



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES

ARAGON

EXEGESIS DEL EMBARGO EN EL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

D-51

TESIS PROFESIONAL

PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
TERESA ISABEL TELLEZ MARTINEZ

MEXICO, D. F.

1984



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.

Der-777

UNIVERSITY OF MICHIGAN LIBRARY

ANN ARBOR, MICHIGAN

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

1950

*"El hijo sabio es la alegría del padre,
así como el necio es la aflicción de su madre.
Nada aprovecharán los tesoros mal habidos;
pero la justicia, en todas las acciones,
librará de la muerte."
(Proverbios 10-1 y 2)*

*A mis madres,
por sus bienaventuranzas
con la esperanza de darles alegrías,
en recompensa a los sacrificios
ofrecidos amorosamente a su familia.*

*"Entonces entenderás tú la justicia,
la rectitud y la equidad, y todos los
los buenos caminos. Si entrare la sabiduría
en tu corazón y se complaciere tu alma en
la ciencia, el buen consejo será tu salvaguarda
y la prudencia te conservará"
(Proverbios 2-9 a 11)*

*A usted,
Lic. Mario García Cuenca
por su inapreciable ayuda
en la elaboración de este trabajo,
y en agradecimiento al desinterés
probado en el desarrollo del mismo.*

INDICE

EXEGESIS DEL EMBARGO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Pág.

INTRODUCCION

CAPITULO I

ENCUADRAMIENTO JURIDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

1.1 Fundamentación Legal

- 1.1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- 1.1.2 Legislación en Materia Fiscal

2
13

1.2 Base Esencial del Procedimiento Ejecutivo de Cobro

- 1.2.1 Crédito Fiscal
- 1.2.2 Liquidación.- Fundamentación y Motivación
 - 1.2.2.1 Estructura
- 1.2.3 Competencia

15
17
20
21

CAPITULO II

PROBLEMATICA DEL EMBARGO EN MATERIA FISCAL

- 2.1 Concepto Legal y Doctrinario
- 2.2 La Materia de Ejecución Forzosa y Poder Soberano
- 2.3 Aspecto Adjetivo del Embargo en la Legislación Tributaria Sustantiva
- 2.4 Como Resolución Fiscal
- 2.5 El Embargo Fiscal y la Acción Procesal Ejecutiva
- 2.6 Otros Elementos Esenciales

24
28
31
35
40
46

CAPITULO III

REGULACION DEL EMBARGO FISCAL EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (ANTERIOR Y VIGENTE)

- 3.1 Desarrollo de la Diligencia
- 3.2 Bienes Sucentibles de Embargo
 - 3.2.1 Bienes de Trato Especial
- 3.3 Señalamiento de Bienes.- Su Orden
- 3.4 Cantidad que debe garantizar.- Prioridad Crediticia
- 3.5 Nombramiento de Depositarios.- Guarda de Bienes

50
56
58
66
68
73

CAPITULO IV

ESTRUCTURA DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCION

4.1 Requerimiento	79
4.1.1 Embargo Precautorio	83
4.2 Diligencia de Embargo	85
4.3 Suspensión al Procedimiento Administrativo de Ejecución	89
4.4 Remate, Enajenación y Subasta	97
4.5 Adjudicación	112
4.6 Aplicación del Producto	114
4.7 Sobreseimiento e Incosteabilidad	116
ANEXOS	120
COMENTARIOS AL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	133
CONCLUSIONES	137
BIBLIOGRAFIA	1

INTRODUCCION

La obtención de un título profesional, constituye la aspiración de cualquier estudiante que asiste a las aulas de estudios superiores, llevándolos a realizar un trabajo de investigación que culmina con la presentación de una Tesis ante un jurado, cuyo contenido pueda contribuir al mejor conocimiento y comprensión de un tema específico.

El alcance económico, político y social de las resoluciones emitidas por la Autoridad Administrativa, en el desempeño de sus funciones fiscales, las revisite de gran importancia dentro del Derecho Público. Formando parte de ellas, el procedimiento administrativo de ejecución es el medio efectivo para hacer cumplir las obligaciones económicas de los contribuyentes y por tanto, tiene como origen la existencia de un poder y el ejercicio de una potestad tributaria.

La problemática que presenta el tema fue la causa principal de su elección, siendo la mayor inquietud diferenciar la figura de embargo en el área fiscal. Para lograrlo, nos valemos de su significado etimológico y gramatical, de su interpretación jurídica y de su relación con otros conceptos a los que se encuentra vinculado, a través de un procedimiento lógico, hablando por ello de exégesis.

Además, se trata de fundamentar su aplicación por la autoridad administrativa, de señalar las bases jurídicas que lo sustentan, las ventajas que representa, las características esenciales que posee, etc.

El primer punto a desarrollar es la fundamentación jurídica de la facultad económica coactiva, tanto en la Constitución Política como en leyes secundarias (Código Fiscal de la Federación, Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, etc.), apoyadas por los criterios emitidos por el Tribunal Fiscal de la Federación y la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Logrado este objetivo, se procede a analizar la base material que proporciona los conceptos y cantidades determinados como créditos fiscales y sus accesorios, o sea, la llamada Liquidación.

Como se menciona, existe cierta problemática alrededor del tema objeto de estudio, a fin de darle más claridad y definir sus elementos esenciales se han establecido, en el segundo capítulo, varios puntos doctrinales que nos auxiliarán en el alcance de nuestro objetivo.

Primeramente, conoceremos la concepción doctrinal y legal del embargo; - posteriormente, hablamos de su vinculación con el poder soberano, de su encuadramiento en la llamada legislación adjetiva tributaria, para después definirlo como una resolución de carácter fiscal. Finalmente, se mencionan sus diferencias con la acción ejecutiva en derecho común y se establecen sus elementos esenciales.

La regulación que el Código Fiscal de la Federación hace del procedimiento administrativo de ejecución, se establece en los últimos capítulos haciéndose a la vez, una comparación entre las disposiciones actuales y las anteriores. En el tercer capítulo, se resalta la figura del embargo dentro de dicho procedimiento, - por lo que únicamente es tratada la diligencia en que se traba el gravamen en los bienes del contribuyente, abarcando el señalamiento y depósito de dichos bienes de conformidad a lo dispuesto por el ordenamiento citado.

Por otra parte, se citan jurisprudencias emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación para comprender mejor las disposiciones que regulan al procedimiento en estudio; asimismo, se citan acuerdos-circulares emitidos por la Dirección General de Recaudación, con el mismo fin.

En el capítulo cuarto, en el primer punto se estudia el requerimiento de pago y el embargo precautorio, diligencias no encuadradas en el capítulo anterior por no querer desviar la atención del embargo como figura principal. Posteriormente, se tratan las actuaciones de la autoridad ejecutora que siguen normalmente a la del embargo: remate, enajenación fuera de él, adjudicación de bienes a favor del fisco, etc.; señalando, en cada una de ellas, los requisitos que debe reunir. Como en el capítulo anterior, se citan jurisprudencias y criterios emitidos por el Tribunal Fiscal y la Dirección General de Recaudación, respectivamente.

Es de hacerse notar que, en la exposición de los capítulos tercero y cuarto, se incluyen las reformas a los artículos del código de la materia que regulan al procedimiento en comento, mismas que fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de Diciembre de 1983. A su vez, al estarse haciendo una última revisión del trabajo de Tesis, fue publicado en el mismo órgano constitucional con fecha 29 de Febrero de 1984, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación; por lo tanto, se hace un breve comentario de las disposiciones que se refieren a nuestro tema. Con lo anterior, se persigue que el presente trabajo sometido a su consideración, reúna satisfactoriamente los elementos necesarios para que obtenga su apreciable aprobación.

CAPITULO PRIMERO

*ENCUADRAMIENTO JURIDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
DE EJECUCION*

1.1 FUNDAMENTACION LEGAL

1.1.1 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Con el establecimiento del Estado Moderno cobra auge la Teoría sobre la División de Poderes. Es precisamente, con el señalamiento de las facultades que se otorgan a los Poderes Estatales, que surgen dudas en torno al alcance o límite que las mismas tienen. Lo anterior se afirma en la práctica ya que en numerosas ocasiones el Poder Ejecutivo "invade", aparentemente, funciones que estarían reservadas al Poder Legislativo o al Poder Judicial.

Así, para hablar de la fundamentación legal del Procedimiento Administrativo de Ejecución existe la necesidad de interpretar los artículos de la Constitución que nos marquen la pauta que necesitamos para apoyar esta facultad que ejerce la autoridad administrativa. Ahora bien, esta interpretación se hará no solo de aquellos artículos que intrínsecamente la contengan sino también de aquellos que se le puedan relacionar, estableciéndose la constitucionalidad de dicha facultad.

Como sabemos, el Poder Legislativo tiene a su cargo lo relativo a la elaboración de leyes; la aplicación de dichas leyes corresponde al Poder Judicial y el Poder Ejecutivo lleva a cabo una labor administrativa, constitucionalmente de esta forma quedan divididos los Poderes de la Nación. Sin embargo, dentro de su esfera, cada uno de ellos puede efectuar actos que aparentemente implican la facultad de otro poder, siempre que sean necesarios para el elemental desempeño de sus funciones y no invadan esencialmente las facultades de aquél.

Es decir, que los actos que realiza ese órgano son jurídicos por el hecho de estar establecidos por las leyes y en el momento que no se quitan por ese orden de dejar de serlo.

Con base a lo anterior, se ha tratado de afirmar que la facultad económica coactiva carece de esta característica, toda vez que la Constitución Política de nuestro país no señala expresamente el ejercicio de ella como parte de las funciones del Poder Ejecutivo, apoyados en el principio jurídico que nos dice: "la autori-

dad sólo puede hacer lo que la ley le permite".

Así es como, desde el establecimiento de la Constitución de 1857 en México, existió cierta renuencia hacia el establecimiento de su ejercicio. Es el Lic. - Ignacio Vallarta quien a través de una serie de razonamientos despeja la duda acerca de la existencia de su base jurídica.

Posteriormente, al modificarse la redacción del artículo 21 en la Constitución de 1917, se deja, tal vez, en más desamparo su ejercicio en todo el campo - que comprende la actividad administrativa, ya que se refiere a reglamentos gubernativos y de policía en forma expresa.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es aquel que tiene por objeto el ejercicio de la facultad económico coactiva, es decir, es la acción ejecutiva que se otorga a la autoridad encargada de la Administración Pública, con la fuerza - necesaria para obligar al sujeto deudor de un crédito a favor del fisco a cubrir la cantidad que se le ha determinado conforme a las leyes fiscales vigentes en el momento en que nace dicha obligación.

El problema surge con la aplicación del artículo 21, que con relación al tema establece que:

La autoridad administrativa es competente para castigar las infracciones hechas a los reglamentos gubernativos y de policía. Dicho castigo consistirá en una multa, o bien se hará acreedor a arresto hasta por treinta y seis horas. La multa no podrá exceder de la cantidad que represente un día de trabajo, cuando se aplique a jornalero, obrero o trabajador; en caso de que no la cubra se conmutará por arresto sin que el mismo pueda exceder de treinta y seis horas. En caso de los trabajadores no asalariados, el equivalente de la multa es el de un día de su ingreso.

Tratando de interpretar esta disposición la Suprema Corte de Justicia ha emitido diversas opiniones de las que se concluye que la facultad económico coactiva "es el ejercicio de un conjunto de atribuciones que las leyes fiscales reglamentan ... manifestaciones claras de la soberanía material del propio Estado, es noto-

rio que dicho cobro de impuestos no tiene que hacerse judicialmente, sino mediante disposiciones ejecutivas y unilaterales ... no requieren tales disposiciones para su validez la sanción previa de los tribunales"¹.

El Lic. I. Vallarta expresa argumentos al respecto, mismos que son adoptados por la Suprema Corte, de entre ellos resalta su expresión en que acusa de inútil y "estarla de sobra aquél de los tres poderes a quién la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, supuesto que para que cada uno de sus actos aún para exigir una multa por infracción de bandos de policía, necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violencias"².

En la primera parte del texto, este artículo habla de penas, ahora bien, en qué consiste una pena?

Se puede decir, que consiste en el castigo o reacción que en forma legal el Estado impone a una persona por causa de la infracción que haya cometido, con el fin de conservar el orden jurídico establecido.

De ellas existen penas propias, es decir, las que llevan como fin esencial el castigo y penas impropias, las aplicadas no como retribución sino como un medio de reparar las situaciones originadas con la conducta indebida que origina una falta y no un delito. Las penas propias se aplican en Derecho Penal y las impropias en la esfera administrativa³.

Cierto es que la Constitución no hace una división de las penas, también

- (1) Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas. Ed. Porrúa, S.A. México 1969. Undécima Edición. P.p. 71-72.
- (2) Vallarta Ignacio. Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva. Imprenta del Gobierno, en Palacio. México 1885. Pág. 51.
- (3) Castellanos Tena Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Ed. Porrúa, S.A. México 1978. Duodécima Edición. Pág. 308.

lo es que al interpretar este artículo se deben tomar en cuenta la existencia de diferentes tipos de pena; ya que, el Poder Judicial como el Ejecutivo tienen en común asegurar el cumplimiento de las leyes del Estado, el primero como regulador en conflictos particulares y el segundo como titular de los derechos del Estado.

Al respecto, Pablo Macedo y Emilio Pardo Jr. han afirmado que la autoridad administrativa no tiene la facultad de imponer, propiamente, penas que requieren de un proceso; únicamente se les faculta a castigar correccionalmente, es por eso que la misma constitución establece un máximo de castigo corporal y pecuniario, este último regulado expresamente para jornaleros, obreros y trabajadores⁴.

Tal vez, la parte más delicada de este artículo es la que nos señala la incompetencia de la autoridad administrativa en la aplicación de sanciones a infracciones de reglamentos gubernativos y de policía, ya que parece limitarla reduciendo la al orden municipal, por tener este carácter los reglamentos señalados.

Esta clase de infracciones no requieren de una resolución judicial por existir cuerpos dentro de la Administración que se encargan de resolverlas, mediante procedimientos rápidos; ello, por la frecuencia con que se dan y por ser infracciones administrativas de "relativa gravedad" como lo relata el límite de sus sanciones. Pero, esa misma gravedad no se puede atribuir a las infracciones cometidas a las leyes fiscales.

Por otra parte, no puede dejar de citarse que en los debates ocurridos con el fin de redactar este artículo, en ningún momento se dejó ver la intención de apartar a la autoridad administrativa del poder suficiente para que sus actos tuvieran ejecutoriedad.

Ayudando esta afirmación el Lic. José N. Macías en los debates de los días 5 y 13 de enero de 1917, interviene haciendo una diferenciación entre faltas y

(4) Lomeli Margarita. Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Ed. Continental, S.A. México 1961. Pág. 75.

delitos siendo las primeras de competencia de la autoridad administrativa y los segundos de la autoridad judicial; continuó diciendo que la competencia de la autoridad administrativa no se limita a reglamentos ya que existen otras disposiciones administrativas por lo cual es mucho más amplia su competencia y sus facultades deben abarcar todas ellas, "... dejar estas funciones a la autoridad judicial sería recargar las labores de la autoridad judicial".

De lo anterior, con lo que esta conforme la Lic. Margarita Lomeli, apreciamos que el constituyente de 1917 pretendió referirse en el artículo 21 constitucional a las faltas que al no poder clasificarse como penales, por pertenecer al orden administrativo, deben tener una inmediata regulación para evitar el abuso de las autoridades administrativas cuyo poder se aplique a los infractores. A su vez, si se le reconoce competente para el cobro de contribuciones sería ilógico aceptar al Poder Judicial competente para sancionar faltas a leyes fiscales, aplicadas en la esfera administrativa.

Para evitar toda discusión al respecto, Margain Maratou propone llenar la laguna de este artículo 21 constitucional mencionando en su texto la facultad administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos tributarios, o sea, la facultad para imponer penas pecuniarias⁵.

Dicha facultad encuentra apoyo en el artículo 89 fracción I de la misma constitución, que afirma:

"Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

1. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, promoviendo en la esfera administrativa a su exacta observancia".

El sentido de la palabra ejecutar es amolir, por lo que al Presidente se le obliga a realizar, hacer cumplir, efectuar las leyes; por otra parte, también -- significa embargar, aunque por el momento el primer sentido es el que nos interesa.

(5) Maratou Margain. Derecho Tributario. Ed. Universitaria Potosina. México 1976. - Cuarta Edición. Pág. 239.

El Lic. Gabino Fraga afirma que entre las facultades mencionadas en el artículo — 21 constitucional se encuentra la materia fiscal, la cual no se afecta por el demás contenido del artículo en cuestión ni mucho menos otros artículos constitucionales en que se contiene ⁶.

Por otra parte, al ser aprobada cualquier tipo de ley por el Congreso de la Unión ésta se hace obligatoria. Con relación al acto por el que se ordena el mandamiento de ejecución, es solo un medio para cumplir con la fracción I del Artículo 89, el carácter de ejecución con que se reviste no es más que un reflejo de la obligación de ejecución que tiene a su cargo como titular de la Administración Pública.

Tomando en cuenta el artículo 73 del mismo cuerpo normativo, encontramos que:

"El Congreso tiene facultad:

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

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión".

Por lo que, al estar la facultad económico enactiva establecida en el Código Fiscal de la Federación, sometido a la aprobación del Congreso de la Unión, encontramos bases constitucionales que sustentan dicha facultad y que indudablemente la Administración Pública podrá ejecutar actos propios con el fin de satisfacer el interés colectivo.

Tocante a este punto, el Lic. Ignacio Burgoa afirma que es el segundo párrafo del artículo 22 de la Carta Magna, el que salva la constitucionalidad de dicha facultad toda vez que dice:

"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

(6) Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, S.A. México 1966. Undécima Edición. Pág. 251.

responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas" ⁷.

De la primera parte del párrafo, resulta que es necesaria la intervención de la autoridad judicial por existir delito pero no así para el pago de impuestos o multas por ser su cobro función administrativa; por lo que, la "o" se debe considerar como separativa de funciones y no implicando facultades conjuntas.

La Suprema Corte ha establecido, en relación al precepto 22 constitucional que:

"... la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma Constitución y nada hay más consecuente con ella, como que el Poder Ejecutivo; a quien la propia Constitución impone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, tenga las facultades legislativas necesarias para hacer efectiva aquella función de la soberanía recaudando el impuesto" ⁸. No considerándola como anticonstitucional.

Por su parte, el Lic. Ignacio Vallarta hace ver que cada poder es independiente, por lo que la intervención del Poder Judicial en la materia fiscal implicaría negar la división de poderes, siendo incompatible con el ejercicio de la magistratura todas aquellas actividades para determinar la imposición de impuestos, recaudarlos o exigirlos ejecutivamente, ya que si lo hiciese estaría vigilando las funciones legislativas, ya que es el poder legislativo el que aprueba la ley de dón de proviene esta facultad ⁷.

En el sentir de la Lic. Margarita Lomeli, el artículo 22 acenta tácitamente que las autoridades administrativas hagan efectivos los impuestos y multas, ya que la confiscación aplicada a ello no sería considerada así y además nunca será to

(7) Manatou Margair. Ob. cit. Pág. 228.

(8) De la Carza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, S.A. México 1982. Undécima Edición. Pág. 725.

(9) Flores Zavala Ernesto. Ob. cit. Pág. 197.

tal por la prohibición de exceso en multas e impuestos, por lo tanto no serán verdaderas confiscaciones ¹⁰.

Con relación al tema, es preciso citar el contenido del artículo 14 constitucional, en su párrafo segundo:

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

También, es importante citar la primera parte del artículo 16 constitucional, que establece:

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

En la última parte, del mismo, establece la competencia de la autoridad administrativa para realizar visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las leyes fiscales.

Estos dos artículos, constituyen las garantías de Audiencia y Legalidad, las cuales deben cumplirse en toda acción que constituya privación o molestia. La Suprema Corte menciona que:

"... El uso de la facultad económica coactiva por las autoridades administrativas no están en pugna con el artículo 14 constitucional ... pero su aplicación para el cobro de cantidades que no tienen el carácter de impuesto o adeudos al fisco importa una violación de garantías ... es una de las más altas manifestaciones de la soberanía del Estado ¹¹.

Coincide con Narciso Bassols, al señalar que el procedimiento administra-

(10) Lomeli Margarita. Ob. cit. Pág. 89.

(11) Apéndice al Seminario Judicial de la Federación. Año 1965. Parte III. P.p 136-137.

tivo cumple con esas formas esenciales al reunir los siguientes requisitos:

- 1.- 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 - sus defensas.
- 2.- Que se organice un sistema de comprobación en forma tal que quien sostenga una cosa la demuestre y quien sostenga lo contrario pueda también comprobar su veracidad.
- 3.- Que cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados para - presentar alegaciones.
- 4.- Que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas y que al mismo tiempo fije la forma de cumplirse ¹².

Al cumplir con tales requisitos, se ostenta como procedimiento independiente del judicial; la diferencia tajante entre ellos es que en el administrativo hay sólo dos partes: autoridad y contribuyente. Además, no hay controversia, únicamente el estudio de una situación de hecho y aunque se emite resolución, ésta no es de carácter definitivo.

El Lic. Ignacio Vallarta, da el carácter de obligaciones políticas a las obligaciones fiscales, y por ello es que no son competencia de la autoridad judicial, ya que al atribuirles jurisdicción en estos asuntos se les capacitaría para administrar, concibiendo por administrar el cuidar de que los servicios públicos se presten con regularidad, siendo la recaudación de contribuciones una necesidad política ¹³.

En el artículo 16 constitucional se podría encontrar cierta discrepancia ya que se refiere a la competencia de la autoridad emisora del mandamiento causante

(12) Fraga Gabino. Ob. cit. Pág. 283.

(13) Vallarta Ignacio. Ob. cit. Pág. 41.

de molestias. Al hacer mención de los artículos 21, 22 y 89, fracción 1, de la -- Constitución se vislumbra la competencia de la autoridad administrativa en el proce-
dimiento administrativo de ejecución; esto, aunado al poder soberano del cual se re-
visten cada uno de los poderes federales, concluimos que al Poder Ejecutivo no se
le puede negar la facultad coactiva ya que se le estaría limitando el ejercicio de
la soberanía nacional que le fue otorgada.

El ejercicio de esta facultad no constituye violación a derecho alguno ya
que los particulares tienen a su favor un sistema de garantías individuales, y en-
tre las que se encuentra el artículo 16 constitucional referente a la fundamenta-
ción y motivación de las actuaciones de autoridades que causen molestias a particu-
lares.

En cuanto a la fundamentación y motivación, la primera consiste en el se-
ñalamiento de las disposiciones de derecho que dan origen al mandamiento que se ex-
pide. La motivación es el razonamiento de las situaciones de hecho que dan origen a
la aplicación de las disposiciones establecidas, se hace en forma conjunta con la
fundamentación.

Por último, cabe señalar al artículo 17 constitucional en la parte que di-
ce:
"Nadie puede ser arrisionado por deudas de carácter puramente civil. Ninguna -
persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su
derecho..."

El Lic. Ernesto Flores Zavala señala que aquí es donde surge la cuestión
de la constitucionalidad de la facultad económico coactiva e intervinando sus argu-
mentos llegamos a la conclusión de que al ejercer la autoridad administrativa esta
facultad hace justicia a nombre propio ejerciendo violencia en los bienes del deu-
don, al trabar el embargo ¹⁴.

(14) Flores Zavala Ernesto. Ob. cit. Pág. 182.

Por su parte, el Lic. Antonio Carrillo Flores menciona que "la ejecutividad no es sino la expresión técnica de la posibilidad de que la Administración se haga justicia por sí misma" ¹⁵. Entre otras afirmaciones, expresa que la aplicación de las leyes que no hayan sido establecidas con anterioridad al caso concreto o de formas tradicionales en el procedimiento, sí puede ocasionar la violación del artículo 17, porque al no sujetarse a la ley actuaría como particular.

Al leer, a contrario sensu, el principio de este artículo se deduce que - por deudas del fisco sí es posible girar orden de aprehensión en contra del deudor. Además, no se puede afirmar que la Administración se haga justicia por sí misma, ya que realiza un procedimiento legal, que no se basa en consideraciones personales ni para beneficios personales.

Por otra parte, no ejerce violencia. Si bien es cierto que se obliga a cubrir el crédito fiscal no se aplica fuerza en contra del sujeto pasivo, físicamente o bien, por intimación u otro medio ilegal; sino que, se ejecuta por la "fuerza de la ley", fuerza legal cuya fuente es la justicia misma, quitándole cualquier resarvio de violencia cuyo elemento esencial es la injusticia, la falta de derecho y el abuso de la fuerza del que la emplea ¹⁶.

Haciendo referencia a la violencia, el Lic. Ignacio Vallarta señala:

"Si el poder administrativo ejerciera violencia exigiendo los servicios públicos que la ley impone a los ciudadanos, de la manera proporcional y equitativa que la misma ley ordena; si a ese poder le estuviera prohibido obligar al particular, aún por la fuerza, a que preste los servicios públicos que le tocan, él sería imposible ... Suponer pues, que una autoridad hace violencia cuando obedece la ley, es subvertir todos los principios" ¹⁷.

(15) Carrillo Flores Antonio. La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México. Ed. Porrúa, S.A. México 1939. Pág. 67.

(16) Vallarta Ignacio. Ob. cit. Pág. 71.

(17) Idem. Pág. 57.

Quando se cause una violación al aplicar una ley, el agravo cometido es en virtud del acto que trata de aplicar esa ley, no de la ley misma ¹⁸.

Articulando los argumentos vertidos en el análisis de los artículos citados, llegamos a la siguiente conclusión: Todo Estado debe perseguir, en todo momento, el bien común cualquiera que sea su doctrina. Cuando se pierde en el logro de - ello, pierde la meta para la que fue creado y con ello el poder que lo mantiene como ente soberano y el reconocimiento popular.

1.1.2 LEGISLACION EN MATERIA FISCAL

Ha quedado precisado en materia fiscal que la fracción IV del artículo 31 constitucional es el sustento fundamental de la existencia legal de la obligación - fiscal, creándose un sistema de leyes que regulan esta materia siendo la Ley de Ingresos de la Federación, de cada año, la que tiene cierta relevancia, por fijar los conceptos y cantidades que deberán ser recaudados por el fisco federal.

El Código Fiscal de la Federación, otro ordenamiento de suma importancia se estudiará en los capítulos tercero y cuarto de este trabajo, en lo que corresponde al tema.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece las funciones de las dependencias que abarca este sector. Por lo que se refiere a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las funciones que aquella ley le otorga se encuentran distribuidas entre sus sectores por el Reglamento Interior que la rige. En el artículo 11, fracción III, de dicho reglamento se establece a favor del Tesorero de la Federación la competencia para: ordenar y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales que le sean radicados, y ordenar los gastos de ejecución y las erogaciones extraordinarias respecto de los citados créditos; así como establecer las reglas para determinar dichas erogaciones extraordinarias.

(18) Flores Zavala Ernesto. Ob. cit. P.p. 172-173.

Este Reglamento, en su artículo 134 menciona las atribuciones de las Oficinas Federales de Hacienda Principales, Subalternas y Agencias, según su circunscripción territorial, establece que:

VI.- Determinar y cobrar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados el monto de los recargos; gastos de ejecución y erogaciones extraordinarias - que se causen en los procedimientos de ejecución, incluso exigir de los libradores el pago del importe de los cheques no pagados de inmediato y de las indemnizaciones correspondientes.

VII.- En su parte final lo faculta para practicar el embargo precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente; e imponer la multa que corresponda.

VIII.- Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados; enajenar fuera de remate cuando se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro.

IX.- Recibir el pago, notificar y en su caso, llevar el procedimiento administrativo de ejecución respecto de los créditos fiscales, cuando se lo soliciten las aduanas.

Existen leyes especiales que regulan las contribuciones fijadas en la Ley de Ingresos de la Federación. De ellas, las más ordinarias son las de Renta y Valor Agregado. La primera, en su artículo 10 obliga a las Sociedades Mercantiles a pagar el impuesto que causen, mediante declaración que presenten en la oficina autorizada, en los tres meses posteriores a la fecha de cierre del ejercicio fiscal, por otra parte, las personas físicas deberán presentarla en el mes de abril del año siguiente, ya que su ejercicio fiscal se rige por el año calendario, así lo dispone el artículo 137 de la ley mencionada.

La ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 32, fracción IV, establece como obligación de los contribuyentes la de presentar, en las oficinas autorizadas, las declaraciones que se le señalen y que serán mensuales y una final; haciendo una salvedad en los casos del impuesto de importación y a la enajenación de

bienes o prestación de servicios en forma accidental.

Por su parte, la Ley de Impuestos Especiales sobre Producción y Servicios señala la obligación de presentar declaraciones provisionales, las cuales se deducirán de la anual, según el artículo 50., observándose que ninguna de ellas hace mención especial sobre el procedimiento de cobro.

Es decir, que en las diferentes leyes de esta materia se hace uniforme la aplicación del Código Fiscal de la Federación, unificando y simplificando el sistema tributario; por otra parte, dicho código en su artículo primero establece su aplicación supletoria en defecto de las leyes fiscales respectivas a cada contribución.

Por lo tanto, se previene la aplicación del Código Fiscal en el campo general de esta materia, y en caso de que dicho código fuera omiso será aplicable el derecho común.

1.2 BASE ESENCIAL DEL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO DE COBRO

1.2.1 CREDITO FISCAL

En la ley tributaria, como en toda ley, existen tres elementos: ¹⁹

- a) una hipótesis o presupuesto
- b) un mandato
- c) una sanción

Por lo tanto, para aplicar el mandato es necesario la realización de actos materiales que se encuadren en la descripción de la hipótesis. En caso de que no se cumpla con el mandato, deberá aplicarse el último elemento que es la sanción. Esta sanción es independiente del procedimiento aplicado para hacer cumplir el mandato, por ser un medio coactivo y no una forma de castigo.

En cuanto al nacimiento de la obligación fiscal, el artículo 60. del código

(19) De la Gaceta Sergio Francisco. Ob. cit. P.p. 377-380.

go de la materia establece:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran..."

En su artículo 4o., define a los créditos fiscales como aquellos que provengan de contribuciones, accesorios de ellas o aprovechamientos que tenga derecho a recibir el Estado o los organismos descentralizados. Incluye aquéllos que se pudieren reclamar a sus funcionarios, empleados o particulares, aún cuando sean por cuenta ajena.

El Tribunal Fiscal de la Federación, en la resolución del Pleno de fecha 15 de noviembre de 1937, establece: "Tiene este carácter cualquier crédito en favor del Erario Federal, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, 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". Se trata de expresar que el sector fiscal forma parte de las actividades del Estado, por lo que se constituye en titular de los créditos a favor del Erario Nacional.

Por lo que se refiere, a la justificación del crédito fiscal, se afirma que, su existencia ayuda al Estado para realizar todas y cada una de sus atribuciones; se crea para hacer posible la vida comunitaria en sociedad, a través de la protección que ofrece y para lo cual requiere de medios económicos.

Para poder determinar cuantitativamente el crédito fiscal es preciso fijar con anterioridad la base imponible. Esta es una de las situaciones más problemáticas en la relación jurídica-económica, la cual tiene una íntima relación con la manifestación de la riqueza, que se quiere gravar. Preferentemente, el establecimiento de la base imponible está a cargo del sujeto pasivo por medio de la declaración que debe presentar conforme a las disposiciones fiscales, indicando los datos precisos que sirvan para la determinación del crédito a su cargo.

Tal declaración queda sujeta a una revisión hecha por la autoridad admi-

nistrativa. En caso de que no se presente, sea incompleta e inexacta, se designan personas competentes para que determinen la base imponible, por medio de visitas domiciliarias o por la simple comprobación de datos aportados en la declaración. Una vez determinada la base imponible se estructura la liquidación.

Respaldao lo antes dicho, el tercer párrafo del artículo 60. del Código Fiscal, dice:

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

Para su determinación igualitaria, entre los individuos que se encuentren en igualdad de situaciones, se han elaborado parámetros o unidades de medida; las cuales son de diferentes clases, según las circunstancias que presente el hecho que se va a imponer. Obtenida la base imponible y determinado el crédito a cargo del contribuyente, se materializa en la llamada Liquidación.

1.2.2 LIQUIDACION.- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION

La liquidación es el documento que contiene la fijación cuantitativa de la deuda tributaria que realiza la Administración, lo que constituye un acto unilateral realizado en cumplimiento de la ley, con todas sus consecuencias jurídicas³⁰.

Las liquidaciones tributarias serán definitivas y provisionales. Tendrán condición de definitivas:

- a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional.
- b) Las giradas conforme a bases firmes señaladas por los investigadores.
- c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que señale la ley de cada tributo, sin perjuicio de la posible prescripción.

(20) Blanco Ramos Ignacio. Derecho Tributario. Ed. Ariel. España, 1973. Pág. 89.

En los demás casos, tendrán el carácter de provisionales sean llamadas: a cuenta, complementarias, crucionales, parciales o totales. Este tipo de liquidaciones ayudan a formular las resoluciones plasmadas en las liquidaciones definitivas; por lo tanto, no pueden ser impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por que no tienen una firmeza a pesar de que los datos que citan sean presumiblemente legales, toda vez que únicamente son parte de un todo y no abarcan el total de datos requeridos en una resolución definitiva.

La Secretaría de Hacienda tiene una Dirección encargada de la revisión de declaraciones de impuestos que presentan los particulares; siendo, a través de su estudio que se establece una relación jurídica de la cual resulta la producción de actos que en conjunto forman el procedimiento administrativo de determinación, por medio del cual es factible rectificar los resultados que originalmente se obtuvieron.

Ante la necesidad de fijar bases imponibles para cuantificar el crédito fiscal, se han establecido tres tipos de ellas que varían según las circunstancias que se presentan. Cuando las unidades que se toman en cuenta son exactas se le llama base determinada; cuando dichas unidades sólo constituyen signos indiciarios se nombra base por estimativa y cuando se toma en cuenta "valores tipo" en función a rendimientos promedio se les llama bases especiales de tributación.

Conforme a lo asentado, podemos determinar tres elementos en la fijación de la deuda tributaria: presupuesto material, base imponible y tipo de gravamen.

La investigación administrativa, puede ser:

Directa.- Cuando no existe la presentación de la declaración, aún cuando pueda la Administración conocer ciertos antecedentes, que son precisamente la causa de esta actuación.

Comprobación de datos aportados en la declaración.- Se realiza para apreciar la exactitud de este documento y a su vez, queda la Administración declarar su conformidad con la situación declarada. Si por el contrario, aprecia diferencias se fija

rá la base correcta conforme a la realidad descubierta.

Una vez notificada la liquidación, el deudor estará en condiciones de apreciar los términos en que fue dictada y aprobar el cumplimiento de los requisitos que debe reunir. Entre ellos, se encuentran los requisitos de fundamentación y motivación citados en el artículo 238, fracción II del Código Fiscal, al señalar - que toda resolución de carácter administrativo que carezca de los requisitos formales que establezca la ley, serán ilegales siempre que se compruebe este hecho satisfactoriamente.

En relación a los requisitos mencionados, la Suprema Corte de Justicia - en la revisión de amparo no. 6774/42/2a., menciona que la autoridad responsable es aquella que debe manifestar la realización de los hechos con el fin de motivar la aplicación de sanciones, expresando las razones que se tuvieron para aplicar las - normas establecidas ²¹.

En otra opinión, señala que aún cuando se trate de la aplicación de normas de orden público, la autoridad no puede valerse del carácter que ostentan esas normas para omitir la mención del artículo que se aplica, porque perjudicaría con ello el interés público. Afirma: "... deben de 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" ²².

Quedando claro que por ningún motivo debe dejar de fundamentarse ni motivarse ningún acto de la autoridad, porque son elementos que afectan su validez.

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Federación al tratar acerca de es tos requisitos los afirma como de fondo y no como formales; y al haber omisión de los artículos aplicados por la autoridad la persona que impugna la resolución, por

(21) Lomeli Margarita. Ob. cit. Pág. 114.

(22) De la Garza Sergio Francisco. Ob. cit. P.p. 630-631.

falta de fundamentación, niega la procedencia del medio interpuesto si da una amplia explicación del por qué no cumplió con los preceptos o menciona cualquier otra circunstancia que trate de desvanecer su responsabilidad, ya que el recurso tiene por argumento el desconocimiento de los preceptos que presumiblemente ha violado la persona, lo cual se desvanece cuando la misma trata de demostrar el cumplimiento de los artículos cuyo señalamiento fue omitido por la autoridad responsable.

Por lo expuesto, se afirma la obligación de la autoridad para mantener una proporción entre la gravedad de la infracción y la imposición de sanciones. Así, al aplicar el máximo de la sanción a hechos que no revelan mayor gravedad, o bien, el mínimo para hechos que se estiman graves se está en peligro de violar el artículo 16 constitucional; porque, la motivación no es la debida habiendo ausencia de motivos adecuados para imponer la sanción y, de ser posible, tomar como referencia las posibilidades económicas del infractor.

Por lo tanto, la autoridad administrativa debe estarse únicamente a los elementos efectivos que vea para la imposición de sanciones y, no debe de tomar como propios los asuntos exagerando las sanciones ni tampoco abandonarlos imponiendo sanciones mínimas a faltas graves.

1.2.2.1 ESTRUCTURA

Para elaborar una liquidación necesitamos una idea de lo que debe contener. En la opinión de Jarach contiene: el pronunciamiento de la Administración acerca de la existencia de la obligación impositiva, de la persona obligada como contribuyente o responsable, en su caso, la base de medida correspondiente a dicha obligación y, finalmente, el monto de ésta; con la indicación precisa de las normas jurídicas aplicables y en general, culmina con el aviso de pago de la obligación determinada o de la parte de ella que había quedado incumplida²³.

(23) De la Carza Sergio Francisco. Ob. cit. Pág. 696.

Acogiendo lo dicho por Jarach, tenemos como partes de una liquidación:

1. Datos Generales.- Es la primera hoja que hace las veces de carátula, con la mención del ejercicio que se liquida, fecha de expedición, nombre y domicilio del contribuyente, fundamentos legales que apoyan las facultades de revisión que ejercita la autoridad administrativa.
2. Resultandos.- Se constituyen por los numerales que en forma concreta van rela-tando lo sucedido durante la investigación, desde la presentación de la orden de re-visión hasta el fin de la visita, haciendo mención de los documentos presentados por el contribuyente y en especial de los conceptos por los que se originen dife-rencias.
3. Considerando.- Se forman por los estudios de la autoridad que resuelve. Una vez realizado un análisis profundo de las situaciones establecidas en el acta de audi-toría y de las pruebas que le fueron presentadas, se hace alusión de cada uno de los conceptos mencionados en el acta haciendo referencia a las pruebas que en par-ticular afecta a cada uno de ellos, estableciendo el porqué las acepta o las rechaza.
4. Se fundamenta la facultad de liquidación estableciendo las cantidades que por diferencia debe cubrir el contribuyente, por el período que corresponda, mencionando también las deducciones que conforme a la ley pueda aplicarse a su favor.
5. Como parte final, la liquidación contiene la autoridad ejecutora a la que debe efectuarse el pago, el plazo para hacerlo, la concesión de algún plazo así como la forma de realizar las exhibiciones, autoridad que deba recibirlas y las causas por las que se pide. Además, los recargos que le correspondan, la vigencia de las fa-cultades por conceptos o ejercicios diferentes, el sufragio, firma del titular y men-ción de las autoridades que deban y tengan la facultad de conocer sobre la li-quidación.

1.2.3 COMPETENCIA

Es aquella que posee toda autoridad para conocer de los asuntos que se someten a su resolución. Dentro de esta concepción se encuadra la capacidad de co-

da autoridad para ejercer sus funciones dentro de un determinado marco de acción.

Se da una clasificación de la competencia, así tenemos competencia por grado -primera y segunda instancia, juicio de amparo-, por materia -fiscal, aduana-
nal, administrativa, etc.-, por cuantía -según el monto de los asuntos- y por territorio, en el cual existen tres ordenes el federal, local y municipal.

Se elaboró la ley de Coordinación Fiscal con el objetivo de evitar conflictos entre las haciendas de los Estados y Municipios con la del Estado, y con ello se logra proteger los intereses de cada una de ellas.

Por lo que respecta, a la elaboración de las liquidaciones encontramos en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, artículos 64 y 67, que compete a la Dirección General Técnica de Ingresos, específicamente a la Dirección de Liquidación, la determinación de los impuestos y sus accesorios de carácter federal, a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, excepto los impuestos que por cualquier concepto sean de la competencia de otra unidad administrativa, pertenezca o no a la Secretaría de Hacienda.

Con la Reforma Administrativa, fueron creadas las Administraciones Fiscales Regionales las cuales dentro de su competencia elaborarán las liquidaciones en los asuntos que se les indique, contenidas en el Reglamento citado.

CAPITULO SEGUNDO

PROBLEMATICA DEL EMBARCO EN MATERIA FISCAL

2.1 CONCEPTO LEGAL Y DOCTRINARIO

Independientemente de las Doctrinas Jurídicas, nos abocaremos al estudio del concepto de embargo, el cual posee una proyección histórica a través de la cual adquiere los caracteres que actualmente posee.

Al investigar sobre su origen, encontramos como primera figura la ejecución de la obligación en la persona del incumplido; tanto en el derecho bárbaro como en la antigua Roma en las XII Tablas, el incumplimiento de una obligación incurría en faltar a la fe tenida por los demás lo cual era equivalente a cometer un crimen, por lo tanto, presenta rasgos penales. Como el individuo se obliga por él mismo, se embarga su persona para que se pueda actuar sobre los bienes toda vez que el derecho de propiedad es accesorio al individuo.

Al evolucionar los conceptos se abandona este tipo de ejecución, nudiendo el acreedor apoderarse de algún bien del deudor para obligarlo a cumplir, e incluso destruir el bien pero nunca venderlo o adquirirlo para sí (llamada "pignoris capio"). En Roma, el pretor introduce una nueva figura llamada "missio in possessionem", por la cual el acreedor aprehendía el total del patrimonio del deudor el que era vendido ficta e íntegramente a un "bonorum emptor" que posteriormente vendía realmente los bienes, ello podía ocasionar para el deudor "capitis diminutio" e infamia. Con la implantación de la Lex Julia se evitan esas consecuencias poniendo se los bienes a disposición de los acreedores.

Finalmente, se instituye como forma de satisfacer una obligación en su equivalente en dinero, la llamada "pignus in causa iudicati captum" (prenda adquirida en virtud de sentencia). Así, se convierte en dinero la cosa perteneciente al deudor por declaración y reconocimiento de un juez, aceptándose que la responsabilidad por deudas es exclusivamente patrimonial, y con ello los bienes del deudor pasan a ser un supuesto necesario de la ejecución.

En relación a su concepto se le dan diferentes significados. El Diccionario

rio de la Lengua le atribuye el mismo origen del término *embarazar* significando en una primera acepción impedimento, detener; otra de las acepciones que le atribuye, es el de *retener una cosa en virtud de mandamiento de juez competente*²⁴.

Coincidiendo con lo anterior, hay quien afirma que proviene del latín - "embarricare" que significa impedimento, estorbo, obstáculo, en este sentido lo no demos definir como el medio de "poner traba o impedir la disposición del deudor so bre sus cosas y derechos por orden del órgano de la ejecución"²⁵.

Viera, ha expresado una de las definiciones más acertadas a nuestro parecer, afirma que es "una medida de garantía, cautelar o ejecutiva, ordenada por un órgano jurisdiccional". Comprende los dos tipos de embargo, el precautorio y el de ejecución que son susceptibles de decretarse por un juez o tribunal²⁶.

El embargo de ejecución es la inmovilización de bienes o derechos del deudor, privándolo del derecho de libre disposición para proceder en una etapa posterior a su incautación y venta, para percibir de lo que se obtenga la satisfacción de su crédito. Forma parte de los trámites de la ejecución propiamente dicha asegurándose así la venta forzosa²⁷.

Se vislumbra la existencia de un procedimiento de cuyas etapas el embargo es muy importante ya que representa el punto del cual se valen las otras etapas para existir. El embargo como institución tomó diversas modalidades en virtud de las causas de su procedencia y circunstancias que le rodean tomando otros nombres como el de secuestro judicial, procedimiento ejecutivo, vía de apremio; pero, en todos ellos el embargo funciona en iguales términos.

No se debe confundir al embargo con el secuestro. El secuestro es el de-

(24) Becerra Bautista José. *Proceso Civil en México*, Libro 2 Los Procedimientos Especiales. Ed. Jus, S.A. México 1963. Pág. 77.

(25) L. Prieto-Castro Ferrandiz. *Derecho Procesal Civil*, 2a. Parte. *Revista de Derecho Privado*. Ed. Revista de Derecho Privado. Madrid 1951, Tomo XXV. P.p. - 826-835.

(26) *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Ed. Drishill, S.A. Buenos Aires 1979, Tomo IX. Pág. 943.

(27) *Idem*. P.p. 944-945.

pósito de una cosa litigiosa en poder de un tercero hasta que se decida a quien de be entregarse; el embargo es algo más que un simple depósito además que los bienes embargados no están en litigio. Satta, afirma que el secuestro no toca la propiedad del deudor sobre el bien pero altera profundamente la relación entre el bien y el deudor, no en forma directa. La afectación directa al bien la constituye el embargo, toda vez que finca gravamen en los bienes del deudor el cual tiene eficacia aún respecto a terceros. En determinado momento se llega a identificar al embargo con el secuestro judicial para lo que debemos tener presente lo antes dicho ²⁸.

En virtud del embargo los bienes sufren un cambio jurídico quedando nulo el derecho de disposición del que gozaba el propietario, lo que se traduce en que no puede transmitir ningún derecho sobre el bien embargado.

Entre los procedimientos que se basan en el embargo encontramos: las providencias precautorias o cautelares, ejecución de sentencia, juicio ejecutivo, procedimiento de apremio, especial de desahucio, etc. En materia fiscal el procedimiento de apremio es el que se utiliza denominándosele procedimiento administrativo de ejecución.

El apremio tiene entre sus acepciones el de recargo contributivo por demora en pagar los impuestos. Nombre de diversos procedimientos ejecutivos para cobrar lo adeudado al fisco o a los particulares. El apremio puede ser judicial, gubernativo o administrativo; en el administrativo se incluye el procedimiento para la cobranza de contribuciones ²⁹. Etimológicamente significa compeler a uno a que haga prontamente una cosa, conforme al Diccionario de la Lengua.

El procedimiento por vía de apremio es aquel que se usa para hacer cumplir una resolución hasta lograr el pago al acreedor de la deuda principal, inter

(28) Becerra Bautista José. Ob. cit. Pág. 100.

(29) Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Ed. Heliasta, S.R.L. Buenos Aires. 9a. Edición. Tomo II. Pág. 13.

pósito de una cosa litigiosa en poder de un tercero hasta que se decida a quien de be entregarse; el embargo es algo más que un simple depósito además que los bienes embargados no están en litigio. Satta, afirma que el secuestro no toca la propiedad del deudor sobre el bien pero altera profundamente la relación entre el bien y el deudor, no en forma directa. La afectación directa al bien la constituye el embargo, toda vez que finca gravamen en los bienes del deudor el cual tiene eficacia aún respecto a terceros. En determinado momento se llega a identificar al embargo con el secuestro judicial para lo que debemos tener presente lo antes dicho²⁸.

En virtud del embargo los bienes sufren un cambio jurídico quedando nulo el derecho de disposición del que gozaba el propietario, lo que se traduce en que no puede transmitir ningún derecho sobre el bien embargado.

Entre los procedimientos que se basan en el embargo encontramos: las providencias precautorias o cautelares, ejecución de sentencia, juicio ejecutivo, procedimiento de apremio, especial de desahucio, etc. En materia fiscal el procedimiento de apremio es el que se utiliza denominándosele procedimiento administrativo de ejecución.

El apremio tiene entre sus acepciones el de recargo contributivo por demora en pagar los impuestos. Nombre de diversos procedimientos ejecutivos para cobrar lo adeudado al fisco o a los particulares. El apremio puede ser judicial, gubernativo o administrativo; en el administrativo se incluye el procedimiento para la cobranza de contribuciones²⁹. Etimológicamente significa compeler a uno a que haga prontamente una cosa, conforme al Diccionario de la Lengua.

El procedimiento por vía de apremio es aquel que se usa para hacer cumplir una resolución hasta lograr el pago al acreedor de la deuda principal, inter

(28) Becerra Bautista José. Ob. cit. Pág. 100.

(29) Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Ed. Heliasta, S.R.L. Buenos Aires. 9a. Edición. Tomo II. Pág. 13.

ses, gastos y costas ocasionados; el objetivo es restablecer la vigencia de la norma violada o desconocida actualizando coactivamente las disposiciones legales. Aunque la ley en forma expresa no le da carácter de medio de apremio al embargo en materia fiscal, se deduce que se le atribuye este carácter por su propia naturaleza, ya que por medio de él se exige imperiosamente el pago del crédito fiscal.

Legalmente, el embargo en materia fiscal no es definido expresamente -- aunque se deduce de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, concibiéndose como el medio por el cual se obtienen los ingresos necesarios que permitan satisfacer un crédito fiscal exigible y sus accesorios legales; en caso de que el deudor no haya pagado en el momento en que le fuere requerido para después rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.

Por medio de la ley, se trata de dar eficacia a los derechos del deudor mediante el empleo de medios efectivos en contra del obligado. La autoridad administrativa es la que toma la decisión de embargar cumpliendo con lo que la ley ordena y por provenir de la ley, dicha decisión participa de las características de imperio y coercibilidad. La decisión de embargo es la culminación de la cognición del caso que se presenta.

No puede apartarse la idea económica de la idea jurídica del embargo ya que este funciona hacia la determinación y afectación de los bienes, propiedad del deudor; dándose elementos que lo integran como institución jurídica como son: la negativa al cumplimiento de la obligación, la impulsión del procedimiento por la parte interesada y el sometimiento del ejecutado, y con ello la afectación de los bienes y su depósito, para posteriormente realizar las transacciones y cubrir el crédito fiscal.

La acción ejecutiva otorgada a la autoridad administrativa, en forma de facultad, se ejercita en el procedimiento administrativo de ejecución; es preciso señalar la debida utilización de los términos, proceso y procedimiento, debido a la intervención que puede existir de un órgano jurisdiccional como es el caso de -

que se promueva algún medio de defensa ante Tribunales Federales.

El procedimiento es una sucesión de actos unidos con cierta secuela. El proceso es una sucesión de actos que aruntan hacia el fin de la cosa juzgada. Se diferencian en su amplitud, el procedimiento no se limita a la declaración de algo firme como el proceso, va más allá abarcando los actos que se realicen desde el momento en que se relacionan entre sí tratando de llegar a un resultado. Por otra parte, no requiere de la existencia de una controversia (litis) que es la principal característica del proceso.

En relación a la función que desempeña la autoridad administrativa encargada de llevar a cabo las funciones fiscales, es más usable el término procedimiento y en caso de existir alguna controversia, la misma ley lo llama procedimiento contencioso efectuado ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

2.2 LA MATERIA DE EJECUCION FORZOSA Y PODER SOBERANO

La ejecución forzosa implica la existencia de un poder, de una fuerza suficiente que haga posible la aplicación de resoluciones dictadas por la autoridad competente; por lo tanto, la resolución forzosa debe de concebirse afín con el Poder Soberano que ostentan los Poderes de la Nación.

En materia fiscal, la ejecución se vincula más estrechamente con el carácter coactivo del orden jurídico establecido y con la noción de soberanía. El orden jurídico que se establezca debe asentar las bases económicas de un Estado, procurando alcanzar los fines para los que fue creado y con la ayuda de los sujetos capacitados económicamente contribuyendo a los gastos públicos.

Este orden jurídico, también, le da su acreditamiento como estado de derecho en donde se observan las leyes dictadas haciéndolas cumplir en virtud del carácter coactivo de que se reviste dicho orden, anticando las medidas que fuere necesario procurando con ello la existencia misma del Estado.

El carácter coactivo que caracteriza al Derecho, se vincula estrechamen-

te con las nociones de soberanía y poder. La soberanía era concebida como el poder absoluto de un Estado frente a otro, pero con la unificación que logran los Estados Modernos se pierde este sentido absolutista admitiéndose una acepción orientada a la conformación del Derecho y en este sentido se acepta como el poder de mando, la potestad de gobierno e imposición del Derecho; adquiere una doble acepción: negativa -como poder ordenador supremo con la imposibilidad de otro poder más alto hacia el exterior, y positiva -como una autonomía interior respecto de otros Estados, comprendida en el Pacto Federal hacia el interior³⁰.

En el ejercicio de la soberanía hacia el interior, se origina la delegación de la potestad de mando en virtud de la jerarquización de las normas jurídicas haciendo una distribución de poderes, los cuales se manifiestan de diversas y variadas formas, según el ámbito en que se dan. Lo anterior no significa que se divida la soberanía o que se transmita de uno a otro, lo que sucede es que la soberanía es una unidad y cada uno de los poderes cuenta con su respaldo como un todo.

Ahora bien, a la soberanía se le ha atribuido un contenido político moral que presenta caracteres generales y cuyas cualidades esenciales posee cualquier Estado, dejando a un lado ese aspecto político, se debe orientar en materia fiscal a la soberanía de modo que se encuentre en un plano jurídico que permita su ejercicio con base a la Constitución del país, y primordialmente a través de órganos del Estado.

El término soberanía tributaria, se refiere al poder que posee el Estado para exigir contribuciones económicas de los sujetos que sean capaces de ayudar a la satisfacción de necesidades públicas, y aparece como fundamento de una parte específica de la actividad que realiza una comunidad social. La imposición de tributos es propia del Poder Legislativo, a través del establecimiento de las leyes, facultad establecida en la Constitución para el Congreso de la Unión, siendo este do

(30) Terán Juan Manuel. Filosofía del Derecho. Ed. Porrúa, S.A. México 1980. 8a. - Edición. P.p. 129-130.

cumento el nexo entre el poder tributario y el poder legislativo, sirviendo este último para el desenvolvimiento del primero.

Siendo el poder la fuerza que se dirige a producir un efecto, encontramos que la implicación de la soberanía es en el mismo grado en los distintos niveles de la delegación del poder, es decir, la soberanía se trasluce en el desenvolvimiento del poder, por lo que su delegación se proyecta en la existencia de una jerarquización de autoridades que guardan entre sí una relación de sujeción según el grado en que posean dicho poder ³¹.

La soberanía tributaria y el poder tributario se vinculan con la idea de la potestad tributaria, y siendo el poder ejecutivo el que precisa la actividad fiscal a través de reglamentos, es representado por la Administración Pública en el ejercicio de la potestad tributaria mediante la cual fija la sujeción a las leyes tributarias, pudiendo además establecer: exenciones, plazos, criterios en materia fiscal, etc.

Por lo tanto, el poder tributario se ejerce a través del establecimiento de la norma jurídica tributaria, llevando implícita la potestad tributaria concebida como la facultad de aplicar dichas normas en determinado sentido, precisando sus efectos pero sin contravenirlas.

Como hemos observado, todo poder nace o surge con base a la soberanía, y es por ello que lo más natural es que posea sus mismas características. Afirmamos que existe una soberanía que actúa hacia el exterior y hacia el interior, por lo que existe un poder tributario que actúa en igual forma, toda vez que en el consenso internacional sería imposible establecer reglamentos que regulen las actividades tributarias de otros Estados sin violar su soberanía; por lo tanto, cada Estado es libre de adoptar el sistema tributario que le convenga, actuando hacia el exterior y hacia el interior esta actuación se refleja en el establecimiento del siste

(31) Terán Juan Manuel. Ob. cit. Pág. 138.

ma de gastos e ingresos propios.

La actividad financiera realizada por la Administración Pública se enmarca dentro del territorio nacional, siendo una de sus características conciliar la democracia con la imposición de sanciones; creando para ello, instrumentos necesarios que logren una administración eficaz y económicamente equitativa, conforme a sus necesidades.

Las sanciones que puede imponer la Administración Pública, son de dos tipos: de índole penal -como consecuencia de un delito fiscal sin afectar la responsabilidad penal que resulte del mismo- y de índole reglamentario -como consecuencia del incumplimiento de obligaciones derivadas de la relación jurídico tributaria.

La potestad tributaria se origina por la necesidad de procurar medios económicos a la autoridad pública, debido a lo cual es primordial el cumplimiento de las resoluciones de ejecución forzosa. Por otra parte, la competencia de la autoridad administrativa para efectuar dicha ejecución se deriva del carácter público de la actividad que realiza y de la titularidad de los derechos que motega, -estando de por medio la potestad soberana de recaudación fiscal. Además, sus actuaciones se revisten del carácter coercitivo que poseen el poder tributario y el sistema jurídico, al que sin duda pertenecen las normas de la materia fiscal que regulan al procedimiento administrativo de ejecución.

2.3 ASPECTO ADJETIVO DEL EMBARGO EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA SUSTANTIVA.

En las doctrinas jurídicas se ha dado por clasificar al Derecho para -efectuar un mejor estudio de esta disciplina, es así como se ha afirmado la existencia de un Derecho Público y uno Privado. Ahora bien, al conjunto de normas que forman el Derecho se le ha clasificado en adjetivos y sustantivos, instrumentales y materiales, formales y materiales.

Para poder determinar el aspecto adjetivo del embargo, es necesario hacer

notar la existencia de una serie de disposiciones que en la esfera de la Administración Pública se refieren a las pretensiones de las partes, llamadas sustantivas o materiales, ya que se refieren al problema de fondo que se trata de solucionar y que reciben el nombre de Derecho Material Fiscal.

Al tratar de dar solución a esa cuestión de fondo, se debe seguir un procedimiento regulado por normas que previamente se establecen a ese fin; a esas normas se les ha llamado adjetivas, instrumentales, formales o procesales, ya que se refieren al modo o forma en que se debe solucionar el conflicto de que se trate; - en su conjunto a este tipo de normas se les llama Derecho Procesal Fiscal.

La función jurisdiccional, se efectúa por el ejercicio de la soberanía - del Estado y la Administración Pública presta auxilio al Poder Judicial, llevando a cabo una función coercitiva en la cual aplica medidas coactivas para dar efectividad a los procedimientos fiscales, procedimientos que se incluyen dentro de los servicios públicos que presta el Estado a la ciudadanía.

Las normas llamadas adjetivas no sólo regulan el proceso en su desarrollo, también hacen referencia a los requisitos que deben reunir las peticiones hechas ante la autoridad, extendiéndose su regulación al contenido y efectos de la resolución emitida, a la competencia de los órganos y otras circunstancias que pueden afectar al procedimiento. Por lo tanto, la clasificación de las normas que se hace no es por un grado de importancia, ya que un derecho puede estar debidamente fundamentado pero al no acatarse las normas referidas a términos, requisitos, pruebas, etc., puede perderse el asunto y obtener una resolución que no sea favorable.

Necesario es aclarar que el Derecho Tributario regula situaciones que aparentemente se dan en el Derecho Común, sin embargo esa regulación se diferencia en la aplicación de principios generales ostentados en el Derecho Tributario y que no operan en el Derecho Común; por lo tanto, esa regulación puede presentar semejanzas sin que exista una verdadera igualdad, ya que dentro de las normas tributarias se establecen aquellas situaciones que son factibles de darse, aún cuando -

existan situaciones semejantes que ya hayan sido reguladas por otro tipo de normas no aplicables concretamente a la materia fiscal.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha afirmado que debe haber dos tipos de normas en las leyes fiscales, unas que declaren los derechos del fisco determinando los elementos que constituyen la obligación, señalando sujetos, objetos y requisitos para la manifestación del hecho jurídico tributario, que origina la relación regulada por esas normas y, las otras normas que deben contener un efecto ejecutivo a fin de inducir la actuación de los sujetos en una dirección determinada³².

Dadas las facultades de la Administración Pública, se debe realizar un procedimiento oficioso en el cual se dé oportunidad al sujeto pasivo de inconformarse de la resolución tomada en él; aún cuando lo haya hecho y quedare inconforme podrá promover un procedimiento contencioso, en el cual la autoridad que actúa pasa a ser parte y deberá sujetarse a las normas de procedimiento establecidas.

Al respecto, Luis Martínez López ha señalado: "La parte oficiosa del procedimiento tributario es el conjunto de diligencias que le sirven de antecedente para la resolución que dicte en el sentido de que exista un crédito fiscal a cargo de un particular así como los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación", quedando encuadrada en la parte oficiosa el embargo fiscal³³.

Pues bien, desde la parte oficiosa deben aplicarse normas que delinieren el ejercicio de las facultades de la autoridad administrativa, la aceptación de la existencia de un derecho material tributario es lo que da la autonomía al Derecho Tributario frente al Derecho Administrativo, pero ese derecho no sería efectivo si no existieran normas referentes a indicar la forma de ejercitarlo.

Los tipos de normas que forman parte del Derecho Tributario, no se contraponen sino que se complementan ya que ninguno de los dos podría existir indivi-

(32) Porras y López Armando, *Derecho Procesal Fiscal*. Ed. Textos Universitarios, - S.A. 4a. Edición 1980. México. Pág. 82.

(33) *Idem*. Pág. 139.

dualmente. Partiendo de esta afirmación trataremos de llegar al embargo como parte de las normas adjetivas.

La relación jurídico tributaria presenta dos aspectos: el primero, abarca lo que es esencial en la relación misma; el segundo, son las circunstancias, — elementos o hechos que existen en función de ella y no forman parte de su ser. Con base a ello, afirmamos que el derecho de fondo no consiste en la traba del embargo sino en la pretensión de pago que la autoridad quiere hacer efectiva, siendo el em bargo un medio de coacción que le ayuda a obtener la satisfacción de esa preten- sión ante la negativa del particular para cubrirla.

Las normas procesales tributarias son aquellas que dirigen las actuac^o nes de la Administración Pública como organismo público aplicador de principios — consagrados en la Constitución y en las leyes de la materia, además de las que debe observar como parte de un procedimiento contencioso; el embargo, se encuentra — revestido de ese carácter adjetivo o instrumental porque no constituye una actua- ción principal de la Administración Pública.

La ejecución se da cuando existe la negativa para cubrir dicho crédito y sólo para salvaguardar el interés del fisco; ello es tan cierto que, una diligen- cia de requerimiento de pago no tiene como fin esencial embargar bienes sino reali- zar el cobro. Siendo así, nunca el embargo será una acción principal de la autori- dad, por lo que en el mandato se dice que en caso de no recibirse el pago se embar- garán bienes suficientes para cubrir el crédito fiscal.

Ello se justifica, ya que cuando existe una pretensión que reclamar en — contra de un contribuyente, el derecho que se exige es en base a las obligaciones tributarias establecidas a cargo de un determinado contribuyente, pero, no es fac- tible establecer como derecho de fondo al embargo ya que no es sustituto de la pre- tensión ni tampoco podrían ser alternas porque habría una doble pretensión y forzo- samente deben rechazarse entre sí; toda vez que, la autoridad podría escoger entre el ejercicio de la actuación ejecutiva y el de la facultad de cobro, lo cual es —

perjudicial para el contribuyente.

Por otra parte, el embargo se caracteriza por ser un medio coactivo por el cual se trata de forzar la voluntad del contribuyente; es el resultado de una serie de actos que deben realizarse con anticipación por lo que no surge inmediatamente sino que, es una resolución efectiva y finalista que proporciona los medios para satisfacer el crédito fiscal sin constituirse en la pretensión que se reclama.

Al hacerse el estudio de la Ejecución Forzosa en materia fiscal, encontramos que dentro de la Administración Pública existen dos tipos de ejecutividad que se distinguen en la teoría:

- a) La llamada ejecutividad propia que es la realizada por la misma autoridad administrativa que dictó la resolución, con sus propios funcionarios y medios, y
- b) La ejecutividad impropia cuando por alguna circunstancia es ejecutada por un órgano jurisdiccional.³⁴

Al llevarse a cabo, la ejecución por la propia Administración Pública, a efecto de auxiliar al cumplimiento de una obligación, se tiene la finalidad de tutelar el derecho de la comunidad a través de la resolución tomada, una vez que se han dado las circunstancias establecidas en la ley.

2.4 CUANDO RESOLUCION FISCAL

Sabemos que la relación jurídico tributaria existe como base de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Pues bien, cuando no se cumple en forma exacta con dichas obligaciones es que la ley establece ciertas medidas con objeto de que se restablezca la normalidad jurídica y con ello, aplican en caso necesario la sanción correspondiente a la negligencia, dolo o malicia del infractor.

En la relación jurídico tributaria la transgresión puede ser por ambas -

(34) Díez Manuel Ma. Acto Administrativo. Tipografía Editora Argentina, S.A. 2a. Edición. Buenos Aires, 1961. P.p. 269-271.

cho como un límite puesto a su propia conducta y la observancia del derecho es para él solamente un medio de conseguir sus fines de carácter social³⁷.

A nuestro parecer, lo que distingue a una resolución dictada por la Autoridad Administrativa es que procuran, dichas resoluciones, el mantenimiento y normal desarrollo de los servicios públicos realizando el derecho material tributario mediante la aplicación de las normas procesales tributarias, al caso concreto y en forma particular, teniendo para ello la legitimidad coactiva y pasiva con el objeto de cuidar de ciertos valores que se protegen por ser intereses colectivos.

Es por eso que, se le reviste de la voluntad soberana del Poder Ejecutivo dotándola de facultades discrecionales haciendo, incluso, uso legítimo de la fuerza pública sin necesidad de una previa intervención del poder judicial, para evitar el abuso del poder es que se crea un órgano técnico llamado Tribunal Fiscal de la Federación, el que le da un mejor efecto a sus resoluciones.

Por lo que, las resoluciones fiscales tomadas por la Administración Pública se revisten de la legalidad con las características propias de la misma autoridad, ya que al dictar una liquidación o un mandato de ejecución forzosa no hacen más que aplicar las leyes.

Por otra parte, se ha afirmado que la jurisdicción fiscal mexicana es sólo la manifestación de lo contencioso administrativo, limitada a su objeto fiscal y debido a la naturaleza de los actos sobre los que se ejerce.

A su vez, hemos afirmado que la Administración Pública ejerce una función jurisdiccional en virtud de la cual emite resoluciones; ahora bien, dentro de esas resoluciones se encuentra el embargo. En el punto anterior hablamos de que el embargo existe como un medio coactivo y se ejerce después que el contribuyente no realice el pago del cual fue requerido. Por qué se afirma entonces que es una resolución fiscal?

(37) ve Pina Rafael. Ob. cit. Pág. 66.

Se afirma como resolución fiscal ya que, la autoridad administrativa decide aplicar el medio coactivo que la ley establece a su favor ejerciendo la facultad ejecutiva que le fue delegada, dando por garantizada su pretensión con los bienes embargados los que conservan una relación indirecta con el contribuyente, toda vez que son sus bienes los que le sustituyen en sus obligaciones fiscales.

Conforme a las bases anteriores, cuando la Administración Pública decida una cuestión referida a las obligaciones constitucionales de contribución, orientada a su ejecución en bienes del que tenga a su cargo dicha obligación, será llamada Resolución de Embargo. Dicha resolución produce sus efectos jurídicos únicamente cuando es notificada al interesado.

Para que la resolución de embargo sea ejecutoria es necesario que:

- a) Posea una naturaleza pública, es decir, que comarta la naturaleza que posee la Administración Pública en los fines perseguidos en materia fiscal.
- b) Sea perfecto, que sus elementos esenciales concurren al momento en que se dicte.
- c) Sea exigible, en el momento justo para realizar su cobro y no se haga con anterioridad o en tiempo posterior cuando se hayan prescrito las facultades para cobrarlo ³⁸.

La fuerza ejecutiva de la resolución de embargo es una propiedad esencial sin la cual no sería posible su eficacia, siendo únicamente la proyección de la fuerza intrínseca que lleva consigo la autoridad que la emite.

Como conclusiones del embargo en su carácter de resolución fiscal podemos afirmar que el fundamento jurídico en que se apoya es la presunción de legitimidad, la que admite prueba en contrario, sin requerir de la intervención de otra autoridad legitimada e inspirada por la ejecutoriedad del acto mismo. Además, para que el embargo sea considerado como tal, se debe ordenar en ejercicio de la función ejecutiva manifestada por la Administración Pública a través de una resolución fiscal.

(38) Díez Manuel Na. Ob. cit. Pág. 265.

Podemos afirmar que, el cobro de esos créditos fiscales por medio del embargo no convierte a la autoridad que lo ejecuta en una autoridad arbitraria ya - que se frustrarían los fines sociales del Estado, lo cual nulificaría totalmente - la actividad de dicha autoridad. Al tratar de exponer este punto nos encontramos con barreras doctrinales que incluyen a la resolución de embargo fiscal como parte del acto administrativo general.

Sin embargo, no vamos a discutir esa clasificación aunque sí a discrepar un poco el lugar que corresponde al embargo dentro de tal género. Así, tenemos que existen autores que lo denominan acto económico-administrativo, esta expresión es un tanto subjetiva ya que aún en el ámbito fiscal no se toma en cuenta la distinción en razón a la materia; por otra parte, esta denominación no es aceptada por - todos los teóricos ni tampoco lo es el término acto tributario.

En la legislación fiscal, que habla de actos administrativos, se regulan distintos actos económicos administrativos, como son: la determinación de la deuda tributaria a través de las liquidaciones (provisionales o definitivas), la aprobación del valor económico de los bienes o derechos sujetos al tributo, el establecimiento de sanciones y el embargo mismo.

Se dice que el embargo emitido de acuerdo con las leyes fiscales es económico administrativo por su naturaleza, teniendo como características:

- 1.- Ser un acto definido, es decir, que será por aquella cantidad que se determine en la liquidación por concepto de crédito fiscal, sanciones y multas, si las hubiere; y, es por esas actuaciones de la autoridad que los interesados y sujetos pasivos conocen materialmente la órbita económica en que actúa la Administración.

Además, se conocen los efectos jurídicos que provoca y la persona a - - quién se dirige, ya que es precisamente el conocimiento del sujeto pasivo lo que - - posibilita la ejecución del embargo en el procedimiento que nos ocupa.

- 2.- Es de naturaleza sustancialmente procesal, esta afirmación y la complejidad - que requiere presentar se debe a que se le identifica con la noción y contenido de

derecho como pretensión, como objeto jurídico en la legislación fiscal y con ello se le identifica como parte de la obligación tributaria. Se olvida su carácter formal y procesal, su verdadera finalidad consiste en allegarse los medios económicos aún en contra del sujeto pasivo y no en representar directamente al derecho de la autoridad actora.

3.- Debe su nacimiento al abuso que puede hacer el interesado al incumplir sus obligaciones fiscales, y es debido a ello que los teóricos se preocupan por instituir un medio efectivo de hacer cumplir dichas obligaciones.³⁹

Por último, es conveniente hacer incapié que en el procedimiento administrativo de ejecución existe el principio de separación de la actividad gestora y la actividad que resuelve las reclamaciones contra las resoluciones emitidas, al igual que de la actividad de cobro de un crédito fiscal, con lo que se acentúa la independencia del Derecho Fiscal ante el Derecho Administrativo.

2.5 EL ENBARGO FISCAL Y LA ACCIÓN PROCESAL EJECUTIVA

La acción es la potestad o facultad en manos de los particulares que tienen la virtud -en términos generales- de provocar la intervención de los jueces u órganos de justicia⁴⁰.

También, se dice que es el poder jurídico que tiene todo sujeto de derecho de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamarles la satisfacción de su pretensión. Poder jurídico de dar vida a la condición para la actuación de los órganos jurisdiccionales, quienes actúan (actualizan) una voluntad concreta de la ley que se encuentra en una norma de derecho positivo y como tal favorecerá al demandante (si tiene razón) o no lo favorecerá (si carece de ella); a falta de norma expresa, hay veces que al juzgador se le faculta para casi crear la norma necesaria por vía de equidad o de integración jurídica⁴¹.

(39) Amorós R. Narciso. Revista Difusión Fiscal. Septiembre-Octubre 1976, México. P.º. 103-143.

(40) Cortés Figueroa Carlos. Introducción a la Teoría General del Proceso. Ed. Cárdenas. 2a. Edición. México, 1975. Pág. 32.

(41) Idem. Pág. 36.

La acción es un derecho de instancia proyectiva que se mantiene por un equis lapso o través de una variedad de etapas hasta llegar a lo que se proyectaba desde el inicio: el fallo decisorio⁴².

Con la creación del Estado Moderno fueron divididos los poderes en tres, de ellos el Poder Judicial es el que ostenta la tarea de impartir justicia quedando como función exclusiva del Estado, que no debía desempeñarse por individuos particulares o por entidades privadas sino por jueces o tribunales pertenecientes a dicho poder; surge, a la vez, la idea que establece la no intervención del órgano jurisdiccional sin que sea solicitada por los particulares.

El ejercicio de la acción por su titular ante los órganos jurisdiccionales lleva en sí un querer, una pretensión entendida como la petición al órgano jurisdiccional solicitando su actuación "frente a una persona determinada y distinta del actor de la declaración"⁴³, la acción del sujeto que actúa es diferente a la acción misma, siendo distinto el poder de accionar la función jurisdiccional de los derechos que se reclamen, de los derechos de fondo que pueden ser de gran variedad.

Con ser distintos, acción y derecho de fondo, ambos se dirigen contra el sujeto del que se pretende una satisfacción a través de un procedimiento legal. La doctrina ha hecho una clasificación de las acciones, como resultado de dicha clasificación surge la acción ejecutiva ejercitada con el objeto de realizar actos ejecutivos que sean necesarios para hacer cumplir una resolución o revenir que sea cumplida debidamente; bien sea, por efectos de sentencia, de resoluciones dictadas por organismos facultados para ello o por obligaciones contractuales.

Se origina, la actuación de los organismos jurisdiccionales como una satisfacción a los derechos particulares que se hacen valer por medio de pretensión ejecutiva. Las pretensiones ejecutivas siguen un especial tratamiento dirigiendo -

(42) Cortés Figueroa Carlos. Ob. cit. P.p. 37-38

(43) IDEM. Ob. cit. Pág. 38.

su acción por la llamada vía ejecutiva.

Hevia Bolaños nos habla de ella como la tendente a la ejecución y cumplimiento de los casos e instrumentos que la traen aparejada; la cual es de naturaleza breve y sumaria, fue introducida a favor del actor ejecutante⁴⁴.

Por lo tanto, se concluye que es el camino procesal a través del cual se tramita la acción ejecutiva, derivándose debido o a consecuencia de la procedibilidad de la acción ejecutiva.

La procedibilidad de la acción ejecutiva tiene las siguientes características:

a) Existencia de un título.- Es condición necesaria y suficiente para el ejercicio de la acción. Necesaria ya que sin título no se tiene legitimación, aunque se tenga derecho. Suficiente ya que la legitimación está contenida totalmente en el título y mientras se tenga se tiene legitimación, subsista o no el derecho.

No basta tener el título sino que debe estar justificada esa posesión, - existiendo posesión legítima pues solo ella crea una apariencia de la que pueda - presumirse que corresponda una titularidad ejecutiva de la acción para que se presente la actividad procesal jurisdiccional.

b) Debe ser ejecutivo.- El título ejecutivo determina la legitimación activo respecto a la acción ejecutiva y constituye su presupuesto, de tal modo que solo puede hablarse de esa clase de acción si subsiste dicho título, oír cuando después resulte que el derecho por cuya tutela actúa, el tenedor del título, no exista.

c) El título ejecutivo debe contener un derecho indiscutible.- La razón por la cual la acción ejecutiva tiende a la realización efectiva del derecho del acreedor y, por tanto, a la satisfacción de un derecho aún en contra de la voluntad del deudor, nace precisamente del supuesto de que la obligación consignada en el título ejecutivo es cierta, líquida y exigible de inmediato.

(44) Becerra Bautista José. Ob. cit. Pág. 35.

Por lo tanto, se trata de un procedimiento de ejecución forzosa a través del cual se realiza el tipo de tutela llamada ejecutiva. El procedimiento de ejecución, conforme Michelli, presupone una declaración jurisdiccional; admitiéndose - una declaración del mismo deudor cuando esté contenida en un documento que el juez califique y en el que haga constar el crédito fiscal, concretándose en este último caso a conceder o negar la ejecución exigiendo un requerimiento de pago con amenaza de embargo y orden de ejecutar el embargo en caso de no efectuarse dicho pago. Por lo tanto, dicha orden contiene: un mandato, una amenaza y la actualización - coercitiva de la amenaza⁴⁵.

El título ejecutivo, previsto de fuerza suficiente para provocar la medida inmediata de embargo a bienes del deudor, tiene su origen en las necesidades de la vida práctica y fue un remedio en contra de la lentitud del proceso ordinario - basándose en la idea de que toda obligación que consta con certeza debía hallar un rápido cumplimiento sin una previa y dispendiosa cognición judicial.

La ejecución tiene las siguientes etapas:

- 1.- La aprehensión o embargo de bienes (cosas y derechos) del deudor.
- 2.- Realización de las cosas y derechos embargados.
- 3.- Pago al deudor.

Debemos referirnos al apremio, término que comprende desde el embargo -- hasta el pago al acreedor dándose a entender así por la misma ley en multitud de preceptos, que en su origen se concibe para el cobro de deudas al fisco; por lo que, la ejecución que tiende a satisfacer cualquier obligación puede hacerse valer de forma apremiante por medio de la aprehensión de cosas y derechos del deudor..

El apremio como embargo fiscal, presenta en sus inicios un aspecto coercitivo, tanto por originarse de una obligación constitucional como por haber sido usado por la autoridad administrativa, para ejecutar sus resoluciones.

(45) Becerra Bautista José. Ob. cit. Pág. 38.

El embargo fiscal, utilizado para el cobro de contribuciones y sus accesorios, tiene como peculiaridades:

- a) La ocupación de un bien determinado.- La Administración en este supuesto entra en posesión del bien haciéndolo ocupar con sus agentes.
- b) Ejecución de bienes muebles e inmuebles.- En esta forma se hacen efectivas las obligaciones de dar dinero al contado por el importe del crédito fiscal que el contribuyente adeude a la Administración.
- c) No es una coerción indirecta.- Ya que se obtiene de la persona obligada con el pago de contribuciones, no es una simple amenaza ya que actúa directamente ⁴⁶.

Por lo expuesto, el embargo en materia fiscal participa en su generalidad de las características de la acción ejecutiva, aunque con las diferencias propias de su materia que serán señaladas en los próximos capítulos. Esa similitud no afecta a la autonomía de la materia, puesto que el embargo es una institución procesal que no puede cambiar de elementos esenciales en cada rama del Derecho.

Por el contrario, esas características al repetirse en las diferentes materias van marcando más su carácter de institución dentro del Derecho Procesal, - siendo únicamente que van tomando lo específico de cada una de las diferentes ramas jurídicas, que lo aplican.

Así, la ejecución de bienes muebles e inmuebles embargados por las autoridades fiscales siguen el régimen que les marca el Código Fiscal de la Federación y, como la justicia administrativa precisa de trámites más rápidos que los que permiten los hábitos y normas de justicia ordinaria, es por eso que hace uso de los medios necesarios para hacer efectivas las determinaciones de la autoridad y mantener el orden y exactitud en el despacho de las oficinas de la Administración Pública en el desempeño de sus funciones fiscales, siendo el procedimiento ejecutorio - el más eficaz ⁴⁷.

(46) Diez Manuel Na. Ob. cit. Pág. 272.

(47) De Pina Rafael. Ob. cit. Pág. 550.

Dentro de la recaudación fiscal, doctrinariamente hablando, la ejecución forzosa constituye una parte del Derecho Procesal Tributario, por lo que la ejecución por deudas al Estado como Fisco es un procedimiento que no podría corresponder más que a la Administración misma. Sin embargo, queda asentado que cuando hay inconformidad de la parte obligada se concurre a los tribunales competentes para que resuelva los puntos concretos que son recurridos por los medios establecidos y ante las autoridades señaladas por la ley de la materia.

Con la ejecución forzosa el Estado despliega toda su fuerza coactiva para operar, en primer lugar, psicológicamente sobre el deudor a fin de doblegarle al cumplimiento de lo mandado y si ello no basta, entonces se actúa entrando en la esfera jurídica privada o patrimonial del que se resistió⁴⁸.

En cuanto a la relación que guardan entre sí la acción ejecutiva y el embargo fiscal, es obvio que, siendo el embargo fiscal una modalidad o especie del embargo como institución procesal, se conecta o relaciona en forma intrínseca con la acción procesal ejecutiva; toda vez que, a través de esta acción procesal se proyecta el ejercicio del embargo que, como quedó asentado anteriormente, solo adquiere las características propias de la materia que lo regula como medio efectivo de ejecutar obligaciones.

Tal vez, sea más acertado hablar de embargo fiscal y del procedimiento administrativo de ejecución como denominando el ejercicio de la facultad económica coactiva a fin de hacer más accesible su denominación a la comunidad; es mejor el uso de dichos términos que hablar de una acción con carácter ejecutivo en favor de la Administración, lo cual traería en sí una técnica poco comprensible entre los contribuyentes, a efecto de que los mismos comprendan más fácilmente los efectos que produce una actitud ejecutiva de la autoridad.

Acorde con las disposiciones legales, y para tener una mejor visión del alcance de las resoluciones de ejecución en materia fiscal, es que se propone se -

(48) L. Prieto-Castro Ferrandiz. Ob. cit. Pág. 260.

siga nombrando al ejercicio de la facultad referida con el término común de embargo.

2.6 OTROS ELEMENTOS ESENCIALES EN EL EMBARGO FISCAL

A través de este capítulo se han tratado de establecer ciertas características que le son esenciales al embargo en materia de cobro de créditos fiscales. Primeramente, se establece su concepto acentándolo como un medio de amonio que se aplica ante la resistencia del contribuyente a realizar el pago correspondiente, - ello en virtud del poder tributario ejercido por el Poder Ejecutivo en representación del Estado, conforme a la fuerza que le da su soberanía sobre los ciudadanos.

Al igual se ha hecho notar la existencia de un Derecho Fiscal dentro del que se desenvuelve un aspecto material y uno procesal, es decir, de la materia como tal y del proceso, sin lo cual sería imposible la ejecución. La cual, se lleva a cabo con base a una resolución que tiene efectos proyectivos hacia el mandamiento de requerimiento de pago y embargo.

En el desglose de cada punto se trata de resaltar el carácter fiscal del embargo, a fin de marcar sus diferencias con el embargo en materia común. Tratemos ahora de establecer sus elementos necesarios, es decir, los requisitos que debe reunir en materia de contribuciones que es hacia donde se enfoca el desarrollo de nuestro tema.

En primer lugar se tiene la existencia de una obligación contributiva. - Ampliamente mencionado y desarrollado este punto, recordemos que sin ley no hay obligación alguna que pueda ser impuesta coactivamente; como tal, este es el elemento que a diferencia del derecho en materia común debe existir para que opere la obligación contributiva, y no es por voluntad de las partes que se obliga a cumplir con ella.

Otro elemento es la existencia de una base que se constituye por la liquidación. Es elemental el estudio por parte del personal designado por la Adminis

tración Pública que debe hacerse a cada contribuyente para poder impugnarle la falta de pago de sus contribuciones, ya sea en forma total o parcial. Una vez obtenida la liquidación de la investigación hecha, se procede a notificarla al contribuyente a fin de que no este indefenso en relación a la autoridad por no conocer los hechos que se le imputen.

Otro elemento es la oficiosidad del procedimiento administrativo de ejecución, una vez determinados los créditos fiscales es obligación aplicar tal procedimiento ya que así lo ordena la ley y debe tramitarse hasta su terminación. En el procedimiento de ejecución forzosa no opera regularmente el desistimiento, ya que cuando se ha revisado el expediente es que se procede en contra del sujeto pasivo y sólo opera la suspensión del mismo para evitar su continuación en violación a los derechos del sujeto pasivo.

Es así, como la obligación que se tiene respecto a la Administración Pública como fisco, se convierte en sujeción a dicho procedimiento. O sea, que de simples partes de una obligación, por la misma naturaleza de ella, es que la actora se erige como autoridad sin que sea necesario la homologación de sus decisiones por la autoridad jurisdiccional competente en derecho común, como es el caso de los juicios arbitrales. Procede la modificación de tales resoluciones cuando sea ordenado por una autoridad que tenga conocimiento de las irregularidades que afectan su validez, con la potestad suficiente para hacerlo.

Antes de recurrir las resoluciones ante la autoridad competente, se tiene la posibilidad de recurrirla ante la misma autoridad que la emite. Queda también claro el ejercicio de la función jurisdiccional administrativa que origina la resolución de embargo.

Otro elemento es la resolución de embargo, que es diferente a la liquidación. Una vez comprobadas y asentadas en liquidación definitiva las omisiones del contribuyente, se le notifica el crédito fiscal total para que realice su pago, ante la falta de pago se pide a la autoridad ejecutora que realice el cobro mediante

el procedimiento administrativo de ejecución, ejercitándose así la acción ejecutiva para el cobro.

En el embargo fiscal, también existe el pago por especie. Es decir, que la ley determina cuando se puede aceptar el pago con bienes distintos al dinero -- efectivo, siendo el caso general el de las industrias mineras quienes deben pagar contribuciones con oro, plata, etc.

Entre las obligaciones de los contribuyentes, tendientes a ayudar a la determinación del crédito fiscal, se encuentran: llevar sistemas de contabilidad aprobados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de poder llevar a cabo los registros de las operaciones que efectúa el sujeto pasivo al igual que guardar los comprobantes y libros contables durante cinco años, deducciones que deben reunir los requisitos de ley, etc., conforme al contenido de los artículos 28 y 30 del Código Fiscal de la Federación, vigente.

Por otra parte, la prescripción no sólo afecta al cobro de los créditos sino a la facultad de la Administración para revisar y ejercer sus demás facultades por lo que a los ejercicios prescritos se refiere, pudiendo embargar bienes -- cuando se trate de créditos que no se encuentren en tal caso.

Finalmente, hemos de considerar que las normas fiscales pertenecen al orden público, por tanto, el derecho de la autoridad administrativa a cobrar créditos fiscales así como las normas que rigen al procedimiento administrativo de ejecución, poseen ese carácter público. Dicho carácter, se debe también a que las obligaciones que hace cumplir son establecidas para lograr la realización de un programa político en las materias económicas que se constituyen en servicios públicos; del procedimiento administrativo de ejecución, es posible que se dé una fase posterior llamada contenciosa. De cualquier forma, en ambas fases se puede aplicar subsidiariamente las normas de derecho común, siempre que no sean contrarias a las disposiciones fiscales establecidas.

CAPITULO TERCERO

*REGULACION DEL EMBARCO EN EL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION
(ANTERIOR Y VIGENTE)*

3.1 DESARROLLO DE LA DILIGENCIA

Es necesario hacer notar que, el presente capítulo tratará del embargo en el procedimiento administrativo de ejecución, como un apartado especial para posteriormente tratar la estructura completa de dicho procedimiento, en el capítulo siguiente.

Al investigar sobre el tema tuvimos conocimiento de la existencia, tanto del Reglamento para Oficinas Federales de Hacienda como del Instructivo para el Grupo de Ejecución, los cuales fueron derogados por la llamada Reforma Administrativa, con base a la cual se crea el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para el año de 1979; mismo que originó el Sistema Único de Manuales al cual pertenece el Manual de Procedimientos, que comprende una Área dedicada a Notificación y Cobranza, como sustitución al mencionado Instructivo del Grupo de Ejecución. Conforme a dicho Manual, las Oficinas Federales de Hacienda cuentan con grupos, los cuales se dividen en mesas como sigue:⁵⁰

- Grupo de Control de Cobranza: Mesa de Control y Cobranza.
Mesa de Expedición de Ordenes de Trabajo.
- Grupo de Promoción de Cobros: Mesa de Promoción de Cobros.
Mesa de Pagos en Parcialidades.
- Grupo de Notificación, Requerimiento y Embargo: Mesa de Notificación
Mesa de Requerimiento y Embargo.
- Grupo de Recursos de Recaudación: Mesa de Remates.
Mesa de redacción.
Mesa de Recursos.

Se tuvo noticia de la existencia de un proyecto de Manual para Oficinas Federales de Hacienda, que aún no ha sido aprobado y que propiamente sería el sustituto del Reglamento para dichas oficinas, el cual al derogarse no tuvo sustituto.

Llamamos diligencia de embargo a la actuación de la autoridad ejecutora

(50) Modelo Integral de Recaudación. Manual de Procedimientos para Oficinas Federales de Hacienda. Área de Notificación y Cobranza. Dirección General de Recaudación. Concepto 4. Número 1. Pág. 1.

mediante la cual se constituye gravamen en los bienes propiedad del deudor, para garantizar el pago de un crédito fiscal a su cargo, siempre que no hubiere pagado voluntariamente.

Conforme al artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, cuyo antecedente es el diverso 113 del código anterior, se establece que la persona nombrada por la oficina ejecutora deberá presentarse en el domicilio del deudor a fin de requerirle de pago y, en su caso, embargar bienes o intervenir la negociación, con las siguientes formalidades: realizarla ante el deudor o persona que lo represente legalmente, en su defecto, dejará citatorio para que se encuentren cualquiera de ellos en el lugar, día y hora que se fije debiendo de ser hábiles, y de ser posible al día siguiente; cuando aún dejando citatorio no se encuentren ninguno de ellos en el domicilio, entonces se diligenciará ante cualquier persona que se halle o con algún vecino.

Al respecto, en Jurisprudencia del día 29 de mayo de 1980, el Tribunal Fiscal de la Federación establece que: "al dejar citatorio "para el día de mañana" debe de estimarse que se actuó incorrectamente ya que en esa hipótesis es necesario que se precise con toda exactitud la fecha en la que debe esperarse al notificador pues la expresión aludida es dubitativa, ya que puede dar lugar que se entienda que se refiere al día natural siguiente o al día hábil siguiente..."⁵¹.

Es obligación del ejecutor, levantar acta en la que se redacte todos y cada uno de los hechos que tengan lugar en la diligencia, desde su inicio hasta el final, reuniendo dicha acta requisitos formales, como son: nombre del deudor, cuando se ignore deben mencionarse datos que ayuden a identificarlo y los nombres de los responsables que se obliguen al pago del crédito; autoridad que ejecuta, bases jurídicas y causas de su aplicación, además del propósito que se persigue; nombramiento de testigos, designación de bienes, etc., dejando para el final la firma de las per-

(51) Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al Servicio de México. 1982. Talleres de Impresora Publicitaria y Editorial. Tesis 220, Tomo III. Pág. 118.

sonas que intervinieron en la diligencia, como son: el ejecutor, testigos, persona que atiende la diligencia de embargo, debiendo entregarse a este último copia del acta.

Se encuentra establecido en el párrafo final del artículo 155 vigente, el derecho de señalar a dos personas con el fin de atestiguar los acontecimientos de la diligencia, por parte de quien la sufre; en caso de que, la persona no haga uso de tal derecho, o los testigos a quienes haya nombrado se negaran a firmar el acta, deberá de mencionarse cualquiera de las dos circunstancias o alguna otra que se presente, en dicho documento, sin que ello efecte su validez o la legalidad del embargo.

El artículo 113, del ordenamiento anterior, hacía referencia a las siguientes posibilidades: notificar y requerir de pago en una actuación anterior a la diligencia de embargo o, realizar estos actos en una sola diligencia; ya que, nos hablaba de "diligencia de requerimiento de pago y secuestro administrativo, o en su caso la de secuestro administrativo", siendo que en el código actual se dice: "... requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:..."⁵². Por otra parte, no se mencionaba la intervención de negociaciones, pero tenía el acierto de ordenar la entrega del mandamiento de ejecución y — del requerimiento de pago, a la persona que se notificara la existencia del crédito fiscal, lo cual fue omitido señalar en las disposiciones vigentes.

El Tribunal Fiscal de la Federación, ha aceptado que: "... para poder proceder al cobro de un crédito en la vía ejecutiva, es menester que se acompañe como título de la ejecución, la resolución notificada y firmada que fincó el crédito o copia auténtica de la misma, y que no haya sido oportunamente pagada, ni combatida en forma que suspenda el procedimiento de ejecución..."⁵³.

(52) Artículo 151 del código fiscal de la federación, vigente.

(53) Tribunal Fiscal de la Federación. Ob. cit. Tesis 2/10, Tomo 111. Pág. 118.

En los casos de notificación o requerimiento de pago por edictos, la diligencia se hará ante la autoridad municipal o local competente en el lugar en que se ubiquen los bienes embargables, siempre y cuando no se presente el deudor.

Por lo que se refiere al embargo de los bienes raíces, el artículo 151 — continúa con la temática del código anterior, en el sentido de que debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, conforme se ubiquen los bienes embargados — debiendo hacerlo en dos o más registros, conforme se encuentren dentro de la jurisdicción de dos o más de esas oficinas; en el mismo caso se encuentran los embargos de derechos reales y de negociaciones.

El Tribunal Fiscal de la Federación, ha afirmado que: "El estado no adquiere la propiedad de un inmueble por el solo hecho de que se le adeude por concepto de impuestos, una cantidad de dinero igual al valor del inmueble. El fisco dispone de medios de coerción para hacerse pagar los impuestos que se le deben, embargando los bienes del causante, sacándolos a remate y adjudicándoselos en pago; pero el mismo hecho de que tenga que recurrir a un procedimiento para el cobro, hace indiscutible que las fincas no pasan a ser de pleno derecho de la propiedad del Fisco, — solo por razón de las contribuciones no pagadas" ⁵⁴.

Por su parte, la Dirección General de Recaudación emitió un oficio-circular No. 359-C-5157, 390.110101/1462, de fecha 21 de enero de 1982, en que se da instrucciones para solicitar la inscripción del embargo de bienes en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio, en los términos siguientes:

Primera.— El ejecutor, al realizar el embargo solicitará del propietario de los bienes, o al representante legal, que proporcione los antecedentes registrales correspondientes, que asentará en el acta relativa.

Si no lo hacen, se hará constar en dicha acta y en cuyo caso la Oficina Federal de Hacienda los requerirá mediante acuerdo, a fin de que se proporcionen dentro de los tres días hábiles siguientes contados del que se notifique el acuerdo.

(54) Tribunal Fiscal de la Federación. Ob. cit. Tesis 353, Tomo IV. Pág. 150.

Segunda.- La Oficina Federal de Hacienda, al solicitar la inscripción del embargo en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio, indicará en el oficio relativo los antecedentes registrales, independientemente de que consten en el acta de embargo.

Tercera.- En el mismo oficio, la Oficina Federal de Hacienda, solicitará que el importe de los derechos de inscripción se le indiquen, a fin de que lo pague desde luego en la oficina recaudadora correspondiente, cuyo gasto se registrará en la cuenta 350200.- Deudores y Acreedores por Gasto y Productos de Bienes Embargados.

El mismo artículo 151, vigente, ordena que se dará un plazo de seis días a aquellas personas que dejen de gozar de prórroga o autorización de pagos parciales, para efectuar el pago de los créditos a su cargo, si es que tal beneficio cesó por no cumplir con la obligación de presentar declaración periódica, dicho plazo empezará a contarse una vez que se haya efectuado el requerimiento de pago.

Existe una diferencia importante entre las disposiciones anteriores y vigentes, por lo que a la notificación de deudores responsables se refiere. El artículo III, del código anterior, disponía que se notificara por separado a las personas que resultaran responsables del crédito, expresándoles el nombre del contribuyente, fundamento y motivación de su responsabilidad y la concesión de un plazo de quince días para pagar. El actual, se limita a señalar que se notificará al deudor responsable, sin mencionar los otros requisitos; la eliminación de esta formalidad es acertada y, evita fundar y motivar una responsabilidad que debe estar presente en la persona responsable del crédito, siendo ésta una de sus obligaciones, dando mayor celeridad al procedimiento objeto de estudio.

Sin embargo, se debería expresar si la notificación que se hace al responsable del crédito es en forma separada o conjunta, de la hecha al deudor principal; debiendo ser por separado y en su morio domicilio, ya que, cabe la posibilidad de que no se encuentren en el mismo lugar.

Por otra parte, en el artículo anterior 112, se establecían principalmen

te cuatro fracciones, numerando los casos en que se procedía al secuestro administrativo. Actualmente quedan encuadrados en los artículos 145 y 152, penúltimo párrafo; con excepción de la fracción II que establecía lo procedencia del secuestro administrativo "a petición del interesado, para garantizar un crédito fiscal;". Esta fracción era un tanto redundante ya que el interesado es propiamente el fisco, quedando incluida en los casos que señalan las otras fracciones. Existía una quinta fracción, la cual no menciona un caso específico, sino que, establece la forma general: "En los demás casos que prevengan las leyes.". Otra diferencia, que se encuentra en relación a este artículo son los plazos; efectivamente, eran cinco los días que se concedían a los deudores para pagar el crédito en los casos de cesación de prórroga o, en el pago en parcialidades, plazo que aumenta a seis días. Al igual, cambia el plazo que se da a la autoridad para determinar el crédito, de treinta días a un año, la ampliación de este término fue necesario en virtud de que el anterior era notoriamente insuficiente, para poder efectuar la determinación de la cantidad a cargo del contribuyente.

En el código actual, desaparece la disposición contenida en el artículo 109 del ordenamiento anterior, el cual establecía que junto con el crédito principal se deberían cobrar los vencimientos acaecidos durante la tramitación de un procedimiento; al igual que, los recargos, gastos de ejecución y cualquier otro concepto que debiera cubrir el deudor. Podemos observar que, el cobro de vencimientos es arbitrario porque al iniciarse un procedimiento, existe una cantidad determinada que tiene el carácter de crédito por haber sido en ese momento cobrable; por lo tanto, las cantidades que vencen después no tienen esa exigibilidad al momento de iniciarse el procedimiento de cobro y, deberán reunir sus propias "formalidades esenciales", como lo expresa el artículo citado.

Se observa, que la sección designada a la regulación del embargo era nombrada: "Del Secuestro Administrativo", término que se sustituye en el código actual para denominarla, simplemente, "Del Embargo".

3.2 BIENES SUCEPTIBLES DE EMBARGO

Se entiende, por lo general, que son susceptibles de embargo todos aquellos bienes y derechos que se encuentren dentro de la esfera patrimonial del contribuyente. Es decir, se comprenden los bienes muebles e inmuebles, así como derechos reales o de carácter mercantil, como pueden ser: acciones, letras de cambio, hipotecas y prendas constituidas a su favor, etc.

Ahora bien, el fin del procedimiento administrativo de ejecución no es despojar arbitrariamente al contribuyente de sus propiedades; siendo la propia ley, la que establece una serie de bienes y derechos no afectos a embargo, por poseer determinada naturaleza y por el enorme perjuicio que se le causaría al contribuyente con su privación.

En atención a lo expuesto, es necesario mencionar la relación de bienes excentuados de embargo, que hace el artículo 157 del ordenamiento fiscal vigente, y que es esencialmente igual a la mencionada en el código anterior, siendo:

1.- En primer término, el lecho cotidiano, las prendas de vestir y muebles de uso indispensable para el deudor y su familia.

Sería conveniente que se especifique, en esta disposición, la posibilidad de embargar vestidos que al parecer necesarios, realmente, representen un lujo y, en general, las prendas de vestir que lo sean, como son: diseños exclusivos, abrigos de pieles finas y accesorios del mismo material, objetos de arte, etc.

2.- El patrimonio de familia, que se inscribe bajo este rubro en el Registro Público de la Propiedad, que corresponda y, conforme a las leyes.

3.- Todos aquellos enseres, instrumentos y demás bienes que sean indispensables en el desempeño de una profesión, oficio o arte a que se dedique el deudor. Incluye, esta excepción, tanto a los bienes que pertenezcan a personas físicas como a la maquinaria, enseres y semovientes que sirvan "para las actividades de las negociaciones industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas o pesqueras". Sin embargo, las

negociaciones podrán ser embargadas en su totalidad.

Por lo que se refiere a esta parte del artículo mencionado, fracción IV, fue publicada una reforma en el Diario Oficial de la Federación, de fecha 30 de Diciembre de 1983, por la cual se eliminan las especificaciones: industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas o pesqueras; para quedar simplemente "de las negociaciones". Al eliminarse la enumeración del tipo de negociaciones, se salva el error en que pudiera caerse por no contemplar todos los tipos que existen de ellas. Es decir, pudiera darse el caso de que alguna empresa no encuadrara en ninguna de las que se especifican en dicha numeración; además, no tiene función práctica ya que al hablar de negociaciones, en un término general, se abarcan a todas las empresas sea cual fuere su actividad.

Por otra parte, también se suprime la expresión: "propias para las actividades". Esta expresión, realmente, no tenía razón de ser toda vez que, es presumible que al encontrarse en las negociaciones sirvieran al desempeño de sus funciones ordinarias.

Dentro de los bienes que encuadra esta excepción, un caso muy especial es el de las armas, vehículos y caballos propios de la milicia, que no serán embargados a militares en servicio.

4.- Los granos, cuando aún no han sido cosechados.

5.- Por lo que a derechos reales se refiere, se exceptúan de embargo los derechos de usufructo, de uso y el de habitación.

6.- En cuanto al embargo de cantidades de dinero, no podrán ser embargados cuando se originen por concepto de sueldos, salarios y pensiones de cualquier tipo.

En relación a las pensiones, en el texto del código anterior -artículo 119, fracciones XI y XII-, se refería a las pensiones alimenticias y en una fracción distinta a las pensiones civiles y militares, concedidas por el Gobierno Federal o por organismos de seguridad social. Al unificarlas en una fracción, sin distinguir las entre sí, se resalta el carácter benéfico que ostentan, ya que al otor-

garse se tiene el propósito de que sirvan al sustento del beneficiado.

7.- Como excepción al embargo, se menciona en último lugar a los ejidos. Se observa un pequeño cambio en la redacción del código actual, ya que la fracción XII del artículo 117, anterior, decía: "Los ejidos de los pueblos.", simplificándose la expresión para quedar: "Los ejidos". Este cambio, no afecta en lo absoluto al espíritu del artículo, siendo del conocimiento general el hecho de que los ejidos son propiedad de las comunidades campesinas.

El artículo 157, también menciona los casos en que los bienes exceptuados de embargo podrán ser objeto del mismo, si es que:

a) Haya muebles que se consideren de lujo. Bien sea por el material, modelo, etc.

b) Se embarquen las negociaciones con todos sus bienes, no los bienes por separado.

c) El derecho sobre la siembra.

d) Los frutos que se produzcan de un derecho de usufructo.

e) Conforme a la interpretación en sentido contrario de este artículo, el patrimonio de familia que no este registrado como tal conforme a las leyes.

3.2.1 BIENES DE TRATO ESPECIAL

En el momento de trabar el embargo, se pueden encontrar bienes que por su grado de convertibilidad o por la dificultad de constituir el embargo en ellos, tienen un trato diferente a los demás.

En aquellos casos en que el contribuyente tenga a su favor la titularidad de créditos, a cargo de terceras personas, el artículo 160, siguiendo lo establecido por el anterior 121, ordena que se comunique al deudor o deudores la obligación de pagar, en las cajas de la oficina ejecutora, su adeudo; apercibiéndolos de doble pago en caso de desobediencia.

Realizado el pago del crédito o favor del embargado, la persona que lo efectuó puede exigir la cancelación del gravamen que se haya inscrito en el Registro Público de la Propiedad; para tales efectos, el titular de los créditos embar-

gados debe firmar la escritura de pago y cancelación de gravamen, o bien, de no haber sido necesaria dicha inscripción, un documento donde se establezca la terminación de la deuda.

En caso de que el ejecutado no quiera firmar los documentos señalados, - en el término de cinco días que sigan a la notificación que se le haya hecho del pago, el jefe de la oficina ejecutora podrá firmar los documentos relativos, en sustitución del titular; y, para que surta efectos, debe de hacerse del conocimiento del Registro Público de la Propiedad, en donde conste la inscripción.

También, puede darse el caso de que se embarque: dinero, metales preciosos, alhajas o valores mobiliarios. Estos bienes, los deberá entregar el depositario a la autoridad ejecutora, conforme a un inventario que se formule en el embargo y dentro de las siguientes veinticuatro horas del mismo, de lo que es responsable el depositario nombrado.

Cuando en las cajas de la oficina ejecutora, se reciba dinero trabado a embargo o cantidades de dinero que representen frutos o productos de bienes embargados, se deberán aplicar al pago del crédito que se cobra, sin mayor trámite. La cantidad por concepto de frutos y productos, podrá señalarse por el deudor pero en ningún caso podrá ser inferior del 25%, de la suma que se trate.

Caso muy especial es el embargo de negociaciones, tomándose medidas que tienden a conservar el buen funcionamiento de las mismas, ya que se busca cubrir el crédito fiscal con las ganancias que se obtengan de ellas. Es por ello que, se embargan todos los bienes y derechos que se tienen a su favor por diferentes conceptos; y, aquellos que le pudieran corresponder.

El Código Fiscal de la Federación, dedica una sección a la intervención de negociaciones que comprende de los artículos 164 al 172, la que no era incluida en el código anterior, pero que la regulaba en las disposiciones que hacían referencia al depósito, en sus artículos 127 al 129.

En la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación, para 1982 cuya vigencia se pospuso para 1983, se dijo: "Se reestructura completamente el sistema normativo relativo al embargo, previendo que las negociaciones puedan ser embargadas íntegramente, sin que se afecte el funcionamiento normal de la empresa, - mediante una intervención hacendaria; estableciéndose por otro lado, las formalidades que deben satisfacer las diligencias de embargo, ...".

Cuando fue reformado ese código, en la exposición de motivos para el que debía entrar en vigencia en 1983, se dijo: "En materia de intervención de empresas, considerando las sugerencias hechas por diversos sectores, se introducen limitaciones a las facultades del interventor con el propósito de dar mayor certeza jurídica al contribuyente".

Es así como, el artículo 164 dispone que, al embargarse una negociación la persona que se designe como depositario tiene realmente el carácter de interventor con cargo a la caja o, en su caso, interventor administrador. Entendemos por - interventor con cargo a la caja, el depósito de una negociación embargada en manos de una persona para que vigile el buen funcionamiento de la empresa intervenida. - Ahora bien, la intervención administración surge en sustitución de aquella, cuando a pesar de las medidas tomadas para eliminar las irregularidades que se presenten en la negociación, estas subsistan y se constituye como una medida correctiva con la que se trata de eliminar esas irregularidades.

La diferencia entre ambas figuras consiste en que, la primera constituye una simple vigilancia en los gastos e ingresos efectuados ordinariamente en la negociación. La segunda, es una intervención total en todos los actos de la empresa, imponiéndose como una medida de seguridad por la autoridad ejecutora.

En las reformas que fueron publicadas el día 30 de Diciembre de 1983, en el Diario Oficial de la Federación, encontramos una al artículo 164, eliminándose la enumeración del tipo de negociaciones que se embarguen con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, para quedar simplemente como negociaciones.

En el artículo 170, se ordena que en caso de que una negociación deba embargarse y ya estuviera intervenida por otra autoridad, deberá de llevarse a cabo la diligencia como si no lo estuviera y, el interventor que nombre sustituirá al que estuviera en funciones, hasta que subsista la intervención de la autoridad fiscal. El nuevo nombramiento y cualquier otro cambio, deberá comunicarse a la autoridad que ordenó el embargo anterior al fiscal. Esta disposición no se encontraba establecida en el código fiscal derogado.

El artículo 165, vigente, establece las obligaciones para el interventor con cargo a la caja, entre las que se encuentran:

- El retiro de los ingresos netos.
- Entrega diaria de esos ingresos, en las cajas de la oficina ejecutora.
- Entrega de ingresos a la oficina ejecutora, cuando se retiren de la caja de la negociación, si es que no se hace diariamente.
- La toma de medidas provisionales para tratar de eliminar las irregularidades que se presenten.

Entre las reformas recientemente publicadas, se encuentra una para este artículo, por la que se tiene la obligación de retirar el 10% de los ingresos restantes de la cantidad neta, una vez, apartadas las sumas correspondientes a salarios y otros créditos preferentes. La entrega del porcentaje señalado, la deberá hacer el interventor a diario o conforme se recauden dichos ingresos.

Siendo necesario nombrar interventor administrador, se establece en el artículo 168 del ordenamiento fiscal vigente, que tal nombramiento se deberá inscribir en el Registro Público de la Propiedad que corresponda según el domicilio de la negociación; y conforme al diverso 166, del mismo ordenamiento, contará con las facultades que se otorgan al administrador de una sociedad; en caso de que no sea sociedad, con las mismas que cuente el propietario, que principalmente son:

- Contar con el poder suficiente y amplio para actos de dominio, administración y de pleitos y cobranzas.

- Realizar el otorgamiento y suspensión de títulos de crédito.
- Tener personalidad legal para denunciar y querrellarse de los delitos que se presenten en el desempeño de sus funciones, al igual que para desistirse de ellas, - previo acuerdo con la oficina ejecutora.
- Tener la facultad de otorgar poder general o especial, cuando lo juzgue conveniente. Podrá revocar los poderes que hubiesen sido otorgados por la negociación así - como los que él mismo haya otorgado.
- En general, cuenta con los plenos poderes que necesiten de expresión especial con cláusula legal en algún documento.

Se incluye en este artículo, la garantía para el interventor administrador de una libre actuación, sin que el Consejo de Administración, Asamblea de Accionistas, socios o partícipes puedan supeditar sus actos.

Es de hacerse notar que, las facultades otorgadas a los interventores se amoldan considerablemente en el código actual. Efectivamente, el artículo 128 fracciones V y VI, otorgaba a los depositarios facultad para ejercitar acciones y realizar actos de gestión, "para hacer efectivos los créditos materia del depósito o incluidos en él, así como las rentas, regalías y cualesquiera otras prestaciones en numerario o especie"; además, "erogar los gastos de administración, mediante - aprobación de la oficina ejecutora, cuando sean depositarios administradores, o administrar el importe de tales gastos, previa comprobación procedente, si sólo fueran depositarios interventores".

En el código para 1982, se otorgaban además de las mencionadas en el artículo vigente 166, la de hacer nuevas inversiones debiendo tomar en cuenta la situación de la empresa, por lo que presentaría un proyecto al propietario o administración de la sociedad para ser aprobado; cuando se rechazara dicho proyecto, las autoridades decidirían sobre la continuación de la intervención o la venta de la - negociación. En esto consiste la limitación mencionada en la exposición de motivos del código reformado para 1983, lo cual es ilusorio ya que no se abandona la idea

de que el interventor administrador tenga las mismas facultades con las que cuenta el propietario.

Lo anterior es completamente arbitrario ya que, al constituirse la intervención existe como finalidad vigilar las actividades de la negociación, total o parcialmente, como una medida proyectiva del gravamen impuesto. El embargo sólo limita la propiedad no la nulifica ni cancela, ni tampoco constituye interdicción en el sujeto; el contribuyente no pierde sus facultades de administrar y al realizar el pago, puede recuperar el ejercicio total de su derecho de propiedad.

Es decir, las facultades del interventor administrador deberán limitarse a las de cualquier administrador que se encuentre a cargo de una empresa, constituida o no en sociedad; y, cuyos actos podrán ser vigilados por un consejo o asamblea, la cual sólo podrá vetarlos en aquellos casos en que afecte gravemente los intereses de la empresa, cuando no sea así deberá someterlos a consideración del jefe de la oficina ejecutora si es que existe algún perjuicio a dichos intereses. Ese consejo o asamblea, deberá ser sancionado cuando obstaculice el desempeño de las funciones del interventor administrador, con actos visiblemente injustificados.

A su vez, se le señalarán como obligaciones:

- Informar mensualmente de los movimientos en las cuentas de la negociación, a la oficina ejecutora.
- Enterar en la caja de aquella, el importe del 10% recaudado de las ventas o ingresos diarios, o conforme sea hecha la recaudación de los mismos.
- No enajenar los activos fijos de la negociación.

Se le faculta para convocar a las diferentes asambleas de la sociedad o a la Administración, cuando lo considere necesario o conveniente para el buen desempeño de sus funciones.

En cuanto a la Asamblea de Accionistas, Consejo de Administración, socios o partícipes, se podrán seguir reuniendo con el fin de informarse de las acti

vidades y operaciones que realice el interventor administrador en la negociación. También, lo podrán hacer para deliberar sobre los asuntos de su competencia o para opinar en los asuntos que el interventor lo solicite.

Una vez, cubierta la totalidad del crédito fiscal con los ingresos de la negociación que se enteren en la caja recaudadora, se deberá levantar la intervención constituida, toda vez que ya no hay causa legal para que subsista. De lo anterior, se debe dar aviso al Registro Público de la Propiedad en que se inscribió el gravamen para que proceda a cancelar esa inscripción; la empresa tiene el derecho de asegurarse que la cancelación del gravamen fue hecha.

Por otro lado, puede darse el caso de que la negociación sujeta a intervención deba ser enajenada cuando a pesar de las medidas puestas en práctica, no se logre eliminar las irregularidades que en ella se presenten. Al igual, se enajenará cuando los rendimientos obtenidos en tres meses no cubran el crédito debido, por lo menos de un 24% si es posible determinarlos en tal período, es decir, que sus rendimientos se puedan apreciar de inmediato y no sea el caso de negociaciones que obtienen sus ingresos por período; en tal caso, se calculará el porcentaje que se deba cubrir por los ingresos conforme a los meses transcurridos, tomando como porcentaje promedio el de 8% mensual, y si el porcentaje que resulte no es cubierto por los ingresos se podrá enajenar la negociación.

Cualquiera que sea la causa que opere para enajenar la negociación, deberá hacerse mediante remate. Preferentemente y de ser posible, se venderán en su totalidad, a menos que sea conveniente hacerlo por piezas sueltas, lotes o partes -- con excepción de los activos fijos, los cuales no se podrán vender por separado. -- La enajenación de la empresa se hará conforme a las normas establecidas para los remates.

En cuanto a la intervención de empresas, existe una diferencia muy singular entre las disposiciones anteriores y las vigentes; actualmente, la regulación de este punto es un tanto débil, en comparación a otras normas que le eran aplica-

bles. Tenemos que, el artículo 120 del código anterior señalaba la suletoriedad - del Código Federal de Procedimientos Civiles, en la regulación sobre negociaciones; sin embargo, se debe tener incluido en las leyes comunes que menciona el artículo primero del código vigente, cuando no contravengan las disposiciones contenidas en él.

También se indicaba, que cuando las negociaciones fueran improductivas o estuvieran abandonadas se podían dejar en manos de terceros capacitados para que - las explotaran, lo cual se hacía bajo la responsabilidad de la Secretaría de Hacienda. Por otra parte, el artículo 128 del código anterior, imponía al interventor - y al administrador interventor el otorgamiento de una garantía, para asegurar el - manejo de la negociación en buenos términos y satisfactoriamente.

Además, debía de proporcionar por escrito los siguientes datos: domicilio legal y el de su casa-habitación, el cambio de cualquiera de ellos, el inventario de los bienes o negociaciones embargadas adjunto al valor que se les reconoce en el embargo y con el que quedan sujetos a él, incluyendo los bienes que estuvieran arrendados en ese momento, por último, tenía que señalar el lugar y ubicación del depósito.

Todos estos requisitos no fueron mencionados en forma expresa en el nuevo código, pero es de considerar que entre las obligaciones de las oficinas federales de hacienda, se encuentra el de procurarse todas aquellas garantías necesarias en el buen manejo de la negociación; dichos requisitos tampoco se les requiere en el Manual de Procedimientos para Oficinas Federales de Hacienda, concretamente en el Area de Notificación y Cobranza.

En términos generales, podemos decir que las medidas establecidas para - la intervención de negociaciones tienden a conservar la fuente económica que representan, lo cual repercute tanto en beneficio del fisco como de los propietarios y trabajadores.

3.3 SEÑALAMIENTO DE BIENES.- SU ORDEN

En el señalamiento de bienes embargables, se debe seguir un orden que marca la ley como preferente y que obedece a un propósito de agilidad en el procedimiento administrativo de ejecución.

Efectivamente, en el punto anterior mencionamos que los bienes embargables son, en principio, todos aquellos que se encuentran dentro del patrimonio del deudor. Por otra parte, dijimos que no todos los bienes podrán embargarse en virtud de la excepción que les concede la ley; además, agregamos que no todos presentan el mismo grado de convertibilidad en dinero efectivo y, por lo tanto, podrían resultar perjudiciales a los fines del procedimiento en comento.

El orden que establece la ley, como el que debe seguirse para embargar bienes, ha tenido la misma temática en los códigos anterior y vigente; ya que en ambos ordenamientos, lo que se busca es hacer una enumeración preferente de bienes que presenten el menor problema y perjuicio en su enajenación.

El ordenamiento anterior, establecía en dos fracciones esa preferencia; en la primera, hablaba de bienes inmuebles o negociaciones en casos de secuestro administrativo, lo cual era redundante. En la segunda, se refería a los demás casos conteniendo una enumeración que propiamente es la dada en el artículo 155 del ordenamiento actual, siendo la siguiente:

A. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.- Estos no requieren de conversión, ya que los metales preciosos no presentan dificultad alguna para circular en el mercado, y por otra parte, son de inmediata adjudicación al fisco.

Es notoria la inclusión, en esta fracción, de los depósitos bancarios y muy útil por la propagación del uso de efectos bancarios, como son: ahorros, inversiones, etc., mismos que representan un acierto en las disposiciones actuales.

B. En segundo término, los que no presentan mayor problema en su conversión, como son: las acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios, créditos fácil e

inmediatamente cobrables, cuando se reconozca la solvencia de la empresa o institución que los tiene a su cargo.

C. Aparecen en este orden, los bienes propiedad del deudor que no fueron mencionados con anterioridad, es decir, por exclusión todos aquellos bienes muebles que no se han mencionado.

D. Por último, se mencionan los bienes inmuebles que conforme a la ley fiscal deben inscribirse en el Registro Público de la Propiedad; cuando se ubiquen en la demarcación de dos o más de sus oficinas, la inscripción se hará en todas ellas.

Cuando el ejecutor debe señalar bienes, por no ser suficientes los mencionados por quien debe hacerlo, podrá alterar el orden establecido en los siguientes casos: si es que no fue seguido con anterioridad; cuando los bienes señalados estuvieran fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora y se tengan otros dentro de la misma, o bien, tenga constituido cualquier tipo de gravamen; por último, se trate de bienes de fácil descomposición, deterioro o sean de materias inflamables.

Estos últimos, fueron recientemente incluidos en la redacción de este artículo como una de las causas para alterar el orden establecido; sin embargo, si se mencionaban como causa de venta fuera de remate e incluso se señaló el procedimiento que debía seguirse en el artículo 154.

El artículo 114 del ordenamiento anterior, citaba en forma expresa en sus incisos c), d) y g), a las alhajas y objetos de arte, frutos y renta de toda especie y a las negociaciones comerciales, industriales o agrícolas, respectivamente; dichos bienes, quedan incluidos en el texto actual de la forma siguiente:

Las alhajas y objetos de arte en metales preciosos y bienes muebles.

Los frutos o rentas en dinero o en créditos, cuando lo sean. Por lo que se refiere a los créditos, sería benéfico especificar que se incluyen también los de corto y mediano plazo ya que actualmente sólo se incluyen de inmediato cobro.

Las negociaciones se incluyen en la fracción II del artículo 151, ya estudiado.

Por otra parte, existía en el precepto 117 una disposición que hacía referencia al derecho de los terceros opositores para informar a la autoridad fiscal, la existencia de bienes propiedad del deudor que estuvieran libres de gravámenes y fueran suficientes para asegurar el crédito. Esta disposición desaparece y -tal vez la razón sea su relativa utilidad, ya que a pesar del ejercicio de este derecho la autoridad no quedaba obligada a levantar el embargo trabado en los bienes de los que el tercero reclamaba un derecho a su favor.

Al respecto, Sergio Francisco de la Garza da su opinión afirmando: "...son los deudores y las autoridades los que tienen su derecho al señalamiento de bienes, sin que los terceros puedan esgrimir tal derecho y obligar con ello a las autoridades; pues tal sistema podría llevar a que se alarguen innecesariamente los procedimientos con señalamiento de bienes distintos por parte de personas ajenas cada vez que un procedimiento administrativo de ejecución estuviere por concluir." 55.

3.4 CANTIDAD QUE DEBE GARANTIZAR.- PRIORIDAD CREDITICIA

En la diligencia de embargo, en el momento en que se hace el señalamiento de bienes, deberá de tomarse en cuenta el valor que se otorga a los que quedan embargados de modo que al hacer la suma su importe sea suficiente para cubrir el crédito fiscal y los accesorios, cesando en ese momento la traba a embargo de los bienes del deudor y se procede a la constitución del depósito.

En todo caso, al realizarse el embargo debe hacerse de forma tal que se prevea evitar un exceso, por lo que el ejecutor deberá calcular los gastos que ocasiona la enajenación del bien y al hacer la conversión a dinero efectivo quede la cantidad suficiente para cubrir el interés del fisco.

Se observa que la ley no regula la reducción de embargos, sino únicamente

(55) De la Garza Sergio Francisco. Ob. cit. Pág. 737.

te su ampliación existiendo, aparentemente, una desventaja para el deudor; sería ilógico que la ley estableciera dos situaciones contrarias: la reducción y la ampliación. La ley regula lo que es perjudicial a la autoridad ejecutora, no por ser autoridad sino por ser tutular en el cobro de contribuciones; así mismo, señala los derechos que tiene el deudor y los límites de dichas autoridades. Es prudente mencionar que aún cuando no se regula la reducción del embargo, ésta puede operar si es notorio el exceso de bienes en relación al crédito y sus accesorios.

Tampoco se regula la posibilidad de sustituir los bienes embargados por otros, que se propongan con posterioridad, lo cual es totalmente lógico y acertado ya que la traba de un bien no puede ser cambiada a otro, porque traería retrasos en un procedimiento que pretende ser en lo posible más rápido y sencillo, que el procedimiento ordinario.

Es factible que se dé la ampliación. Es decir, que existan casos en que por alguna circunstancia no prevista, después de haber efectuado una evaluación de los bienes, resulten insuficientes para cubrir el adeudo; en estos casos, la oficina ejecutora deberá acordar una ampliación de embargo. En la diligencia que se realice para acatar dicho acuerdo, se levantará un acta que reúna los mismos requisitos mencionados para la de embargo, conforme lo dispuesto por el artículo 154.

Anteriormente esta ampliación se regulaba en el diverso 131 mencionando, entre los conceptos que debían cubrirse, a los vencimientos inmediatos que ocurrieran durante el transcurso del procedimiento. La cantidad que deben cubrir los bienes embargados, es únicamente la que sea exigible en el momento de iniciarse el procedimiento de cobro; de lo contrario, se estaría ante una situación arbitraria. Las cantidades que con posterioridad adquirieran el carácter de exigibles, deberán reclamarse mediante un procedimiento semejante que llene sus propias formalidades.

Podemos afirmar que la ampliación del embargo, se reguló debido a la medida protección al interés fiscal. También, puede afirmarse como una medida no

tectora contra los errores que pudieran cometer los ejecutores al valorar los bienes embargados, dándoles un valor excesivo con lo cual se perjudica al fisco ya que no podría cubrir su interés, con los bienes embargados. Por otra parte, sería conveniente establecer medidas correctivas aplicables a los ejecutores que cometieran verdaderas aberraciones al valorar los bienes que van a embargar, cuando se tengan los elementos suficientes para creer que fue por voluntad propia o cuando se cause por una total ignorancia; toda vez que, para mejor cumplir sus obligaciones deberán estar documentados sobre diferentes valores de bienes. Siendo conveniente su inclusión en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que se expida próximamente. (Ver anexo 5, al final)

En una diligencia de embargo, puede suceder que existan varios acreedores que reclamen créditos diferentes a un mismo deudor. Así, tenemos que la concurrencia de acreedores puede presentarse entre:

- a) Las autoridades federales y acreedor común (incluyendo organismos descentralizados).
- b) Las autoridades federales y las autoridades locales.
- c) Las autoridades fiscales locales y acreedor común (incluyendo organismos descentralizados).

El Código Fiscal de la Federación anterior, en el capítulo referente al procedimiento administrativo de ejecución, omite regular la posible concurrencia de acreedores y la forma que debe procederse; se limita a resaltar el carácter prioritario de los créditos fiscales, sin ahondar en el asunto.

En el código vigente, se encuentra una mayor regulación rigiendo por separado cada uno de los casos de concurrencia que se dan. Esta regulación la encontramos de los artículos 147 al 149, y con ello se subsana la omisión de que adolecía el ordenamiento fiscal anterior.

Por lo que se refiere, a la concurrencia de créditos fiscales federales y

locales, encontramos en el artículo 147, vigente, que en el caso de diferencias entre dichas autoridades por las que aleguen su preferencia en el cobro de un crédito, deberán de plantear las inconformidades que tengan ante los Tribunales Judiciales de la Federación, en los que se observarán las garantías concedidas a cada una de dichas autoridades.

Este artículo, menciona que se deberán tomar en cuenta las siguientes circunstancias:

- 1.- Cuando el crédito se origine por los frutos productos de bienes inmuebles o por la venta de estos bienes, la preferencia corresponde al fisco que tenga a su favor el pago de impuestos sobre la propiedad raíz.
- 2.- Cuando los créditos sean por otros conceptos, la preferencia corresponde al fisco que efectuó primeramente el embargo.

Es necesario establecer que, debe tomarse en cuenta las disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal para resolver estos asuntos. Por otra parte; cuando en virtud de los convenios que celebren los Estados y la Federación, de conformidad con dicha ley, una autoridad local se presente con carácter de autoridad federal en el cobro de créditos fiscales, y contra el mismo deudor una autoridad federal quiera cobrar un crédito diferente, el cobro de ambos lo hará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, conforme lo dispone el artículo 148 del multicitado código.

Asimismo, establece que el producto obtenido con ese cobro servirá para pagar los conceptos que a continuación se enumeran, y conforme al orden en que se mencionan:

- Gastos de ejecución.
- Accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- Aportaciones de seguridad social.
- Accesorios de otras contribuciones, y otros créditos fiscales.
- Demás contribuciones y créditos fiscales.

Por lo que se refiere, a la concurrencia de autoridades fiscales con orga

nismos descentralizados, cuando estos estén facultados para cobrar contribuciones federales, el mismo artículo establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en estos casos también llevará a cabo tal cobro. Es decir, el cobro de todos los créditos fiscales que deba esa persona; por lo tanto, la cantidad obtenida del procedimiento administrativo de ejecución deberá aplicarse de igual forma a los conceptos ya enumerados.

Por último, en la concurrencia de autoridades fiscales con acreedores comunes será siempre preferente al crédito fiscal, el cobro de cantidades que tengan garantía prendaria o hipotecaria, siempre que dichas garantías hayan sido constituidas conforme a las leyes.

Otras cantidades que no se ven afectadas por la prioridad fiscal, son las sumas que deben aplicarse por concepto de alimentos, salarios o sueldos que devengan en el último año, indemnizaciones a los trabajadores y todas aquellas sumas que se exceptúen de embargo, que proteja expresamente la Ley Federal del Trabajo. En el caso especial de los créditos alimenticios, se debe haber presentado escrito de demanda ante los tribunales competentes con fecha anterior a la del requerimiento de embargo, además de comprobar la vigencia y exigibilidad del crédito alimenticio.

Estos requisitos, de vigencia y exigibilidad del crédito, deberán comprobarse mediante pruebas convenientes en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, para exigir su prioridad sobre el crédito fiscal.

Fuera de las excepciones citadas, el crédito fiscal goza de absoluta prioridad para que el fisco federal no se vea obligado a participar de los juicios universales, en los de quiebra, suspensión de pagos o de concurso de acreedores que se realicen en contra del deudor. Por el contrario, el titular del juzgado donde se tramiten estos juicios, deberá poner tal circunstancia del conocimiento de las autoridades fiscales para que hagan valer los créditos a su favor, por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

3.5 NOMBRAMIENTO DE DEPOSITARIOS.- GUARDA DE BIENES

Constituida la traba de embargo en los bienes propiedad del deudor, el funcionario ejecutor deberá depositarlos en custodia de una persona, cabalmente — así queda constituido el depósito en el procedimiento administrativo de ejecución.

Existe una situación regulada en el artículo 152 del ordenamiento vigente, cuyo antecedente se encuentra en el diverso 112 fracción IV del código anterior. Consiste en el aseguramiento fuera de embargo, en el caso especial de bienes que hayan sido importados sin los requisitos señalados para su internación al país y sin la subsecuente autorización para ello. La orden de inspección, de forma expresa, autoriza a la autoridad que lleva a cabo actos de inspección y vigilancia para realizar dicho aseguramiento, conforme al artículo citado.

Las disposiciones sobre depósito contenidas en el código anterior, regulaban conjuntamente lo que en el actual se separa en depósito e intervención. Esa regulación, no varía en esencia en el código actual, pero es de notarse que la mayoría de esos preceptos quedan incluidos en la intervención, dejando al depósito — la obligación de conservar el bien embargado mediante actos que procuren tal conservación, sin detallar más en las obligaciones del depositario.

Se menciona en el diverso 153, vigente, que deberán de nombrarse la cantidad de depositarios que fueren necesarios para la guarda de los bienes o negociación. Las personas que sean nombradas, lo serán bajo la responsabilidad del jefe de la oficina ejecutora aún cuando sean más de una las oficinas competentes para llevar a cabo el procedimiento de cobro, por encontrarse dentro de su circunscripción. En principio, la designación del depositario la hace el jefe de dicha oficina, sólo en caso de que no lo haya hecho lo hará la persona que en su representación lleve a cabo la diligencia, podrá nombrarse como depositario al propio deudor.

Los titulares de las oficinas ejecutoras, podrán en forma libre remover a las personas encargadas de la custodia de los bienes y liberarles de su responsa

bilidad si es que los bienes bajo su cuidado se entregan en forma satisfactoria, a juicio del jefe de la oficina o jefes de las que conozcan del procedimiento.

En relación a ello, la Dirección General de Recaudación mediante oficio No. 359-1-B-1-70219, de fecha 25 de noviembre de 1980, establece que: "... es incompatible la designación del personal administrativo con el cargo de depositario administrador o interventor encargado de la caja de las negociaciones embargadas.

En efecto, tales facultades y responsabilidades inherentes a ese cargo, requieren la referencia de depositarios en las negociaciones embargadas y el tiempo suficiente para actuar con estricto apego a la ley, lo cual ocasiona indiscutible detrimento en las labores o tareas de las Oficinas, cuando la designación recae en empleados administrativos.

Por lo tanto, deberán de sustituirse a los empleados que a la fecha desempeñan tales cargos."

Cuando se embarquen bienes muebles, el depósito es a cargo de un simple depositario. Cuando se embarquen bienes raíces o negociaciones, la persona en que se depositen tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de interventor administrador, con las facultades y obligaciones señaladas. En todo caso, el depositario tiene como obligación principal conservar el bien o bienes embargados.

Al respecto, en 1975 se emitió un instructivo para el funcionamiento del Almacén Central de Bienes Embargados del que sobresale la Regla No. 12, la cual señala como obligación de la Mesa de Servicios la de cuidar de los bienes embargados, para que se mantengan en buen estado de conservación evitando su deterioro, merma o destrucción y la de informar al jefe del Almacén cualquier situación que pusiera en peligro o provocara daño, destrucción, deterioro o merma de los bienes confiados, subsanando de esta forma la omisión en el código anterior.

Por su parte, la Dirección General de Recaudación emitió un oficio-circular el día 20 de agosto de 1981, No. 359-1-C-4-50057, dando instrucciones para evitar la destrucción, deterioro o extravío de los bienes embargados, entre ellas:

Primera.- Mantener al corriente las anotaciones de cargo y descargo en el Registro de Bienes Ajenos al Gobierno Federal. Oficina Federal de Hacienda No. 74.

Segunda.- Exigir, al recibirlos, un ejemplar de la documentación en la que estén detallados los objetos consignados en depósito.

Tercera.- Colocar a cada bien embargado una etiqueta con los datos identificadores como: número de registro, fecha de entrada al almacén, número de expediente, descripción sucinta del bien, nombre y domicilio del propietario y autoridad a cuya disposición se conserve, número e importe del crédito.

Cuarta.- Almacenarlos a modo de que se localicen fácilmente, agrupándolos, evitando en lo posible que se deterioren o destruyan.

Quinta.- El ejemplar que compruebe la entrada se colecciona por orden numérico de registro.

Décima.- Dar a conocer al Grupo de Notificación, Requerimiento y Embargo, los casos notorios o por avalúo, en que los bienes no garanticen suficientemente el importe del crédito fiscal y sus accesorios.

Décimoprimera.- Realizar cada seis meses, la verificación física de los bienes embargados así como compulsas en los registros relativos, comunicando el resultado al jefe de la Oficina Federal de Hacienda con copia a la Administración Fiscal Regional, que corresponda.

Décimosegunda.- Mensualmente informará por escrito al jefe de la oficina, de los bienes que tengan más de 30 días de ingreso y que no se hayan sacado a remate.

Décimotercera.- Cuando algún bien sufra deterioro o extravío, se solicitará la intervención de un representante de la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores o de sus Delegaciones Regionales, para que procedan conforme sus facultades corresponda.

Décimocuarta.- Lo anterior se observará por el Grupo de Registro Contable y Servicios Administrativos de las Oficinas Federales de Hacienda ubicadas en el Área Metropolitana así como el Instructivo publicado en el Diario Oficial del 26 de Febrero de 1975, del Almacén Central.

El depósito tiene como objeto, obligar al deudor a no obstaculizar el desempeño de las funciones de los funcionarios ejecutores disponiendo de los bienes embargados, y del propio depositario.

La regulación del depósito, en los diferentes códigos fiscales, no ha sido completamente satisfactoria; se observa que se han limitado a determinar a la persona facultada para nombrar depositarios, el número de éstos, sus facultades y obligaciones. No olvidemos que el depósito es el medio por el cual se perfecciona la constitución del embargo, el cual no sería totalmente válido si aquél faltara; la ley fiscal, olvida regular dos puntos importantes en el depósito: el rechazo -- del cargo y el levantamiento.

En la práctica, frecuentemente es nombrado depositario el deudor o la persona que atiende la diligencia de embargo; pero, es obligatorio para ellos desempeñar el cargo sólo porque los nombra la autoridad ejecutora? No es así. Conforme al artículo 50. constitucional serán obligatorios los trabajos "de las armas y jurados, así como el desempeño de los cargos concejiles y los de elección popular, directa o indirecta. Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorio y gratuito. Los servicios profesionales de índole social serán obligatorios."

Constitucionalmente no se les puede obligar a desempeñar el cargo de depositarios; y aún cuando en el acta de embargo se les designe como tal, podrán presentarse en la oficina ejecutora para solicitar el nombramiento de nuevo depositario y hacer entrega de los bienes, en la misma forma que se establece para el caso de remoción del cargo, debiendo entregarsele una constancia en que se le libere de toda responsabilidad adquirida como depositario.

El rechazo del cargo no ocasiona contradicciones a la autoridad, ya que existe el Almacén Central de Depósito que funciona para salvaguardar bienes embargados por las autoridades ejecutoras. Cuando el cargo sea aceptado por el contribuyente, tiene el derecho de recibir el pago de honorarios por tratarse de un trabajo personal que merece "justa retribución"; siendo conveniente que el importe de -

sus honorarios se aplique a gastos de ejecución.

De la lectura de las disposiciones fiscales, se surte que el levantamiento de embargo opera: cuando se cubra el crédito fiscal por el contribuyente, - con el producto obtenido de la enajenación o con la adjudicación al fisco federal. También, por orden de autoridad competente que resuelva a favor del opositor el recurso en contra del procedimiento administrativo de ejecución.

Tiene como objeto, entregar al adquirente la propiedad de los bienes embargados dándole plena posesión de los mismos, saliendo de la custodia del depositario mediante la entrega real y material al nuevo propietario. Desde ese momento la autoridad ejecutora y el depositario quedan libres de toda responsabilidad, pudiendo el adquirente sólo reclamar el saneamiento a que queda obligado el contribuyente.

La entrega formal, se hace mediante una constancia en que se mencionen los bienes que se entregan, el estado que guardan y la conformidad del adquirente al recibirlos, debiendo constar firma del depositario, depositante (autoridad ejecutora) y del adquirente; al mismo tiempo se hará la entrega física, para que se pueda apreciar el verdadero estado de los bienes. Cuando no fuera posible hacer ambos actos al mismo tiempo, se establecerá que el depositario es responsable de la falsedad sobre el estado de dichos bienes.

Existe la remoción de depositarios con anterioridad a su levantamiento, lo cual no afecta en nada al depósito por tratarse de actos distintos. La remoción no significa más que un cambio en la persona que custodia los bienes, no en la figura como tal; el levantamiento, es la terminación del depósito.

Las situaciones comentadas, deberán ser objeto de regulación en el código fiscal o, en su defecto, en el Reglamento que se expida del mismo por las causas expresadas y el perjuicio que podrían ocasionar por la falta de su regulación.

CAPITULO CUARTO
ESTRUCTURA DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCION

4.1 REQUERIMIENTO

En el capítulo anterior, se realiza una comparación entre las disposiciones fiscales anterior y vigente, que regulan el embargo en el procedimiento administrativo de ejecución; pues bien, ese mismo sistema se sigue en el estudio de dicho procedimiento después de constituido el gravamen, dedicando un apartado al "embargo precautorio" cuyo estudio se encuadró en este capítulo.

El procedimiento de ejecución forzosa, aplicado en el área fiscal, se inicia con la notificación del requerimiento de pago que hace el ejecutor al deudor del crédito; este requerimiento se debe hacer antes de fincar el gravamen en los bienes del deudor.

El requerimiento de pago es una figura procesal que debe cumplirse forzosamente con anterioridad al embargo, y tiene como objeto realizar el cobro del crédito fiscal ya que un embargo no se puede efectuar simple y llanamente. Toda vez que, es posible que se efectúe el pago del crédito en ese mismo momento y de no requerirle el pago puede caerse en un exceso en la ejecución, quitándole al deudor la oportunidad de cubrir el crédito antes de que se vea afectado en sus bienes, lo que origina violación a sus derechos. (Ver anexo 2, al final)

El Tribunal Fiscal de la Federación, concibe al requerimiento como "un acto administrativo que debe efectuarse mediante el cumplimiento de determinadas formalidades para tener validez legal como son las que emplean formularios especiales"; por lo tanto, el requerimiento es el acto por el cual se inicia el procedimiento económico coactivo y que constituye una verdadera garantía para el deudor, toda vez que es el llamamiento formal de pago ⁵⁶.

También, ha dicho: "La diligencia del requerimiento es la base del procedimiento administrativo de ejecución, y si dicha diligencia no se practicara conforme a la ley, toda actuación anterior resulta viciada, si no consta que el ejecuta-

(56) De la Garza Sergio Francisco. Ob. cit. Pág. 729.

do ha tenido conocimiento, de algún modo, de dicho requerimiento, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los artículos 14 y 16 constitucionales" ⁵⁷.

Conforme al ordenamiento fiscal, artículo 151 vigente y 110 anterior, -- procede efectuar la diligencia de notificación del requerimiento cuando un crédito fiscal es exigible. La exigibilidad de los mismos, se origina por diversas causas, a saber:

- Por la falta de pago de los créditos, en el plazo concedido por la ley.
- Cuando hayan terminado las prórrogas que se concedieron para efectuarlo.
- Se dé por terminada la autorización de hacer el pago en parcialidades.
- Cuando no presente la declaración del período correspondiente, ya sea provisional o del ejercicio, cobrándose una suma igual a la de la última declaración presentada o cualquiera de ellas que elija la autoridad, considerando dicha suma provisional para garantizar el interés fiscal.

En cualquiera de los casos mencionados, con excepción del primero, el -- deudor contará con seis días para efectuar el pago, contados al día siguiente de -- la notificación del requerimiento.

Dicho artículo regula los casos en que, aún siendo exigible, no se podrá requerir de pago ni aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para el -- cobro de cantidades originadas por productos (contraprestaciones por servicios -- prestados por el Estado como persona de derecho privado, por el uso, arrendamiento o enajenación de bienes de dominio privado).

La autoridad cuenta con tiempo indeterminado para cobrar un crédito, ya que a cada gestión de cobro que realiza se interrumpirá la prescripción, la cual -- se hace valer cuando no se lleven a cabo tales actos por parte de la autoridad. La prescripción opera transcurridos cinco años del día en que las autoridades nuyeron

(57) Tribunal Fiscal de la Federación. Ob. cit. Tesis 320, Tomo IV. Pág. 141.

exigir su importe. En tal caso, existe una excepción a favor del contribuyente y la podrá hacer valer en el recurso que se inicie para suspender el procedimiento ejecutivo iniciado en su contra.

Se establecía en el código fiscal anterior, artículos 32 y 33, la prescripción de créditos fiscales en el capítulo 11 "Del nacimiento y extinción de créditos fiscales", del título de las Disposiciones Substantivas. Actualmente, no existen ni dicho título ni el capítulo mencionado, proyectándose las disposiciones de prescripción al artículo 146 del ordenamiento vigente, el cual regula esta figura en los mismos términos establecidos anteriormente.

Los deudores favorecidos con dicha situación, podrán pedir que se extienda la declaración de prescripción del crédito fiscal ante la autoridad, que en todo caso es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y tener una constancia para evitar que por tales créditos se le quiera imponer una ejecución forzosa.

Aún cuando haya transcurrido el tiempo señalado anteriormente, no opera la prescripción del crédito si la autoridad comprueba que ha llevado a cabo gestiones tendientes al cobro del crédito, ya que se interrumpe en el momento en que estas se realicen, siempre que sean notificadas al deudor o las conozca por cualquier otro medio y lo reconozca así expresa o tácitamente.

Debemos resaltar que el anterior artículo 32, mencionaba la prescripción de la "obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

La prescripción del crédito principal extingue simultáneamente los recargos, los gastos de ejecución y, en su caso, los intereses".

En cuanto a la obligación del fisco de devolver dichas cantidades, actualmente queda regida por el artículo 22, detallando el procedimiento que se debe seguir para que se proceda a tal devolución. Por lo que se refiere a la parte segunda que se cita, no encontramos disposición que especifique la prescripción simultánea

de los accesorios, ateniéndonos al principio jurídico "lo accesorio sigue la suerte de lo principal". Esta omisión, no perjudica en lo mínimo al contribuyente, ya que los accesorios no podrán cobrarse más que cuando sea cobrable el crédito fiscal que les dió origen, porque al no ser éste exigible mucho menos lo serán las cantidades nacidas bajo su amparo.

En cuanto a la prescripción, el Tribunal Fiscal de la Federación ha dicho que: "... debe distinguirse la prescripción de la caducidad de los créditos fiscales y la extinción de las facultades de la autoridad, denominada caducidad. La primera, es una figura de carácter sustantivo que se consume al transcurrir el término de cinco años interrumpibles computados a partir del día siguiente al en que se determinó el crédito en cantidad líquida y no al de aquel en que se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley, como generadores de la obligación fiscal. En cambio, la caducidad, es una figura de carácter procesal, que se produce al transcurrir cinco años, no interrumpibles, contados a partir del momento en que las facultades pudieron ser ejercitadas por la autoridad" ⁵⁸.

Hecho el requerimiento de pago, pueden suceder dos cosas: que se efectúe el pago o que no haya tal. En el último caso, se procederá a embargar bienes, ya sea, en ese momento o después. Cuando se efectúa el pago deberá hacerse en efectivo y conforme al artículo 20, tercer párrafo, del ordenamiento fiscal vigente, se aceptan como medios de pago: cheques certificados y giros postales, telegráficos o bancarios; cheques personales no certificados, sólo en casos y condiciones que establezca el Reglamento del código de la materia.

Entre las reformas del día 30 de Diciembre de 1983, se encuentra este artículo; por lo que se refiere al párrafo citado únicamente cambia de posición pasando a ser el quinto quedando con ello, en términos iguales las disposiciones mencionadas sin cambiar la esencia.

(58) Tribunal Fiscal de la Federación. Ob. cit. Tesis 257, Tomo III. Pág. 133.

Por su parte, el código anterior en su artículo 23, establecía que debía hacerse el pago en efectivo a menos que el mismo dispusiese el pago en especie. Consideraba los giros postales, telegráficos o bancarios como medios de pago, los cheques personales cuando se cumplieran los requisitos establecidos en las leyes fiscales o por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4.1.1 EMBARGO PRECAUTORIO. PROCEDENCIA

En el capítulo segundo, hablamos de dos tipos de embargo, uno definitivo y otro precautorio o cautelar. El primero, fue objeto de estudio en el capítulo anterior y el segundo, es el que a continuación estudiaremos.

Entre las tesis que ha emitido el Tribunal Fiscal de la Federación, sobre este tipo de embargo, encontramos las siguientes: "... asegurar bienes de los causantes, por medio de la medida cautelar, cuando hubiere peligro de que se diera cualquiera de las hipótesis ..., es decir, ausentismo del causante, enajenación u ocultación de sus bienes o realización de cualquier maniobra tendiente a dejar insóluto un crédito. El aseguramiento que establece esta disposición es meramente cautelar o preventivo, no una privación de derechos en forma definitiva, toda vez que esto puede o no realizarse; en efecto, en la especie se está ante un acto unilateral y discrecional de la autoridad fiscal autorizado por la Ley de la materia atendiendo a las manifestaciones presuntivas de las hipótesis urgentes que anteceden a la medida cautelar, de donde se desprende que no puede considerarse que la privación de derechos que entraña dicho secuestro sea definitiva y por ello previamente deba respetarse la garantía de audiencia, ya que será en el procedimiento que deberá iniciarse para determinar y liquidar el crédito fiscal, en los términos del último párrafo del artículo en comentario, en donde el causante podrá hacer valer sus defensas pertinentes". También ha dicho que para efectuarlo "... basta únicamente que exista a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, una obligación fiscal ...". 59.

(59) Tribunal Fiscal de la Federación. Ob. cit. Tesis 332 y 333, Tomo IV. Pág. 145.

Conforme a la ley fiscal, se podrá embargar bienes a un contribuyente antes de ser determinado o exigible el crédito fiscal, cuando haya inquietud por parte de la autoridad de que el deudor:

-Altere el estado normal de los bienes embargables.

-Los oculte, enajene o manibre para evitar la diligencia de ejecución. ⁶⁰

La fracción III, del artículo anterior II2, que regulaba esta situación no le daba el tratamiento de embargo precautorio, como el código actual lo llama. Por otra parte, incluía en las causas de procedencia de este tipo de embargo, el peligro de que el contribuyente se ausentara para dejar insoluto el crédito. La falta de tratamiento de este embargo como precautorio, no es sorpresa ya que, como observamos anteriormente, al embargo se le llamaba "secuestro administrativo" y lógicamente a una figura que deriva de él se le daba el mismo tratamiento.

Fuera de la observación anterior, no se encuentran diferencias entre la regulación actual y la anterior de este tipo de embargo. Se establece que al quedar cubierto el crédito fiscal, en el momento en que se hace exigible, no tiene porque subsistir el embargo provisional y debe levantarse, conforme a la ley; debemos aclarar que, la autoridad tiene un año para poder determinar el crédito si es que el contribuyente no lo hace y que se empezará a contar desde la fecha en que se efectuó el embargo.

Una vez determinadas las cantidades respectivas, a falta de pago por el deudor el embargo precautorio se convierte en firme continuándose con el procedimiento en forma normal. Sin embargo, el artículo 145 acepta levantar el embargo si es que el interés fiscal fuere garantizado: por depósito de dinero en instrucciones de crédito autorizados, por prenda o hipoteca, fianza o por tercero solvente e idóneo-que se haga responsable solidario.

Encontrámos en el artículo 41 fracción II, del código vigente, que se em

(60) Artículo 145 del código fiscal de la federación.

embargarán precautoriamente bienes o negociaciones cuando no se hubieran presentado declaraciones en los tres últimos ejercicios o no cumpla por tres veces con el requerimiento de presentar algún documento omitido, tratándose del mismo. En estos casos, son dos las causas por las que se deja sin efecto al embargo: cuando el contribuyente presente las declaraciones omitidas y, no habiéndolo hecho, transcurran dos meses sin que la autoridad inicie sus facultades de comprobación.

En las reformas del pasado diciembre, se determina que bastará un solo requerimiento cuando el documento solicitado sea declaración del contribuyente, - parcial o final. Además, señala que el embargo quedará sin efecto si dos meses después "no obstante al incumplimiento las autoridades no..." llevaran a cabo la comprobación y liquidación de las obligaciones del contribuyente. La reforma consiste en establecer que basta un solo requerimiento para que el contribuyente deba presentar declaraciones y, en caso de desobediencia, se podrá embargar.

El establecimiento del embargo precautorio es un acierto con el que cuenta el código, de no existir habría multitud de casos en que el contribuyente evitaría el cobro del crédito fiscal, aparentando insolvencia, alterando sus bienes y realizando multitud de actos para evadir la obligación fiscal, incumpliendo con la fracción IV del artículo 31 constitucional.

4.2 DILIGENCIA DE EMBARGO

En este punto, se tratarán aquellas situaciones que se presenten en una diligencia de embargo reguladas por el código fiscal, que no fueron tratadas en el capítulo tercero. Una diligencia de embargo no siempre es aceptada pasivamente por el contribuyente y, en multitud de casos, tratará de obstaculizarla; o bien, resulta difícil trabar los bienes a embargo.

Primeramente, es el artículo 162 del código vigente, cuyo antecedente es el 124 del ordenamiento anterior, el que faculta a la persona que ejecuta el mandamiento de ejecución, a solicitar la ayuda de la policía o de otra fuerza pública a

fin de evitar que alguna persona -deudor o tercero- obstaculice materialmente la diligencia de embargo; y con ello, lograr penetrar en el domicilio señalado o llegar a los bienes que han de embargarse.

El artículo 163, menciona dos casos en que se procederá a la rotura de cerraduras en la diligencia de embargo:

- a) Cuando la persona que la atiende se niegue a abrir las puertas de construcciones o de edificios y casas que deban embargarse; o bien, el personal ejecutor considere que existen bienes muebles dentro de ellos, que puedan embargarse.
- b) Cuando no se abran los bienes en que, se entienda, haya: alhajas, dinero, objetos de arte u otros bienes embargables. Como es el caso de las cajas de seguridad, alhajeros, estantes, etc.

La facultad de forzar cerraduras, podrá ejercerse cuando exista acuerdo del jefe de la oficina ejecutora y se conceda al personal que efectúe la diligencia de embargo, siempre que se presuma o se den circunstancias que hagan mesumible el hecho de que se encuentren dentro del mueble o inmueble, bienes susceptibles de embargo y la persona que atiende la diligencia no quisiera abrirlos.

Puede encontrarse, casos de bienes muebles u objetos unidos a un inmueble que no puedan ser abiertos a pesar de la fuerza ejercida en ellos; por lo que, deberán de sellarse y trabarlos a embargo junto con su contenido, de esta forma se aseguran las autoridades de que no serán abiertos por ninguna persona.

La autoridad solicitará al deudor o a su representante legal, que abran el bien y de no hacerlo en tres días podrá solicitar el servicio de un experto, - que será designado por el jefe de la oficina ejecutora.

Cuando fueran bienes muebles los que no se pudieran abrir, se trabará el embargo en ellos y en su contenido y se enviarán a la oficina en calidad de deposito. Una vez, recibidos en dicha oficina se procederá a abrirlos de la misma forma que los inmuebles.

Por lo que se refiere a las diferencias entre las disposiciones anteriores y las vigentes, es de hacerse notar que se tenía a la Secretaría de Hacienda - como la autoridad que resolvía en definitiva sobre los actos tendientes a obstaculizar la diligencia de embargo, enviándole el expediente para su estudio; actualmente, es la autoridad ejecutora la que resuelve en definitiva. El avance jurídico consiste en el hecho de que sea el código fiscal el que le reconoce tal facultad a las ejecutoras, ya que antes se les daba por medio del Reglamento Interior de la - Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En términos generales, cualquier otra circunstancia que se presente en - la diligencia de embargo, así como la posible suspensión de la misma, será solucio- nada por el ejecutor y terminada dicha diligencia, se someterá a consideración del jefe de la oficina para que la ratifique o revoque.

La realización de una diligencia de embargo, así como del procedimiento administrativo de ejecución en sus otros trámites, ocasiona gastos que deberán ser cubiertos por el deudor. Se menciona en la exposición de motivos para el Código - Fiscal de 1933, que: "Se reubican en las disposiciones generales del procedimiento administrativo de ejecución las normas relativas a gastos de ejecución precisando los elementos estructurales de esta contribución y se aclara su destino específico.

Efectivamente, en las disposiciones fiscales anteriores se habla de gastos de ejecución concibiéndolos en su diverso 150, fracción 1, como: honorarios de ejecutores, depositarios y peritos; los de notificadores se mencionaban en el artículo 100 y, en el 109 se establecía su cobro junto con el crédito principal. No se expresa claramente que se entendía por gastos de ejecución ni la forma concreta de su estructura; sin embargo, menciona que los establecerían las disposiciones reglamentarias o, en cada caso concreto, lo haría la Secretaría de Hacienda y Crédito - Público, tomando en consideración la propuesta hecha por la oficina ejecutora. Ninguno de ellos fue aplicado, ya que las disposiciones reglamentarias nunca fueron expedidas y el Reglamento Interior de esa dependencia, le concedía a las oficinas

*ejecutoras las facultades para determinarlos, además todo lo concerniente al proce-
dimiento en estudio.*

*Actualmente, es el artículo 150 el que regula lo referente a estos gas-
tos estableciendo que serán cubiertos por las personas en contra de quién se efec-
túa el embargo, asimismo deberán cubrir los gastos extraordinarios que se tengan -
que erogar, tales como: transporte, depósito, impresión y publicación de convoca-
torias para remate, pago de honorarios a depositarios y peritos.*

*La suma que importa ambos tipos de gastos será determinada por la ofici-
na ejecutora, debiendo cubrirse conjuntamente con el crédito fiscal y sus acceso-
rios, a menos que se presente recurso de oposición al procedimiento y el deudor -
salga beneficiado con una resolución favorable.*

*Las cantidades recibidas por gastos de ejecución, se aplicarán a los gas-
tos realizados por la autoridad ejecutora y para financiar los programas de forma-
ción de funcionarios fiscales que se establezcan.*

*Encontramos una importante reforma a este artículo, conforme a ella se -
obligará al contribuyente al pago del 2% de los gastos erogados en las diligencias:
-de requerimiento de pago, de un crédito fiscal exigible.
-de embargo, aún del precautorio que se efectúa por no haber presentado declaración
en tres ejercicios o no presente la documentación que se le requiere.
-de remate, enajenación fuera del mismo o adjudicación a favor del fisco federal.*

*Si dicho porcentaje representa una cantidad inferior al salario mínimo -
general diario para el Distrito Federal, se deberá cobrar éste en vez de la canti-
dad que resulte; en cualquier otro caso, no podrá exceder de la cantidad que repre-
sente la elevación de dicho salario a un año.*

*Además, incluye en los gastos extraordinarios: al avalúo, impresión y pu-
blicación de edictos, inscripción o cancelación de gravámenes en el Registro Públi-
co de la Propiedad que corresponda, la obtención del certificado de liberación de*

gravámenes y los honorarios de las personas que contraten los interventores. La aplicación de las cantidades obtenidas, se hará para el establecimiento de fondos de productividad y para los programas antes citados, a menos que la ley les destine otro fin.

La reforma esencial consiste en establecer el porcentaje que se debe cobrar en cada una de las diligencias practicadas, el cual no se había señalado anteriormente. Por otra parte, señala otro destino para las sumas obtenidas por estos conceptos y da margen a la ley para poder afectarlos a fines diferentes.

4.3 SUSPENSIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

La suspensión es una figura jurídica que tiene por objeto detener el -- avance normal de un procedimiento; en materia fiscal se puede obtener la suspensión del procedimiento de cobro, cuando la solicite el propio ejecutado o un tercero antes o después de trabar a embargo los bienes.

En la regulación de la suspensión, hay total semejanza entre las disposiciones anteriores y las vigentes, se establece que procede la oposición al procedimiento en comento cuando a juicio del deudor se hubiere ocasionado agravio o violación a sus derechos, o bien, se observe una irregularidad en la determinación de -- contribuciones a su cargo.

Expresamente, el artículo 158 en relación al 117 del ordenamiento jurídico anterior, señala que se suspende por acción de un tercero cuando se alegue la -- titularidad de un derecho sobre los bienes que se pretenden embargar, mediante un documento que lo acredite como tal, con reserva de comprobarse tal título en el -- transcurso de la tramitación del recurso.

La suspensión hecha por el funcionario executor no es definitiva, es el jefe de la oficina ejecutora el que debe ratificarla una vez que haya estudiado -- las pruebas que se le presenten; en caso de revocar la suspensión, ordenará la -- continuación del procedimiento, debiendo notificar dicha decisión al interesado para

que, en su caso, oponga el recurso correspondiente.

La suspensión, deberá tramitarse mediante un procedimiento que regula - el código fiscal de la federación. En el código anterior, en el capítulo referido al procedimiento administrativo de ejecución se dedicaba una sección para regular su suspensión; por otra parte, se tenían como recursos administrativos: oposición al procedimiento administrativo de ejecución, oposición de tercero, reclamación de preferencia y nulidad de notificaciones.

Actualmente, varía completamente la estructura de esos recursos, quedando únicamente el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones, aplicables para la suspensión del procedimiento en estudio.

En cuanto a la suspensión, se encuentra como única diferencia la disposición contenida en el artículo 157 del ordenamiento anterior no contemplada en el - vigente, por medio de ella se concedían quince días al interesado para otorgar garantía sobre el crédito fiscal, suspendiéndose provisionalmente el procedimiento - hasta que fuera concedida en forma firme; en el momento de concederla firmemente, se suspendía de plano hasta que se comunicara a la oficina ejecutora la resolución del recurso.

También, mencionaba que procedía la solicitud de suspensión en cualquier tiempo debiendo acompañarse de la copia del escrito que iniciara el recurso administrativo o juicio, procedente conforme al caso de que se trate.

Por lo tanto, al no haber mayor diferencia entre los códigos fiscales en estudio únicamente haremos referencia a los vigentes. Conforme al artículo 144, al hacerse la petición de suspensión al procedimiento de ejecución se debe acreditar la garantía constituida por el opositor para que proceda, dejando a salvo el inte-

nés fiscal. Dicha garantía no será necesaria cuando ya se efectuó el embargo y siem-
pre que se haya hecho por la cantidad suficiente para cubrirlo; además, de cubrir -
la cantidad que originen en los próximos doce meses los accesorios de las contribu-
ciones que se tratan de cobrar, pasando este plazo se ampliará la garantía a otros
doce meses si aún no se ha cubierto el crédito, conforme al artículo 141. En cual-
quiera de los casos, es presumible el hecho de que al disminuirse la garantía en su
efectividad se dé por terminada la suspensión otorgada hasta que sea cubierta en la
proporción que disminuyó.

Aunque el código no lo especifica, hecha la petición de suspensión se de-
berá notificar ésta a los interesados para que aleguen lo que a su derecho convenga.

El opositor debe presentar a la autoridad ejecutora copia sellada del es-
crito por el que se interponga el recurso o juicio correspondiente. La presentación
de tal escrito deberá hacerse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al que
surta efectos la notificación del acto cuya ejecución se pretende suspender.

En dicho escrito, debe de impugnarse todas y cada una de las cantidades -
por las que proceda el cobro ejecutivo ya que de no hacerlo se presume que queda -
conforme con las cantidades no citadas en la interposición del recurso o juicio, -
asumiendo por lógica los recargos que ocasionen.

Transcurrido el término que se indica, si la parte opositora no presenta
el escrito sellado podrá realizarse el cobro de la garantía constituida, por lo que
la institución de crédito que la expide deberá estar autorizada para ello. La sus-
pensión pierde sus efectos una vez que la autoridad ejecutora tenga conocimiento de
la resolución dictada en el recurso o juicio interpuesto, siempre que dicha resolu-
ción tenga el carácter de definitiva.

Cuando la resolución es favorable al opositor, se termina en esos momen-
tos el procedimiento administrativo de ejecución y, cuando es favorable a la autori-
dad se procederá a continuar con él.

Por otra parte, la Dirección General de Recaudación emitió instrucciones para los casos de suspensión en su oficio-circular No. 359-1-B-1-63415, de fecha 6 de noviembre de 1980, en los siguientes términos:

Primera.- Las Oficinas Federales de Hacienda suspenderán el procedimiento tan pronto reciban la comunicación relativa, por el término que las autoridades competentes indiquen. En casos urgentes, gestionará la confirmación cuando no la reciban en cinco días.

Segunda.- Las Oficinas Federales de Hacienda, cuando las autoridades competentes no manifiesten la dispensa de la garantía del interés fiscal, la exigirán en cualquiera de las formas establecidas y determinarán su monto agregando al importe de la suerte principal otro tanto por concepto de probables recargos por indemnización según el artículo 22 del propio código, así como, en su caso, los gastos de ejecución devengados a la fecha de la suspensión.

Tercera.- Las Oficinas Federales de Hacienda notificarán el monto de dicha garantía para que la constituyan en quince días; de no hacerse, procederá al embargo de bienes suficientes con apoyo en el artículo 112.

Cuarta.- Las Oficinas Federales de Hacienda, al vencer los plazos de suspensión y de no recibir autorización de prórroga, de nueva suspensión, reanudará los trámites de cobro de inmediato.

Conforme al artículo 144, en los casos en que sea solicitada una suspensión y se niegue en contravención de las leyes o se viole la otorgada por actos de la autoridad que actúa en ese momento, el particular podrá acudir al superior jerárquico ya quejándose de una autoridad ejecutora o de la que conozca del juicio interpuesto en contra de la ejecución.

Cualquiera que fuere el superior jerárquico de la autoridad que niegue o viole la suspensión, ordenará que se suspenda el procedimiento provisionalmente y se rinda informe para conocer el asunto y poder darle solución, tratando de ser lo más congruente con la situación jurídica y la petición del inconforme. Dicho infor

forme se deberá rendir en tres días, en los siguientes cinco de su recepción se emitirá resolución. El Tribunal Fiscal de la Federación afirmó que: "cuando se trata de la negativa de la autoridad ejecutora a otorgar la suspensión del procedimiento ejecutivo, una vez promovido el juicio de nulidad correspondiente ante el Tribunal Fiscal, el interesado tiene a su alcance el recurso ordinario de recurrir ante la propia sala fiscal del conocimiento para que ésta resuelva lo producente y en nada influye la circunstancia de que en el primero de los citados preceptos, que estatuye el recurso, se diga textualmente "podrá ocurrir" en lugar de "deberán" para dejar de considerarlo obligatorio; por lo que si previamente a la acción constitucional no se agotó el mencionado recurso, el juicio resulta improcedente y debe ser sobreseído de conformidad con los artículos 73, fracción XV, y 74, fracción III, de la Ley de Amparo." 61.

Como parte especial de este apartado, nos avocaremos al estudio de los recursos administrativos de una forma rápida y sólo en lo referente a la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución. Como hemos mencionado, se cambia la estructura de los recursos administrativos quedando el de revocación, oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones. Como particularidad de estos recursos encontramos que, deben de promoverse ante la autoridad administrativa antes de la tramitación del juicio correspondiente en el Tribunal Fiscal de la Federación, con excepción del recurso de revocación.

Conforme al artículo 117, el recurso de revocación procede en contra de la resolución definitiva que determine contribuciones o accesorios de las mismas.

El recurso de nulidad de notificaciones, establecido en el artículo 119, es procedente en contra de todas las notificaciones que hayan sido hechas de forma contraria a las disposiciones legales. Se hace valer conjuntamente con cualquiera

(61) Tribunal Fiscal de la Federación. Ob. cit. Tesis 620, Tomo IV. Pág. 260.

de los otros dos y tendrá como efectos suspender los plazos para las autoridades y los particulares en tanto no se resuelve, conforme al diverso 129.

Se relaciona íntimamente con el procedimiento de ejecución forzosa, ya que, en caso de darse por nula la notificación del crédito, o cualquiera que se efectúe dentro del procedimiento, se tendrán por nulas las actuaciones que tuvieron lugar con apoyo o en relación a tal notificación.

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, tratado en los artículos 118, 126 al 128, debe interponerse ante la autoridad ejecutora en contra de actos que:

A. Ignorando la extinción del crédito fiscal, quieran hacerlo efectivo o bien, en contra de actos que exijan el pago de cantidades determinadas en exceso, por lo que se presume que sean falsas; siendo tal falsedad atribuible a la oficina ejecutora, también, en contra de actos que se determinen por concepto de recargos o gastos de ejecución.

En las reformas contenidas en el Diario Oficial del 30 de Diciembre de 1983, se encuentra que se incluye a la indemnización a que hace referencia el artículo 21, del mismo código, por lo que al determinarse en forma exagerada se puede interponer el recurso mencionado, quedando más completa la disposición citada con la inclusión hecha.

B. En contra de todos aquellos actos emitidos en el tiempo que dure la tramitación del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la emisión de los mismos no se haga conforme a las disposiciones legales que le son aplicables.

En estos casos, el momento de su interposición es conforme la violación haya surgido antes o después de promover el remate. Cuando surge antes, se establece como término hasta el momento en que se hace la primera convocatoria a la primera almoneda; salvo que los bienes tengan la calidad de inembargables o se trate de actos cuya realización no pueda ser materialmente reparable, en cuyos casos se in-

terpondrá recurso en contra del acta levantada en la diligencia de embargo, en forma directa.

Cuando estos actos se emitan con posterioridad a la convocatoria mencionada en el párrafo anterior, se promoverá recurso en contra de la resolución cuyo contenido tenga el fincomiento del remate. En los casos de venta fuera de subasta la procedencia del recurso es en contra de la resolución que contenga la autorización de dicha venta.

C. En contra de actos que afecten bienes y en virtud de los cuales se involucren - terceras personas por su interés legal en el procedimiento, por ser afectadas en - sus derechos por el acto emitido. Estas personas pueden alegar propiedad o título - de algún derecho sobre los bienes, que puedan embargarse o se hayan embargado. Se podrá interponer este recurso, cuando no haya sido aprobado el remate de los bienes y se podrá alegar el derecho de preferencia hasta antes de aplicar el producto obtenido al pago del crédito fiscal.

Se observa que, no funciona el plazo de los cuarenta y cinco días para interponer el recurso si antes de cumplirse se realiza la venta fuera de remate no pudiendo recobrar los bienes embargados que se hayan vendido.

Esta disposición contenida en el artículo 128, del ordenamiento vigente, se adiciona conforme al Diario Oficial antes mencionado agregando expresamente el caso de negociaciones cuya propiedad se alegue por un tercero; también, menciona la venta de bienes fuera de remate o su adjudicación al fisco federal como momentos límites para la interposición del recurso de oposición en comento.

Por otra parte, se reforma cambiando la palabra "arribe" por "finque", - entendiéndose que se podrán reclamar derechos sobre el bien embargado hasta antes - de que se dé por terminada la diligencia de remate, adjudicándolo a la mejor postu - ra. Ya no será hasta que la autoridad lo dé por aprobado, como se daba a entender - con el término usado sino cuando el remate reuna los requisitos legales y, no exis -

ta objeción alguna para tenerlo a favor del mejor postor.

Se cambia, también, la palabra "producto" por "importe", en la parte final del artículo y se agrega "a cubrir el crédito fiscal". Estos cambios se entienden para englobar aquellos casos en que no se realice la enajenación del bien, por remate o fuera de él, sino que haya adjudicación a favor del fisco; por lo que, no hay producto obtenido implicando la obligación, con el nuevo término usado, de cubrir los créditos preferentes a los fiscales con el valor del bien adjudicado.

El Tribunal Fiscal de la Federación al hablar del recurso de oposición — ha dicho: La procedencia del recurso mencionado se rige por requisitos de procedibilidad "... sin que por ello quede condicionado a que se haya notificado o no previamente la resolución por la que se determino el crédito fiscal, dado que tal requisito debe estarse a la aplicación estricta de la ley, según lo determinado por el artículo 11 del Código Tributario en comentario. Además, también procede este recurso con independencia de la posible impugnación de la resolución que contiene la liquidación del adeudo" ⁶².

También, afirma: "El recurso de oposición al procedimiento ejecutivo es autónomo y puede hacerse valer con independencia a cualquier otro medio de defensa establecido en la ley, por ende no es fundado que se niegue su admisión bajo el pretexto de que ya se había consentido el adeudo fiscal requerido que no se impugnó al ser notificada la liquidación respectiva. Luego es válido reclamar a través del recurso de oposición, la excepción de prescripción de la obligación fiscal determinada en cantidad líquida." ⁶³.

"Cuando se impugna el procedimiento ejecutivo con base en que el mismo no se ajustó a la ley, ..., pero la regla general es que en ese caso sólo puede hacerse valer hasta la resolución que anula el remate, ya que lógicamente trata de evitarse que mediante la impugnación de los diversos actos que forman parte de ese pro

(62) Tribunal Fiscal de la Federación. Ob. cit. Tesis 305, Tomo III. Pág. 153.

(63) Idem. Tesis 310, Tomo III. Pág. 155.

cedimiento se entorpezca la ejecución de una resolución cuya legalidad ya no puede discutirse por haber sido consentida por el causante, o de una ejecución derivada de la determinación de un crédito por el propio causante." 64

El artículo vigente 74, regula la condonación de multas a particulares, expresando en sus párrafos tercero y cuarto la suspensión del procedimiento de cobro, cuando se presente la solicitud de condonación de multas aplicadas a personas que infringen disposiciones fiscales, si es que se pide en forma expresa en la misma y garantizando el interés fiscal, a menos que se le dispense de ello. Termina la suspensión cuando se resuelve la petición, la cual no se concede si es que las multas de que se trate no son firmes o exista un acto administrativo conexo que sea objeto de impugnación.

También, puede suspenderse cuando haya solicitud de compensación de créditos fiscales o solicitud de extinción del mismo.

El código anterior, regulaba el caso de las condonaciones en sus diversos 166 y 167 utilizando los mismos términos que se mencionan; tenemos que, en la parte inicial del artículo 166, se nos hablaba de la devolución o compensación de créditos no hechos por las autoridades fiscales debiendo ser solicitados a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de escrito. Por su parte, el 167 en su párrafo final, hablaba de las condonaciones parciales en el sentido de que no podrán tenerse como objeto de juicio ante el Tribunal Fiscal, actualmente se tiene por incluido en el segundo párrafo del artículo 74.

4.4 REMATE, ENAJENACION Y SUBASTA

Los bienes embargados podrán afectarse por las autoridades fiscales, para que pueda obtenerse el pago de los créditos fiscales y sus accesorios, de las siguientes maneras: por enajenación, remate o adjudicación a favor del fisco.

La enajenación es la venta de los bienes embargados a un comprador que va

(64) Tribunal Fiscal de la Federación. Ob. cit. Tesis 313, Tomo III. Pág. 156.

que la cantidad determinada como valor de los bienes embargados, suficiente a cubrir el crédito fiscal, y por la que se le transfiere la propiedad de los mismos.

La subasta y el remate son conceptos unidos íntimamente y que con frecuencia se confunden, lo que origina que se utilicen indistintamente.

El remate es el procedimiento de venta de bienes sujetos al embargo fiscal, por el cual se pretende obtener la cantidad que importan las obligaciones a cargo del ejecutado, al final de tal procedimiento, se adjudica la propiedad de dichos bienes a la persona que mejor satisfaga las pretensiones de la autoridad que ejecuta.

La subasta, es la forma práctica de realizar la venta de los bienes que pretenden venderse en el remate, en ella concurren las personas que interesándose en tales bienes, constituyen postura legal; al concurrente con postura legal que haga el mejor ofrecimiento de compra será al que se adjudique la propiedad de los bienes rematados.

Estas últimas son reguladas en igual forma, en realidad la subasta forma parte del remate pero por ser la parte principal del mismo, es que se le ha identificado con dicha figura jurídica. Etimológicamente, proviene del latín y significa "bajo lanza", es decir, en Roma estas ventas se realizaban al amparo del poder militar y de la autoridad del Estado.

El remate abarca desde el momento en que se hacen las gestiones para valorar los bienes embargados hasta el momento en que se finca el remate a favor del mejor postor en la subasta, es decir, que el remate es todo un procedimiento y la subasta son parte integrante del mismo, tan es así que un remate puede tener hasta tres subastas.

Por otra parte, la subasta abarca la declaración de las posturas legales, los ofrecimientos de compra o "pujas" y termina con la adjudicación en remate de los bienes, o en su caso, se procede a otra subasta.

El código fiscal anterior, regulaba en una sección al remate y a la adjudicación, así como a la enajenación. En términos generales, se sigue la misma temática en el código actual, variando en los plazos, en el uso de ciertas palabras o en los casos en que procede la aplicación de uno u otro medio de enajenación; es por ello que, se irán estableciendo las diferencias conforme se vaya planteando cada una de las disposiciones, para lograr una mejor comprensión de las diferencias entre los códigos en estudio.

La enajenación de los bienes embargados, por cualquiera de los medios mencionados, procederá efectuarla en los siguientes casos:

-Si es que, transcurridos sesenta días a partir de la fecha de embargo, el deudor no hace uso de su derecho de presentar comprador o no cubra el crédito fiscal, por lo que al día sesenta y uno se pueden vender los bienes.

-En el caso de los embargos precautorios, si es que el crédito se hiciere exigible después de practicarlo y no fuere cubierto por el deudor, cuando se le requiera de pago.

-Si es que queda firme la resolución que da por terminado el recurso interpuesto, en caso de que dicha resolución confirme el acto impugnado. ⁶⁵

Conforme al artículo 132, del ordenamiento derogado, se procedía a realizar la aplicación de los medios de enajenación cuando transcurridos dieciseis días no se hubiere objetado el embargo o existiera resolución firme de la objeción presentada, cuando habiendo embargos por créditos no determinados o exigibles, éstos no fueron cubiertos al adquirir dichos requisitos.

La disposición vigente, fue reformada recientemente en el plazo concedido para proceder a la enajenación, reduciéndose a treinta días; realmente, el deudor tiene treinta días para liberar del gravamen a sus bienes y cuarenta y cinco para suspender el procedimiento, por lo que en realidad no se le perjudica con la reducción hecha, dando mayor efectividad y prontitud al procedimiento de cobro.

(65) Artículo 173, del código fiscal de la federación.

En relación a las disposiciones anteriores, se tiene en el desglosamiento de la primera fracción del artículo 132 citado en dos fracciones de las disposiciones actuales; la abrotación que se reconoce al artículo actual, es la mención de falta de comrador a propuesta del deudor en el término de treinta días, ya que la reforma antes citada también se aplica a este caso.

Tenemos como regla general, que la enajenación de bienes se hace por medio de subasta pública, a menos que se autorice otro medio, por el mismo código. - La disposición citada se contiene en el artículo 174, cuyo antecedente es el diverso 133, disponiendo que la venta deberá efectuarse en el local de la autoridad ejecutora, a menos que se autorice su realización en otro lugar designado por ella; - al igual, podrá ordenar que se vendan los bienes en lotes o piezas sueltas.

Las diferencias que se pueden señalar en relación a estos artículos, es que el anterior mencionaba a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como la autoridad que otorgaba el permiso para la venta en lotes, fracciones o piezas sueltas y actualmente, es la propia autoridad ejecutora la que los da, simplificándose este aspecto al darle directamente dicha facultad a la ejecutora.

Por otra parte, se especificaba que el fin de la venta fuera del local era obtener mejores rendimientos. La omisión de este objetivo, no obstaculiza en nada para que se conceda su autorización; por el contrario, da mayor margen a la venta fuera de esos locales ya que transtornarían las actividades ordinarias desempeñadas en ellos.

El precio que se debe obtener de los bienes embargados, conforme al artículo 175, será:

-En inmuebles y negociaciones, el que resulte de avalúo pericial.

-En los demás casos, el que fije de común acuerdo la autoridad y el deudor en un término de seis días, contados al día siguiente en que fue hecho el acuerdo de remate.

En el último caso, a falta de acuerdo se practicará avalúo por orden de

la autoridad, del que debe tener conocimiento el deudor para que en el caso de no estar conforme con él, o bien un tercero con interés legal, procedan a darse seis días para expresarlo, contados a partir de que surta efectos la notificación de dicho avalúo; pudiendo solicitar que sea una institución nacional de crédito la que lo practique en el término de tres días, este avalúo no podrá ser variado o recurrido por lo que queda firme. (Ver anexo 6, al final)

El artículo 135, del código anterior, hablaba de base para remate. Análogamente, dicha base del precio de los bienes embargados servía exclusivamente - en este tipo de enajenación; sin embargo, a lo que se quería referir era a la base de la venta del bien fuera por medio de remate o no. Debido a la confusión que podía provocar es que, se cambia por "base de la enajenación", incluyéndose el establecimiento de dicha base por acuerdo entre la autoridad y el deudor.

En cuanto a la designación del perito valuador, la autoridad lo nombraba y le notificaba al deudor el resultado del avalúo, el que tenía tres días para inconformarse de él, contados a partir de que surta efectos dicha notificación; y podía nombrar a un perito para que efectuara un nuevo avalúo. En caso de que, no hubiera congruencia entre el primer y segundo avalúo se debía acordar el nombramiento de un tercero en discordia, en caso de no llegar a dicho acuerdo, se nombraba a una institución fiduciaria.

De lo anterior, podemos deducir que en el solo nombramiento de peritos y en la determinación firme del precio podría transcurrir un tiempo considerable. Actualmente, se hace útil y necesario el avalúo para los inmuebles y negociaciones, por la importancia que revisten; se le da más celeridad, al haber sólo dos peritos y no tres como antes, evitando mucha pérdida de tiempo. A su vez, se introduce como novedad la fijación del precio por acuerdo de las partes, sin limitarse únicamente al avalúo.

Como hemos señalado antes, la subasta pública es la forma ordinaria de enajenar los bienes embargados, por tanto, procederemos a establecer la forma en que

debe realizarse.

Determinado el precio de enajenación se procede a efectuar el remate dentro de los siguientes treinta días, por lo que se publicará la convocatoria del remate. Se hará dicha publicación en el órgano oficial de la entidad en que se encuentra la autoridad ejecutora y en un periódico de los de mayor circulación, cuando la cantidad fijada sea mayor del importe que resulten cinco veces el salario mínimo general en el Distrito Federal; haciéndose por dos veces, mediando entre una y otra siete días, la segunda deberá ser cuando menos con diez días de anticipación de aquel en que se efectuará el remate. (ver anexos 8 y 9, al final)

De la convocatoria, se colocará un ejemplar en los sitios visibles y usuales de la oficina que ejecuta, y en los lugares públicos que sean convenientes para la mejor publicación del remate. ⁶⁶

Observando las diferencias, tenemos que el artículo 136 anterior, ordenaba la publicación de la convocatoria en el Diario Oficial de la entidad, cuando el valor de los bienes excediera de doscientos mil pesos. Además, de no haber regularidad en la publicación del mismo, se publicaría en el Diario Oficial de la Federación la convocatoria mencionada. Agregaba en su último párrafo, la posibilidad de que el deudor solicitara una publicación de las convocatorias más amplia, dentro del plazo señalado.

El código actual, da por hecho la publicación regular del Diario Oficial en las entidades, ya que, omite mencionar que a falta de ella se haga en el de la Federación. También, presume que las publicaciones ordenadas son suficientes para dar una buena publicidad al remate. Tiene como acierto, tomar el salario mínimo del Distrito Federal como base para darse la publicación de las convocatorias de remate cuando se exceda cinco veces esa cantidad; toda vez que, al fijar en la ley una cantidad determinada, se comete el error de no tomar en cuenta los cambios de precio -

(66) Artículo 176 del código fiscal de la federación.

en el mercado, habiendo necesidad de reformarlas constantemente porque de no hacerlo, se vuelven obsoletas cosa que no ocurrirá con esta disposición por encontrarse totalmente actualizada.

Conforme al artículo 177 vigente, se ordena a la autoridad ejecutora que solicite del Registro Público de la Propiedad, un certificado de gravámenes en que consten los que se hubieran constituido en los últimos diez años, en los bienes que se van a subastar. (ver anexo 10, al final). Lo anterior, con el fin de citar a los titulares de esos gravámenes a la realización del remate.

El efecto de que se les cite para embargo, es darles la oportunidad de hacer todos aquellas observaciones que consideren pertinentes, para el mejor desenvolvimiento del remate; evitándose, con ello, provocar perjuicios en su contra dando solución en el mismo acto a las observaciones que hagan.

Habrán ocasiones, en que sea imposible citar personalmente a alguno de los titulares de estos gravámenes por: muerte, desaparición, ausencia o ignorancia de su domicilio. En cualquiera de ellos, deberá de mencionarse en las convocatorias de remate el nombre de las personas que se encuentren en esos casos, para que surta efectos de citatorio.

Esta disposición, se encuentra igualmente expresada en el artículo 137 - del ordenamiento anterior, sin haber cambio alguno ni en su redacción.

La oficina ejecutora deberá dar intervención a la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores, a fin de que nombre a una persona para que asista al remate; notificándole día, hora y lugar, adjunto a la misma se le dará una copia de la convocatoria.

Ya hemos mencionado, el derecho del deudor para presentar comprador mismo que podrá hacerse valer hasta antes de fincar remate siempre que la cantidad cubra el crédito fiscal. ⁶⁷

(67) Artículo 178 del código fiscal de la federación.

Es el artículo 154, párrafo final, del código anterior el que resulta ser el antecedente de esta disposición; mismo que, contenía la siguiente expresión "y cubra cuando menos la totalidad de los créditos fiscales". En ella, se observa aquellos casos en que el valor de los bienes no va a cubrir solo el crédito sino que lo rebasa, pero es indudable que el deudor no va a proponer un comprador que no este dispuesto a cubrir el valor de los bienes embargados, por lo que al omitir esa expresión no se causa alteración alguna.

Las personas interesadas en los bienes que van a rematarse, deberán presentar sus posturas por medio de un escrito. Recibidas éstas, por la autoridad ejecutora las calificará de legales. Tanto el artículo vigente, 179, como el anterior, 139, conciben como postura legal: "la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate".

Las posturas deberán ofrecerse de contado, conforme se dispone en el diverso 180 vigente. Cuando la base dada para el precio de los bienes, exceda al interés fiscal, el postor deberá ofrecer de contado la cantidad que lo cubra y el resto se pagará al deudor bajo las condiciones que pacten, siempre que el remanente se reconozca a favor del deudor. Cuando el valor de los bienes, es inferior del crédito fiscal se rematarán de contado en todos los casos.

Se reconoce a la autoridad la facultad de venderlos a plazos, conforme a los casos y condiciones que establezca el Reglamento del código quedando el deudor libre de toda obligación de pago.

Era el artículo 140, del ordenamiento anterior, el que regulaba el pago al contado de la postura legal. Existen dos puntos diferentes con la disposición actual; primeramente, cuando la cantidad fijada como valor de los bienes fuera mayor a la del interés fiscal, si la cantidad que excede es menor de diez mil pesos se podrá dar un plazo de un año para pagar y, cuando excede de esa cantidad se concederán dos años, en ambos casos se generarán intereses a favor del deudor.

La otra diferencia consiste en que, ordenaba el remate al contado cuando: "Los bienes, fracción o lote de bienes, ... sea igual o inferior al interés fiscal" habiendo dos hipótesis en que los bienes debían de venderse al contado, cuando la cantidad fuera igual también se debería de vender al contado; ya sea que, se vendieran por fracción, lotes o todos. Aceptándose tácitamente, la venta en remate a plazos que no tenía regulación expresa.

En la exposición de motivos del código para 1983, se expresó: "..., así - como la posibilidad de que el comprador de los bienes embargados, en su caso, pueda adquirirlos a plazos. Todo con el fin de agilizar el procedimiento para satisfacer el interés fiscal, mediante reglas modernas, técnicas y expeditas que beneficien inclusivo al embargado". Ello porque, aunque era factible que se diera, durante la vigencia del código anterior, se tendría que haber realizado una serie de actos para que se autorizara la venta a plazos y, además, reunirse una serie de circunstancias que determinarán el otorgamiento de dicha autorización. Al autorizarse en las disposiciones vigentes, este tipo de venta ya no necesita de trámites extraordinarios.

Los escritos de posturas que presenten los interesados, deberán reunir de terminados requisitos, como son:

-Adjuntar un certificado de depósito, por el 10% del valor fijado a los bienes, cantidad mínima.

-El certificado deberá ser expedido por Nacional Financiera, S.A. en el Distrito Federal o por una de sus sucursales, agencias o corresponsalías.

-Debe contener los siguientes datos, según se trate de persona física o sociedad: nombre o razón social, domicilio, registro federal de contribuyentes y fecha de constitución. En el caso de personas físicas deberá mencionarse la nacionalidad.

- La cantidad que ofrece por los bienes y la forma en que se compromete a pagarla.

Los depósitos que hagan los postores, se hacen con el fin de garantizar las obligaciones que pudieran adquirir en el remate; pero en el momento en que se finque a favor de uno de los postores, la autoridad deberá ordenar que se devuelvan

a los demás sus certificados para que procedan como haya lugar. Sin embargo, el certificado del comprador, se quedará como parte del precio que se comprometió a pagar por los bienes embargados.⁶⁸

Encontrámos en los diversos anteriores 141 y 143, la regulación de requisitos del escrito de postura, entre las diferencias encontradas tenemos que al postor se le requiera señalar como datos necesarios la edad, capacidad legal, estado civil y profesión, siendo persona física. Sobresaliendo la capacidad legal, por lo que se presume que los postores la poseen, de lo contrario, deberá anularse la compra hecha por las personas que carezcan de esta capacidad. En caso de sociedades, se les pedirán los datos principales de su constitución, entendiéndose que la nacionalidad se considera como dato principal.

La omisión en el código actual de la nacionalidad para sociedades, puede ser erróneo, ya que, en el remate de bienes raíces se debe tener en cuenta por la prohibición que tienen los extranjeros de poseer tierras en determinadas franjas de la República; pero ello, no evita que se les exoneren dichas tierras cuando falten a esa prohibición.

Dentro de las reformas mencionadas anteriormente, se encuentra una al artículo 181, conforme a ella será cualquier institución de crédito autorizada la que puede expedir el certificado de depósito, ya no tiene caso especificar a alguna de ellas en virtud de la calidad que adquieren todas las autorizadas, con la nacionalización de la banca.

También, menciona que se ordenará por la autoridad ejecutora la devolución de certificados "o las cantidades depositadas en la propia oficina", aceptando que se puede presentar una persona interesada en los bienes, pero que al no haber depositado el porcentaje mencionado en una institución de crédito, podrá efectuarlo en la oficina ejecutora para tener la calidad de postor. De esta forma, se benefi-

(68) Artículos 181 y 182 del código fiscal de la federación.

cia la venta de los bienes; ya que, sucede que en ocasiones no daría tiempo ir a depositar el dinero a la institución de crédito y como las oficinas ejecutoras no requieren de mayor trámite para hacer el depósito, es más sencillo y rápido hacerlo en ellas.

La diligencia de remate, es regulada por el artículo 183 vigente, cuyo antecedente 144 anterior, tiene como variación la falta del requisito consistente en pasar lista a los postores, que era una mera formalidad ya que el postor puede presentarse después de iniciada la diligencia de remate y ofrecer mejoras para obtener los bienes. Por lo tanto, la omisión de esta formalidad no perjudica la diligencia en nada.

La primera subasta se efectúa en el día y hora señalados en la convocatoria y la preside el jefe de la oficina ejecutora, dando a conocer en primer término las posturas que se tengan por legales, mencionando la mejor de ellas. A partir de dicha mención, se dan cinco minutos entre cada postura para que sean mejoradas por quienes se interesen y, la última postura ofrecida es la que tiene a su favor la obtención de los bienes, quedando fincado el remate. Puede darse el caso de que, se presenten personas que ofrezcan de contado pagar el mismo precio por los bienes, dado el caso se decidirá por suerte quién de ellas los obtiene.

Cuando el postor favorecido con el remate no cumpla con el pago que ofreció, en los términos y forma aceptado; entonces, perderá el depósito que constituyó a favor del fisco federal, continuándose con el procedimiento ejecutivo en la almoneda que siga. Esta disposición contenida en el código fiscal vigente, artículo 184 ya se contenía en el código anterior con una pequeña variante, se decía que se anticararía de plano el depósito a favor del "Gobierno Federal".

Se cambia el término "gobierno" por el de "fisco", este acierto obedece principalmente a la indebida utilización de dicho término. En efecto, si estamos hablando de un crédito de carácter fiscal regido por un código de la misma naturaleza, es ilógico utilizar conceptos totalmente diferentes para mencionar un órgano fe

deral, que tiene a su cargo funciones meramente fiscales. No se pueden usar como sinónimos porque implican actividades totalmente diferentes; el gobierno sería la representación de toda una política estatal que se refleja en todos los campos nacionales, en cambio, el fisco es aquél que posee los bienes económicos del Estado. El uno es algo por esencia político y el otro es económico.

Terminada la diligencia de remate y fincado éste, se entregarán los bienes al comprador. Son los artículos 185 a 187 los que regulan la forma de hacerlo; en los diversos 145 a 147 del ordenamiento anterior, se hacía una regulación semejante y cuyas diferencias se irán mencionando al momento en que se estudie estos artículos.

El comprador de bienes muebles, tendrá tres días para pagar la diferencia que resulte de aplicar el depósito a la cantidad ofrecida; tratándose de bien raíz, tiene un plazo de diez días. Se entregará la cantidad resultante al contado en la caja de la oficina ejecutora, una vez hecho se entregarán los bienes sin mayor trámite, pero en caso de bienes raíces el comprador nombrará al notario público que deba expedir la escritura de venta.

A fin de que el deudor firme dicha escritura, se le citará para que en diez días la otorgue y firme, apercibiéndolo que de no hacerlo será el jefe de la oficina ejecutora el que lo haga en su rebeldía. Aún en este caso, se le hace responsable de la evicción y vicios ocultos que ocasionen perjuicios al comprador.

Anteriormente, se disponía que el comprador debía constituir garantía -- por aquella "parte del precio que quedara adeudando". En esta forma se protegía -- el interés del contribuyente en aquellas ventas en que el adquirente no pagara al contado el total del precio de los bienes. En la actualidad, no se tiene en forma expresa la obligación de otorgar dicha garantía por el comprador; la oficina ejecutora, deberá pedirla como requisito para la venta a plazos. Se regulaba la aprobación del remate por la Secretaría de Hacienda, cuando el precio de compra fuera mayor de los diez mil pesos.

En caso de no aprobarse el remate, se anulaba su fincamiento y el postor no podía reclamar ningún derecho por medio de procedimiento alguno, por lo tanto, se le devolvía su depósito; cuando era aprobado, se le concedían diez días para efectuar el pago. Otra diferencia consiste en el plazo dado al deudor para otorgar y firmar la escritura, eran sólo tres días y en la misma escritura se constituía garantía hipotecaria a favor del acreedor de la cantidad que no pagara al contado.

Entre las reformas publicadas en el pasado diciembre, se encuentra el cambio del término "bienes raíces" por el de "inmuebles o negociaciones", esta reforma es acorde con el contenido de las demás disposiciones del código, que los menciona. Por otra parte, se entiende por bien raíz aquellas construcciones que se encuentran fijas en un terreno quedando fuera las negociaciones, las cuales al ser embargadas en su totalidad incluyen no sólo el inmueble sino también todos los muebles que se encuentran dentro de ella.

La entrega de los bienes rematados debe ser libre de cualquier gravamen, por lo que aquellos bienes que tengan a su cargo alguno de ellos, deben de cancelarse en un plazo de quince días por el Director del Registro Público de la Propiedad a solicitud del jefe de la oficina ejecutora.

En cuanto se tenga la escritura en que conste la adjudicación del bien rematado, el comprador tendrá derecho a que se le entregue materialmente y de ser necesario se ordenará el desalojo cuando se encuentre ocupado por personas que no justifiquen legalmente su uso, bien sea el deudor ejecutado o tercera persona. Anteriormente, se concedía el derecho al comprador para solicitar que la autoridad ejecutora notificara su propiedad sobre el bien a las personas que el designara, lo cual podía estar a caricho del comprador. Actualmente, la función de dicha autoridad es desocupar el inmueble y procurar el otorgamiento de la escritura de venta, por lo demás, se entiende que las personas que tienen interés legal en --

el bien embargado tiene a su favor el recurso de oposición al procedimiento para reclamar su derecho.

En los casos en que no se logre fincar remate en la primera almoneda, deberá procederse a una segunda siguiendo el procedimiento señalado en el artículo - 191, redactado en los mismos términos que el anterior diverso 153. Se fijará día y hora para efectuarla dentro de los quince días siguientes de la primera, debiendo convocar en igual forma a remate con la variante de que la publicación se hará por una vez. Se tendrá como precio de los bienes, la cantidad que resulte de deducir - un 20% al precio fijado en la primera, siguiéndose el mismo sistema en la diligencia de remate.

Procede una tercera almoneda cuando no haya remate en la segunda, convocándose en la misma forma que se hizo para la última realizada y el precio base de los bienes se determina deduciendo un 20% al precio fijado para la segunda almoneda.

En relación a los remates, se encuentra una prohibición en el artículo - 189, contenida anteriormente en el diverso 149, en el sentido de que en ninguna de las almonedas podrá fincarse remate en favor de funcionarios y empleados públicos, alcanzando a todas las personas que de una u otra forma hubieren intervenido en el procedimiento administrativo de ejecución por parte del fisco y, a las personas - que al participar lo hagan con el fin de favorecerlas o lo hagan en lugar de ellas. Si por cualquier circunstancia esto sucediera, será anulado el remate y los infractores deberán ser sancionados de la forma que expresa la ley, con multa de acuerdo al grado de infracción.

Desaparece el artículo 134, mediante el cual se nulificaban los remates dejándolos sin valor y sin eficacia jurídica la adjudicación hecha por autoridades no federales fiscales, de aquellos bienes embargados por autoridades ejecutoras, - ya que solamente tienen derecho al remanente del producto obtenido de su venta. Si podían hacerlo cuando garantizaran el interés fiscal, a satisfacción de la Secreta

ría de Hacienda. Actualmente, se da por hecho que no puede realizarse ningún remate sin que la autoridad fiscal federal tenga conocimiento; ya que el depositario - que nombra al embargar los bienes, sustituyen a los anteriores que se nombraron en los otros embargos.

Las enajenaciones se efectuaban fuera de remate cuando: el embargado pudiera presentar comprador en un plazo de dos meses, contados a partir del día siguiente del embargo; al ser imposible su guarda o depósito por ser de materia inflamable, de fácil descomposición o deterioro. Y, como último recurso en caso de celebrarse dos almonedas sin lograr su venta, se podían hacer en forma directa por la autoridad o se nombraba una empresa o institución cuya actividad ordinaria fuera la compra venta o subasta de bienes. En cualquiera de los casos, deberá de tenerse como precio de venta el señalado en el avalúo pericial practicado o el que se acuerde por la autoridad y el ejecutado, conforme a los artículos 192 y 193 del código vigente. (Ver anexo 11, al final)

El derecho del deudor para presentar comprador es reformado por el decreto publicado el día 30 de Diciembre pasado, pudiendo hacer la propuesta de! mismo hasta antes del día en que se afecten los bienes por remate, enajenación o adjudicación a favor del fisco. Con ello, se amplía el tiempo para poder ejercitarlo.

Se encuentran algunas diferencias entre las disposiciones mencionadas y las del ordenamiento anterior. Así tenemos que, el artículo 154 señalaba que en la diligencia de embargo se debía comunicar al deudor su derecho para proponer comprador en la venta de "bienes de fácil descomposición o deterioro, o las materias inflamables," y al no hacer uso de él se convocaba a las personas que se interesaran en su compra, fijando como precio base de la venta el oficial que se tome para efectos fiscales y de no haberlo, el valor que se dé a esos bienes o a sus similares en el mercado de la localidad.

La convocatoria debía fijarse en algún sitio visible de la oficina ejecutora y en los lugares de mayor circulación del lugar. En caso de no lograrse la -

venta por el valor señalado, se vendería a la persona que ofreciera el mejor precio, notificándole antes al deudor esta situación. En caso de no haberse vendido - en las subastas efectuadas, se pedía autorización a la Secretaría de Hacienda y - Crédito Público, para que se vendieran estos bienes a la persona que ofreciera el mejor precio y conforme a las disposiciones legales.

Observamos que, en el código anterior se establecía el procedimiento de venta en aquellos casos en que no fuera posible su depósito, algo que se omitió ex - presar en las disposiciones actuales y que en todo caso deberán ser establecidos - estos procedimientos de venta, en el Reglamento del código de la materia que se ex - pida en el futuro.

Finalmente, debemos hacer mención de la facultad del deudor para pagar - el crédito fiscal antes de que se rematen, enajenen o adjudiquen los bienes embar- gados. Cuando no pueda pagar el total del crédito, sólo recuperará los bienes cuyo valor cubra y liberados del embargo se le entregarán.

La disposición citada, contenida en el artículo 195, fue establecida par - cialmente en el anterior 138 ya que no se mencionaba la última parte de dicha dis- posición. Se contenía únicamente la posibilidad de pagar el total del crédito para recuperar los bienes, aunque al regular la venta de los mismos por lotes o piezas sueltas se entiende que el deudor podría recuperar los bienes sueltos que tuviera la posibilidad de pagar.

4.5 ADJUDICACION

Como última forma de cubrir el crédito fiscal con los bienes embargados, tenemos a la llamada adjudicación de bienes en favor del fisco federal. Procede - aplicar la adjudicación, cuando los bienes sacados a remate no se vendan por falta de postores o no haya pujas que cubran o mejoren el precio de venta en la propor- ción necesaria para quedar a salvo el interés fiscal.

El objetivo de esta figura, es no dejar al fisco federal sin pago alguno

aunque el pago no sea por medio de dinero efectivo. Se dan otros casos por los que es aplicable la adjudicación al fisco, los cuales son:

-Cuando haya posturas o pujas de igual cantidad

-En aquellos casos en que el precio base para la tercera almoneda, sea inferior al crédito fiscal.

La adjudicación se hace preferentemente al fisco que actúa, en virtud -- del crédito fiscal que trata de cobrar, en cualquiera de las subastas por las siguientes cantidades:

a) En caso de no haber postores, la adjudicación opera por la cantidad determinada para la próxima almoneda.

b) En caso de llevarse a cabo la subasta y de no haber ofrecimientos de mejora, por la cantidad que importe la postura legal no mejorada.

c) También, procede por la cantidad en que se hubiere producido el emate de ofrecimientos.

d) Por último, por el total del crédito fiscal cuando el valor determinado para la tercera almoneda no sea superior a éste. (Ver anexo 12, al final)

Es así como el código fiscal vigente, regula la forma y casos en que se debe efectuar la adjudicación. El artículo 190, en relación con el diverso anterior No. 152, no establece la aprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tener como válida la adjudicación hecha por las autoridades ejecutoras; esto obedece a que en el procedimiento objeto de estudio, se omitió toda aquella aprobación que debía hacer dicha Secretaría de los actos realizados por las autoridades que lo llevan a cabo. En todo caso, no se perjudica en nada al procedimiento porque al darse intervención a la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores, existe una especie de asesoría para salvaguardar los intereses del fisco mandando un representante de esa Dirección para que asista a las diligencias que se efectúan -- en dicho procedimiento, a partir del remate.

Así, quedan establecidas las formas en que el deudor puede hacer pago del crédito fiscal con bienes de su propiedad, estos procedimientos se efectúan cuando es necesario convertirlos a dinero efectivo y, en el último de ellos, por la imposibilidad de hacerlo. Dichos procedimientos han quedado establecidos en tres:

-Venta en remate.

-Venta fuera de remate.

-Adjudicación de bienes al fisco federal.

4.6 APLICACION DEL PRODUCTO

Hecha la enajenación de los bienes embargados y obtenido el pago de la venta, el artículo 174 del ordenamiento vigente, dispone que se aplicará la suma obtenida a los conceptos mencionados en el artículo 20, del mismo ordenamiento jurídico.

En el párrafo cuarto de dicho artículo, se ordena que antes de cubrir el crédito fiscal se cubrirán los accesorios, en el orden siguiente:

I.- Gastos de Ejecución

II.- Recargos, multas y la indemnización establecida en el penúltimo párrafo del artículo 21, del mismo ordenamiento.

La indemnización mencionada, se paga cuando hubiere existido un perjuicio o daño en el cobro de un cheque extendido a favor del fisco y que no sea pagado por la institución correspondiente, será del 20% del valor que importa el cheque. En el artículo anterior 24, antecedente de este artículo, la mención de los conceptos que debían pagarse antes que el principal eran tres; actualmente se varía el tercero, ya que en lugar de las indemnizaciones se hablaba de: impuestos, derechos, productos y aprovechamientos distintos de los mencionados en las otras fracciones.

Por otra parte, el artículo 150 del mismo código anterior, establecía que

el producto del remate se aplicaría a los siguientes conceptos:

- 1.- Gastos de Ejecución: honorarios de ejecutores, depositarios y peritos, conforme se determinen en el reglamento o a lo que resuelva la Secretaría de Hacienda; impresión y publicación de las convocatorias, transporte del personal ejecutor y de los muebles embargados y, otros gastos extraordinarios.
- 2.- Recargos y multas.
- 3.- Impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.
- 4.- Vencimientos ocurridos.

Cuando existieran varios créditos por un mismo concepto, se cubrirían conforme al orden de antigüedad.

Entre las disposiciones anteriores y las vigentes, no existe mucho cambio en la aplicación del producto obtenido de la enajenación de los bienes embargados, si se tiene como variante la mención de la indemnización en los casos citados y la falta de mención de los diferentes tipos de contribuciones; lo anterior obedece a que, fueron cambiadas las contribuciones a los siguientes conceptos: impuestos, — aportaciones de seguridad social y derechos, se habla también de aprovechamientos — pero no como contribución.

Dentro de las reformas del pasado diciembre, en el párrafo sexto del artículo 20 se dispone: "Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios ...", establece el mismo orden mencionado en más fracciones, es decir, la fracción segunda se desglosa en tres abarcando cada concepto una.

Por otra parte, se menciona en el artículo 148 del código vigente, el orden en que se aplicará la suma obtenida del procedimiento administrativo de ejecución, en los casos en que intervenga la Secretaría de Hacienda no existirá conflicto entre autoridades fiscales, quedando de la forma siguiente:

Gastos de Ejecución

Accesorios de las aportaciones de seguridad social

Las aportaciones de seguridad social

Accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

Demás contribuciones y otros créditos fiscales. (ver anexo 13, al final)

Una vez cubiertos los créditos fiscales y sus accesorios, el diverso 196 establece que en caso de que hubiera una cantidad sobrante se entregará al deudor, en contra de quién procedió la ejecución forzosa, o bien, a la persona designada - por él de manera escrita y, en último caso, a la persona que ordene la autoridad en conformidad al orden de preferencia de sus créditos, en contra del ejecutado, ya - sea en forma total o parcial.

Cuando no sea posible acordar a quien debe hacerse la aplicación del remanente, deberá depositarse en la institución de crédito que al efecto se señale, esperando que se solucione el conflicto que se hubiere planteado para que se entregue la cantidad sobrante a la persona que la autoridad señale.

Por lo que se refiere a la reforma citada, vemos que realmente se adicionó la disposición actual con una disposición contenida en el diverso anterior 150, ya que al omitirla quedaba sin regulación los casos en que hubiera varios conceptos iguales sin saber a cual de ellos darles preferencia, de cualquier forma se debían cubrir aquellos que se pudieran perjudicar por la extinción de la facultad de cobro.

4.7 SOBRESIEMIENTO E INCOSTEABILIDAD

Por lo que se refiere al sobreseimiento, el título que regula el procedimiento de ejecución forzosa no hace mención alguna a esta figura jurídica, sin embargo, se establece en forma general en un capítulo del procedimiento contencioso - administrativo.

De lo anterior, solo nos queda concluir que no existe sobreseimiento en la etapa administrativa siendo susceptible de presentarse cuando el deudor interpone el juicio respectivo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Es decir, en los ca-

nos en que salga de la autoridad que dictó la resolución y de aquella que esta facultada para ejecutarla.

Por sobreseimiento se entiende el cese de la pretensión que se persigue por causas no expresadas concretamente o, no sea obligatorio expresarlas. El Tribunal Fiscal de la Federación ha expresado: "Si una demanda de nulidad se promueve en contra de un mandamiento de ejecución porque no se ha ajustado a ley, el juicio debe sobreseerse por surtirse la causal de improcedencia prevista en el artículo 190, fracción IV, del código fiscal, ya que en ese supuesto procedía agotar previamente el recurso de oposición al procedimiento de ejecución, en los términos de la fracción III del artículo 162 del propio ordenamiento, en tanto que las violaciones alegadas se refieren a vicios propios de ese procedimiento." ⁶⁹.

"Si una resolución ha quedado firme por no haber sido impugnada en forma alguna, y de ésta se deriva otra que se recurre en el juicio de nulidad, no debe sobreseerse el juicio con base a la fracción III del artículo 190, del código fiscal de la federación, si se impugna por vicios propios, porque lo que no se puede hacer valer son cuestiones relativas a la legalidad del acto que es su antecedente inmediato y directo" ⁷⁰.

"Decretado el sobreseimiento por lo que respecta a los actos dictados por las autoridades responsables ordenadoras, debe también decretarse respecto a las autoridades que sean o que tengan el carácter de ejecutoras de los mismos, porque debiendo sobreseerse respecto a aquéllos, es indiscutible que no pueden examinarse la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los procedimientos de ejecución" ⁷¹.

El código fiscal, en su artículo 203, establece que el sobreseimiento procede cuando se da alguna de las siguientes causas:

(69) Tribunal Fiscal de la Federación, Ob. cit. Tesis 615, Tomo III. Pág. 286.

(70) Idem. Tesis 608, Tomo III. Pág. 282.

(71) Idem. Tesis 650, Tomo IV. Pág. 269.

- 1.- Desistimiento de la parte que demanda el juicio.
- 2.- Por causa superveniente que origine su improcedencia.
- 3.- Por muerte del deudor demandante si es que:
 - a) la pretensión reclamada sea de carácter personal y no transmisible.
 - b) con su muerte deje sin materia el juicio.
- 4.- Cuando por decisión de la autoridad demandada, queda sin efectos el acto que se impugna.
- 5.- Cuando existan disposiciones que impidan resolver la controversia de fondo, de batida en el juicio.

Por otra parte, el mismo código vigente en su artículo 202 establece — que un juicio es improcedente cuando: no afecten los intereses jurídicos del demandante, falte la expresión de agravios o de los autos no se desprenda claramente su existencia, por imposibilidad del tribunal para conocer del juicio por incompetencia, cuando se debe interponer recurso con anterioridad o se impugna en juicio judicial común, si es que hay resolución dictada aunque se trate de hacer valer diversas violaciones; por identidad de partes, agravios o del acto impugnado pendiente de resolución, en forma total o parcial; tratándose de actos que se antecedan o sucedan, sin importar la posible identidad de partes o de agravios; por no presentar recurso o juicio en el plazo determinado; se quiera impugnar disposiciones generales y abstractas no aplicables concretamente al promovente y, las demás que establezcan las leyes especiales.

Al igual, en su artículo 142 menciona que en contra de las disposiciones que nieguen o decreten el sobrestamiento, procede el recurso de reclamación ante la Sala Regional dentro de los cinco días siguientes al que debe surtir efectos la notificación de esta resolución, y mediante el cual se trata de subsanar las violaciones que se reclaman.

La figura de la inconstitucionalidad es una de las formas por las que se deja de cobrar el crédito a favor del fisco y opera, según el artículo 146 del ordena—

miento vigente, cuando determinado un crédito fiscal por la autoridad liquidadora se observen cualquiera de las siguientes circunstancias:

-Que la cantidad determinada como crédito es mínima, por lo que se aconseja la obligación de esta figura ya que serían mayores los gastos que se ocasionen con el procedimiento de cobro.

-Que exista insolvencia por parte del deudor, o bien, de las personas que resulten responsables del crédito, por lo que, no podrán cubrir el interés del fisco.

En iguales circunstancias se establecía la procedencia de la incosteabilidad, en el artículo 34 del ordenamiento anterior; por lo tanto, dándose cualquiera de las dos circunstancias anteriores se debe conceder la cancelación de los créditos ante la imposibilidad de cobrarlos. Aún, cuando se haya hecho la cancelación - los responsables del crédito fiscal no quedan libres de su pago y, en caso de que - la autoridad fiscal encuentre que es conveniente realizar su cobro lo podrá hacer.

Dicho cobro se realiza, generalmente, cuando siendo mínima la cantidad se acumulen más créditos aumentando la suma a una cantidad considerable a cargo del - contribuyente, o bien, cuando pasado algún tiempo el contribuyente o la persona responsable, vuelvan a ser solventes.

Esta medida es lógica, ya que en muchas ocasiones las personas que debe-
rón cubrir el crédito fiscal podrían aparentar una ruina falsa para evitar su obli-
gación de pagar. Por otra parte, también pueden ir omitiendo pagos que al sumarlos
ocasionen una fuerte pérdida al fisco, por lo que se faculta a las autoridades o -
efectuar la acumulación de ellos.

OFICINA FEDERAL DE EDA. No. 14
HENRY FORD Y YOLANDA.
Gpo. Notif. Requerimiento y Emb.

- 120 -

CREDITO No.

ANEXO I

DEUDOR: _____
DOMICILIO: _____ COD. _____ C.P. _____
MONTE DEL CREDITO \$ _____ CONCEPTO: _____
CARGOS A PARTIR DE _____

MANDAMIENTO DE EJECUCION.

México, D.F., a _____

En vista de que el crédito cuyo deudor y datos se especifican arriba no fué pagado dentro del término del Art. 134 y 137 en que surtió efecto la notificación conforme a los Arts. 151 Fracc I y 19 del Código Fiscal de la Federación y en virtud de que se ha hecho exigible el adeudo y ha transcurrido el plazo señalado en el Art. 65 del mismo ordenamiento, el suscrito, con fundamento en los Art. 151 Fracc. I del propio Código Acuerda:

PRIMERO.- Que se requiera de pago al deudor, en su domicilio, para que efectúe el pago del adeudo en cuestión, advirtiéndolo de que, si no lo hiciera en esa misma diligencia, se le embargarán bienes de su propiedad suficientes para garantizar el crédito a su cargo y sus accesorios legales.

SEGUNDO.- Que de no cubrirse el crédito Fiscal en el mismo acto del requerimiento de pago, con apoyo en lo dispuesto por el Art. 151 Fracc. I del Código Fiscal de la Federación, se embarguen bienes de la propiedad del deudor suficientes para garantizar dicho crédito y sus accesorios.

TERCERO.- Que si dentro de los bienes embargados se encuentran bienes de fácil descomposición o deterioro o material infamables que no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación, el ejecutor que se designa deberá informar al deudor o a la persona con quien teniendo la diligencia, que la Oficina Ejecutora, procederá al depósito de los mismos si fuera posible o en su defecto, realizar la venta de los bienes fuera de subasta; además deberá el ejecutor averiguar el precio que tiene para proponer comprador, conforme el Art. 156 Fracc. II inciso "C" del Código Fiscal de la Federación.

CUARTO.- que para el cumplimiento de los puntos anteriores, designa al ejecutor al C. _____, quien con fundamento en el Art. 153 párrafo II del referido Código Fiscal, nombrará depositario de los bienes que embargue, excepto de los bienes que se indican en el punto tercero y L-lo, advertirá de las penas en que incurren los depositarios infieles.

QUINTO.- que con fundamento en el Art. 107 segundo párrafo del propio Código Fiscal, se habilita hasta las _____ horas del día _____ para que el ejecutor practique las diligencias que se le encomiendan.

EL JEFE DE LA OFICINA

JAIMÉ ADRIAN HERNANDEZ BACA. -LEBJ-310908.

ACTA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO.
Art.151 Frac.I del Código Fiscal de la Federación.

REQUERIMIENTO.

ANEXO 2

En México, D.F., a las _____ horas del día _____ de _____ de 19____ el suscrito Ejecutor quien hace constar que a esta diligencia procedió citatorio, se constituye en _____ domicilio del deudor del crédito arriba anotado, con el objeto de dar cumplimiento a lo ordenado en los puntos primero y segundo del mandamiento de Ejecución indicado en la parte superior entendiéndose la diligencia con _____ en su carácter de _____ que lo acredita con _____ a quien en este momento lo requiero para que efectúe el pago del crédito de referencia, apercibiéndole de que de no hacerlo en está mismo acto, se le embargarán bienes suficientes de su propiedad para lo cual manifiesto: _____

EMBARGO.

ANEXO 3

En vista de que el deudor no hizo el pago de su adeudo, el suscrito Ejecutor que actúa, continúa la diligencia conforme lo establecido en el Art. 151, 155 y 156 del Código Fiscal de la Federación, advirtiéndole de que de no designar los bienes en tal forma el Ejecutor que actúa procederá a señalarlos y anotado manifestó que: _____

En vista de lo anterior, el suscrito Ejecutor declara embargados los bienes descritos; y nombra depositario de los mismos a _____ con domicilio en _____ quien acepta el cargo, protestando su fiel cumplimiento y los recibe de conformidad, entendiéndose de que deberá conservarlos a disposición de la Ofna. Ejecutiva.

El Ejecutor entrega a la persona con quien entendié la diligencia un ejemplar del Mandamiento de Ejecución y otro de la presente acta, con lo cual da por concluida la diligencia, que firman las personas que intervinieron y quisieron hacerlo con el carácter señalado.

El Ejecutor. _____

El Depositario. _____

El _____

GRUPO: CONTIF. REQ. EMB.

CREDITO No. _____

- 122 -

ANEXO 4

DEUDOR: _____

DOMICILIO: _____

C.P. _____ Población y Entidad Federativa _____

Importe del Crédito: _____ Fecha del mandamiento de Ejec _____

Fecha del Requerimiento de Pago: _____

ACTA DE EMBARGO

(Art. 151 último párrafo del Código Fiscal de la Federación)

En _____ de las _____ horas del _____ de _____ de 19____, el suscrito ejecutor se constituyó - domicilio de _____ deudor

al crédito arriba citado y procedió a complementar el punto segundo del mandamiento de ejecución mencionado, en virtud de no haberse satisfecho el crédito dentro del plazo de 6 días concedidos para tal efecto que se le dió a conocer en el requerimiento de pago, entendiendo la diligencia con _____ en su carácter de _____, que lo acredita con _____ quien se le hizo saber el derecho que le concede la ley para que en esta diligencia intervengan dos testigos; designo bienes suficientes para su embargo conforme establecido en el Artículo 155, del Código Fiscal de la Federación, advirtiéndole que de no designar los bienes en tal forma el Ejecutor que actúa procederá a señalarlos, y enterado manifestó que (1) _____ designa testigos y que (2) -

3) _____

En vista de lo anterior, el suscrito Ejecutor, declara embargados los bienes suscritos; nombra depositario de los mismos a _____ con domicilio en _____ quien acepta el cargo, protesta su fiel escrupulo y los recibe de conformidad, entendido que deberá conservarlos a disposición de la Oficina ejecutora, así como de las sanciones que le impone el Artículo 112 del Código Fiscal en caso de incumplimiento a sus obligaciones de depositario

El Ejecutor actuante entregara a la persona con quien entendió la diligencia un ejemplar de la presente, de cuyo mandamiento de ejecución se dejó en su poder un ejemplar en el requerimiento de pago, con lo cual da por concluida la diligencia que firman las personas que intervinieron.

Se hace constar que a esta diligencia (1) _____ procedió citatorio, en - términos del Artículo 137 del Código Mencionado.

EL EJECUTOR

EL DEPOSITARIO

EL _____

- 5) _____ (5)
- 1) El ejecutor asentará la palabra "SI" o "NO" según el caso.
 - 2) El Ejecutor asentará lo que el deudor manifestó.
 - 3) El ejecutor con fundamento en el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación según el caso: A) "En vista de la negativa del deudor para designar bienes suficientes el suscrito procede a señalar para embargo los siguientes: "e C) "En vista de que el deudor, no obstante ser propietario de bienes susceptibles de embargo, lo ha señalado, situados fuera de la circunscripción de la Oficina ejecutora o que ya reportan en el catastro real según el caso el suscrito procede a designar para embargo, los siguientes: _____" etc."
 - 4) En el caso de que algunas de las personas que intervinieron en la diligencia se negaran a firmar, el ejecutor asentará el motivo de la negativa.
 - 5) En caso de que el deudor designe testigos se asentará el nombre completo y su domicilio.

Deudor: _____
 Domicilio: Calle _____ No. _____
 Col. _____ C.P. _____
 Población y Entidad Federativa: _____
 Importe del crédito: \$ _____
 Acuerdo para ampliación de embargo de fecha: _____

ACTA DE EJECUCIÓN DE EMBARGO

En _____ a las _____ horas del día _____
 de _____ de 19 _____ el suscrito ejecutor se constituyó
 en _____ domicilio de _____
 deudor del crédito que se cita con el objeto de llevar a efecto la diligencia de
 ampliación de embargo a que se refiere el acuerdo también mencionado, entendiéndose la
 diligencia con _____ en su carácter de _____
 que lo acredita con _____ a quien se
 le ha requerido dicho acuerdo en todos sus términos, reiterándole que los bienes se-
 questrados en su propiedad con fecha _____, para cu-
 brir el crédito principal y sus accesorios legales, resultaron notoriamente insuficien-
 tes para cubrir el (1)

por lo que con fundamento en el artículo 154 del Código Fiscal de la Federación, se
 procedió a la aplicación del embargo, para lo cual se le hizo saber el derecho que le
 concede la ley para que interviniera en esta diligencia; designe bienes su-
 ficientes para la ampliación del embargo conforme lo establecido en el artículo 155
 del ordenamiento mencionado, advirtiéndole que si no designa los bienes en tal forma
 el ejecutor que actúa procederá a señalarlos con fundamento en el artículo 156 del
 Código citado y enterado manifiesto que (1)
 designa bienes y que (2)

(3)
 En vista de lo anterior, el suscrito Ejecutor declara embargados los bienes des-
 critos, nombra depositario de los mismos a _____ quien acepta el cargo, pro-
 tección del fiel cumplimiento y los recibe de conformidad, entendiéndose que deberá conser-
 varlos a la orden de la Oficina ejecutora y de las sanciones que establece el artí-
 culo 112 del Código para los deudores e interventores infieles.

El ejecutor adjuntó a entregara a la persona con quien entendiéndose la diligencia un
 ejemplar del acuerdo para ampliación de embargo y otro de la presente acta, con la
 cual se conforma la diligencia, que firman las personas que intervinieron y qui-
 sieron hacerla con el carácter señalado (4)

Se hace constar que a esta diligencia (1) _____ procedió citatorio, en los
 términos del artículo 137 del código citado.
 El Ejecutor _____ El depositario _____ El _____

(5) _____ (5) _____

- (1) El Ejecutor asentara la palabra "SI" o "NO" según el caso.
- (2) El Ejecutor asentara lo que el deudor manifiesto.
- (3) El Ejecutor con fundamento en el artículo 155 del Código asentará, según el caso
 a) En vista de la negativa del deudor para designar bienes suficientes los sus-
 critos procedió a señalar para embargo los siguientes: "o B) En vista de que el
 deudor no señaló bienes en el orden establecido en el artículo 155, del Código Fiscal
 de la Federación, el suscrito procedió a señalar para embargo, los siguientes: -
 No 3) En vista de que el deudor, no obstante tener otros bienes susceptibles
 de embargo, ha señalado los señalados fuera de la circunscripción de la Oficina ejecu-
 tora o que ya reportan un gravamen real, por lo que el suscrito procedió a señalar
 para embargo, los siguientes: "
- (4) En el caso de que alguna de las personas que intervinieron en la diligencia que
 se describe a firmar, el ejecutor asentó el "NO" de su negativa.



- 124 - OFICINA FEDERAL DE HACIENDA NUM. _____
Grupo de Recursos y Remates.
Oficio Núm. _____
CREDITO NUM. _____

ANEXO 6
ASUNTO:- Se le nombra perito para el avalúo
de bienes embargados.

_____ a _____ de _____ de 19 _____

C. _____

Con apoyo en el artículo 175, del Código Fiscal de la Federación, se designa a usted Perito para el avalúo de los bienes embargados a _____ según acta de fecha _____ cuyo expediente le proporcionará el Grupo de Control de Cobranza con el objeto de que tome usted nota de los datos que necesite.

De aceptar el cargo sírvase usted protestar su fiel desempeño y producir el dictamen respectivo en un plazo de 15 días contados a partir de esta fecha.

Atentamente
SUFRAGIO EFECTIVO.NO REELECCION
El Jefe de la Oficina

Recibí:



SECRETARIA
DE
HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

- 125 -
OFICINA FEDERAL DE HACIENDA NUM. _____

Grupo de Recursos y Remates.
CREDITO NUM. _____

ANEXO 8

O.F.H.- 282
12-1887

Deudor: _____
Domicilio: Calle: _____ No. _____
Col. _____ C. P. _____
Población y Entidad Federativa: _____
Importe del crédito: \$ _____ Concepto: _____
Acta de Embargo de fecha: _____

ACUERDO PARA REMATE

_____ a _____ de _____ de 19 _____

De los antecedentes que obran en el expediente relativo aparece que (l): _____

por lo que con fundamento en los artículos 173, 175 y 176 del Código -- Fiscal de la Federación, procede el remate de los bienes embargados, y para este efecto se señalan las _____ horas del día _____ del mes de _____ de 19 _____

Procédase al avalúo de los bienes embargados; obténgase los informes que procedan: efectúense las citas y notificaciones que correspondan con las formalidades debidas, a efecto de que quede integrado el expediente para llevar a cabo el remate conforme lo disponen los artículos 175, 176, 177, 179, 180, 181 y 182 del Código Fiscal de la Federación.

Elabórese y publíquese la convocatoria respectiva en _____

Notifíquese.

El Jefe de la Oficina.

Grupo de Recursos y Remates.
CREDITO NUM. _____

O.F.H.- 286
12-1891

- 126 - ANEXO 9
CONVOCATORIA DE REMATE

ALMONEDA



SECRETARIA

DE

HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

A las _____ horas del día _____ de _____ de 19 ____ se re-
matará en _____

lo siguiente:

Dichos bienes fueron embargados a _____
_____ para hacer efectivo un crédito fiscal
a cargo de _____
por concepto de _____

Servirá de base para el remate la cantidad de \$ _____
(_____) y será postura legal la
que cubra las dos terceras partes de esa suma; en la inteligencia de
que sólo serán admitidas las posturas que llenen los requisitos seña-
lados en los Artículos 179, 180, 181, 182 y demás relativos del Código -
Fiscal de la Federación.

Lo que se publica en solicitud de postores (1) _____

_____ a ____ de _____ de 19 ____

El _____

- (1) Cuando en el certificado de gravámenes aparezcan otros acreedo-
res que no hayan podido ser citados en la forma establecida por
el Artículo 134, Fracción I o IV, del Código Fiscal, se expresarán
sus nombres en la convocatoria, conforme al Artículo 177 del pro
pio ordenamiento.



SECRETARIA
DE
CREDITO PUBLICO

- 127 -

ANEXO 10

OFICINA FEDERAL DE HACIENDA NUM. _____

Grupo de Recursos y Remates.

Oficio Núm. _____

CREDITO NUM. _____

ASUNTO:- Solicita certificado de gravámenes correspondientes a los últimos 10 años, respecto de las propiedades que se indican.

_____ a _____ de _____ de 19__

C. _____

A fin de poder dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 177 del Código Fiscal de la Federación, ruego a usted ordenar que se expida y remita a esta Oficina, certificado de gravámenes correspondiente a los últimos 10 años, respecto de las propiedades siguientes:

Los inmuebles de que se trata se embargaron a _____ y quedaron inscritos en el Registro de su merecido cargo con fecha _____, según número _____

Reitero a usted mi consideración distinguida.

SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.
El Jefe de la Oficina.



OFICINA FEDERAL DE HACIENDA NUM. _____

Grupo de Recursos y Remates. O.F.H.- 280
CREDITO NUM. _____ 12-1885

SECRETARIA
DE
ECONOMIA
Y CREDITO PUBLICO

Deudor: _____
Domicilio: Calle: _____ No. _____
Col. _____ C.P. _____
Población y Entidad Federativa: _____
Importe del crédito: \$ _____ Concepto: _____

ACTA DE VENTA FUERA DE REMATE

En _____ a las _____ horas del día _____
de _____ de 19 _____, presente _____ ante el sus
crito.
Jefe de la Oficina, _____ señor _____

ofreci _____ comprar los siguientes bienes: _____

El mejor precio ofrecido fue de \$ _____ por _____

_____ bien citado _____ fue _____ embargado _____ para
hacer efectivo el crédito arriba mencionado; y conforme al
artículo 192 del Código Fiscal de la Federación puede esta
Oficina venderlo _____ fuera de subasta por (1) _____

En consideración a lo anterior se aceptó la oferta de _____
_____ y con
apoyo en el propio artículo 192 se consumó a su favor la ven-
ta fuera de subasta de dicho _____ bien _____ por la cantidad de
\$ _____ que ingresó en la Caja según _____ número
_____ en esta misma fecha.

- 129 -

En esta venta intervino el C. _____
en representación de _____

El Jefe de la Oficina.

El Comprador

El Interventor.

- (1) Deberá señalar cual es el caso configurado de los previstos en el Art. 192 del Código Fiscal de la Federación.



SECRETARIA
DE
HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

OFICINA FEDERAL DE HACIENDA NUM. _____

Grupos de Recursos y Remates. O.F.H.- 272
CREDITO NUM. _____ 12-1876

- 130 - ANEXO 12

Deudor: _____
Domicilio: Calle: _____ Col. _____ C.P. _____
Población y entidad federativa: _____
Importe del crédito: \$ _____ Concepto: _____
Fecha de la convocatoria: _____ Almoneda Núm. _____

ACTA DE ADJUDICACION DE BIENES EN FAVOR DEL FISCO FEDERAL

En _____ a las _____ horas del día
de _____ de 19____, señaladas en la convocatoria citada
para verificar el remate de los bienes embargados, al deudor -
arriba mencionado, con objeto de hacer efectivo el crédito que
también se especifica, el suscrito Jefe de la Oficina, _____ asis-
tencia del representante de la Dirección General de Vigilancia
de Fondos y Valores facultado para intervenir, declara:

I.- (1) _____

II.- Que en tal virtud y con fundamento en el artículo 190,
fracción _____ del Código Fiscal de la Federación y por convenir
a los intereses fiscales de la Federación, decreta la adjudica-
ción de los bienes consistentes en _____

ofrecidos en remate según el inventario que consta agregado al
expediente respectivo.

No habiendo más que hacer constar se levanta la presente
que firman los que en el acto intervinieron.

El Jefe de la Oficina. El _____

Grupo de _____

CREDITO NUM. _____

LIQUIDACION DE GASTOS DE EJECUCION

Deudor: _____

Domicilio: Calle: _____

No. _____

Cbl. _____

C.F. _____

Población y Entidad Federativa: _____

Importe del crédito: \$ _____

Concepto: _____

FONDOS DISTRIBUIBLES DERIVADOS DE
HONORARIOS DE EJECUCION:

Por requerimiento de pago de

fecha _____ \$ _____

Por la diligencia de embargo de

fecha _____ \$ _____

Por el requerimiento para el cum-
plimiento de obligaciones de

fecha _____ \$ _____

Por la diligencia de remoción del
deudor como depositario de

fecha _____ \$ _____

GASTOS RECOPIRABLES:

Honorarios de depositarios \$ _____

Honorarios de peritos " _____

Impresión y publicación de convo-
catorias " _____

Transporte de personal ejecutor . . . " _____

Transporte de bienes muebles em-
bargados " _____

Registro de embargo de bienes raíces,
negociaciones y derechos reales . . . " _____

Guarda y custodia de bienes embar-

gados \$ _____

Extraordinarios: _____ " _____

_____ " _____

_____ " _____

_____ " _____

_____ " _____

_____ " _____

Total a cargo del deudor \$ _____

\$ _____

\$ _____

_____ a _____ de _____ de 19__.

El Jefe de la Oficina.

COMENTARIOS AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION RELACIONADOS CON EL TEMA

Con fecha 29 de Febrero de 1984, fue publicado el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en el Diario Oficial. Dicho Reglamento, se divide en cuatro capítulos a saber: Disposiciones Generales, De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes, De las Facultades de las Autoridades Fiscales y Del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Este último es el que nos interesa y del que nos ocuparemos en el presente análisis que se pone a su consideración como complemento del trabajo. El capítulo IV se divide en las siguientes secciones:

PRIMERA.- Llamada De la Garantía del Interés Fiscal, abarca de los artículos 60 al 71; en ella se detalla la forma de otorgar la garantía, a quien favorecerá su constitución, los porcentajes del valor del bien que es objeto de garantía, los intereses que generarán las garantías de depósito en dinero, la autorización para combinar diferentes tipos de garantía, su ampliación y cancelación.

Con estas disposiciones se trata de abarcar todos aquellos puntos que no fueron especificados en el código fiscal; es acertada esta regulación ya que la constitución de la garantía del interés fiscal es sumamente importante, por ser el procedimiento administrativo de ejecución la forma en que se busca satisfacer dicho interés.

Es conveniente citar algunos de los artículos que abarca esta sección, como son:

62.- Menciona los porcentajes en que constituyen garantía diferentes bienes:

- a) Muebles por un 75% de su valor, cuando están libres de gravámenes.
- b) Contratos de Administración celebrados con casa de bolsa hasta el 100%, si se amparan con certificados de la Tesorería de la Federación o bonos del Gobierno Federal para el pago de indemnizaciones bancarias.
- c) Inmuebles por un 75% del valor del avalúo o catastral, en los casos en que reporten gravámenes se aceptará sólo cuando la suma de estos con el interés fiscal

no exceda del 75% del valor del bien.

67.- Para que un contribuyente sea dispensado en el otorgamiento de la garantía, - será necesario que:

a) Siendo personas morales, el interés fiscal sea menor al 10% del capital social excluyendo el superávit por revaluación capitalizada y en los dos últimos años no haya pérdidas para efectos del impuesto sobre la renta, o éstas no excedan del 5% del capital social.

b) Siendo personas físicas:

i) El interés fiscal sea menor al 5% de los ingresos declarados en el último - ejercicio, sin incluir el 75% de los correspondientes a actividades empresariales.

ii) No sean propietarios de inmuebles y su ingreso salarial no exceda dos veces el salario mínimo general vigente en la zona económica en que residan.

iii) Se dediquen a actividades agropecuarias exclusivamente, y su parcela o propiedad no sea mayor de 20 hectáreas.

70.- Se cancelan las garantías:

- Por sustitución de otra.

- Por pago del crédito fiscal.

- Por quedar sin efectos la resolución que dió origen a su otorgamiento.

- En cualquier caso en que se deba hacer, de conformidad con las leyes fiscales.

SEGUNDA.- Llamada de los Honorarios y Gastos de Ejecución, abarca los siguientes - artículos:

72.- Establece la obligación del contribuyente para pagar los honorarios por notificación de requerimiento, equivalente a una vez el salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal, determinándolos conjuntamente con la notificación - y se pagarán al cumplirse el requerimiento.

73.- Se les obliga, también, a pagar los gastos extraordinarios que efectivamente se hayan erogado. Su determinación se acompañará con copia de los documentos en - que consten las erogaciones hechas.

Los honorarios de depositarios incluyen los reembolsos por gastos de guarda, mantenimiento y conservación. Mismos que se cubrirán cuando se depositen en locales de las autoridades recaudadoras.

Ya en el código fiscal, se establecen estas obligaciones para los deudores del crédito fiscal, comprendiéndose que el depósito de bienes ocasiona gastos que deberán ser pagados no importando si el depositario es un particular o la autoridad recaudadora, la cual tiene derecho a cobrar esos reembolsos.

74.- La recaudadora, vigilará que las erogaciones extraordinarias sean los estrictamente indispensables y no excedan de las contraprestaciones normales en el mercado, debiendo contratar a las personas que designe el deudor salvo que el jefe de la oficina juzgue que no tenga los medios para prestar el servicio u oculte los bienes o manibre para evitar el cumplimiento de sus obligaciones.

En esta sección se omite expresar otras obligaciones a cargo de los jefes de los oficinas ejecutoras, como son: solicitar datos personales al interventor, al depositario, vigilar los actos del interventor administrador, procurar la venta de los bienes de fácil descomposición o deterioro y de materias inflamables, etc. y todas aquellas que ayuden a la satisfacción del crédito fiscal.

TERCERA.- Llamada El Embargo, Intervención y Remate, abarca dos artículos:

75.- Establece que cuando sea requerido el contribuyente o su representante legal para abrir las cerraduras de un mueble embargado y no se presenten a cumplirlo, la autoridad recaudadora le encomendará esta tarea a un experto y se abrirán en presencia de dos testigos designados previamente por ella misma.

El ejecutor levantará acta en que conste el inventario completo de los bienes firmada por él, los testigos y depositario designado; debiendo quedar copia de ella a disposición del deudor, en el local de la oficina recaudadora.

Esta disposición siendo acertada no es completa ya que, el acta en que conste el inventario de los bienes deberá levantarse en todos los casos en que se

constituya siendo o no necesaria la apertura de bienes. Aún más, no sólo se debe especificar el caso de bienes muebles sino que debe abarcarse los inmuebles y negociaciones.

76.- Menciona que se podrán vender a plazo los bienes, siempre que no haya postura para adquirirlos al contado y que se otorgue garantía por el saldo del adeudo más los intereses que le correspondan, que serán iguales a los recargos exigibles en el pago a plazo de créditos fiscales.

El establecimiento de esta disposición ya había sido propuesta en el — cuerpo del presente trabajo; por lo que, consideramos que su regulación obedece a la necesidad de ofrecer mayor seguridad al contribuyente y a la misma autoridad.

Se observa como innovación el uso del término "autoridad recaudadora", — para referirse a la autoridad que lleva a cabo el procedimiento administrativo de ejecución. Realmente, en este capítulo sólo se regula satisfactoriamente lo referente a la garantía del interés fiscal, pero no así los otros actos del procedimiento como lo referente al depósito en su rechazo y levantamiento, a las facultades del consejo de vigilancia de una empresa para vigilar los actos del interventor administrador, las obligaciones de la oficina ejecutora como: solicitar datos personales al interventor y depositario, solicitar informes sobre el estado que — guardan los bienes en depósito, procurar la venta de los bienes de fácil descomposición, deterioro y los de materias inflamables, informarse sobre el curso de tramitación de los recursos ante el Tribunal Fiscal de la Federación que suspendan el procedimiento, etc.

CONCLUSIONES

- 1.- El principal argumento en contra del ejercicio de la facultad económico coactiva por la autoridad administrativa, consiste en señalar que no se otorga en forma expresa en la ley suprema; es necesario que se precise esta facultad por la autoridad que lleva a cabo la actividad fiscal, debiendo establecerse en el artículo 21 constitucional en la parte en que habla de visitas domiciliarias efectuadas por la autoridad administrativa.
- 2.- La existencia de un poder y de una legislación fiscal, son puntos de partida que deben servir para la elaboración de una teoría completamente autónoma, en esta rama del Derecho. En efecto, deben abandonarse los apoyos doctrinales que le brinda el Derecho Administrativo, con lo cual se alcanzará una autonomía total para el Derecho Fiscal.
- 3.- El poder que se le confiere a la Administración Pública, es con el propósito de que realice de la mejor forma posible la gama de actividades que tiene a su cargo; dichas actividades poseen un carácter económico y es por ello que se le faculta para ejecutar las resoluciones que emite.
- 4.- Con la autonomía del Derecho Fiscal, surge la necesidad de establecer instituciones jurídicas para estructurarlo como rama del Derecho Público, siendo el embargo una de las instituciones que sirven para el logro de dicho fin.
El establecimiento de una serie de figuras clásicas en el derecho común, no significa que el Derecho Fiscal dependa de otra disciplina jurídica; tan es así que diversas instituciones del Derecho se encuentran reguladas en sus diferentes ramas y cada una de ellas las matiza con las características que le son esenciales.
- 5.- El embargo como resolución fiscal se reviste de las características propias de la autoridad que la emite. Esta resolución, representa una de las formas con que cuenta la autoridad administrativa para cumplir su obligación de vigilar el cumplimiento de las leyes; por lo que, gozan de un fundamento jurídico y poseen la sanción de legitimidad.

6.- La notificación del crédito fiscal al responsable solidario ya no requiere de las formalidades establecidas en el código anterior. Pero, su regulación carece de precisión porque no se indica si debe hacerse en el mismo acto que se notifica al deudor o en momento diferentes. Debido a que la notificación es personal, consideramos que debe ser por separado teniéndose además en cuenta la circunstancia de -- que dicho responsable no se encuentre en el mismo lugar que el contribuyente.

7.- La regulación del embargo de negociaciones origina una sección especial para la intervención. A pesar de esta innovación, la reglamentación de esta figura es incorrecta. Primeramente, las facultades otorgadas al interventor administrador -- son excesivamente amplias, teniendo como únicos límites: no enajenar el activo fijo de la empresa y no hacer inversiones por su cuenta con el capital social de la empresa. En realidad, este interventor debería estar facultado para administrar la negociación salvaguardando el interés del fisco, pero sin conferirle facultades a tal grado que no se vigilen sus actos por un cuerpo de vigilancia.

8.- Además, no se le requiere al interventor administrador de datos que podrían -- ayudar al mejor control sobre su responsabilidad, como son: domicilio (legal y particular) y la obligación de informar sobre el cambio de alguno de ellos, la formulación de inventarios que contengan el valor asignado en el embargo a los bienes, -- el lugar y ubicación del depósito.

9.- En cuanto al depósito, el nombramiento de depositarios no puede hacerse en contra de la voluntad de la persona que debe desempeñarlo, por ser la aceptación la forma en que se perfecciona el depósito. Si la persona no consiente en desempeñar el cargo, no se le puede obligar porque constitucionalmente no es factible.

10.- Conforme a las disposiciones vigentes, las oficinas federales de hacienda se encuentran facultadas para ejercer los actos que fueren necesarios en el procedimiento administrativo de ejecución, sin que tengan que aprobarse por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Esta medida da más rapidez a dicho procedimiento ya que, es una sola autoridad la que aprueba todos los actos y no se pierde el tiempo en que la Secretaría de Hacienda hiciera un estudio del acto sujeto a aprobación.

11.- Es importante que se regule el levantamiento del depósito en el código fiscal de la federación, ya que mediante éste la autoridad ejecutora y el depositario -- pierden la custodia de los bienes embargados, y el nuevo adquirente entra en plena propiedad de dichos bienes mediante la posesión, ostentando los derechos de uso, - goce y disfrute.

12.- En el código anterior, se establecía la determinación del monto de gastos de ejecución de dos formas: por disposiciones reglamentarias, las cuales no fueron - emitidas, y por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cada caso particu- lar, pero el Reglamento Interior de dicha Secretaría otorgaba a la autoridad ejecu- tora la facultad de hacerlo. Por lo tanto ninguna de las dos formas fue realmente aplicada, actualmente es el propio código fiscal el que reconoce a la autoridad -- ejecutora la facultad de determinar dichos gastos.

Por otra parte, se determina el destino de las cantidades obtenidas por este concepto sirviendo para tres fines concretos: establecer fondos de productivi- dad, financiar programas de formación de funcionarios fiscales y para el fin espe- cífico que le determine la ley.

13.- De los términos que fueron cambiados en el código actual se encuentra "base - para remate". Con él, aparentemente, la base del precio de los bienes embargados - servía exclusivamente en la venta por remate; sin embargo, a lo que se quería ha- cer referencia era a la base del precio de venta fuera o no por medio de remate. - Debido a la confusión a que da origen dicho término, se cambia a la expresión "ba- se de la enajenación", con ella se abarca cualquier medio por el que los bienes em- bargados cubran el interés fiscal.

No siempre se obtiene el pago de un precio por los bienes, como es el ca- so de la adjudicación en la que no hay producto obtenido; es por ello que, se cam- bia la expresión "producto" por "importe" el que debe aplicarse al pago del crédi- to fiscal y sus accesorios. Es decir, con la nueva expresión también se abarca - cualquier medio por el que dicho crédito sea cubierto con los bienes embargados.

14.- La publicación de la convocatoria de remate en los procedimientos efectuados en los Estados, debía hacerse en el Diario Oficial de la Federación cuando no existiera órgano oficial o no se publicara regularmente en la entidad. Actualmente, al no regular esta situación se da por hecho que la publicación del órgano oficial en los Estados es normal.

15.- En la regulación de la venta al contado de los bienes existen dos diferencias. La primera, consiste en que se concedía un plazo de un año al adquirente de los bienes cuando su valor excediera al crédito fiscal en una cantidad no mayor de \$10,000.00; en caso de que excediera dicha cantidad, se le daban dos años. Se generaban intereses a favor del deudor por el plazo concedido, de esta forma aceptaba tácitamente la venta a plazos de los bienes embargados.

La otra diferencia consiste en ordenar la venta de los bienes, fracción o lotes de los mismos al contado cuando su valor fuera igual o inferior al crédito fiscal. La omisión de ambas situaciones en el código actual es errónea, al darse la primera situación lo que se debió hacer fue aumentar la cantidad en que exceden al valor de los bienes; en la segunda situación, no podría concebirse su venta más que al contado debiendo haberse incluido en las disposiciones actuales.

16.- Los requisitos que debe reunir un escrito de postura son reducidos en el código actual. Efectivamente, para las personas físicas ya no es obligatorio señalar edad, capacidad legal, estado civil y profesión; de ellas sobresale la capacidad legal presumiéndose que todos los postores la poseen, anulándose la compra de aquellos que no la tuvieren. En el caso de las personas morales, ya no es necesario que señale su nacionalidad siendo errónea su omisión si consideramos la prohibición que tienen los extranjeros de poseer bienes en determinadas franjas de la República; dicha omisión no es causa para evitar que les sean expropiadas en caso de infringirla.

17.- En congruencia con lo anterior, se disponía que el adquirente debía constituir garantía por la "parte del precio que quedara adeudando" disposición omitida en el código actual. Esta era una forma de proteger el interés del contribuyente -

en aquellas ventas en que el adquirente no pagara de contado el total del precio de los bienes y cuya omisión debe ser corregida, toda vez que al aceptarse expresamente la venta a plazos su regulación deberá establecerse en las disposiciones actuales.

18.- Existía una disposición arbitraria en el código anterior, se establecía que cuando el precio de compra de los bienes fuera mayor de diez mil pesos el remate debía ser aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en los casos en que los desaprobara se anulaba el fincamiento del remate, el postor sólo tenía el derecho de recibir la devolución de su depósito de postura, sin tener recurso en contra de tal resolución.

Su omisión se debe a que se elimina toda aprobación de los actos realizados en el procedimiento administrativo de ejecución por dicha Secretaría, principalmente. Por otra parte, no era justo que reuniéndose todos los requisitos legales por la persona interesada, se viera perjudicada por la decisión final de la autoridad jerárquica superior de aquella que aplicó directamente el procedimiento.

19.- El artículo 154 del código anterior, tenía el acierto de establecer un procedimiento de venta para aquellos bienes de fácil descomposición o deterioro, o materias inflamables, cuando el deudor no presentara comprador y ante la imposibilidad de venderlos mediante dicho procedimiento, se solicitaba autorización a la Secretaría de Hacienda para proceder a su venta a la persona que ofreciera el mejor precio y de conformidad a las leyes.

Si bien es cierto que se omite toda aprobación y autorización de dicha Secretaría en los actos del procedimiento en estudio, también lo es que la regulación de la forma de realizar la venta de estos bienes es necesaria ya que actualmente se limita a mencionar que se venderán, pero no indica la forma de hacerlo siendo necesario que se reformara o adicionara en este sentido el código vigente o, en su defecto, en el Reglamento que se emita de él.

20.- El Código Fiscal de la Federación, vigente, adolece de varios errores en su regulación sobre el tema en comento; si bien es cierto que, se actualizan concen-

tos dando una dinámica al procedimiento en estudio, también lo es que en aras de esa actualización se sacrifican medidas establecidas en el código anterior, cuyas omisiones y desventajas fueron oportunamente señaladas en el cuerpo del trabajo, como: no señalar la entrega del mandamiento de ejecución y del requerimiento de pago a la persona que se le notifica, no especificar si al responsable solidario se le debe notificar en el mismo acto que al deudor principal, omitir el procedimiento de venta de los bienes de fácil descomposición o deterioro y los de materias inflamables, las amplísimas facultades otorgadas al interventor administrador, la falta de precisión de las obligaciones del depositario, la no regulación del rechazo y levantamiento del depósito, etc.

La comparación entre los códigos fiscales anterior y vigente, así como el establecimiento de las reformas de este último, persigue como objetivo señalar los aciertos y desaciertos en la regulación del procedimiento administrativo de ejecución, en ambos cuerpos normativos. Por lo tanto, nuestra esperanza consiste en que las críticas vertidas en aquellos puntos divergentes entre dichos códigos y las opiniones sobre la desanulación de disposiciones, sean consideradas para posteriores reformas al código fiscal y para establecer su regulación en el Reglamento del Código Fiscal, que se expida.

BIBLIOGRAFIA
INDICE DE OBRAS CONSULTADAS

- 1.- Becerra Bautista José. *Proceso Civil en México, Libro 2: Los Procesos Especiales*. Editorial Jus, S.A. México 1963.
- 2.- Blanco Ramos Ignacio. *Derecho Tributario*. Editorial Ariel. España 1973.
- 3.- Cabanellas Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual*. Editorial Heliasta, S.R.L. 9a. Edición. Buenos Aires.
- 4.- Carrillo Flores Antonio. *La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México*. Editorial Porrúa, S.A. 2a. Edición. México 1973.
- 5.- Castellanos Tena Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*. Editorial Porrúa, S.A. 12a Edición. México 1978.
- 6.- Cortés Figueroa Carlos. *Introducción a la Teoría General del Proceso*. Editorial Cárdenas. 2a. Edición. México 1975.
- 7.- De la Garza Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. 11a. Edición. México 1982.
- 8.- De Pina Rafael. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. Editorial Porrúa, S.A. 8a. Edición. México 1969.
- 9.- Díez Manuel María. *Acto Administrativo*. Tipográfica Editora Argentina, S.A. 2a. Edición. Buenos Aires 1961.
- 10.- Enciclopedia Jurídica Omeba. Editorial Driskill, S.A. Buenos Aires 1977.
- 11.- Flores Zavala Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*. Editorial Porrúa, S.A. 11a. Edición. México 1969.
- 12.- Fraga Gabino. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. 11a. Edición. México 1966.
- 13.- Lomelí Margarita. *Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal*. Editorial Continental, S.A. México 1961.
- 14.- Manatou Margain. *Derecho Tributario*. Editorial Universitaria Potosina. 4a. Edición. México 1976.
- 15.- *Modelo Integral de Recaudación. Manual de Procedimientos para Oficinas Federales de Hacienda. Area de Notificación y Cobranza*. Dirección General de Recaudación.
- 16.- Porras y López Armando. *Derecho Procesal Fiscal*. Textos Universitarios, S.A. 4a. Edición. México 1980.
- 17.- Terán Juan Manuel. *Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa, S.A. 8a Edición. México 1980.

- 18.- *Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al Servicio de México. Talleres de Impresora Publicitaria y Editorial. México 1982.*
- 19.- *Vallarta Ignacio. Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva. Imprenta del Gobierno, en Palacio. México 1885.*

INDICE DE LEGISLACION Y ACUERDOS-CIRCULARES

- 1.- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
- 2.- *Código Fiscal de la Federación.*
- 3.- *Ley del Impuesto sobre la Renta.*
- 4.- *Ley del Impuesto al Valor Agregado.*
- 5.- *Ley de Ingresos de la Federación.*
- 6.- *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicio.*
- 7.- *Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*
- 8.- *Acuerdo-Circular No. 357-C-5157390.11(010)/1462 de fecha 21 de Enero de 1982, - mediante el cual se giran instrucciones para solicitar la inscripción del embargo de bienes en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio.*
- 9.- *Acuerdo-Circular NO. 357-I-C-4-50057 de fecha 20 de Agosto de 1981, mediante el cual se dan instrucciones para evitar la destrucción, deterioro o extinción de los bienes embargados.*
- 10.- *Acuerdo-Circular No. 357-I-B-70217 de fecha 25 de Noviembre de 1980, mediante el cual se ordena la sustitución de los emteados de las Oficinas Federales de Hacienda, que desempeñen el cargo de depositario administrador o interventor.*
- 11.- *Acuerdo-Circular No. 357-I-B-1-63415 de fecha 6 de Noviembre de 1980, mediante el cual se dan instrucciones para los casos de suspensión al procedimiento administrativo de ejecución.*

INDICE DE REVISTAS Y DIARIO OFICIAL

- 1.- *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Año 1965. Parte III.*
- 2.- *Revista de Derecho Privado. Tomo XXXV. Madrid 1951.*
- 3.- *Revista Difusión Fiscal. Septiembre-Octubre 1976. México*
- 4.- *Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de Diciembre de 1983.*
- 5.- *Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de Febrero de 1984.*