régimen jurídico; en virtud de que implica la defensa principal que puede impugnar el gobernado frente a los actos del Poder Público. Dicha garantía es la de Seguridad Jurídica, que, consagra el mencionado artículo, que dispone lo siguiente

3.2. ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.

A ninguna ley se dará . . . efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido-

imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales de derecho.

El Doctor en Derecho, Licenciado Ignacio Burgoa,-- considera al artículo referido, como un precepto complejo que a su vez se subdivide en cuatro subgarantías individuales fundamentales, como son:

- 1.- La irretroactividad legal.
- 2.- La de audiencia.
- 3.- La de legalidad en materia civil.
- 4.- La de legalidad en materia judicial penal.

1.- GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES.

Concebida en el primer párrafo del artículo 14 de nuestra Ley Suprema, en los términos que a continuación se señalan:

" A ninguna ley se dará efecto retroactivo en per-

juicio de persona alguna"

Para una comprensión más acertada, respecto de dicha garantía, debemos tomar en consideración lo que el mismo Burgoa⁵⁰ aduce de ella, indicando que, por ende: -- " una disposición legal no debe normar acontecimientos o estados producidos con anterioridad al instante en que adquiere fuerza de regulación, ya que éstos quedan sujetos al imperio de la ley antigua. La retroactividad consiste, pues, en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidos con anterioridad al momento en que entra en vigor, bien sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior o bien, alterando o afectando un estado jurídico preexistente a falta de ésta.

Por el contrario, el principio de irretroactividad estriba en que la ley no debe normar a los actos, hechos o situaciones que haya tenido lugar antes de que adquiera fuerza de regulación". Todos los autores están contestes en que la ley rige para el futuro y no hacia el pasado..."

50. BURGOA, Ignacio, Op. Cit. p. 497.

Pero la importancia de dicha garantía, consideramos que estriba, en la prevención correspondiente que actualmente involucra la Carta Magna, en que si bien el Poder Legislativo Federal o Local no está impedido para expedir leyes con carácter retroactivo, ninguna autoridad estatal tiene facultad para aplicar ley alguna retroactivamente en perjuicio personal. Por tanto, bien puede haber una ley que adolezca de ese vicio (lo que unicamente es dable tratándose de leyes auto-aplicativas) y sea inocua si no se aplica a ningún objeto por prohibirlo así el artículo 14 en comento, en su primer párrafo.

Es necesario establecer que, para efectos de que la aplicación retroactiva de una ley implique la contravención a la garantía individual relativa, es menester que los efectos de retroacción originen un perjuicio personal. En tal virtud, realizando una interpretación a contrario sensu de la garantía referida, tendremos como consecuencia lógica que, la prohibición en el contenida no comprende los casos en que la aplicación retroactiva no produzca ningún agravio a ninguna persona.⁵¹ Y así lo ha estimado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al considerar: "La retroactividad existe cuando una disposición vuelve al pasado, cuando rige o pretende regir situacio--

nes ocurridas antes de su vigencia retro-obrando en relación a las condiciones jurídicas que antes no fueron comprendidas en la nueva disposición y respecto de los actos verificados bajo una disposición anterior. Ahora bien, la Constitución Genral de la República consagra el principio de retroactividad, que causa perjuicio a alguna persona, de donde es deducible la afirmación contraria, de -- que puede darse efectos retroactivos a la ley, si ésta -- no causa perjuicio, como sucede frecunetemente, tratándose de leyes procesales o de carácter penal, sea que establezcan procedimientos o recursos benéficos o que hagan más favorable la condición de los indicados o reos de algún delito, ya por elevados fines sociales o por propósitos de humanitarismo⁵². Ahora bien, para efectos de nuestro estudio, señalaremos las tres garantías fundamentales implicadas en el artículo 14 Constitucional y que se relacionan con el poder sancionador de la Administración Fiscal, las cuales son: las garantías de irretroactivi--

51. Burgoa, Op. Cit. pp.. 512 a 515.

52. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, Tomo LXXI, p496 " Cia. Puente de Nuevo Laredo, S.A.", así como la tesis Jurisprudencial 923 del Apéndice al Tomo ---- CXVIII (Tesis 163 de la citada compilación y Tesis- 161 del Apéndice 1975 en Materia Genera).

de la ley, la de audiencia y la de legalidad, que en adelante enunciaremos.

Irreactividad de la Ley.

Que como hemos mencionado, se preceptúa en el primer párrafo del artículo en cita, ahora bien, en el segundo párrafo se establece que: " nadie podrá ser privado -- de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecido, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Las expresiones subrayadas, consagran lo que se ha llamado " garantía de irreactividad de la ley ", que consiste en la prohibición de aplicar retroactivamente la ley en perjuicio de persona alguna. Como es bien conocido la retroactividad existe, cuando se aplica una norma jurídica o hechos, actos o situaciones producidos con anterioridad al momento en que aquella entra en vigor.

Por cuanto concierne a nuestra materia, ésta garantía significa que en ningún caso puede castigarse la vio

lación de una disposición administrativa o fiscal aplicando la sanción que establezca una ley expedida con posterioridad al hecho o bien, que no puede considerarse como infracción el hecho u omisión que no estaba tipificado como tal en la ley vigente en el momento en que se realizó, sino en un ordenamiento posterior. Esto coincide exactamente -- con la aplicación del principio de irretroactividad de la ley al campo penal, lo que se explica en virtud de la naturaleza represiva de las sanciones administrativas.

Conviene agregar que, la prohibición de aplicar retroactivamente la Ley en el ámbito fiscal, es no sólo una garantía constitucional, sino también un principio relativo a la legalidad del acto administrativo y por tanto, puede ser reclamable no únicamente a través del juicio de amparo, sino también mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el cual se ha declarado incompetente para conocer de controversias sobre la constitucionalidad de las leyes, pero no de reglamentos y actos. (Resolución Plenaria de 30 de octubre de 1939, publicada en la página 191 de la Compilación de tesis sustentadas durante los años de 1937 a 1948).

La disposición constitucional de que nos ocupamos no

prohíbe, como es evidente, la aplicación retroactiva de la ley en beneficio del infractor por tanto, admite la existencia del principio generalmente reconocido en la doctrina del Derecho Penal sobre retroactividad favorable al reo.. Este principio ha sido extendido a la materia fiscal con la restricción relativa a los casos previstos en las leyes excepcionales o temporales.

" Es razonable extender a la materia de las infracciones fiscales, el principio de Derecho Penal en el sentido de que la ley más benigna debe aplicarse, con efectos retroactivos en favor del infractor, o hechos ocurridos antes de su vigencia, salvo inequívoca y terminante disposición en contrario y tal es la solución que proponen algunos autores de Derecho Tributario". (Revisión fiscal 273/50. Informe de la Suprema Corte, Sala Auxiliar, - 1955, p. 92).

2. GARANTIA DE AUDIENCIA.

Esta garantía está consignada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, que hemos transcrito antes y el que se inspiró, según la opinión de Rabasa en la doctrina anglosajona del " debido proceso legla" para

la protección de la vida, la libertad y los derechos de los hombres en contra de la arbitrariedad del poder público.

Concebida inicialmente como una garantía penal, su alcance fue extendido primero a la materia civil y posteriormente al campo administrativo, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia siguiendo el desarrollo alcanzado en el derecho anglosajón por el principio referido, mediante el cual se llegó a establecer que las autoridades administrativas, salvo casos excepcionales previstos en la Constitución, como la expropiación no pueden privar a persona alguna de sus derechos sin previa audiencia, esto es, sin seguir un procedimiento en el que el afectado tenga derecho de presentar sus defensas y pruebas y en el -- que se respeten ciertas formalidades esenciales del procedimiento.

Indudablemente que el acto por el cual se impone a un particular una sanción administrativa, constituye la privación de un derecho o bien (el derecho a la libertad en caso de arresto, o la pérdida de una suma de dinero, -- en la multa). Por tanto, no puede discutirse que para la aplicación de esas penas administrativas debe respetarse

la garantía constitucional de audiencia, en los términos señalados por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; es decir, en las leyes relativas debe establecerse un procedimiento en que se oiga al afectado y las autoridades administrativas deben sujetarse a tal procedimiento.

Ahora bien, ese procedimiento debe seguir " las formalidades esenciales" a que se refiere el artículo 14- Constitucional, sin que forzosamente deba adoptarse la forma del procedimiento judicial. Dichas formalidades han sido precisadas por nuestra doctrina constitucional, concretándose a cuatro:

1a. Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada y que se le dé oportunidad de presentar defensas.

2a. Que se organice un sistema de comprobación en forma tal, que quien tenga una cosa lo demuestre y quien sostenga la contraria puede también comprobar su veracidad.

3a. Que cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados para presentar alegaciones.

4a. Que el procedimiento concluya con una resolución que decida las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirse

En relación a este punto, Lomeli Cerezo⁵³, expresa que surge la cuestión de cuando debe realizarse ese procedimiento respecto de la imposición de sanciones o dicho de otro modo: ¿ La garantía de audiencia se cumple sólo si previamente a la imposición de la sanción se sigue el procedimiento (respecto de la imposición de sanciones) en el que se oigan las defensas del presunto infractor y se reciban las pruebas o bien, puede llenarse el requisito constitucional estableciendo un procedimiento administrativo, o contencioso-administrativo, en que se controvierta la legalidad de la sanción, después de ésta ha sido impuesta ? dando entonces al sancionado la oportunidad de ser oído y vencido.

53. LOMELI CEREZO, Margarita, EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL, Cia. Editorial Continental, S.A., México 1961, 1a. Edic. pp.97-100

3. GARANTIA DE LEGALIDAD.

Sustancialmente consiste, en que para la privación de cualquier derecho de un individuo debe seguirse un procedimiento que reúna los requisitos a que hemos venido haciendo referencia, al hablar de la garantía de audiencia, en el que debe fundarse en ley y aplicar ésta correctamente. La Doctora Margarita Lomelí Cerezo⁵⁴, señala sobre este particular, que: " en efecto, los párrafos segundo, tercero y cuarto del artículo 14 establecen que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y, a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho". En resumen, de lo manifestado con antelación, es importante que señalemos, en concreto:

54.- Op. Cit. pp. 106.

Que la garantía de audiencia, es una de las principales garantías de nuestro régimen jurídico, ya que implica la principal defensa que puede imponer el gobernado a los actos del poder público, en este caso, la autoridad administrativa tributaria.

La garantía de Audiencia para Ignacio Burgoa⁵⁵, se integra de cuatro subgarantías específicas de seguridad-jurídica que son:

- 1.- La consistente en que, para privar a un gobernado de sus bienes jurídicos debe mediar un juicio.
- 2.- El juicio deberá substanciarse ante tribunales previamente establecidos.
- 3.- En el juicio previo se deberán observar las -- formalidades esenciales del procedimiento, y
- 4.- El fallo que se dicte en el juicio deberá ser conforme a las leyes existentes con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.

55. Op. Cit. pp.515.

3.3. CONCEPTO DE RECURSO ADMINISTRATIVO.

El recurso administrativo es el medio de impugnación a través del cual, las partes que intervienen en un procedimiento administrativo determinado, pueden solicitar de la autoridad administrativa que conozca del mismo o de su superior jerárquico, la revisión de una resolución que les pare perjudicio, dicho de otra manera; podemos decir que, el recurso administrativo es un medio de defensa del que disponen las partes en un procedimiento, cuando éstas se ven afectadas en sus derechos o intereses por un acto autoritario emitido por la Administración Pública que hace posible que se actualicen las garantías de seguridad jurídica, especialmente las de audiencia y legalidad, mediante el cual la propia autoridad administrativa que lo emitió o su superior jerárquico, lo revocará, modificará o anulará. Es de destacar que esta defensa será el punto de partida en el ejercicio de la garantía de audiencia de un particular en contra de los actos de las autoridades fiscales administrativas, los cuales no pueden ser objeto de impugnación directa ante organismos judiciales.

Visto lo anterior es importante, que pasemos al estudio de la naturaleza jurídica de los recursos administra

tivos.

a) NATURALEZA JURIDICA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Respecto a la naturaleza jurídica del recurso administrativo debemos destacar en un principio, que la doctrina sostiene dos tesis que se contraponen, en una afirma que es un acto de naturaleza jurisdiccional y en la segunda afirma que se trata de un acto eminentemente-administrativo.

Por su parte Andrés Serra Rojas⁵⁶ aduce, categóricamente, que los recursos administrativos son de naturaleza administrativa, sin que se confundan con los recursos, sino una mera rescisión de un acto administrativo, que la propia autoridad administrativa o un superior jerárquico a ella, la obligue a emitir un nuevo acto, no una sentencia o ratificar el anterior, a diferencia de la impugnación Contencioso Administrativa, que demanda del particular, además de la administración la presencia de un juzgador.

56. Op. Cit. pp. 447 a 448.

Manifiesta el mismo autor, que los recursos administrativos no necesariamente deben inspirarse en procedimientos semejantes a los judiciales. Pues es típico de la administración encontrar sus propios y originales caminos para desenvolverse, los problemas jurídicos se complican incesariamente cuando se confunden las jurisdicciones.

La irrevocabilidad de las resoluciones administrativas en el caso a estudio, que pone fin al recurso, son propias de numerosos actos administrativos, la Ley es la que determine la naturaleza del acto administrativo y la que al final de cuentas, debe resolver su estructura definitiva. Consideramos importante, señalar lo que al efecto ha expresado Fraga⁵⁷, en base a sus estudios de la naturaleza del recurso administrativo, haciendo surgir la cuestión de, si la autoridad administrativa que lo resuelve ejecuta al hacerlo un acyo jurisdiccional o un acto administrativo, y al efecto expone sus razones en la siguiente secuencia, expresando en primer término, que existe -- controversia entre el particular y la administración que-

57. FRAGA, Gabino, DERECHO ADMINISTRATIVO, Porrúa, S.A., - México 1960, 3ava. edición, pp.285 a 298.

ha realizado el acto, de tal manera que ésta última tiene que poner fin a la controversia, decidiendo si el acto recurrido constituye o no, una violación a la ley.

En segundo plano, señala, que el recurso está organizado en las leyes con un procedimiento semejante al procedimiento judicial, pues en él se establecen formalidades especiales para iniciarlo, términos de prueba, etc.

Ahora bien, en una tercera fase, aduce que, en varias leyes se establece que el particular afectado con -- una resolución administrativa puede optar por reclamarla entre el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial (Recurso de Revocación, Art. 117 del Código Fiscal de la Federación), lo cual indica que ellos son equivalentes, conclusión que se corrobora con la disposición que esas mismas leyes contiene respecto a que, elegida -- una vía no puede recurrirse a la otra.

Sostiene el mismo autor, que respecto a la opinión contraria, el recurso no implica una función jurisdiccional, sino simplemente administrativa, aporta también un -- buen número de razones a su favor. Desde luego afirma, -- que el recurso administrativo no resguarda a una verdade-

ra controversia, pues para ello sería indispensable que las pretenciones de la administración fueran contradictorias con las del particular. Sin embargo, esto no sucede, pues mientras no se haya agotado la vía administrativa -- dentro de la cual encaja el recurso, no podrá afirmarse que la administración sostiene un punto de controversia con el particular.

En efecto, se sostiene que la similitud del procedimiento del recurso administrativo con el procedimiento judicial no es bastante para concluir, que por medio de aquel se realiza una función jurisdiccional, pues las formalidades no trascienden a la naturaleza jurídica de la función. Y por último, que la ley establezca como paralelos al recurso administrativo y al judicial y que, declare que pierde uno sí se elige el otro, no autoriza para concluir que ambos tengan idéntica naturaleza, ya que el recurso administrativo no existe propiamente, para él, un órgano independiente ante el cual se dirima la controversia.

Estimamos pertinente aclarar, sobre el particular -- que, son más fundados los argumentos expresados por los autores que sostienen que los recursos administrativos no

constituyen un verdadero acto jurisdiccional, sobre todo si se considera, como acabamos de indicar, que no hay una autoridad distinta a las partes que resuelva la controversia. En fin, por nuestra parte, sostenemos que ha de ser la de un procedimiento administrativo, como atinadamente lo sostiene Acosta Romero ⁵⁸, al indicar que, es un conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas para producir un acto.

b) Siendo pertinente indicar, los Requisitos que deberá cubrir el Recurso Administrativo.

1.- Constar por escrito.

2.- El nombre, denominación social o razón social y el domicilio fiscal, manifestando el registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad.

58.-ACOSTA ROMERO, Miguel, TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, Porrúa, S.A., 5a. Edición Actualizada-México 1983.
pp. 376- 377.

3.- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

4.- En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

5.-El acto que se impugna.

6.-Los agravios que cause el acto impugnado.

7.- Los documentos que acrediten su personalidad, cuando actúe en nombre de otro o de otras personas morales.

8.- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

9.- El documento en que conste el acto impugnado.

10.-Constancia de notificación del acto impugnado excepto cuando el promovente declare, bajo protesta decir verdad, que no recibió constancia o, cuando la notificación se haya practicado por correo con acuse de recibo, -

o se trate de una resolución negativa-ficta.

11.- Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales deberá estar firmada por el interesado o quien esté legalmente autorizado.

c).- Los recursos mencioandos con antelación que contempla el Código Fiscal de la Federación, son los siguientes

Recurso de Revocación.

Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, y

Recurso de Nulidad de Notificaciones, estableciendo de ellos, lo que sigue:

I.- Recurso de Revocación.- el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, señala que, procederá contra resoluciones definitivas que:

Determinen contribuciones o accesorios.

Dicten las autoridades aduaneras y,

Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

Su interposición será optativa para el interesado

antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, a diferencia de los demás recursos administrativos, que deberán agotarse previamente a la promoción del juicio de nulidad, ante el mismo tribunal. El interesado deberá intentar la misma vía elegida, si pretende impugnar un acto administrativo que sea consecuente del otro.

II.- El Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, que procederá contra actos que:

Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido.

Que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos y gastos de ejecución.

Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se haya ajustado a la ley, y

Afecten al interés jurídico de terceros.

Se hará valer ante la oficina ejecutora y no podrá discutirse en el mismo la validéz del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal (art. 126 --

del Código Fiscal de la Federación). Cuando el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se interponga porque éste no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate, sólo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en la primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, en cuyo caso el recurso podrá interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo. (artículo 127 C.F.F.).

III. El Recurso de Nulidad de Notificaciones, procederá en contra de:

Las notificaciones hechas en contravención a las disposiciones legales (artículo 129 del C.F.F.).

La interposición del recurso citado, suspenderá los plazos para el ejercicio, tanto de las facultades de las autoridades fiscales, como de los derechos de los particulares, hasta que se resuelva dicho recurso.

Estimamos pertinente mencionar, otro tipo de recurso, que contempla la Ley del Seguro Social, éste recurso-

está previsto contra actos motivados por consecuencia de las aportaciones de seguridad social, mismo que contemplado como medio de defensa el artículo 273 de la propia Ley, así como por su Reglamento, denominándolo Recurso de Inconformidad., que procederá ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, contra cualquier resolución que emitan los órganos del propio Instituto, en contra de acuerdos de trámite o escritos que no son definitivos.

El término para interponerlo será, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto definitivo que se impugne. Su escrito se interpondrá directamente en el mismo Instituto o en la Delegación correspondiente, a través de correo certificado con acuse de recibo y en escrito dirigido al H.Consejo Técnico Consultivo Delegacional.

Se tendrá como fecha de presentación del mismo, la que se anote a su recibo en la Oficina Postal, si fuera interpuesto en forma extemporánea será desechado de plano ahora bien, si se comprobara tal extemporaneidad en el curso del procedimiento, se sobreseerá, según lo establece el artículo IV del Reglamento mencionado.

3.4. PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD EN MATERIA FISCAL.

A efecto de que el amable lector, pueda comprender de una manera amplia, lo que con antelación hemos referido de los medios de defensa del particular frente al Estado o bien, recursos administrativos en materia fiscal, considero de suma importancia aclarar lo siguiente, es de explorado derecho, que para interponer determinadas defensas legales, tales como el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación o, el juicio de amparo ante Tribunales judiciales Federales, debemos destacar por ello, que en materia Fiscal Federal, éste principio establece a cargo de los contribuyentes, la obligación de agotar una por una las distintas instancias legales establecidas en las leyes fiscales administrativas a efecto de que, válidamente puedan continuar ejercitando su garantía de audiencia. En general, se ha hablado de que pueden agotar los contribuyentes, las siguientes instancias respecto de las garantías de Legalidad y Audiencia consagradas en la Constitución Federal, siendo las que siguen:

Fase Oficiosa.- En la cual se deben agotar los Recursos Administrativos, corroborándose con la tesis siguiente:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.-SU FINALIDAD ES PROTEGER LOS DERECHOS SUSTANTIVOS: DE LAS PARTES.- La finalidad de los recursos administrativos creados en el Código Fiscal de la Federación, es proteger los derechos sustantivos de los particulares, por ello; en cualquier interpretación se debe tener presente dicha protección. De tal suerte, que si una persona no objeta un crédito en el momento de su notificación y si lo hace al recibir el mandamiento de ejecución, deberá considerarse que el recurso interpuesto fue el de oposición al procedimiento ejecutivo, en lugar del llamado de revocación. (358).

R.Nº 103/73.- Resuelta en sesión de 4 de junio de 1974, por unanimidad de votos.

R.T.F. Año XXXVIII, 2º trimestre de -- 1974, p. 88.

Fase contenciosa Administrativa.- Seguida ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en el cual se revisará la actuación de las autoridades administrativas al resolver la instancia administrativa de que se trate.

El Juicio de Grantías o Juicio de Amparo.- Es aquel que se sigue, ante los Juzgados de Distrito en Materia(Administrativa) de amparo Indirecto, por violaciones al procedimiento en el juicio Contencioso Administrativo, y el juicio sw Amparo Directo, que es el que se promueve ante los Tribunales Colegiados de Circuito y ante la Se--

gunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que procederá en contra de las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación.

3.5. EL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION EN EL NUEVO CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución está regulado en el nuevo Código Fiscal de la Federación, por los artículos 116 fracción II, 118, 126, 127 y 128; numerales que establecen que, la oposición puede ser hecha valer por quien haya sido afectado por el procedimiento administrativo de ejecución, basándose en que, el crédito que se exige se extinguido por cualquiera de los medios legales, que el monto del crédito es inferior al exigido, o bien que el procedimiento administrativo en mención no se ha ajustado a la Ley. Dicho recurso podrá hacerse valer, asimismo cuando se afecte el interés jurídico de terceros. Es conveniente hacer mención, de que nuestro Código Tributario, para efecto de subsanar errores durante el procedimiento administrativo de ejecución, ha establecido el recurso administrativo que se menciona, en el artículo 116, fracción II; dicho recurso ha de proceder en contra de los actos que:

a) exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos de han extinguido o que su monto real -- es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso -- sea imputable a la Oficina Ejecutora o se refiera a re--- cargos por 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 (cuyos bienes pueden ser objeto de actos de ejecución, sin que-- tales terceros tengan ninguna responsabilidad o bien, por que no se les reconocen los derechos o privilegios que -- les corresponden en la relación de tales bienes).

El recurso de oposición al procedimiento adminis-- trativo de ejecución se hará valer ante la oficina ejecu- tora y no podrá discutirse en el mismo, la validez del ac- to administrativo en que se haya determinado el crédito - fiscal. Respecto de la oportunidad de interposición del - recurso comentado, debe decirse, que éste habrá de inter- ponerse o presentarse, dentro de los cuarenta y cinco --- días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su no

tificación, o al día en que el afectado haya tenido conocimiento del mismo.

Es importante apuntar, que cuando el recurso de oposición citado, se interponga porque el procedimiento seguido administrativamente no se ajuste a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate sólo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria de la primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, en cuyo caso el recurso podrá interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo. Haciéndose menester aclarar que, en el caso de que dichas violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria, o se tratase de venta de bienes de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta de la subasta.

Por lo que se refiere a los actos que afecten intereses jurídicos de terceros, podemos señalar, que el tercero que afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución

en cualquier tiempo, antes de que se apruebe el remate. A su vez, el tercero que afirme tener derecho a que los -- créditos a su favor se cubran preferentemente a los Fiscales Federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el producto del remate; esta y la anterior situación descrita, constituyen una excepción a la regla general, respecto de la interposición de los re cursos administrativos, que se estipula en cuarenta y cin co días.

3.6. DIFERENCIAS DEL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION CONTEMPLADO EN EL ACTUAL CODIGO FISCAL Y EL ABROGADO.

El Código Fiscal de 1967, establecía tres recursos como eran: el de oposición al procedimiento ejecutivo, el de oposición de tercero y el de reclamación de preferencia. El procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento oficiosos, dirigido e impulsado por la Administración Fiscal, lo que puede concluir a que el procedimiento se inicie de una manera ilegal o bien que los ac tos que lo integran adolezcan de ilegalidades.

Tales violaciones pueden afectar al deudor mismo,

lo cual sucede cuando el procedimiento se inicia en su -
contra sin existir un crédito fiscal a su cargo, o sin -
qué sea exigible, o por una cuantía mayor a la debida, o-
cuando en el procedimiento se cometan violaciones que a-
fecten sus derechos de administrado.

Este precepto que es idéntico al Código Fiscal de
1967 (en su artículo 162), fue comentado por la Comisión
Redactora en los siguientes términos: " Ello no podría ser
de otra forma, pues las resoluciones consentidas tácita--
mente o confirmadas por autoridad competente, no deben --
ser nuevamente materia de discusión en cuanto a su legali-
dad como sucedería al iniciarse juicios o recursos contra
procedimientos coactivos, haciendo uso de la vía que es--
blece este artículo si no incluyera la regla de que se tra-
ta⁵⁹

Este recurso debe agotarse previamente a la promo

59. RIF, n. 43. Informe Razonado de la Comisión Redactora
del Código Fiscal de la Federación vigente, 1967, - -
p.67.

ción del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Antes de continuar, deben indicarse las diferencias existentes entre el Código Tributario anterior, de 1967, y el actual en materia de recursos; mismas que estriban fundamentalmente, en que el primero de los Ordenamientos señalados, contemplaba cinco recursos administrativos en materia fiscal o medios de defensa que podría interponer legalmente el particular en contra de los actos del Estado que afectaban su esfera jurídica de gobernado, ellos eran acorde a los dispuestos por el artículo 160:

- I.- La revocación,
- II.-La oposición al procedimiento ejecutivo,
- III.-La oposición de tercero,
- IV.-La reclamación de preferencia, y
- V.- La nulidad de notificaciones.

En la actualidad, a diferencia del anterior Código mencionado, el Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1982, establece exclusivamente, en su artículo 116, tres medios de defensa o recursos administrativos, que son:

- I.- El de revocación.

II.- El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, y

III.- El de Nulidad de Notificaciones.

La respuesta a lógica cuestión que ha de plantearse en el sentido, si existe la posibilidad pues a simple vista sí lo parece, de que por el hecho de que el legislador haya decidido desaparecer en el nuevo Código Fiscal de la Federación los recursos que contemplaba el anterior, en sus fracciones III y IV (antes indicados), se dejase simple y llanamente a los particulares indefensos ante los actos de autoridad. Es de que, efectivamente, tales defensas desaparecieron como recursos independientes en el esquema del artículo 116 del actual Código, pero no por ello se deja en estado de indefensión al contribuyente, toda vez que tales recursos fueron incluidos dentro de la fracción II del citado numeral o sea, dentro del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución

En efecto, el Código Fiscal de 1982 establece un solo recurso, llamado de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, en lugar de los tres que anteriormente establecía el Código de 1967. No obstante que los recursos conocidos como oposición de terceros y reclama--

ción de preferencia no seon técnicamente recursos, Sergio Francisco de la Garza, considera, que hubiera sido mas conveniente conservarlos en una regulación separada.

Otra de las diferencias que para efectos de nuestro estudio hemos considerado mencionar, de entre uno y otro de los Códigos Fiscales de 1967 y 1982, es la relativa al cambio de términos, tanto para la interposición de recursos que venimos comentando, como del plazo que tienen para contestar las autoridades. Una vez que ha sido emplazada la autoridad de la admisión de las demandas, ello es cuarenta y cinco días, que en el primero de los casos --- planteados, surtirá efecto al día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas las notificaciones de los actos administrativos, y en el segundo de los casos o sea, para la contestación, el término se computará a partir del día siguiente en que se hubiere notificado al demandado. Esto establece el nuevo Código Fiscal de la Federación, en --- cuante a los recursos administrativos que en materia fiscal contempla..

A diferencia del anterior Código de 1967, que en términos similares (en cuanto a la interposición de recursos y contestación de demandas) otorgando respectivamente

al particular quince días, que para efectos de medios de defensa, el particular tenía o gozaba de quince días siguientes a aquél en que surtiera efectos la notificación, y en el caso del demandado al igual que ahora, empezaba a correr ese mismo término, a partir del día siguiente de que era emplazado con las copias de traslado de la admisión de la demanda de nulidad.

Por analogía, consideramos aplicable al presente caso, el criterio que a continuación transcribe:

AUDIENCIA.-GARANTIA DE.-La garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal debe interpretarse en el sentido de que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que los contenga, tienen la obligación de dar oportunidad a los agraviados para que expongan lo que consideren conveniente en defensa de sus intereses. Lo anterior implica que se otorgue a los afectados un término razonable para que conozcan las pretensiones de la autoridad y aporten las pruebas que consideren pertinentes y legales para defender sus derechos (1413).

2a. S. Informe 1981, 2a., P. 102.

Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años, Tomo IV, Apéndice-1981 pp. 587.

CAPITULO IV

EL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Sabemos, porque a lo largo de nuestro estudio se ha venido planteando, que los recursos administrativos - son los medios de impugnación mediante los cuales, los particulares intervienen en un procedimiento determinado, teniendo por ello la posibilidad de solicitar de la autoridad administrativa que conozca del mismo, o bien del superior jerárquico de la misma, la revisión de una resolución (o de un acto por ella emitido) que le ocasione perjuicio, lo que en sí viene a traer como consecuencia, que se haga posible que se actualicen las garantías de Seguridad Jurídica que establece el artículo 14 Constitucional, en especial las de Audiencia y la de Legalidad. Aunado a lo anterior, es pertinente establecer una concepción del recurso a estudio, por tanto enunciaremos el siguiente:

4.1. CONCEPTO

Considera Giuliani Fonrouge, que el Recurso de Oposición mencionado, al igual que estimamos nosotros, es la suspensión del procedimiento administrativo de ejecu-

ción, señalando que: " el mismo, constituye el medio para que el sujeto pasivo oponga ante la autoridad competente su inconformidad a través del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, o bien mediante la reclamación administrativa "60.

Debemos destacar, que en vista de que el procedimiento administrativo de ejecución consiste, básicamente, como estipulamos en el desarrollo del capítulo segundo de la presente tesis -en un conjunto de actos administrativos que se realizarán en el tiempo- a través de los cuales la autoridad exactora pretenderá la obtemperación por la vía --coactiva, del crédito fiscal al cual se niega a cubrir el --contribuyente.

Este procedimiento será llevado cabo por la autoridad misma, hasta lograr su finalidad, o sea la obtención del pago o la garantía del interés fiscal, sin embargo, - puede suceder que, durante su tramitación se den acontecimientos (como en el caso dado de la interposición del recurso de oposición a dicho procedimiento administrativo de

60. Op. Cit., Vol. II, pp. 125.

de ejecución), que los suspendan en su avance o bien, que pongan fin al mismo.

El conocido tratadista español Miguel Fénéch⁶¹ estima la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, como la "detención que presenta en su avance,--merced a causas externas a él, y que transcurrido el tiempo bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance o, son substituídas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento".

Por otra parte, Serra Rojas, Andrés⁶², otorga al respecto su muy particular punto de vista, señalando que, consideta al recurso de oposición en cita, de naturaleza jurisdiccional, ya sea que se tramite ante la autoridad administrativa propia, o ante los Tribunales Federales, adciendo, que se estará en presencia de un procedimiento --contencioso, con sus correspondientes fundamentos de hecho y de derecho, la aportación de documentales que lo --

61. Fenech, Op. Cit. vo. III, p.66.

62. Serra Rojas, Op.,cit.,pp. 875.

comprueben y la resolución, que tiene el mismo contenido de una sentencia, con los recursos necesarios que lleven a cabo a una resolución que tenga autoridad de cosa juzgada, oponible a todo el mundo.

El procedimiento administrativo de ejecución, por tratarse de un procedimiento oficioso dirigido e impulsado por la Administración Fiscal, puede traer como consecuencia, que se conduzca de una manera ilegal, bien sea también, que los elementos que integren dicho procedimiento adolezcan de ilegalidades; por tanto esas violaciones pueden afectar al deudor mismo, lo que viene consecuentemente a afectar sus derechos de administrado. Tales violaciones pueden afectar al deudor mismo, lo cual sucede cuando el procedimiento se inicia (como antes se anotó); en su contra sin existir un crédito fiscal a su cargo, o sin que sea exigible, o por una cuantía mayor a la debida, o cuando en el procedimiento se cometen violaciones que afecten sus derechos como administrado.

Pero además, dicho procedimiento de ejecución puede afectar a terceros, cuyos bienes puedan ser objeto de los actos de ejecución, sin que tales terceros tengan ninguna responsabilidad o bien; porque no se les reconozcan -

los derechos o privilegios que les correspondan en relación con tales bienes. Para efecto de remediar, o más bien tratar de remediar, fue que el legislador, estableció como medio de defensa el Recurso de Oposición en comento.

A ese respecto, Giuliani Fonrouge, acertadamente menciona, que conviene más tener en cuenta la distinción conceptual existente entre la suspensión del procedimiento y lo que se ha llamado aplazamiento de pago en beneficio de la Administración, concedido al deudor en ciertas hipótesis; en virtud del cual, se den facilidades para el cumplimiento de la obligación tributaria que respecto a él ha nacido, bien permitiendo que satisfaga el interés de la hacienda, no de una vez, sino mediante prestaciones fraccionarias periódicas, o bien concediéndose un límite de tiempo para hacer efectivo el importe del débito, mientras la suspensión del procedimiento exige como presupuesto lógico que se haya iniciado, el aplazamiento de pago -- puede concederse antes de iniciarse el procedimiento de ejecución y constituye un obstáculo para su existencia; -- finalmente, la suspensión del procedimiento no exime al deudor del pago del recargo y de las costas, mientras que el aplazamiento de pago, puede en su caso, diferir la im-

posición del recargo y el devengo de dietas y costas.

Toda vez que la suspensión del procedimiento no puede producirse por acuerdo de partes o por inactividad de la autoridad que los lleve a cabo, pues de acuerdo a la legislación vigente, tiene la obligación de llevarlo adelante, salvo que exista una causa establecida por la propia ley para efectos de la suspensión y en el caso a estudio, es por supuesto el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Asimismo, debe indicarse que, la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución, requiere que sea solicitado por el interesado en obtenerla, a dicha solicitud deben acompañarse los documentos que acrediten que se ha garantizado en interés fiscal.

Sobre la procedencia de los recursos, se ha sustentado lo siguiente:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS, PROCEDENCIA DE LOS.- No siendo manifiesta la improcedencia de los recursos administrativos, aun siendo opinable la cuestión, las autoridades deben entrar al fondo de los asuntos que se les plantean pues los recursos, juicios o medios de defensa en general, han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales de facilitar...

la defensa de sus derechos. La intención del Legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravíen los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios para lograr, en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias (354).*63

4.2. NATURALEZA JURIDICA.

El procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento contradictorio, aún cuando la doctrina extranjera sostenga su naturaleza jurisdiccional. Toda vez que se trata de un procedimiento administrativo, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la Administración como porque, materialmente no tiene como finalidad la resolución de controversia alguna. Dentro del mismo, el deudor puede discutir el derecho a la ejecución (Art. 126 del Código Fiscal de la Federación), pero al hacerlo instaura un procedimiento autónomo de conocimiento o de declaración, al igual que también, el tercero puede contradecir la pretensión ejecutiva de la Administración sobre los bienes sometidos a la ejecución (Art. 128 C.F.F.).

63. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION- Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo IV, Jurisprudencias y Tesis Relevantes (P.J.F.); 1a. Edición, Publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación. pp.151'.

Bien, la ejecución forzosa, es el "medio jurídico- con el cual se logra la satisfacción del acreedor, tal como antes lo mencionamos, cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.

A fin de entrar en materia, debemos indicar los elementos esenciales del recurso, el Código Fiscal de la -- Federación de 1981, en sus artículos 130- 133, contiene -- normas para la tramitación de los recursos administrativos establecidos en dicho Ordenamiento y aplicables supletoriamente para los demás recursos creados por otras leyes fiscales que no tengan señalado trámite especial. La Exposición de Motivos del citado código, expresa que, se "garantiza una mejor defensa de los particulares simplificando los diversos recursos administrativos; ampliándose considerablemente los plazos para hacerlos valer, a fin de que con ellos se puedan presentar las pruebas correspondientes y los asuntos queden integrados, prácticamente desde su origen, facilitando así su rápida resolución. Buscando por otra parte, que en todos los medios de defensa prevalezcan los aspectos de fondo. Anuncia por otra parte que se pretende reducir los formalismos, preservando sola-

mente las formalidades necesarias para la seguridad jurídica de los contribuyentes. En cuanto a los elementos esenciales del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, deben considerarse: que debe existir una Ley que establezca el recurso, Código Fiscal o demás ordenamientos fiscales, puesto que el recurso administrativo no puede existir en ausencia de ley; debe existir un acto administrativo impugnado, pues sin el no puede concebirse, o séase que se requiere de una resolución, contra la cual se promueva el recurso, con el objeto de revocar, modificar, anular o confirmar un acto administrativo..

Los actos impugnables que para este recurso, establece el Código Fiscal de la Federación (Art. 118), contra los actos que:

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 oficina ejecutora, o se refiere a recargos, gastos de ejecución a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del C.F.F.

Si el cobro en exceso es imputable a la autoridad determinadora del crédito fiscal, procede el recurso de revocación contra el acto de determinación, como impugnabile y no el de oposición al procedimiento de ejecución.

En cuanto a los recargos, la redacción del precepto resulta un tanto cuanto, confusa.

En efecto, toda vez que los, pueden ser determinados por la autoridad administradora y no por la ejecutora y en virtud de su ilegalidad, resultar impugnables. Creemos que debe entenderse dicho precepto (artículo 118 CFF) en el sentido, de que indistintamente, por lo expuesto de berá interponerse el recurso ante la responsable.

Dicho lo anterior, es importante reiterar, lo asentado en nuestro trabajo de tesis, respecto a la facultad económico-coactiva del Estado, así como el medio de defensa que en su contra puede promover el contribuyente. Ello en nuestra opinión viene a lograrse, en función de que el Estado mismo, en ejercicio de su poder de imperio de que es titular, como entidad jurídica y política suprema consustantividad propia, desempeña dicho poder sobre y frente a los gobernados por conducto de sus autoridades.

El Estado al sumir su conducta autoritaria (desplegando su actividad de imperio) imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera o el ámbito jurídico que se atribuye a cada sujeto como gobernado, bien sea en su aspecto jurídico que se atribuye a cada sujeto como gobernado, o bien en su aspecto de persona física o de entidad moral.

Todo acto de autoridad emanado por esencia del Estado y desempeñado por los diferentes órganos autoritarios o estatales creados por el orden de derecho, tienen como facultad inherente imponerse a alguien de diversas maneras y por distintas causas; es decir, todo acto de autoridad debe afectar a alguna persona moral o física en sus múltiples derechos: vida, propiedad, libertad, etc.

Alfonso Nava Negrete⁶⁴, dice que el acto administrativo "debe entenderse en sentido formal: que dentro de los actos administrativos formales es necesario distinguir los actos reglados y los discrecionales, los políticos y los puramente administrativos". A nosotros nos intere-

64. Op. Cit., pp.57

resan, únicamente los actos tributarios, que pueden ser -
reglados en materia sustantiva, reglados o discrecionales
en materia formal. Además de coincidir con la opinión de -
Sergio Francisco de la Garza, cuando señala, que no existen
actos políticos en materia tributaria, salvo quizá la
condonación por gracia de impuestos con motivo de calamidad
general a que se refiere el artículo 39 del CFF.

Dentro de un régimen jurídico, esto dentro de un -
sistema en que impere el derecho, ya sea bajo un carácter
normativo legal o bajo un aspecto consuetudinario*, esa a-
fectación de diferente índole y de múltiples y variadas -
consecuencias que opera en el estatus de cada gobernado, -
debe obedecer a determinados principios previos, llenar -
ciertos requisitos, en síntesis: debe estar sometida a un
conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia -
no sería válida desde el punto de vista del derecho.

Hemos afirmado, que la garantía de audiencia se --
términos del artículo 14 Constitucional se compone de 4 -
diversas subgarantías específicas concurrentes, que la --

* Referente a las costumbres. Derecho Consuetudinario.

primera de ellas, se comprende en la expresión mediante + juicio, inserta en el segundo párrafo del numeral en cita. Ahora bien, el concepto juicio, que es de capital importancia para fijar el sentido mismo de dicha garantía específica, equivale a la idea de procedimiento, es decir, de una secuela de actos concatenados entre sí afectos a un fin común que les proporciona unidad.

Ese fin estriba en la realización de un acto jurisdiccional por excelencia, o sea, en una resolución que establezca la "dicción del derecho" en un conflicto jurídico que se origina al procedimiento que recae.

Por tanto, se tiene que el concepto juicio empleado en el artículo 14 Constitucional párrafo segundo, es derivativo de la función jurisdiccional, desarrollada mediante una serie de actos articulados entre sí, convergentes todos ellos, según se dijo, a la decisión del conflicto o controversia jurídicos. En conclusión, conforme a la expresada garantía específica, para que la privación de cualquier bien tutelado por el precepto legal en comento sea válida, jurídicamente hablando, es menester que dicho acto esté precedido de la función jurisdiccional, ejercida a través de un procedimiento, en el que el afectado tenga

plena ingerencia a efecto de producir su defensa.

Sin embargo, procede señalar que, sobre el concepto juicio, a que nos referimos, no necesariamente supone un real y verdadero conflicto jurídico que deba ser resuelto por una resolución jurisdiccional, en sentido material, sino que dicho conflicto puede ser presuntivo o ficto o por mejor decir, potencial.

Bastando en efecto que, un procedimiento cualquiera de oportunidad a la persona a la que pretenda privarse de algún bien jurídico, para que se oponga al acto de autoridad respectivo a través del Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución o a las pretensiones del particular que trate de obtenerlo en su favor, para que se establezca la posibilidad de que surja una verdadera y positiva controversia de derecho.

Por ende, mientras esa oportunidad -llámese recurso- no sea aprovechada en su duración cronológica (45 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación), por el presente afectado mediante un acto de privación, el conflicto jurídico permanece en estado latente o potencial, para actualizarse en el momento en que di-

cho sujeto formule su defensa o su oposición.

De las anteriores consideraciones se colige que el concepto de juicio, en que estriba el elemento central de la garantía específica que tratamos, se manifiesta o traduce en un procedimiento en el que se realice una función jurisdiccional tendiente, como el término lo indica, a la dicción del derecho en un positivo y real conflicto (resolución jurisdiccional o fallo o sentencia), o en el que se otorgue o se haya otorgado ocasión para que tal conflicto surja o hubiere surgido. A, bas hipótesis, señala el conspicuo Tratadista Ignacio Burgoa⁶⁵, pueden configurar un juicio para los efectos a que se refiere el segundo párrafo del propio precepto legal que se comenta.

El mismo tratadista, dice que desde el punto de vista de los efectos del acto de privación, dicho procedimiento puede substanciarse ante autoridades materialmente jurisdiccionales o metarialmente judiciales. Entendiéndose se desde luego, por autoridad jurisdiccional material, aquella cuyas funciones primordiales y normales propendan a la dicción del derecho, mediante la solución de los conflictos respectivos, de acuerdo con la competencia que --

65. Op. Cit. pp. 540 a 542.

legalmente tenga. Ejemplo de ello, son las Juntas de Conciliación y Arbitraje, que son autoridades materialmente jurisdiccionales, aunque sean formalmente administrativas porque sus funciones primordiales, estriben en dirimir -- controversias jurídicas en los casos consultivos de su -- respectiva competencia legal y Constitucional.

En cambio debe tenerse bien en cuenta, el que una autoridad administrativa material, sólo por excepcional modo desempeña funciones jurisdiccionales, ya que su actividad general y principal gira en torno a la realización de actos substancialmente administrativos.

Tal situación sucede, porejemplo son las autoridades fiscales, cuya primordial función consiste en desempeñar actos materialmente administrativos, como son:

- 1.- La fijación.
- 2.- Calificación.
- 3.- Cobro de los productos legalmente decretados.

Mas sin embargo, tienen atribuciones para resolver las controversias o conflictos que se susciten por el causante al deducir su oposición, antes de promover el jui--

cio respectivo, propiamente dicho, ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Sirve de apoyo a lo expuesto con antelación, el -- criterio sustentado por el Poder Judicial de la Federa--- ción, en la tésis que se transcribe a continuación:

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, ARTICULO 157 DEL.-SUSPENSION.- LA INTERPOSICION - DEL RECURSO PREVISTO EN LA ULTIMA PARTE- DEL ARTICULO 157 del CODIGO FISCAL DE - LA FEDERACION, SI CONTEMPLA LA SUSPEN--- SION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DE EJECUCION, Y DEBE SER AGOTADO EN FORMA PREVIA A LA INTERPOSICION DEL JUCIO - CONSTITUCIONAL.- ... y tal cosa se justifica porque el propósito de la misma ley es que se agoten los recursos ordinarios siempre que éstos ofrezcan una posibilidad real de defensa , y que, en cuanto a la suspensión, se obtenga en condiciones análogas a las que fija la Ley de Amparo En éste caso, la comparación puramente legal debe hacerse respecto de la suspensión definitiva establecida en la Ley de Amparo; y de la misma se observa que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución que señala el Código Tributario y la suspensión que establece la Ley de Amparo se obtienen en condiciones análogas, porque para ello basta -- que la solicite la parte interesada y se garantice el interés fiscal, como se puede observar de la simple comparación en lo dispuesto por el artículo 157 del CFF y del artículo 135 de la Ley de Amparo.

Tercer Tribunal Colegiado. Informe de -- 1981, 3a parte, pp. 111 y 112.
Apéndice de 1981.

Por último, una autoridad formal y materialmente-jurisdiccional, cuando su actuación principal estribe en decir el derecho, en los términos ya expuestos y, pertenencia al Poder Judicial Local o Federal.

Pues bien, procede indicar que desde el punto de vista de los efectos de la privación, el juicio a que se refiere el artículo 14 constitucional párrafo segundo; se traducirá en un procedimiento que válidamente puede desenvolverse ante las autoridades que se indican en las siguientes hipótesis:

1a.- Ante las autoridades "materialmente jurisdiccionales (aunque su índole formal sea administrativa), cuando el bien materia de la privación salga de una esfera particular (juicios civiles y de trabajo) que no tienen relevancia para efectos de nuestro estudio.

2a.- Ante autoridades materialmente administrativas, en caso de que el bien objeto de la privación ingrese a la esfera del Estado (procedimiento administrativo de ejecución), o cuando dicha privación tienda a satisfacer coercitivamente una prestación pública individual nacida de relaciones de supra o subordinación.

En materia fiscal, acontece por ejemplo: cuando se trata de hacer efectivas sanciones principalmente pecunias por violaciones a leyes o reglamentos administrativos en que hubiese incurrido el particular, en cuyos casos, la posibilidad de la oposición de éste se suscita ante las propias autoridades de las que emana el acto atacado ante el superior jerárquico de las mismas, según sea previsto en la norma correspondiente (recurso de oposición al procedimiento) pudiendo ser aquéllas o dicho superior jerárquico, resolver la controversia respectiva, sin perjuicio de las acciones ordinarias que legalmente se concedan al afectado o inclusive de la constitucional de amparo.

De éste caso general se excluyen los conflictos -- que se susciten entre el Estado y el particular, provenientes de las relaciones de coordinación que entre ambos sujetos se hubieren entablado, o sea, cuando la entidad estatal actúa en un plano de igualdad con el individuo realizando actos bilaterales (contratos); en otras palabras cuando se trate de la actuación iure imperii del Estado, sino de la iur gestionis del mismo.

Por ello en ésta situación, el juicio o procedi---

miento a que alude el multicitado artículo 14, debe sustanciarse por referencia análoga, en los términos indicados en la hipótesis que antecede, sin olvidar la competencia rígida que se consigna en favor del Poder Judicial Federal, respecto a los casos conducentes a que se refieren los artículos 104, 105 y 106 de nuestra H. Carta Magna, mismos que establecen respectivamente, la competencia de los propios Tribunales de la Federación.

De lo que se colige claramente, que cuando se trate de un acto administrativo de autoridad o imperio que importe la privación, en detrimento del gobernado, sus bienes jurídicos (llámese procedimiento administrativo de ejecución) tutelados por el artículo 14 Constitucional, el juicio o procedimiento a que éste precepto alude en su segundo párrafo, msimo que establece, que:

" Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho "

Es susceptible de ventilarse, de acuerdo con los -

ordenamientos legales aplicables, ante las mismas autoridades de las que provenga dicho acto o ante sus superiores jerárquicos. Dicho Ordenamiento debe instituirse legalmente como medio para que el gobernado formule su defensa antes de que se realice en su perjuicio el acto administrativo de privación, pues antes de éste debe brindarse la oportunidad defensiva para cumplir con la garantía de audiencia consagrada por el multirreferido artículo catorce. Así, de ésta manera, las leyes que regulen cualquier función administrativa, para observar la mencionada garantía deben instituir el citado procedimiento cuando prevean verdaderos actos de privación, en los términos en que se ha venido explicando. Y así lo ha estimado el Poder Judicial, al pronunciar la siguiente tesis Jurisprudencial:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS, FORMULISMOS Y EXIGENCIAS DE EXPRESION EN LOS. NO SON ESENCIALES PARA QUE PROCEDAN.- La doctrina está de acuerdo en que recurrir es acudir ante un juez u otra autoridad con alguna demanda o petición para que se resuelva; y que, recurso es la acción o efecto de recurrir, o más precisamente, la acción por medio de la cual se reclaman las resoluciones dictadas por la autoridad; que los elementos característicos del recurso son: la existencia de una resolución que afecte un derecho; la determinación por la Ley de la autoridad ante quien deba presentarse; el plazo para ello que se interponga por escrito; que exista un procedimiento para su tramitación y que la auto

ridad ante quien se interponga esté obligada a resolver. Por lo que se refiere a formulismos y exigencias de expresión, han sido atenuados en la Legislación y la jurisprudencia y se ha procurado no sólo simplificarlos, sino lograr la mayor facilidad para que los juicios y recursos se tramiten con eficacia y rapidez... En materia administrativa o fiscal, y en orden a los recursos, esta amplitud de criterio se explica porque, si en su origen los recursos tuvieron como fin proteger los derechos de los administrados, ese criterio ha sido substituído por una concepción social en quem sin desentenderse de los intereses particulares, se tiene presente como objeto principal "el asegurar la juridicidad de la acción administrativa y con ella el interés de la administración que surge de las mismas normas jurídicas que regulan su actuación". De ahí que no sea aceptable desecharse recursos o promociones, por razones de forma o por exigencias de expresión, cuando sea posible suplir la obscuridad por medio de la interpretación; pues la "acción de los particulares en el control administrativo concurre no sólo a la defensa de sus derechos e intereses, sino también y en forma principal, a garantizar la legitimidad administrativa; va se suyo que no existe interés alguno en eliminar esa intervención por meras deficiencias formales, ya que ello implicaría obrar contra esa legitimidad de la administración".

Septima EPOCA, Tercera Parte: Vol. 63, p.37.-

A.D. 3181/73.- Banco Internacional, S.A., 5 vols.

Poder Judicial de la Federación.- Apéndice - al Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala, 3a Parte, p.837.

No debe confundirse la preexistencia de la oportunidad legal defensiva al acto de privación, con la impug-

nabilidad de éste mediante recursos que consignen las leyes normativas de dicho acto. En el primer caso, es evidente que se observa la garantía de audiencia, mientras que en el segundo, se deja de acatar en virtud de la anterioridad del acto privativo a la oportunidad de defensa, la cual no se deducirá como previa, sino como posterior a dicho acto a través del medio de impugnación que legalmente se establezca.

4.3. SU TRAMITACION

De acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deben tramitar y resolver el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo:

A. La Procuraduría Fiscal de la Federación o las Subprocuradurías Regionales, en su caso, cuando se haga valer la prescripción de los créditos fiscales.

B. La unidad administrativa de la Secretaría que haya procedido a la determinación del crédito impugnado o las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas con fundamento en los convenios o acuerdos de coordinación respectivos, cuando se haga valer cualquier otro medio de extinción del adeudo y se alegue que es menor al exigido.

En los casos señalados en el inciso que antecede cuando se haga valer también la prescripción del crédito fiscal, conocerán del recurso las unidades administrativas señaladas en este inciso.

C. La oficina ejecutora, cuando se alegue que el procedimiento no se ha ajustado a la ley o que afecten el interés jurídico de terceros.

En el primer caso señalado en el inciso anterior, cuando se haga valer además alguno de los medios de extinción señalados en los incisos A y B de esta fracción, conocerán del recurso administrativo las unidades administrativas que correspondan según lo dispuesto en dichos incisos.

D. Tratándose de los recursos en que se alegan la propiedad de un tercero o la titularidad de un tercero sobre los bienes o derechos embargados la tramitación y resolución corresponde a las oficinas ejecutoras.

El escrito de interposición del recurso se presenta ante la oficina ejecutora. Toda esta tramitación está regulada por el artículo 144 del Reglamento citado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido la tesis jurisprudencial Número 248, de la Segunda

Sala, en el sentido de que:

quien pretende reivindicar en tercería la posesión (y no el dominio) puede acudir directamente al juicio de amparo sin tener que agotar el recurso administrativo..."

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965, parte III, 2a.Sala, p. 287.

Asimismo, se establece otra opción, en la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia, se afirma:

"... en las tercerías excluyentes de dominio la controversia no se refiere a la posesión, sino a la propiedad y en el amparo el punto a debate es la posesión, por lo que dichas tercerías no son incompatibles con el juicio de garantías y pueden coexistir con el..

SJF,, V. Epoca, Tomo CVI, pp. 2773.

en cuanto al tercero que afirme tener derecho a -- que los créditos a su favor de cubran preferentemente a -- los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal. Dicho de otra manera, el sujeto -- legitimado para promover el recurso de oposición en este caso, será el acreedor del ejecutado, que sostenga tener

derecho a que los créditos en su favor se cubran preferentemente a los fiscos federales y tendrá como plazo para promover dicho recurso, cualquier tiempo después de fincado el remate. En cambio, respecto del tercero que a firme ser propietario de los bienes o negociaciones, o bien titular de los derechos embargados, podrá hacer valer dicho recurso, en cualquier tiempo antes de que se finque el remate.

Estas dos excepciones a la regla general, en cuanto al plazo otorgado a los recurrentes, el cual se ha estipulado en cuarenta y cinco días, se ha hecho en función de que, los acuerdos que sean dictados en el recurso de y que no se notifiquen al tercero, no les pare perjuicio ni corra plazo en su contra.

4.4. CONSTITUCIONALIDAD DEL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Tal como hemos venido demostrando, a los largo del presente trabajo, la faultad económico-coactiva del Estado dentro de un análisis procesal y formal, tiende a un fin único y predominante, consistente en: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abs--

tracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada.

Hasta que la obligación tributaria - por medio de la calificación- se concrete en un sujeto pasivo determinado y se especifique su objeto, la relación jurídica tributaria permanece en su fase abstracta, de mandamiento dirigido genéricamente a todos los contribuyentes, para pasar a su fase de realización positiva, única en la que puede alcanzarse el propósito de dicha relación.

De esta manera la administración llega a esa concreción, a través de la institución de la calificación, ya sea mediante el uso de los medios establecidos por la Ley ya sea mediante una declaración espontánea del sujeto pasivo a fin de que se conozca la existencia de la obligación y se determine su medida, por medio de la auto-calificación, por investigaciones administrativas, o bien, por último, como un efecto automático de algunas disposiciones legislativas.

Sin embargo, si tenemos presente que la Ley es la única fuente de obligación tributaria, nos damos cuen---

ta de que las normas que regulan esta materia, que deben aplicarse para establecer la existencia y la medida de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, establecen al mismo tiempo el derecho del contribuyente a la exacta observancia de las leyes por la autoridad.

En otras palabras, el legislador después de establecer reglas jurídicas precisas que definen bajo que circunstancias y en que medida surge la obligación tributaria, y precisan las facultades de los órganos financieros para su calificación, estableció simultáneamente en favor de los sujetos pasivos, el derecho de exigir que la ley se aplique correctamente en cuanto a la materia de la obligación tributaria y al cumplimiento estricto de los procedimientos para calificarla.

Por inexacta aplicación de la ley, por su incumplimiento, puede surgir un conflicto entre los órganos financieros que afirman que existe un crédito fiscal en cantidad líquida precisa y que el contribuyente que niega que exista ese crédito o que sostiene que su adeudo es menor.

Un medio para resolver éste conflicto podría ser, teóricamente el de imponer siempre la voluntad de la - -

administración. Pero es claro que ésto sería antijurídico y representaría una contradictio in adjecto, como acabamos de aseverar, en las normas de la ley que rigen la actividad de la administración pública, se consagra el derecho correlativo de los contribuyentes para que sean conservadas.

Si la administración pudiera ignorarlas cuando lo juzgara útil, perderían el carácter bivalente de toda regla general. Puede añadirse, desde otro punto de vista, que esa solución sería contraria a los principios que deben regir la vida jurídica del Estado Moderno de Derecho que por su misma justificación ética, está obligado a respetar su propia estructura legal.

Sin embargo no siempre la controversia, gira al rededor de derechos claros e indiscutibles del contribuyente; pues con frecuencia en materia tributaria, el conflicto se encuentra en divergencias de apreciación (medida objetiva de la obligación tributaria, ajena a la aplicación o interpretación evidentes de una norma legislativa) respecto de las cuales no existe derecho alguno reconocido por la ley al particular para que en todo caso prevalezca su punto de vista.

Pero aún cuando no siempre exista un derecho subjetivo que merezca ser protegido, sería políticamente incorrecto y éticamente infundado que la divergencia se resolviera a través del poder de imperio del Estado, pues todo sistema impositivo se funda en la aquiescencia expresa o tácita de los contribuyentes.

Y si se generalizara la convicción de que los tributos se hacen efectivos por medio de decisiones caprichosas e injustas, contra las cuales el contribuyente quedara sin defensa, sin duda a la larga las consecuencias indeseables del sistema, políticas, morales y económicas, se destruirían las ventajas transitorias del Fisco. Y la resistencia pasiva de los contribuyentes, aunada a una evasión en gran escala, sustituiría al respeto de la estructura fiscal.

Se ve por tanto, que son preferibles las soluciones pacíficas de los conflictos por medios jurídicos, a una forma arbitraria de resolverlos.

Es por ello que la calificación en su primera fase oficiosa no conduce al fin esencial de esta institución, es decir, a la fijación definitiva de la obligación tribu

taria a cargo del sujeto pasivo y surge, por el contrario un conflicto entre ésta y la administración financiera, debe buscarse un arreglo imparcial, por las desventajas - que entraña la resolución unilateral del conflicto de la Administración Pública, debido a los motivos en parte jurídicos y en parte políticos y morales ya señalados.

Por lo mismo haremos un breve análisis del concordato y del contencioso administrativo tributarios, como - medios que tienen la finalidad primordial de resolver las diferencias entre el Estado y los particulares. Así pues, bajo este aspecto constituyen una segunda fase del procedimiento de calificación que sigue a la fase oficiosa en el caso de que ésta no alcance su propósito último.

Antes de considerar las instituciones jurídicas de derecho positivo, mediante las cuales se resuelve el conflicto entre el Estado y el contribuyente, conviene examinar caracteres particulares de la controversia, que determinan los lineamientos de esas instituciones.

El contribuyente puede considerar legítima la pretensión del Estado y estar de acuerdo en satisfacer sin oposición la carga que le ha sido impuesta.

Pero además de la apuntada posibilidad, existe la -- de que, de dos maneras ofrezca una resistencia a la pretención del Estado, ya sea impugnándola o incumpléndola. Ent-- entonces puede hablarse de una controversia tributaria, cuando en contra de la pretención del mismo Estado, se opone el contribuyente, en forma de impugnación o de desobediencia.

Dejemos a un lado por ahora el tipo de conflicto -- que deriva de la desobediencia, que es una subespecie de -- la controversia procesal (iniciada cuando el contribuyen-- te se opone al procedimiento ejecutivo del Estado) y, consideremos el tipo de controversia que deriva de la impug-- nación del acuerdo que establece la existencia o la medida de la pretención fiscal.

Se hace necesario, ante todo enfatizar el concepto de que la controversia tributaria es " la fase contenciosa de la calificación", posterior a la fase oficiosa, cuando ésta no se haya podido llegar a la determinación definitiva de la obligación tributaria, que gravita sobre el sujeto pasivo. Ahora bien, si se quiere entender el proceso -- de desarrollo del crédito fiscal y sus características particulares, no debe perderse de vista, la visión unitaria -- del fenómeno tributario.

Existe otro aspecto importante, referido a la situación de cuando, por haber sido impugnada la fase oficiosa de la calificación no se logra una determinación definitiva de la obligación del contribuyente; existe sin embargo, ope legis, una resolución provisional justificada por la importancia y el predominio de las necesidades financieras del Estado. Con esta base legal por una parte el órgano público puede ejecutar su derecho apoyado en esa resolución provisional y, por la otra, el contribuyente -- está obligado a satisfacer transitoriamente la pretensión del Estado, sin perjuicio naturalmente de la posibilidad de ejercitar su acción para obtener una sede contenciosa que se declare la nulidad de la obligación impuesta o que se reduzca.

De lo anterior derivan dos consecuencias importantes, la primera, que el procedimiento de cobro puede preceder a la calificación definitiva y entonces, al impugnarse la resolución dentro del procedimiento coactivo de cobro, el conflicto sobre la legitimidad de éste es anterior a la calificación.

Es así entonces, como con frecuencia en el derecho Tributario procesal se anticipa al juicio de fondo, lo --

que es excepcional en el Derecho Privado.

La segunda consecuencia es la de que por actuar el Estado con base en la determinación provisional de su pretensión, a la que la ley le dá un carácter ejecutivo, y -- por obtener en la vía coactiva de cobro el fin práctico -- que persigue, desaparece el interés del Estado para llegar a la calificación definitiva, la que eventualmente podría ser idéntica o mas desfavorable que la calificación provisional.

Es por esto que al iniciarse la controversia, la -- parte actora es siempre el sujeto pasivo interesado en -- que se modifique la calificación provisional. Por este motivo, en el juicio tributario se invierte la posición normal que tienen las partes en el proceso civil, en el que la litis se constituye por la controversia iniciada por el acreedor y en la que el deudor es el demandado; inversamente, en el proceso tributario, el deudor es normalmente actor y su objeto es el determinar si la deuda existe o no, situación que puede equipararse al juicio en contra del acreedor para reclamarle la restitución de lo indebido. Además, de que estimamos que el motivo de esa inversión, está sólo en el hecho de que existen algunos --

presupuestos procesales, que necesariamente implican que el procedimiento ejecutivo se desarrolle con anterioridad.

La causa fundamental del fenómeno, se encuentra más bien, en el hecho de que las normas del derecho tributario positivo, permiten al Estado determinar provisionalmente su pretensión fiscal y realizar coactivamente, -- aún en el caso de controversia; los presupuestos procesales mencionados, son el efecto de esa peculiar situación procesal y no su causa, pues la inversión de la secuencia entre el proceso de fondo y el proceso ejecutivo, podría presentarse también aun cuando no existiera la regla de solve et repete (primero hacerse el pago solve sin perjuicio de la posible acción posterior de devolución-- repete).

La alteración de la posición usual de las partes es un reflejo de la peculiar naturaleza procesal de la contienda sobre un acuerdo provisional de cobro, ya que hemos dicho antes, solo el contribuyente tiene interés en transformarlo en otro definitivamente más favorable, en tanto que no existe este interés en la administración financiera, que en el mejor de los casos podría obtener no

mas que la confirmación definitiva de la calificación provisional.

Cuando el Estado logra su pretención al usar como título ejecutivo la determinación provisional de la obligación tributaria, o cuando en aplicación del principio de solve et repete, el contribuyente haya cumplido la decisión administrativa, su interés para iniciar en su oportunidad el juicio, resulta aún mayor; a fin de recuperar lo pagado indebidamente, obteniendo el reembolso total o parcial del impuesto. A mayor abundamiento, resulta pertinente reiterar lo siguiente:

A. La garantía de Audiencia, entendida ésta como la posibilidad de ser oído en juicio antes de que se lleve a cabo el acto de privación por parte de la autoridad. Esta garantía es observable en atención al procedimiento administrativo de ejecución; el que podrá interponerse, por tres distintos promoventes, a saber:

a.- El sujeto pasivo por adeudo propio, mismo que podrá hacer valer este medio de defensa, en contra del procedimiento de cobro cuando, cuando estime, en cuestión de los siguientes casos, que:

El crédito fiscal se ha extinguido por prescripción

Se han extinguido las facultades de la autoridad para determinar el crédito fiscal y sus accesorios y por ello el procedimiento de cobro, no debe llevarse a cabo (artículo 118 del Código Fiscal de la Federación).

Porque estime que el monto real del crédito es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea atribuible a la oficina exactora.

b).- También podrán hacer valer " su garantía de audiencia", los terceros que teniendo la propiedad o posesión de los bienes muebles o inmuebles sobre los cuales se trabó el embargo precautorio, no tengan la obligación de pagar el crédito fiscal que se exija.

c).- Por último los acreedores prendarios del sujeto pasivo por adeudo propio, que afirmen tener preferencia a que los créditos fiscales se cubran a su favor.

B. Otra de las disposiciones importantes de la Garantía de Audiencia, es que las resoluciones que recaigan a los recursos de oposición al procedimiento administrativo-

de ejecución, es que las mismas, sean dictadas por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En atención a ello, se tiene que:

a).- Tanto el sujeto por audeudo propio, como el -tercero tenedor del bien y el acreedor preferente; podrán-- exigir que la autoridad resolutora del recurso en comento-- sea competente, de acuerdo a las reglas previstas en el artículo 114 fracción II del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues de no ser así, se estaría infringiendo la garantía de legalidad del recurrente.

Es importante, que al respecto indiquemos el sentido en que se ha pronunciado nuestro Máximo Tribunal, en relación a lo expuesto, al resolver lo siguiente:

" Las autoridades administrativas, por una parte, sólo pueden hacer lo que la ley les permite, y por otra la sola existencia de una ley que no ha sido debidamente aplicada y citada en un acto administrativo que se reclame no le dá a éste el carácter de constitucional, por lo que si no señala expresamente como fundamento del acto, este es inconstitucional, aunque la autoridad administrativa alegue: que por tratarse del cumplimiento de las

leyes del orden público, la simple omisión de una cita legal de una disposición administrativa que tiene apoyo en preceptos legales permanentemente, no puede ser causa para que se perjudique el interés público..."

Semanario Judicial de la Federación,
Tomo LXXI, pp.5812.

b).- Ahora bien. la garantía de Mandamiento Escrito, implica que la autoridad al resolver el recurso deberá hacerlo en forma expresa y por escrito, y no de manera verbal, lo que corroran las siguientes tesis:

" De conformidad con el artículo 16- de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, por lo que es ecidente, en atención a ésta disposición constitucional, que las autoridades están obligadas a expresar en sus resoluciones, las razones y motivos que tengan para dictarlas en determinado sentido, -- dándoselos a conocer al interesado, a efecto de que esté en aptitud de hacer valer sus defensas contra la misma, ya que de lo contrario, se le inflieren molestias infundadas e inmotivadas y consecuentemente, se viola en su perjuicio la garantía constitucional señalada"

Semanario Judicial de la Federación -
Tomo XXXVIII, pp.199.

" Este precepto (art.16) mande que nadie podrá ser molestado en su persona, familia, papeles, domicilio o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, pero del espíritu de dicho artículo no es de los proveídos respectivos que contengan los preceptos legales en que se apoyan, sino que realmente exista un motivo para dictarlos y exista un precepto de ley que lo funde.

Seminario Judicial de la Federación,
Tomo XXVI, pp. 252.

c).- Respecto a la garantía de fundamentación y motivación, es de señalar que, el sujeto pasivo por adeudo propio, el tercero y acreedor del sujeto pasivo, pueden exigir que la autoridad resuelva el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, fundando y motivando la resolución que recaiga al mismo; es decir que señale expresamente las razones que tomó en cuenta para emitirlo, -- así como los fundamentos legales que sostienen el fallo. En tal sentido se ha pronunciado nuestra H. Suprema Corte, al establecer, en la tesis que a continuación se transcribe, - lo siguiente:

" El artículo 16 de la Carat Magna, es terminante al exigir, para la validez de todo acto autoritario de molestia, que el mismo esté fundado y motivado, debiéndose tenderse por fundamentación la cita del -

precepto que le sirva de apoyo, y por motivación la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto concreto de que se trate encuadra en la hipótesis -- prevista en dicho precepto. No -- basta, por consiguiente con que exista en el Derecho Positivo un precepto que pueda sustentar el acto de autoridad, ni un motivo para que ésta actúe en consecuencia sino que es indispensable que se haga saber al afectado los fundamentos y motivos del procedimiento respectivo, ya que sólo así estará en aptitud de defenderse como estime pertinente. Por otra parte, la circunstancia de que el acto reclamado satisfaga las garantías del mandamiento escrito y de autoridad competente, no lo libera del vicio de inconstitucionalidad consistente en la ya apuntada falta de fundamentación, pues todas éstas garantías son concurrentes y deben, por lo mismo, ser respetadas por la autoridad en el mismo acto que de ella emane. " El artículo 16 de la Constitución Federal, exige que en todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento, deben satisfacerse dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo. El elemento formal queda surtido cuando en el acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron a su emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que conforme a los preceptos invocados sean bastantes para provocar

el acto de autoridad..."

Amparo en Revisión 8872/61, Jose Horacio Septienn. 21 de julio de 1961.

5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Tomo XLVIII, Segunda Sala pp.126 (dos ejecutorias).

Idem. Informe de 1975, pp.87 Segunda Sala.

Pronunciada en el mismo sentido, es la siguiente:

" De acuerdo con el artículo 16 - de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuado 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 debe 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..."

Informe de 1970. Segunda Sala, pp. 100 (dos ejecutorias). Idem, -- Informe de 1973, pp. 18 (jurisprudencia).

Idem, Tesis 402 del Apéndice 1975 Segunda Sala, así como el Informe de 1977, Segunda Sala, pp. 77.

Es conveniente aclarar, que este recurso (oposición al procedimiento administrativo de ejecución), procede solamente, contra actos y resoluciones que se produzcan precisamente dentro de la fase fiscal denominada " procedimiento administrativo de ejecución", por lo que en este recurso no se puede alegar la ilegalidad de la resolución que - dió origen a éste procedimiento, ya que esta resolución es plenamente válida y ha quedado firme.

Por lo que puede afirmarse a ciencia cierta, que si la autoridad no observa todas y cada una de las formalidades antes descritas dentro del procedimiento administrativo de ejecución y posteriormente al resolver el recurso de oposición a dicho procedimiento; la demandada no se apegó, a las normas constitucionales transcritas.

Otro de los aspectos constitucionales, relativo a esta defensa, es la consistente en que las mismas normas que la establezcan, no se adecúen al texto de los artículos 14 y 16 Constitucionales, bien sea porque no se establezca en forma adecuada la garantía de Audiencia en favor del sujeto pasivo, del tercero o del acreedor preferente (a que nos hemos referido), o bien, porque no se establece la obligación que, por parte de la autoridad existe para que funde y

motive la causa legal del procedimiento, al resolver el recurso que ante ella se ha tramitado.

En mi opinión no puede prosperar ninguno de éstos casos, porque aún cuando la controversia, en este caso, el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, tiene por objeto claro está, una cuestión de derecho, las decisiones de las autoridades administrativas no constituyen cosa juzgada, en tanto no se sujeten a la revisión por parte de la autoridad jurisdiccional, o sea que, el particular (sujeto pasivo, tercero o acreedor preferente) tendrán la opción de promover juicio de nulidad en contra de la resolución emitida por la autoridad ante la que se haya tramitado la defensa legal (recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución). El Código Tributario Federal, previendo tal anomalía, ha dispuesto en su artículo 118, que dicha defensa procederá, en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal, que:

- 1.- se exija un crédito extinguido, o que la ejecutora pretenda cobrar una cantidad mayor a la -- que realmente corresponda.

Aquí no encontramos con la posibilidad de que la -- exactora quiera hacer efectivo un crédito que no existe, --

bien porque ha sido pagado, compensado, prescrito o condonado. En éste caso excluimos a la caducidad, puesto que, la caducidad puede darse antes de que un crédito nazca, precisamente para evitar su nacimiento, por lo que si la autoridad pretende cobrar un crédito que determino ,aún cuando éste haya caducado su facultad, deberá impugnarse a través del recurso de revocación, desde el momento en que la autoridad lo notifique al particular.

- 2.- Cuando de manera ilegal algún acto en el procedimiento administrativo de ejecución, se realice

Esto viene a darse en el caso de mediar cualquier -- violación dentro del procedimiento administrativo, la cual puede impugnarse; pero debe diferenciarse entre dos etapas de este procedimiento: antes de iniciar la etapa del remate la insterposición del recurso en cuestión, deberá hacerse - antes de que se publique la primera convocatoria; y en el - caso de que las violaciones se produzcan después de la pu-- blicación de la primera convocatoria, el recurso se deberá interponer contra la resolución que finque el remate o de - la que autorice la venta fuera de subasta.

- 3.- Cuando un tercero ajeno a la relación jurídica se vea afectado por el procedimiento, por haber

le embargado bienes de su propiedad, o por tener un crédito preferente al del Fisco.

Cabe aclarar, que este supuesto, anteriormente contemplado por el Código Fiscal de la Federación de 1967, como Tercerías, era previsto con los recursos de Oposición de Tercero y de Reclamación de Preferencia respectivamente.

Es en la actualidad, que el Código Tributario Federal -vigente- en su artículo 128, establece que: los interesados a quienes indebidamente se les haya embargado bienes de su propiedad, podrán interponer el recurso en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen bienes fuera de subasta o se adjudiquen a favor del fisco federal; en el caso de tratarse de un acreedor preferente la procedencia del recurso se establecerá, en cualquier tiempo, antes de que se haya aplicado el importe del remate. En apoyo a lo anterior, se transcribe la siguiente tesis, que ha sido sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar:

" JUICIO FISCAL, PROCEDENCIA DEL, -CASO DE OPOSICION A LA EJECUCION PARA EL COBRO DE UN CREDITO.- Conforme a lo dispuesto por la fracción XV del artículo 190 del Código Fiscal de la Federación contra las resoluciones -

o actos respecto de las cuales con-
ceda este Código o Ley Fiscal espe-
cial algún recurso o medio de de-
fensa ante las autoridades adminis-
trativas, o que deban ser revisa-
dos por oficio, por virtud del ---
cual puedan ser modificados, revo-
cados o nulificados, aún cuando la
parte interesada no lo hubiere he-
cho valer oportunamente y ninguno
de esos efectos podría obtenerse -
con relación a la validez de los -
créditos fiscales, cuya nulidad de-
demanda ante el Tribunal Fiscal de
la Federación en caso de oposición
a la ejecución fiscal del crédito
puesto que en la instancia de ope-
sición solamente pueden ventilarse
los actos realizados dentro del r-
procedimiento ejecutivo.

Segunda Sala. Informe 1981,
pp. 134 y 135.

Se ha venido mencionado lo anterior, en virtud de -
que la garantía de audiencia implica, que se de oportunidad
al individuo de ser oído y vencido en un procedimiento, en-
el cual puede probar sus acciones y hacer valer sus excep-
ciones, pues como se ha expresado, acorde a lo dispuesto --
por el artículo 118 del Código Fiscal de la Federación, la
oposición al procedimiento administrativo de ejecución, se
hará valer ante la oficina ejecutora por quienes hayan si-
do afectados por tal procedimiento y afirmen que el crédito
se ha extinguido por cualquiera de los supuestos, antes ano

tados, de tal suerte que, atenta esta disposición, ninguna otra cuestión puede ser examinada en la oposición al procedimiento administrativo de ejecución, pues debe entenderse que, la enumeración de los casos de procedencia de la instancia, el opositor a que se refieren las fracciones de dicho precepto, es taxativa y no enunciativa. Por tanto, dicho numeral debe de entenderse en el sentido, la oposición de que se trata, no estará sujeta a discusión, la validez de la resolución en que se haya determinado el crédito fiscal, de lo que se infiere, que entonces, únicamente podrán ser motivo de análisis los actos realizados en el procedimiento administrativo de ejecución fiscal.

4.5. EXTINCIÓN DEL CREDITO FISCAL.

Las obligaciones tributarias sustantivas, tanto como las formales, tiene un proceso de nacimiento, existencia y extinción; pues como fenómenos jurídicos no siempre pueden permanecer, en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin. Sin embargo, en los casos de obligación tributaria sustantiva, la extinción puede a semejanza, como apuntamos, al igual que las formales

presentar diversos matices y formas, por lo hemos considerado necesario, analizar las mismas.

a) EL PAGO.

La entrega de las cantidades debidas representa la forma más común de extinción de las obligaciones sustantivas, nuestro Código Fiscal de la Federación vigente, no es específica, como lo hacía el anterior; la forma de realizar dicho pago, que puede hacerse en dinero o en especie, pero las leyes impositivas específicas pueden disponer que dicho pago se realice en especie. Algunos doctrinarios señalan que ha de efectuarse de la siguiente manera: liso y llano, en garantía, bajo protesta, provisional, definitivo, de anticipos, extemporáneo, etc., y se pueden agregar, según considera Delgadillo Gutierrez⁶⁶, otros tipos de pago que nuestra imaginación pueda identificar, tales como pagos de impuestos, de derecho, de lo indebido, pago oportuno, parcial, etc, así cada una de las leyes de contribuciones establece diferentes formas, tiempos y lugares de hacer éstos pagos.

66. DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Pac, S.A. de C.V., México 1985, pp.117- 123..

Señala, el propio Lic. Humberto Delgadillo,⁶⁷ y nos -- adherimos a esa opinión, que posiblemente uno de los pagos que tenía características especiales y con regulación especial en el Código Tributario anterior, fue el pago bajo -- protesta que regulaba el artículo 25, teniendo por características, que a pesar de extinguir un crédito, se reconocía que su realización no implicaba la conformidad del causante. Por otro lado, no obstante cuando se impugnaba un crédito en forma lisa y llana, también se reconocía que dicho pago no implicaba la conformidad, puesto que la interposición del medio de defensa en que demostraba la inconformidad, por ello, el Código vigente a partir de 1983 ya no lo regula.

Conforme al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, tal como indicamos al inicio de el presente trabajo, el pago de los créditos fiscales que se haga dentro del país deberá ser en moneda nacional, y cuando deba hacerse -- alguna conversión de moneda extranjera a la nacional (como en el caso de los Certificados de Promoción Fiscal), se hará al tipo de cambio que rija en la fecha en que se realizó el hecho generador (éste, en el caso de los CEPROFI atendiendo a la paridad cambiaria mencionada, al momento de la 67. Op. Cit., pp. 118.

de la facturación de los bienes a importar).

Para el pago se podrán utilizar cheques certificados y giros postales, telegráficos o bancarios. Las cantidades que se paguen se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribución, y antes de aplicarse al crédito principal, se aplicará a los accesorios el siguiente orden: 1° Gastos de ejecución, 2° Recargos, 3° Multas, y 4° Indemnización por devolución de cheques sin fondos.

b) COMPENSACION

Se prevee en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, que: 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, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Es la compensación un medio por el que dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. Para realizar este procedimiento de compensación la S.H.C.P. a expedido formas especiales.

c) PRESCRIPCION Y CADUCIDAD.

Hemos de aclarar que sólo la extinción del crédito fiscal, exclusivamente se puede dar por prescripción, puesto que la caducidad es una figura dada antes de la existencia del crédito y por lo mismo es una forma para evitar su nacimiento, siamente que por su semejanza y por las confusiones a que ha dado lugar, se enencian en el presente apartado. La caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones.

Esta extinción de facultades, acoerde a lo dispuesto por el artículo 67 del multicitado Código, opera en un plazo de cinco años a partir de la fecha en que se dió el supuesto de la obligación o de la infracción, salvo el caso de 10 años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes.

d) CONDONACION.

Consistente en la remisión o perdón de la deuda. Dicha institución tiene como base la autonomía de la voluntad.

y el respeto a los derechos de las personas, que en tanto no lesione otros intereses jurídicos protegidos por el derecho, las personas pueden renunciar al ejercicio de sus de re ch os particulares.

e) CANCELACION.

Forma indebida por la que se considera extinto un crédito fiscal, que se ha venido considerando como tal, se dice que es indebida, porque en verdad no se trata de su ubicación ni menos de su nombre, toda vez que no se trata ni de una ,ni de otra. En principio, expresa el Lic. Humberto Delgadillo Gutierrez⁶⁸ (opinión demostrada), que la can celación da la idea de extinción, de la terminación de algo, lo que no sucede con la cancelación en materia tributaria, ya que las disposiciones fiscales establecen que se podrán cancelar los créditos fiscales en las cu en tas p u b l i c as, es decir sólo un operación contable, pero esa cancelación en las cuentas públicas no implica la extinción del crédito, por lo que, en cualquier momento, la autoridad fiscal puede exigir el pago, mientras no haya operado la pre scripción, de lo que se desprende que, puede con si derar se, quizá como un paso para la extinción del crédito por -

68. Op. Cit, pp.122.

prescripción, ya que esta cancelación no se considera como elemento de la suspensión o interrupción del término.

El artículo 146 establece que esta cancelación procede por, incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deusor, únicos casos en que se presee, esta figura.

CAPITULO V

1.- La actividad financiera que desarrolla el Estado se divide en tres etapas, como son: la obtención de ingresos (que está regulada por el Derecho Fiscal), el que comprenderá las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y de las relaciones que con esta actuación se generen; la administración de ingresos (regulada por el Derecho Patrimonial); y la erogación de los ingresos (regulada por el Derecho Presupuestario).

2.-El Derecho Tributario regula los ingresos que obtiene el Estado por medio de impuestos, derechos y contribuciones especiales, y para efectos metodológicos se encuentra dividido, en Derecho Tributario Sustantivo, Derecho Tributario Administrativo, Derecho Tributario Contencioso y Derecho Tributario Penal.

3.-El ejercicio del poder tributario y el estudio de la obligación fiscal, queda incluida dentro del Derecho Tributario Sustantivo.

4.- Los ingresos no tributarios, se clasifican en Patrimoniales y Crediticios. Los Patrimoniales son los provenientes de Organismos Descentralizados y de Empresas de Participación Estatal, así como los Productos; en cuanto a

los Crediticios, es de señalar, que son los ingresos derivados de financiamientos, tanto del Sector Central de la Administración como de Organismos y Empresas de Participación Estatal.

5.- Cuando el contribuyente declara parcialmente sus ingresos u omite presentar declaración, el Fisco lleva a cabo los procedimientos que regula el Derecho Tributario Administrativo, de modo que la autoridad fiscalice al contribuyente, determine la obligación fiscal y lleve a cabo el procedimiento de ejecución forzosa o administrativo de ejecución.

6.- El procedimiento administrativo de ejecución consta de tres actos, de iniciación de desarrollo y de conclusión.

7.-La facultad económico coactiva tiene una naturaleza jurídica, de un procedimiento administrativo, pues el órgano que lo ejecuta no tiene la finalidad de controversia alguna.

8.- El medio de defensa que puede hacer valer el contribuyente en contra de esa facultad, o procedimiento -

administrativo de ejecución, ejercitando su Garantía de Audiencia, será impugnando el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

9.- Para que el contribuyente pueda hacer valer el mencionado recurso, o sea impugnando una resolución relativa a un crédito fiscal, deberá antes que nada, garantizarlo o pagarlo; este principio es conocido con el nombre de solve et repete, que quiere decir: "asegura y después impugna".

10.- La garantía del crédito fiscal debe otorgarse a favor de la Tesorería de la Federación, o del organismo descentralizado que sea competente para el cobro de dichos créditos., sí como de las tesorerías o dependencias de las entidades federativas que realicen estas funciones.

11.- El embargo precautorio se practica con el fin de asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice alguna obra tendiente a ocultar sus bienes. El embargo queda sin efecto, si la autoridad no emite dentro del plazo de un año contado des-

de la fecha en que fue practicado, resolución en la que de terminen créditos fiscales.

12.- La subasta deberá realizarse a los treinta -- días de practicado el embargo con el fin de obtener el mejor precio de los bienes embaragados. Se podrán efectuar tres subastas con quince días de distancia cada un y si el remate no se realiza, o no se presentan postores de las dos primeras, se podrán enajenar directamente o por tercera per seona, o bien adquirirlos el Fisco.

13.- Las defensas jurídicas que el contribuyente puede interponer en contra de los actos o procedimientos de las autoridades tributarias administrativas, integran el Derecho Tributario Contencioso, dentro del cual para efectos didácticos debe quedar incluido el estudio del amparo en materia -- fiscal.

14.- Si bien en contra de la diligencia de embargo -- no se puede interponer el amparo, en contra de la parte subsecuente del procedimiento administrativo de ejecución, el -- Legislador ha establecido defensas legales en favor del contribuyente, como el Recurso de Oposición al procedimiento -- administrativo de ejecución.

15.- En ejercicio de la garantía de audiencia, en -
 contra de la ejecución forzosa, los contribuyentes podrán
 jercitar el recurso de oposición al procedimiento adminis-
 trativo de ejecución, en cualquiera de éstos supuestos: Que
 se exija un crédito extinguido o que la ejecutora pretenda
 cobrar una cantidad mayor a la que relamente corresponda;-
 Cuando de una manera ilegal se realice un acto dentro del-
 procedimiento administrativo de ejecución, y Cuando un ter
cer ajeno a la relaciín jurídica se vea afectado por el -
 procedimiento por haberle embargado bienes de su propiedad,
 o por tener un crédito preferente al Fisco.

16.-La secuencia de las defensas del contribuyente, en
 este caso es la siguiente: en contra del crédito fiscal o del pro
cedimiento administrativo se ejercitará el recurso administrativo, en-
 contra de la resolución que confirma el crédito fiscal o procedimien-
 to administrativo se jercitará el juicio contencioso administrativo, en
 el caso dado de que la sentencia favorezca al Fisco, entronces procedé-
 rá el Juicio de Amparo: Directo en contra de las sentencias definitivas
 promoviéndose ante los Tribunales Colegiados y S.C.J.N., también Indi--
 recto en contra de los vicios del procedimiento que afectaron los inte
reses de los contribuyentes, y se interpondrá ante los Juzgados de Dis
trito; ahora bien, en los casos en que la Sentencia resulte desfavora-
 ble al Fisco, procederá el recurso de Revisión, ante la Sala Sup. TFF.

BIBLIOGRAFIA .

ACOSTA ROMERO, Miguel. TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Porrúa, S.A. México 1983, 5a. Edición-Actualizada.

ALCALA ZAMORA Y CASTILLO, Niceto. PROCESO AUTOCOMPOSICION Y AUTODEFENSA, Editorial Imprenta Universitaria, México - 1947, Primera Edición.

APEDINCE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, III Parte, V Epoca, 1965, Volúmen XXV.

BURGOA, Ignacio. LAS GARANTIAS INDIVIDUALES, Editorial -- Porrúa, S.A. México 1982.

CARNELUTTI, Francisco. SISTEMA DE DERECHO PROCESAL CIVIL, Editorial Uthea, Buenos Aires, Tomo I, 1944.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. 1967 y 1982. Editorial -- Porrúa, S.A.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, -- Talleres Gráficos de la Nación. Febrero de 1985.

CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. CURSO DE POLITICA DE FINANZAS PUBLICAS DE MEXICO, Editorial Porrúa, S.A. Primera Edición, México 1977.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Editorial Porrúa, S.A., México 1978.

DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Pac, S.A. de C.V. Mexico 1985.

FRAGA, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO. Editorial Porrúa, - S.A. México 1960. 8a. Edición.

FENECH, Miguel. PRINCIPIO DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO. Editorial Bosch, Barcelona España 1949, Tomo II.

FLORES ZAVALA, Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS -- MEXICANAS, Editorial Porrúa, S.A. México 1979.

GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. TEORIA DE LA INFRACCION - FISCAL, Arenas Editor y Distribuidor, la. Edición, México 1982.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO, Editorial Porrúa, S.A. México 1953.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. DERECHO FINANCIERO, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1982.

GUASP, Jaime. DERECHO PROCESAL CIVIL, Editorial IEP, 2a. Edición, Tomo I, Madrid 1962.

INFORMES A LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, -- 1968 Segunda Sala.

JARACH, Dino. EL HECHO IMPONIBLE, Editorial Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires 1943.

LOMELI CEREZO, Margarita. EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION EN MATERIA FISCAL, Editorial Cía. Continental, S.A., 1a. Edición, México 1961.

LOPEZ NIETO, Francisco. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. Editorial Bosh, Barcelona España, 2a. Edición 1946.

MARGAIN MANATOU, Emilio. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 6a. Edición, México 1981.

MONTIEL Y DUARTE, Isidro. ESTUDIO SOBRE GARANTIAS INDIVIDUALES.

NORIEGA C. Alfonso. LA NATURALEZA DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN LA CONSTITUCION DE 1917, Editorial de la Universidad Autónoma de México, Coordinación de Humanidades, México 1967.

NAVA NEGRETE, Alfonso. DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, Editorial Porrúa, S.A. 2a. Edición, México 1959.

PUGLIESE, Mario. INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Editorial Fondo de la Cultura Económica, 1a. Edición, México 1946.

SERRA ROJAS, Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Porrúa, S.A., 3a. Edición Revisada y Aumentada, México 1965.

TENA RAMIREZ, Felipe. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO, --

Editorial Porrúa, S.A. 14a. Edición, México 1976.

TENA RAMIREZ, Felipe. LEYES FUNDAMENTALES DE MEXICO ----
1808-1979, Editorial Porrúa, S.A. México 1979.

TESORO, Giorgio. PRINCIPII DI DIRITTO TRIBUTARIO, Cap. -
VIII, Editorial Bari, Italia 1938.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. CUARENTA Y CINCO AÑOS-
AL SERVICIO DE MEXICO. Tomo IV, Jurisprudencias y Tesis-
Relevantes, 1a. Edición, Editorial Publicaciones del ---
Tribunal Fiscal de la Federación, México 1982.

VALLARTA, Ignacio L. ESTUDIO SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD
DE LA FACULTAD ECONOMICA-COACTIVA, Imprenta del Hospicio
Puebla 1885.