

196  
24



# Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE DERECHO

## El cumplimiento Forzoso de la obligación Fiscal Federal



**T E S I S**  
SECRETARÍA DE DERECHO  
Que para obtener el Título de  
LICENCIADO EN DERECHO  
PROFESOR DE

presentada

**JOSE LUIS CRUZ ROMERO**



MEXICO, D. F.

1987



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **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 está 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.

# I N D I C E , G E N E R A L

## PROLOGO

### CAPITULO I.- NATURALEZA JURIDICA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN EL - PROCEDIMIENTO ECONOMICO - COACTIVO.

- 1.- Actos de Iniciación.
- 2.- Actos de Coerción.
- 3.- Actos de Enajenación Forzosa.
- 4.- Actos de Conclusión.

### CAPITULO II.- EL EMBARGO DE BIENES.

- 1.- Su concepto y procedencia.
- 2.- Los sujetos que intervienen.
  - a) El Fisco como sujeto activo.
  - b) El gobernado como sujeto pasivo.
  - c) Casos excepcionales en el sujeto pasivo.
- 3.- El objeto.
  - a) Bienes susceptibles de embargo.
  - b) Bienes exceptuados de embargo.
- 4.- Los Depositarios. Concepto, naturaleza jurídica y -  
obligaciones.
  - a) De bienes muebles.
  - b) De bienes inmuebles.
  - c) Negociaciones.
- 5.- El Embargo y los Recursos Administrativos.
  - a) Recurso de Nulidad de Notificaciones.
  - b) Oposición al Procedimiento Administrativo de Eje-  
cución.

c) Suspensión al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

CAPITULO III.- LA REALIZACION FORZOSA DE LOS BIENES EMBARGADOS.

- 1.- Cobro de los créditos embargados al contribuyente.
- 2.- Recaudación de los frutos y productos de bienes o -- de los resultados netos obtenidos en la intervención de negociaciones embargadas.
- 3.- Venta en subasta pública.
  - a) Naturaleza Jurídica.
  - b) Los sujetos.
  - c) El objeto.
  - d) Formalidades en la subasta pública.
  - e) El remate.
  - f) Segunda y tercera almoneda.
  - g) Actos posteriores al remate.
- 4.- Venta fuera de subasta.
- 5.- Adjudicación en favor del Fisco Federal.

CAPITULO IV.- APLICACION DEL PRODUCTO DE LA EJECUCION COMO ACTO DE CONCLUSION.

- 1.- El Fisco Federal como único acreedor.
- 2.- Concurrencia Federal y Local.
- 3.- El Fisco Federal y otros acreedores privilegiados.
- 4.- Insatisfacción del interés fiscal.

CONCLUSIONES

**BIBLIOGRAFIA Y LEGISLACION.**

## " P R O L O G O "

La inquietud que originó el haber elegido éste tema para el desarrollo de mi tesis, se constriñe a la problemática que presenta en la práctica, la instrumentación del procedimiento administrativo de ejecución por parte de las Oficinas Federales de Hacienda, para llevar a cabo el cumplimiento forzoso de la obligación Fiscal Federal.

En la elaboración del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor a partir del 1o. de abril de 1983, derogando a su similar de fecha 30 de diciembre de 1966, ya se contemplaron algunos aspectos de la problemática a la que se han enfrentado los titulares de las Federales de Hacienda y las Administraciones Fiscales Regionales en relación a éste tema; como lo es el haber elaborado un capítulo específico a la Intervención de negociaciones embargadas; la ampliación del plazo para llevar a cabo la enajenación de los bienes embargados; el derecho del embargado a proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito; la facultad de la autoridad para designar otro lugar para la venta u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas; etc.

No obstante lo anterior, creo que todavía se presentan - situaciones no previstas en nuestro Código y que es necesario normar, o -- que no son lo suficientemente claras en su interpretación, situaciones que se presentan con frecuencia y que, tanto lo jefes de las Exactoras como -- las Administraciones Fiscales Regionales tienen que resolver con la mayor- justicia y equidad posible sin tener una base jurídica determinada.

Como ejemplo a lo anterior, se puede mencionar el problema que representa para la autoridad fiscal correspondiente, el nombrar a - las personas idóneas para desempeñar el cargo de depositarios Intervento-- res ó Administradores; el embargo de bienes de los cuales es difícil su ex- tracción ó que resulta muy onerosa para el contribuyente; etc.

Con la creación del Reglamento al Código Fiscal vigente- a partir del 10. de marzo de 1984, se dá pauta a que se reglamente más es- pecíficamente la problemática que gira alrededor de la aplicación del pro- cedimiento ejecutivo independientemente, claro está, de las sugerencias -- que en este trabajo desarrollo dentro del marco de mi más modesto leal sa- ber y entender.

# C A P I T U L O I

## NATURALEZA JURIDICA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN EL PROCEDIMIENTO ECONOMICO -COACTIVO

1.- ACTOS DE INICIACION

2.- ACTOS DE COERCION

3.- ACTOS DE ENAJENACION FORZOSA

4.- ACTOS DE CONCLUSION

Creemos que es conveniente para el inicio de este capítulo, precisar la diferencia que existe entre los conceptos de PROCESO y PROCEDIMIENTO para enfocar en forma más precisa la naturaleza jurídica de los actos administrativos que forman parte del llamado PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION y que son materia de nuestro estudio.

Los problemas del PROCESO y PROCEDIMIENTO han preocupado tanto a los teóricos del Derecho Procesal como del Derecho Administrativo. Definitivamente, desde el punto de vista teórico, estos conceptos son diferentes.

Recordando nuestras clases de Teoría General del Proceso y dando una hojeada a los apuntes tomados en clase sobre la materia, encontramos que para PIERO CALAMANDREI el PROCESO "es una serie de actividades -- que se deben llevar a cabo para llegar a obtener la providencia jurisdiccional con significado muy afín, ya que no es sinónimo al de Procedura y al de PROCEDIMIENTO. PROCESO y PROCEDIMIENTO aún empleándose en el lenguaje común como sinónimos, tienen significado técnico diverso, en cuanto al PROCEDIMIENTO indica más propiamente el aspecto exterior del fenómeno procesal".(1)

FRANCESCO CARNELUTTI agrega que "es el conjunto de actos dirigidos a la formación o a la aplicación de los mandatos jurídicos cuyo carácter consiste en la colaboración a tal fin de las personas interesadas -- (partes) con una o más personas desinteresadas (jueces)". (2)

- (1) CALAMANDREI PIERO "Derecho Procesal Civil" Vol. I Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires 1962, pags. 317 y 318.
- (2) CARNELUTTI FRANCESCO "Instituciones del Proceso Civil" Vol. I Ediciones - Jurídicas Europa-América. Buenos Aires 1959, pags. 21 y 22.

CIPRIANO GOMEZ LARA nos define al PROCESO como "un conjunto complejo de actos del Estado como soberano, de las partes interesadas y de terceros ajenos a la relación substancial, actos todos que tienden a la aplicación de una ley general a un caso concreto controvertido para solucionarlo o dirimirlo".(3)

Es de hacerse notar, que desde el punto de vista instrumental o procesal, hemos hecho referencia al PROCESO no obstante que la doctrina considera que este concepto es aplicable al llamado PROCESO ADMINISTRATIVO, sobre todo en la forma contencioso-administrativa.

En relación al PROCEDIMIENTO, podemos decir que en lenguaje común es el conjunto de formalidades o trámites a que está sujeta la realización de un acto.

GABINO FRAGA afirma que "es el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo". (4)

Otra definición que es digna de mencionar, es la expuesta por MIGUEL ACOSTA ROMERO el cual afirma que "es todo el conjunto de actos señalados en la ley para la producción del acto administrativo (procedimiento previo) así como la ejecución voluntaria y la ejecución forzosa, ya sean in-

- (3) GOMEZ LARA CIPRIANO "Teoría General del Proceso". Textos Universitarios México 1976, pag. 111
- (4) FRAGA GABINO "Derecho Administrativo" 23a. edición, Editorial Porrúa, México 1984, pag. 255

ternas o externas". (4 bis)

De lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que el PROCESO es una serie de actos regulados por la ley, actos que son ejecutados por el Estado como soberano; los particulares que tienen un interés determinado, e inclusive terceros ajenos a la relación jurídica, con el objeto de solucionar un caso concreto mediante la aplicación de una ley.

Por otra parte el PROCEDIMIENTO también es una serie de actos y formalidades pero con el fin de concurrir en la producción definitiva de los actos administrativos.

Ahora bien, dentro de esta generalidad hay procedimientos que están compuestos de actos de mera gestión administrativa interna de los órganos de gobierno y por otra parte, también existen procedimientos en los cuales participa el particular en mayor o menor medida para la producción de un acto administrativo cuyo cumplimiento puede ser involuntario o voluntario trayendo como consecuencia su extinción o ejecución forzosa.

Quando en el procedimiento administrativo intervengan particulares, consideramos que el Estado debe cumplir con determinados requisitos que son: que sea por escrito; fundamentado; que garantice la audiencia al particular; que se realice por los órganos competentes cumpliendo con las formalidades que el Derecho exija para cada caso y que su motivo esté previsto por la ley.

(4 bis) ACOSTA ROMERO MIGUEL "Teoría General del Derecho Administrativo"  
Editorial Porrúa Cuarta Edición, México 1981, pag. 398

Los requisitos anteriores revisten una gran importancia, cuando el cumplimiento del acto administrativo no es voluntario y el Estado se ve en la necesidad de ejercer la facultad de coacción que le concede la ley para exigir la ejecución forzosa del acto por parte del particular. Esta importancia radica en que al no cumplir cualquiera de los requisitos ya mencionados, se lesionarán gravemente los derechos del particular, derechos que son tutelados por nuestra Constitución.

Un ejemplo claro de actos administrativos que si no se cumplen conforme la ley lo señala, el Estado ejerce su facultad de coacción son los que conforman el PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION que se contempla en el Código Fiscal de la federación.

Para LUIS MARTINEZ LOPEZ el Procedimiento Tributario -- "es el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal a cargo de un particular". (5)

El Procedimiento Tributario debe considerarse como el núcleo del Derecho Tributario Administrativo en cuanto a que en forma general, tiene la tarea de cuidar que el Estado obtenga las prestaciones a que tiene derecho. Sin embargo, el Procedimiento Tributario tiene que ver únicamente con los casos singulares concretos de créditos fiscales; con el cumplimiento de cada prestación tributaria concreta.

(5) MARTINEZ LOPEZ LUIS "Derecho Fiscal Mexicano" Ediciones Contables y Administrativas, S. A. cuarta edición 1980, pag. 209

A este procedimiento también se le ha llamado por los estudiosos del Derecho Fiscal, PROCEDIMIENTO ECONOMICO-COACTIVO en virtud de que la autoridad fiscal persigue a un deudor de la Hacienda Pública y exige el pago de algo que se debe al Erario Federal, generalmente está armada de una potestad que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo y a efectuar el trance y remate de sus bienes sin necesidad de la intervención de autoridad alguna. Es la facultad de coacción que la ley concede al Estado para el logro de sus objetivos y metas.

Esta ejecución forzosa que ejerce el Estado a través del órgano competente (Secretaría de Hacienda y Crédito Público conforme lo establece el artículo 31 fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal), es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando ésta no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.

Tiene otra característica el PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION, que es la de ser ejecutivo; es obvio que al revestirse de este término, tiene que fundarse en un título ejecutivo que atribuye al titular del derecho, -en este caso el Fisco Federal-, la legitimación para exigir su ejecución forzosa; ese título constituye la prueba legal del hecho y la existencia del crédito, de su liquidez y exigibilidad.

Alguien podría pensar que al instituirse EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION, se violó el principio de división de poderes - impuesto por el artículo 49 Constitucional. No es así; por el contrario, - el Estado respeta la competencia atribuida a cada poder y dá facultades al Ejecutivo para desarrollar su actividad con independencia de los poderes legislativo y judicial. A este respecto, "la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en su oportunidad que el pago de impuestos constituye un -- adeudo que es el resultado de una necesidad pública y para hacerlos efectivos, el poder administrativo debe tener bajo su acción, la suma de facultades necesarias sin necesidad de pedir auxilio a otro poder". (6)

La idea inspiradora de nuestro Derecho en esta materia y el criterio del más alto Tribunal de la República, están fundados en que el cobro de los créditos fiscales es un acto de soberanía del Estado basado - en la naturaleza de las contribuciones, cuya finalidad es de orden público y de interés nacional porque tienen por objeto mantener la vida institucional del Estado como ente público jurídico, así como la armonía de los individuos que integran a la Nación y que buscan a través de la satisfacción -- del ente público el perfeccionamiento de la vida económica, política, so-- cial y cultural.

Desde nuestro punto de vista podemos decir que el PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION, es un conjunto de actos administrativos que tienen como objeto, hacer efectivos los créditos fiscales que los

(6) MARTINEZ LOPEZ LUIS "Derecho Fiscal Mexicano" Ediciones Contables y Administrativas, S.A., 1980, pag. 218

particulares debieron enterar oportunamente a las oficinas exactoras; es un acto de soberanía del Estado, es el ejercicio de atribuciones del poder público a través de mandamientos unilaterales y ejecutivos que no requieren para su validez y cumplimiento, la sanción previa de órganos jurisdiccionales pero que sí requieren por mandamiento Constitucional, que se cumpla con determinados requisitos que eviten el menoscabo de las garantías individuales otorgadas al obligado.

Como se dijo anteriormente, el PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO de EJECUCION es un conjunto de actos administrativos procedimentales que normalmente recaen sobre bienes y derechos que si bien son ajenos a la administración, son en beneficio de ésta. No tienen el carácter de actos procesales ya que no existe controversia ni partes en el sentido procesal.

A estos actos administrativos, para efectos de nuestro estudio los dividiremos en:

- 1) ACTOS DE INICIACION
- 2) ACTOS DE COERCION
- 3) ACTOS DE ENAJENACION FORZOSA
- 4) ACTOS DE CONCLUSION

#### 1) ACTOS DE INICIACION

Como su nombre lo indica, estos actos son el presupuesto indispensable y necesario para iniciar el PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE -

EJECUCION y por tanto son la base del mismo, por lo que su realización debe rá apearse estrictamente a los requisitos que para el efecto señala la -- ley.

SERGIO DE LA GARZA sostiene que "estos actos son distin-- tos cuando el procedimiento de ejecución se instaura en contra del sujeto - pasivo principal de la relación tributaria o en contra de un sujeto pasivo por adeudo ajeno". (7)

Cuando se trata del deudor principal de un crédito fiscal que no ha efectuado el pago voluntariamente dentro del plazo que marca la - ley, la autoridad administrativa (será la Oficina Federal de Hacienda en cu ya jurisdicción se encuentre radicado el crédito fiscal), requerirá al deudor para que efectúe el pago en el acto de la diligencia y en caso de no ha cerlo, se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito - fiscal y sus accesorios legales (artículo 151 del Código Fiscal vigente).

En la doctrina jurídica se ha definido al requerimiento - "como el acto por medio del cual el actuario previene a una persona para -- que realice el pago en el momento mismo de la diligencia o en el plazo fi ja do, de una cantidad de dinero o de otra clase de prestaciones, apercibido - de ejecución a su costa si no lo hace. Esta diligencia se llevará a cabo - con las formalidades de las notificaciones". (8). Consideramos que esta de

(7) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa -- séptima edición. México 1976, pag. 778

(8) PORRAS Y LOPEZ ARMANDO "Derecho Procesal Fiscal" Textos Universitarios S.A. 1980, pag. 149

finición es acertada toda vez que reúne los elementos que conforman el acto de requerimiento en el PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION con la salvedad de que en éste el sujeto que realiza la diligencia es un Notificador ejecutor y por otra parte, en el Código Fiscal de la Federación vigente, no se concede plazo alguno para efectuar el pago; como ya se dijo, se deberá hacer en el momento de la diligencia del requerimiento correspondiente.

De lo anterior podemos decir que el acto administrativo de requerimiento está compuesto de una notificación y una intimación entendiéndose a la notificación como el acto por el cual se dá a conocer al sujeto pasivo de un crédito fiscal, que se ha vencido el término legal para el pago de éste y que se iniciará el PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION si el crédito no se liquida en ese momento; y a la intimación, como la imposición a cumplir la obligación resultante del título ejecutivo con la advertencia de que si no se cumple, se procederá a la ejecución forzosa del crédito a su cargo. La doctrina sostiene que el requerimiento tiene un doble objeto; la notificación de un acto de imposición integrado por el requerimiento de pago de la suerte principal, más otro porcentaje por concepto de recargo, en virtud de la morosidad en que incurra el contribuyente que no haya liquidado en tiempo el crédito fiscal a su cargo.

Efectivamente, cuando se requiere al sujeto pasivo un crédito fiscal, se le hace saber que deberá liquidar el importe del mismo más los recargos que se hayan generado hasta ese momento y en caso de no cubrir dichos importes, se le embargarán bienes suficientes que cubran el importe del crédito más el 300% que como máximo establece el artículo 21 del Código

Fiscal de la Federación, de los posibles recargos que se causen independientemente de otros gastos y multas que se hayan generado. Si el contribuyente se presenta a pagar a la Oficina ejecutora, en ese momento le harán su liquidación que contendrá los conceptos a pagar en los que se incluye el importe del crédito, los recargos y otros gastos que generó la diligencia.

La diligencia del requerimiento es la base del PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION por ser ésta el primer acto del mismo y por tanto debe efectuarse mediante el cumplimiento de determinadas formalidades para tener validez legal, ya que si no se practica conforme a la ley, toda actuación realizada con posterioridad a aquélla, resultará viciada trayendo como consecuencia que se deje al sujeto pasivo en estado de indefensión, violando en su perjuicio los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Cabe agregar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que "procederá el juicio de amparo en contra del requerimiento de pago y apercibimiento de embargo, siempre y cuando se promueva dentro del plazo que señala la ley reglamentaria ya que si no es así, los actos posteriores a aquéllos, son el resultado de actos consentidos y por tanto no procederá el amparo".(9)

El requerimiento puede notificarse de dos maneras; personalmente y por edictos.

(9) APENDICE DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, año 1965 parte III, - 2a. sala, pag. 107

Cuando la notificación se hace personalmente, señala el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación vigente, el ejecutor designado por el jefe de la Oficina ejecutora, se constituirá en el domicilio del deudor y practicará la diligencia de requerimiento de pago con éste o su representante legal; con las formalidades que para el efecto señala el artículo 137 del citado Código. Estas formalidades se refieren al caso en que no se encuentre la persona a quien debe notificarse; situación que motivará que se deje un citatorio en su domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente y si ésta hace caso omiso del citatorio, entonces se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

De la diligencia de requerimiento y embargo de bienes -- cuando éste proceda, señala el artículo 152 de nuestro Código Fiscal, se levantará acta pormenorizada de la cual se entregará copia a la persona con -- quien se entienda la misma.

El acta deberá contener los requisitos estipulados en el artículo 38 del citado ordenamiento fiscal, mismos que a continuación se señalan:

- Que conste por escrito.
- Que señale la autoridad que lo emite
- Que debe estar motivado y fundado y expresar la resolución.
- Objeto o propósito de que se trate.

- Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.
- Cuando se ignore el nombre de la persona a quien va dirigido se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

La notificación por edictos procede cuando "la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentre en territorio nacional". (artículo 134 fracción IV del Código Fiscal de la Federación).

Este tipo de notificaciones se lleva a cabo durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y deben contener un resumen de los actos que se notifican.

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION podrá iniciarse por la autoridad administrativa fiscal en contra de un sujeto pasivo por adeudo ajeno, ya sea sustituto, solidario o con responsabilidad objetiva; si el sujeto pasivo principal no cumplió voluntariamente con su obligación tributaria.

Ha quedado establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que cuando se trate de deudores con responsabilidad solidaria u objetiva, será necesario que se les emplace conforme a los requisitos que se

señalaban en los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de 1938.

Así en el Código Fiscal de 1967, quedó establecido en su artículo III que "para iniciar un procedimiento de cobro en contra de un responsable solidario del crédito fiscal, será necesario hacerle notificación - en la que se expresará: -Nombre del causante (sujeto principal); -La resolución de la que se derive el crédito fiscal y el monto de éste; -Los motivos y fundamentos por los que se considera responsable del crédito y -El plazo - para el pago que será de 15 días, salvo que la ley señale otro".

La Fracción tercera del citado artículo nos dice DE LA GARZA, "es muy importante, toda vez que debe garantizar la defensa de los derechos que la ley concede al presunto deudor con el fin de que éste pueda -- juzgar si el crédito fiscal ha nacido a su cargo y en su caso promover lo que a su derecho convenga". (10)

El Código Fiscal vigente a partir de 1983, recoge en forma implícita las ideas expuestas anteriormente, en su artículo 38 referente a la notificación de los actos administrativos, dado que en su párrafo último textualmente señala:

"Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará además, la causa legal de la -- responsabilidad".

(10) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa. Séptima edición. México 1976, pag. 781

Por lo tanto podemos decir que es indispensable antes de la iniciación del PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION en contra de un sujeto pasivo por adeudo ajeno, que se le instaure un procedimiento de cobro por medio del cual se le dé oportunidad de cumplir voluntariamente con el pago del adeudo del sujeto pasivo principal para no lesionar las garantías que le conceden los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

## 2) ACTOS DE COERCION

Esta clase de actos forman parte de los que MIGUEL FENECH llama Actos de Dirección.

Estos actos, nos dice el autor citado, "son los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende y formándolo materialmente".(11)

Por su parte DE LA GARZA nos dice que "los actos de coerción en el PROCEDIMIENTO DE EJECUCION son la esencia de éste y se inician con el embargo de bienes del sujeto pasivo y culminan con la adjudicación y la distribución del producto del remate".(12)

Los teóricos del Derecho se han preocupado por resolver el problema que representa el carácter jurídico de la autoridad administra-

(11) FENECH MIGUEL "Derecho Procesal Tributario" Vol. II Bosch Barcelona - 1951, pag. 42

(12) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa Séptima edición. México 1976, pag. 782

tiva que ejecuta estos actos con el fin de hacer exigible en contra de la -  
voluntad del deudor, un crédito fiscal a su cargo.

El problema consiste en que los bienes que han sido afec-  
tados por el primer acto de coerción que es el embargo, no son propiedad del  
Estado; no obstante, éste lleva a cabo la afectación de los bienes en contra  
de la voluntad del ejecutado.

Lo anterior no significa violencia en el sentido jurídico  
de la palabra en virtud de que la ley reprime a la violencia y no a la coac-  
ción fundada en la ley. Esta considera que puede usarse lícitamente para ha-  
cer efectiva una obligación o satisfacer un derecho.

Dicha actuación del Estado fue entendida por la doctrina  
tradicional como un acto previo de expropiación de estos bienes por conducto  
de la autoridad administrativa, siendo ésta la justificación posible que ex-  
plica a la enajenación forzosa que de dichos bienes realiza aquélla. Más --  
adelante trataremos en forma más amplia este criterio con el cual no estamos  
de acuerdo, sin embargo para efecto de terminar con este punto, dejamos asen-  
tada la opinión de MIGUEL FENECH en la cual argumenta que no hay tal expro-  
piación, ya que el sujeto pasivo no pierde la propiedad de los bienes sometidos  
a realización forzosa, sino hasta que se lleva a cabo la venta o adjudica-  
ción de aquéllos, siendo por tanto muy distintos los efectos substanciales  
del embargo en su calidad de primer acto coercitivo de la realización forzo-  
sa; acto inicial de ésta pero no del PROCEDIMIENTO DE EJECUCION. Agrega el  
autor que la realización forzosa tiene como fundamento la asunción del Esta-  
do de la legitimación para administrar los bienes que tiene el poseedor so--

bre el cual recae la actividad ejecutiva. Esta legitimación para asumir la administración o guarda de los bienes del deudor, permite al Estado por conducto de la autoridad administrativa, efectuar las operaciones necesarias para ejecutar los actos encaminados a distraer del patrimonio del deudor las cantidades o los bienes que previa su transformación en dinero si es posible, puedan ser adjudicados al Estado para que éste cumpla con las funciones sociales para las que fue creado.

Esta legitimación del Estado para administrar los bienes embargados no priva a la capacidad del deudor para intervenir en señalar los bienes a embargar.

De lo anterior se puede decir que el sujeto pasivo poseedor legítimo de sus bienes se ve privado de esta legitimación al ser asumida ésta por el Estado como consecuencia de la falta de cumplimiento del requerimiento de pago de un crédito fiscal a su cargo a través de la vía ejecutiva.

### 3) ACTOS DE ENAJENACION FORZOSA \*

La palabra Enajenación significa "pasar o entregar a otro el dominio de una cosa, privar a alguien del dominio de bienes". (13)

Desde este punto de vista, los actos de enajenación forzosa son aquellos mediante los cuales el Estado en base a la legitimación asumida sobre los bienes del sujeto pasivo, realiza los trámites necesarios para transmitir la propiedad y el dominio de dichos bienes a terceros o a él mismo con el fin

(13) DICCIONARIO LEXICO HISPANO Tomo I, W.M. Jackson INC. Editores, 2a. edición, México pag. 544

de liquidar el crédito a cargo del ejecutado.

Estos actos constituyen "el acto central y decisivo de la realización forzosa para la liquidación del activo constituido por los bienes embargados, frente a los créditos que constituyen el pasivo, y como la aptitud del activo para extinguir el pasivo se puede expresar de modo figurado con la palabra liquidabilidad, esta fase puede llamarse liquidación del activo". (14)

Dicha enajenación puede hacerse de varias formas las cuales analizaremos más adelante y sólo las enumeramos a continuación:

- Cobro de los créditos embargados al contribuyente.
- Recaudación de los frutos y productos de bienes o de los resultados netos obtenidos en la intervención de negociaciones embargadas.
- Venta en subasta pública.
- Venta fuera de subasta.
- Adjudicación en favor del Fisco Federal.

#### 4) ACTOS DE CONCLUSION

Son aquellos actos que tienen como función específica la de poner fin al PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION y pueden dividirse según SERGIO DE LA GARZA en dos grupos: cuando queda satisfecho el crédito fiscal y cuando no haya sido así.

(14) FENECH MIGUEL "Derecho Procesal Tributario" Vol. II Bosch Barcelona, 1951. pags. 54

Al igual que en el punto anterior, y en virtud de que le dedicaremos un lugar de estudio en este trabajo, a continuación se señalan los actos administrativos que se encuadran dentro de esta clasificación y que son los siguientes:

- Aplicación del producto de la ejecución cuando solo sea el Fisco Federal el único acreedor.
- Aplicación de dicho producto cuando concurren el Fisco Federal y el Fisco Local.
- Aplicación de ese producto cuando concurre el Fisco Federal y otros acreedores privilegiados.
- Cuando en dicha aplicación quede insatisfecho el interés fiscal.

## C A P I T U L O   I I

### EL EMBARGO DE BIENES

- 1.- SU CONCEPTO Y PROCEDENCIA
- 2.- LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN
  - a) El Fisco como sujeto activo
  - b) El gobernado como sujeto pasivo
  - c) Casos excepcionales en el sujeto pasivo
- 3.- EL OBJETO
  - a) Bienes susceptibles de embargo
  - b) Bienes exceptuados de embargo
- 4.- LOS DEPOSITARIOS. CONCEPTO, NATURALEZA JURIDICA Y OBLIGACIONES
  - a) De bienes muebles
  - b) De bienes inmuebles
  - c) De negociaciones
- 5.- EL EMBARGO Y LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS
  - a) Recurso de nulidad de notificaciones
  - b) Recurso de Oposición al procedimiento administrativo de ejecución
  - c) Suspensión al procedimiento administrativo de ejecución

1) SU CONCEPTO Y PROCEDENCIA.

La doctrina procesal ha considerado que la ejecución se lleva a cabo mediante el procedimiento coactivo del embargo.

Es menester pues, dejar preciso el concepto de esta figura jurídica tan importante para la realización forzosa del crédito fiscal federal. No obstante, debemos aclarar que esta figura es en esencia procesal, por lo que comentaremos en principio este concepto como tal para después definirlo desde el punto de vista fiscal.

Según GUILLERMO FLORIS MARGADANT, en el Derecho Romano - existía una figura jurídica que los romanos denominaban SEQUESTRUM que se consideraba como una forma especial del Contrato de Depósito. El secuestro "consistía en el depósito de un bien cuya propiedad es incierta y que provisionalmente se entrega a un tercero, mientras se resuelve quien tiene mejor derecho. Este puede ser ordenado por un juez (secuestro judicial) o libremente convenido entre las partes (secuestro convencional)". (15)

En nuestro Derecho vigente, esta figura se encuentra regulada en el título octavo del Código Civil para el Distrito Federal sin variaciones sustanciales con respecto a su origen.

Para efectos del presente capítulo, consideramos que el embargo no es diferente del secuestro, en virtud de que tanto en los códigos

(15) MARGADANT S. F. GUILLERMO "Derecho Romano". Editorial Esfinge, S.A., México, D.F. 1975. pag. 398

gos como en la práctica se utilizan estos términos en forma indistinta, sobre todo en el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, en cuyo cuerpo después de usar la palabra embargo comienza el numeral 543 utilizando la palabra secuestro.

Por otra parte el Código Fiscal de 1967 en su título ter cero, capítulo IV intitulaba a la sección segunda como "Del Secuestro Administrativo" y en el articulado se hablaba en forma indistinta de secuestro y embargo refiriéndose a una misma figura. Aún más, en el artículo -- 141 del Código Fiscal de la Federación vigente, en su fracción V se refiere al embargo en la vía administrativa como forma para garantizar el interés fiscal y en su penúltimo párrafo menciona que si la garantía del interés fiscal no es suficiente, "exigirá su aplicación o procederá al secues tro de otros bienes".

De todo lo anterior se desprende que para el legislador los términos secuestro y embargo significan lo mismo o se refieren a la -- misma figura jurídica, objeto de este capítulo; criterio con el cual estamos de acuerdo.

CIPRIANO GOMEZ LARA, define al embargo como "la inicia--- ción de un procedimiento expropiatorio mediante el cual se afecta un bien o un grupo de bienes determinados y esta afectación implica un bloqueo o -- afectación patrimonial de esos bienes; el dueño de los mismos desde el momento del embargo ya no puede disponer libremente de ellos y quedan suje--- tos a las resultas de ese procedimiento expropiatorio que por lo demás no es definitivo ya que el deudor puede frenarlo o evitarlo, ya sea demostran

do que sí había cumplido con la obligación u oponiendo alguna excepción -- procedente y fundada, o bien, cumpliendo con la obligación y liberando los bienes del embargo, es decir, desafectándolos y haciendo que se produzca - el levantamiento del embargo". (16)

En la definición anterior existe un elemento con el cual no estamos de acuerdo. Se dice que el embargo es la iniciación de un procedimiento expropiatorio; aquí se está mezclando a otra institución jurídica que es la Expropiación, entendiéndolo como tal "al acto jurídico de Derecho Público por medio del cual el Estado impone al particular la transferencia de propiedad de determinado bien o bienes cuando los mismos son necesarios para la realización de la actividad del Estado y existe una causa de utilidad pública que así lo requiera, siempre que se cubra al particular una indemnización por causa de esa transferencia". (17)

Si bien es cierto que las figuras del embargo y la expropiación tienen mucha semejanza, también lo es que tienen elementos propios que las diferencian y que no permiten que éstas se confundan logrando así una autonomía absoluta como instituciones del Derecho.

Los elementos más importantes que diferencian a la expropiación del embargo son:

(16) GOMEZ LARA CIPRIANO "Teoría General del Proceso". Textos Universitarios. México 1976, pag. 167

(17) ACOSTA ROMERO MIGUEL "Teoría General del Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, cuarta edición, pag. 570

a) Que la expropiación es por causa de utilidad pública que en unos casos la propia Constitución señala, pero por regla general de ja a las legislaturas la facultad de indicar en leyes secundarias este concepto.

b) El pago de una indemnización por causa de esa transferencia, mientras que en el embargo no se dan estos elementos, ya que éste constituye una limitación del Derecho de propiedad, --no la privación de -- ella como lo es en el caso de la expropiación-- que afecta al derecho de -- disposición y que subsiste mientras no sea levantado por la autoridad judicial competente (o la administrativa que en la materia, objeto de nuestro estudio, es la Oficina Federal de Hacienda donde se encuentra radicado el crédito fiscal federal).

Los autores discuten si el embargo es un Derecho Real o -- un Derecho Personal, no obstante, la Jurisprudencia ha venido a determinar que en nuestro sistema, el embargo no constituye un Derecho Real, sino simplemente un Derecho Personal de carácter procesal derivado de un Derecho -- de crédito y de naturaleza sui generis cuyas características se relacionan con el depósito y cuyo origen se encuentra en lo que los romanos llamaban Secuestro, el cual ya fue comentado al principio de éste capítulo.

En materia fiscal, el concepto de embargo no varía subs-  
tancialmente. Para MIGUEL FENECH, el embargo es "el acto procesal consis-  
tente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la reali-

zación forzosa de entre los que posee el deudor en su poder o en el de terceros, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido - una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto - dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos a la garantía del crédito".(18)

La anterior definición la comparte SERGIO F. DE LA GARZA, agregando que "el embargo no priva ni expropia al deudor de su facultad de disposición, sino que constituye una garantía y puede revestir una forma - muy sencilla como puede ser una notificación o ser de mayor complejidad - - cuando se priva de la posesión y del goce de los bienes embargados".(19)

Creemos que la definición dada por FENECH, reúne todos - los elementos que conforman al embargo; tan es así que DE LA GARZA demuestra estar de acuerdo con ella al citarla textualmente en su libro. Diferimos un poco con DE LA GARZA, en tomar textualmente la definición de FENECH en el sentido de que para efectos de nuestro Derecho Nacional, hay que entender al embargo en materia fiscal como un acto administrativo procedimental, partiendo de la base de que el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos administrativos entre los cuales se encuentra el embargo, tendientes a hacer efectivos los créditos fiscales que los particulares debieron haber enterado oportunamente. Desde nuestro punto de - vista, esto es lo que diferencia al embargo en la vía administrativa; que es un acto administrativo que lleva a cabo el Ejecutivo Federal por conduc

(18) FENECH MIGUEL "Principios de Derecho Procesal Tributario" tomo II. Bosch Barcelona, 1951. pag. 55

(19) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa, 7a. Edición México 1976, pag. 782

to de la Secretaría de Hacienda en virtud de las facultades que le han sido otorgadas por nuestra Constitución.

Tomando en consideración todo lo anterior, podemos decir que el embargo en materia fiscal es un acto administrativo de naturaleza procedimental, en virtud del cual se determinan los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa, de entre los que posee el deudor en su poder o en el de terceros, teniendo como presupuesto necesario, el que dicho deudor sea el legítimo propietario de los bienes a embargar fijando su sometimiento a la ejecución y teniendo como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes y sus frutos a la garantía del crédito.

En el Derecho Procesal, la finalidad del embargo queda circunscrita a dos situaciones: como medida cautelar o preventiva para el efecto de llevar a cabo el aseguramiento de bienes suficientes para que cuando se dicte la sentencia, los derechos de quien la haya obtenido a su favor, no resulten burlados por quien hubiere sido vencido en juicio por motivo de la sentencia dictada en su contra, quien podría ocultar, dilapidar o vender sus bienes quedando en consecuencia insolvente; o bien, es la forma procesal coactiva para llevar a cabo el cumplimiento de la sentencia que es el acto por esencia jurisdiccional.

En materia fiscal esta institución es más amplia; el aseguramiento de bienes que lleve a cabo la autoridad fiscal tiene tres aspectos:

a) Como garantía del interés fiscal para que el Erario - Federal no sufra menoscabo a consecuencia de un deudor insolvente por las circunstancias ya mencionadas.

b) Como medio por el cual la autoridad fiscal correspondiente trabe ejecución sobre los bienes del deudor para sacarlos a remate y obtener así la satisfacción -- del crédito fiscal y sus accesorios.

c) Como medida de apremio para el cumplimiento de las -- obligaciones tributarias.

Esta triple finalidad del secuestro administrativo se en encuentra encuadrada dentro de la normatividad vigente, tal y como a conti-- nuación se analiza.

El Código Fiscal de 1967 en su artículo 112 establecía -- varios supuestos para la procedencia del embargo en la vía administrativa; I.- Si en el acto de requerimiento de pago el deudor no cubre totalmente -- el crédito a su cargo o transcurrido el plazo de cinco días a que se refie re la fracción II del artículo 110 si el deudor no ha hecho el pago corres pondiente. II.- A petición del interesado para garantizar un crédito fis cal. La fracción IV del artículo 12 de este Código señalaba al embargo co mo una de las formas mediante las cuales el deudor podía garantizar el in terés fiscal sin necesidad de que el crédito fuera exigible esto es, que -- el deudor podía señalar bienes en garantía del interés fiscal para que fue-- ran embargados por las autoridades sin que éstas hubieren exigido todavía el

pago del crédito. Este supuesto se daba frecuentemente y se sigue dando cuando el contribuyente se inconforma contra el fincamiento de un crédito e interpone algún recurso para el efecto, garantizando en esta forma el interés del Fisco. III.- Cuando a juicio de la autoridad fiscal existiera el peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito. IV.- Cuando al realizarse actos de inspección se descubran negociaciones, vehículos u objetos cuya tenencia, producción, explotación, captura, transporte e importación deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva. V.- En los demás casos que prevengan las leyes.

En el Código Fiscal vigente, los supuestos de procedencia del embargo se encuentran enmarcados en varios artículos los cuales son a saber: "Artículo 41.- Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos, no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público exigirá la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes: ..... II.- Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento, las autoridades fiscales -

no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación".

En esencia este artículo menciona el hecho de que el legislador faculta a la autoridad fiscal a utilizar algunas medidas coercitivas, concretamente en la fracción II señala al embargo como medida de apremio para el cumplimiento de las obligaciones tributarias que en esa fracción se mencionan. En este caso se llevará a cabo el embargo no para hacer posible el pago del crédito en la vía forzosa sino para impedir que se continúe cometiendo una violación a la ley en cuyo evento el secuestro de los objetos tiene la naturaleza de un medio de apremio por sí mismo.

"Artículo 141 los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes: ..... V.- Embargo en la vía administrativa".

El supuesto para que proceda aquél, se complementa con el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "Artículo 66.- Para los efectos de la fracción V del artículo 141 del Código, el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas: I.- Se practicará a solicitud del contribuyente quien deberá acompañar los documentos que señala la forma oficial correspondiente". Las otras cuatro fracciones de este artículo serán comentadas posteriormente, por el momento baste decir que el supuesto de procedencia del secuestro administrativo contemplado en los artículos 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente y 66 fracción I de su Reglamento, vienen a sustituir a la fracción segunda del artículo 112 del Código de 1967, pero sin perder la intención de que el embargo proceda a petición del contribu-

yente para garantizar un crédito fiscal.

"Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo". En este artículo quedó plasmado el supuesto establecido en la fracción tercera del artículo 112 del Código de 1967; cabe mencionar que el último párrafo de este artículo señalaba que para el caso, la autoridad debía iniciar el procedimiento tendiente a determinar y liquidar el crédito fiscal en un plazo que no excediera de 30 días. En el artículo 145 del Código vigente, este plazo se hace extensivo hasta un año y en caso de que la autoridad no haga la determinación del crédito en ese plazo, el embargo quedará sin efecto. En caso contrario dice la norma, cuando la autoridad sí determina créditos fiscales, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá con el procedimiento administrativo de ejecución, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el deudor garantiza el interés fiscal en los términos -- del artículo 141, con excepción de la fracción quinta, se levantará el embargo.

Es conveniente aprovechar este momento para hacer una aclaración. En la práctica se denomina embargo precautorio a la diligencia en la cual el ejecutor designado para realizarla, asegura determinados bienes dejando como depositario de los mismos al propio deudor. Este término es aplicado erróneamente ya que la palabra precautorio significa "prevenir un riesgo, daño o peligro para guardarse de él y evitarlo" (20); y es en este sentido como los artículos 41 fracción II y 145 del Código Fiscal lo aplican.

"Artículo 151.- Las autoridades fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales requerirán de pago al deudor y en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue: I.- A embargar bienes suficientes para en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del Fisco. II.- A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda a fin de obtener mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales". Este artículo se equipara a la fracción primera del multicitado artículo 112; aquí la finalidad del embargo es la de trabar ejecución sobre bienes propiedad del deudor para la satisfacción del crédito fiscal.

"Artículo 152.- En los casos de inspección y vigilancia se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas siempre que --

(20) DICCIONARIO LEXICO HISPANO, Tomo I W.M. Jackson Inc. Editores. 2a. edición México. pag. 1151

quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva". Este supuesto tiene relación con la fracción IV del artículo 112 - del Código anterior y con el artículo 45 de la Ley Aduanera del 10. de julio de 1982 que a la letra dice: "Artículo 45.- Las mercancías están afectadas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su entrada o salida del territorio nacional. En los casos previstos por esta ley, las autoridades las retendrán o procederán a perseguirlas o secuestrarlas a menos que se compruebe que han sido satisfechas dichas obligaciones y créditos".

El Código Fiscal de la Federación vigente ya no incluyó en su contenido la fracción V del numeral 112 del Código anterior, siendo ésta en realidad innecesaria en virtud de que otras leyes autorizan el embargo en otros supuestos, resultando así ociosa su fundamentación en el Código Fiscal. Como ejemplo de lo anterior, DE LA GARZA, cita a la Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal en la que se establece que "cuando se descubra que el pago de este impuesto no se ha efectuado, las autoridades fiscales o forestales deben retener los productos, si obran en su poder o en caso contrario deben proceder a perseguirlos y secuestrarlos".(21)

(21) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa, séptima edición. México 1976. pag. 770

## 2) LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN.

Como ya quedó asentado en el primer capítulo, el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos administrativos que tienen por objeto hacer efectivos los créditos fiscales que los contribuyentes debieron enterar oportunamente a las Oficinas exactoras. En este orden de ideas, el embargo es también un acto administrativo que está constituido por una serie de elementos que según ACOSTA ROMERO, son los siguientes:

- 1) "Sujeto
- 2) La manifestación externa de la voluntad
- 3) Objeto.
- 4) Forma" (22)

A efecto de analizar los elementos del embargo desde el punto de vista práctico, sólo abarcaremos en nuestro estudio a los sujetos, el objeto y la forma o formalidades que constituyen a esta figura.

No obstante y sin entrar en un análisis más profundo, dejamos aquí asentado lo que MIGUEL ACOSTA ROMERO, entiende por manifestación externa de la voluntad. Esta "es la expresión del proceso volitivo del órgano administrativo que está actuando como tal, que debe tener una exteriorización que pueda ser perceptible, o sea que se manifieste objetivamente esa voluntad. La voluntad de la administración debe reunir determinados -

(22) ACOSTA ROMERO MIGUEL "Teoría General del Derecho Administrativo" Editorial Porrúa, S.A. cuarta edición, México 1981 .

requisitos que son: a) Debe ser espontánea y libre; b) Dentro de las facultades del Estado; c) No debe estar viciada por error, dolo, violencia, etc.; d) Debe expresarse en los términos previstos en la ley". (23)

Como ya dijimos, uno de los elementos constitutivos del acto administrativo son los sujetos que intervienen en él.

Para ANDRES SERRA ROJAS, "el sujeto activo del acto administrativo está constituido por los órganos individuales o efectivos a quienes se encomienda el ejercicio de la función administrativa.

Por otra parte, el sujeto pasivo de este acto, viene a ser la persona física o moral que sufre los efectos del acto ejecutado -- por el sujeto público". (24)

Puede decirse entonces, que en la relación jurídica administrativa existen básicamente dos sujetos. Estos son:

- a) El sujeto activo que es el órgano administrativo creador del acto; y
- b) El sujeto pasivo que está representado por aquellos a quienes lo ejecutan y pueden ser entes públicos, personas jurídicas colectivas o el individuo en lo personal.

(23) Idem al anterior pag. 364

(24) SERRA ROJAS ANDRES "Derecho Administrativo" Editorial Porrúa, S.A., cuarta edición, pag. 256

De acuerdo a la organización del Estado mexicano, la calidad de sujeto activo recae en la Federación, los Estados o Entidades Federativas y los municipios.

Las obligaciones del sujeto activo las divide FLORES ZAVALA, en dos tipos: Obligaciones principales y secundarias.

Las obligaciones principales consisten en el deber del Estado de percibir los impuestos ya que no es una acción potestativa el cobrarlos, pues la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado.

Las obligaciones secundarias del sujeto activo son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones.

Como ya se dijo anteriormente, el sujeto activo de la relación tributaria lo constituyen la Federación, los Estados y los Municipios y a ellos compete el allegarse de riqueza para cumplir con sus gastos públicos por lo que también cada uno de ellos tiene competencia para el cobro de sus impuestos.

La Federación y los Estados sí tienen soberanía tributaria plena; esto quiere decir que pueden crear o establecer sus propios impuestos, gestionar su pago hasta el momento de hacerlos efectivos mediante el procedimiento administrativo de ejecución; mientras que los Municipios

de acuerdo con lo establecido con el artículo 115 Constitucional, exclusivamente tienen la administración de su hacienda o sea que tienen una soberanía tributaria subordinada.

Por otra parte, los sujetos pasivos son las personas físicas o morales sobre las cuales recae el acto creado por el sujeto activo, que al realizar determinada conducta, se ubican dentro del supuesto de la norma fiscal. Pueden llegar a ser sujetos pasivos no sólo aquellos que están señalados en las leyes como tales, sino también los retenedores o terceros que tengan obligaciones solidarias con los contribuyentes. Posteriormente se hará referencia con más detalle a lo correspondiente a estos sujetos.

a) EL FISCO FEDERAL COMO SUJETO ACTIVO.

La palabra FISCO tiene su origen en el vocablo latino -- FISCUS que era utilizado por los romanos para denominar al tesoro del soberano, mientras que el término ERARIO era utilizado para identificar al tesoro del Estado; posteriormente el vocablo FISCO se hizo extensivo para -- comprender al tesoro del Estado.

Las antiguas leyes Castellanas dieron el nombre de FISCO o cámara del Rey al tesoro de la casa real y el de ERARIO al tesoro público o del Estado.

En la actualidad tanto en España como en América ambos vocablos se consideran sinónimos. En México se define al FISCO como "el pa-

rimonio del Estado constituido por sus bienes propios y por las rentas --  
provenientes de sus diversos ingresos".(25)

LUIS MARTINEZ LOPEZ, define al FISCO como "el conjunto -  
de organismos centralizados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público  
encargados de determinar la existencia de créditos fiscales, fijar su im-  
porte líquido y exigible, percibirlo y cobrarlo en su caso".(26)

Como se podrá observar, las definiciones anteriores son -  
diferentes pero perfectamente válidas. Nuestro máximo Tribunal considera  
las dos asepciones definiendo al FISCO como "parte de la hacienda pública  
que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo las auto  
ridades fiscales las que intervienen en la cuestación por mandato legal, -  
dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son fiscales --  
pués carecen de esa actividad en la cuestación que es la característica de  
las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacenda-  
ria el género y de autoridad fiscal la especie".(27)

EL FISCO es la autoridad administrativa que ejerce las --  
atribuciones que al Presidente de la República señala la fracción I del ar  
tículo 89 de la Constitución Federal, de ejecutar las leyes tributarias y  
en consecuencia, de acuerdo con el régimen Constitucional de facultades ex  
presas de las autoridades, el FISCO sólo puede hacer lo que la ley le auto  
riza. Sin embargo, cuando el FISCO por razón de las inconformidades de --

(25) DE PINA RAFAEL "Diccionario Jurídico" Editorial Porrúa, décimo terce-  
ra edición, México 1985 pag. 273

(26) MARTINEZ LOPEZ LUIS "Derecho Fiscal Mexicano" Ediciones Contables y -  
Administrativas, S.A. 4a. edición, págs. 19 a 23

(27) IDEM

los contribuyentes, se encuentra sujeto a juicio ya sea por las resoluciones que dicta o por los procedimientos que ejecuta, queda sujeto al mismo plan de igualdad procesal que el opositor; interviene como parte defendiendo los intereses económicos que representa quedando sometido a la decisión del juez.

Como se mencionó anteriormente, el FISCO tiene la atribución de ejecutar las leyes que determinen los recursos del Estado y que -- son de interés público, toda vez que éstos son necesarios para la subsistencia de aquél, además de que proporciona los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos.

La doctrina menciona que el FISCO tiene tres privilegios que lo caracterizan:

- 1) Aplicación inmediata. - En este caso las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos fiscales en favor del Estado sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 Constitucional. Este privilegio se conoce comunmente como ejecutoriedad de las leyes fiscales.
- 2) Que las resoluciones de las autoridades que lo constituyen, tengan presunción de legalidad, esto es, que se tienen por legalmente emitidas -- hasta que el particular afectado demuestre su invalidez. Este principio quedó establecido en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federa-

ción vigente.

3) Preferencia para el pago de sus créditos. Al respecto, el artículo 149 del Código Fiscal establece que el FISCO federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la federación debió percibir con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo,

Ahora bien, para que sea aplicable la excepción antes mencionada, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el Registro Público que corresponda y respecto de los alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes. La reclamación de esta preferencia se hará valer a través del recurso administrativo de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución en el cual deberá comprobarse en forma fehaciente dicha reclamación.

Anteriormente mencionamos que LUIS MARTINEZ LOPEZ, define al FISCO como el conjunto de organismos centralizados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encargados de la determinación de créditos fiscales, fijar su importe, exigirlo y cobrarlo. Efectivamente, las fracciones I y II del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal facultan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a es-

tudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas así como a realizar el cobro de los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos federales en los términos de ley. Esto se traduce en la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales federales a cargo de los contribuyentes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene dentro de su estructura, órganos que se encargan de aplicar las atribuciones antes mencionadas; a estos órganos encargados del cobro de las contribuciones se les llama autoridades recaudadoras que conforme a la fracción II del artículo 2o. del Reglamento del Código Fiscal Federal son las Oficinas de Aduanas, las Federales de Hacienda, las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas y las de los organismos públicos descentralizados competentes para recaudar la contribución federal de que se trate y para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

La definición de LUIS MARTINEZ LOPEZ, no incluye a los organismos fiscales autónomos que por disposición de ley también tienen la facultad de determinar sus créditos. Como ejemplo de estos organismos se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social que por disposición expresa del artículo 271 de su Ley, tiene la facultad de determinar sus créditos y las bases para su liquidación, así como sus propias oficinas recaudadoras para el cobro de sus créditos.

Otro organismo descentralizado que tiene el carácter de autoridad fiscal es el Instituto de Fondo Nacional de la Vivienda que por ley publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 24 de abril de 1972, tiene el carácter de organismo social con personalidad jurídica, patrimonio propio y está facultado para determinar sus créditos que en caso -

de no ser cubiertos, podrán ser cobrados por medio del procedimiento administrativo de ejecución a través de la Oficina Federal de Hacienda que corresponda.

De todo lo anterior podemos concluir que el FISCO federal es el conjunto de organismos centralizados y descentralizados de la administración pública federal que por disposición de ley, tienen la facultad de determinar créditos fiscales, fijar las bases de su liquidación, -- exigirlos y cobrarlos.

Para efectos del embargo, el FISCO federal como sujeto activo de este acto estará representado por el ejecutor fiscal que es el elemento necesario para llevar a cabo la diligencia, en virtud de las atribuciones que conforme al Código Fiscal y su Reglamento le confiere el jefe de la Oficina Federal de Hacienda correspondiente o en su caso, el jefe de la Oficina ejecutora del organismo fiscal autónomo de que se trate.

#### b) EL GOBERNADO COMO SUJETO PASIVO.

El concepto de sujeto pasivo en la relación fiscal es muy discutido e inclusive podría ser tema de tesis para algún compañero que se interesara en ello, ya que es muy amplio y existe bastante material al respecto. Sólo comentaremos las definiciones más importantes según nuestro punto de vista para relacionarlas con el tema objeto de nuestro estudio.



aquella persona física o moral que esté obligada a pagar el impuesto (sería más correcto el término contribución, ya que éste es más amplio pues contempla no sólo al impuesto, sino también a los derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y productos que se contemplan en el Código Fiscal, a cargo de estos sujetos), también lo será aquella que tiene obligaciones que FLORES ZAVALA, llama secundarias y que se encuentran contempladas en las leyes fiscales vigentes.

FRANCISCO DE LA GARZA, define al sujeto pasivo como --  
"aquel que está obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos --  
imponibles que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto --  
por ser el que los realiza". (29)

El artículo 13 del Código Fiscal de la Federación del --  
10. de abril de 1967, determinaba al sujeto pasivo de un crédito fiscal co  
mo la "persona física o moral mexicana o extranjera que, de acuerdo con --  
las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco fe  
deral".

Esta definición al igual que la dada por FLORES ZAVALA,  
a nuestro parecer resultaba incompleta porque sólo se refería al sujeto pa  
sivo de un crédito fiscal, entendiendo a éste último como la obligación --  
principal de la que se hablaba anteriormente y que es determinada en canti

(29) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa  
7a. edición México 1976. pag. 480

dad líquida; o sea que la definición sólo enfocaba al sujeto pasivo como titular de la obligación tributaria en sentido estricto (obligación principal), sin considerar que también es titular de deberes formales de hacer, no hacer y tolerar (obligaciones secundarias) y que no son consideradas en la definición dada por el artículo 13.

Además de lo anterior, el Código de 1967 dá el nombre de sujeto pasivo, únicamente al sujeto pasivo por adeudo propio como lo llama FLORES ZAVALA, sin considerar al sujeto pasivo por adeudo ajeno al cual dicho Código le dió la denominación de responsables solidarios y retenedores.

Existen casos en los cuales la ley atribuye a otras personas la realización de la obligación fiscal sin que éstas personas realicen el hecho imponible. Estas son consideradas sujetos pasivos por adeudo ajeno y pueden ser de tres categorías, que son:

- a) Sujeto pasivo responsable por sustitución
- b) Sujeto pasivo responsable por solidaridad, y
- c) Sujeto pasivo responsable objetivamente.

a) Sujeto pasivo responsable por sustitución.- Se entiende por responsabilidad sustituta a "la obligación de retener y enterar el impuesto o la aportación de seguridad social que corresponde al sujeto pasivo principal, a aquella persona a cuya disposición o bajo cuyo control se encuentran los objetos gravados o la materia imponible, o la obligación de

recaudar juntamente con su propio crédito el adeudo fiscal que corresponde al sujeto principal".(30)

La responsabilidad por sustitución implica la ventaja y comodidad de gravar a una sola persona que en este caso será el sustituto retenedor o recaudador del impuesto, en lugar de hacerlo a varias personas ya que la recaudación será efectuada en la fuente misma del tributo antes de que las rentas se dispersen. El ejemplo claro se puede observar en el pago del impuesto sobre la renta. El patrón que lleve a cabo la retención del impuesto de cada uno de sus trabajadores, será responsable sustituto - en el sentido de que tendrá la obligación ante el Fisco de enterar el impuesto que corresponde a cada uno de sus trabajadores (sujeto pasivo principal) mismo que fue descontado de los ingresos gravables que la ley establece.

ERNESTO FLORES ZAVALA, acepta la terminología de responsabilidad sustituta pero dice que ésta no va acorde a la realidad ya que no se realiza una verdadera sustitución del responsable directo por el llamado sustituto, sino que habrá una coexistencia de las dos responsabilidades; la directa y la sustituta.

b) Sujeto pasivo responsable solidario.- Análoga a la categoría de los sujetos pasivos por sustitución, está la de otros sujetos -

(30) FLORES ZAVALA ERNESTO. "Elementos de Finanzas Públicas" editorial -- Porrúa vigésimo segunda edición, 1980 pags. 96 a 99

cuya responsabilidad es conjunta, es decir, es solidaria. "La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal, la delegación de pagar la prestación fiscal cuando aquél - no lo haya hecho por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales".

(31)

De lo anterior se desprenden dos criterios de atribución de ésta responsabilidad y son:

- La falta de pago de la prestación fiscal que cometan - los representantes o personas que administren o vigilen bienes u operaciones del sujeto principal. Como ejemplo de lo anterior podemos citar a los representantes sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones; hasta por el monto de dichas contribuciones serán responsables.

- La falta de cumplimiento de los deberes que incumben a determinadas personas que por razón de su cargo público, profesión o por - sus nexos con el hecho imponible, se abstienen de realizar ciertos actos o exigir la comprobación del pago al sujeto pasivo principal. Este es el ca

(31) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa, 7a. edición. México 1976, pag. 497

so de los servidores públicos que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento si no se cercioran de que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago de la contribución.

Por último debe agregarse que al igual que la responsabilidad sustituta, para que la responsabilidad solidaria exista, es necesario que esté expresamente prevista en la ley para que cuando la autoridad fiscal mediante resolución determine la responsabilidad solidaria, ésta tenga fundamento y sea legalmente válida.

c) El sujeto pasivo responsable objetivamente.- Se entiende por sujeto pasivo responsable objetivamente, a la persona física o moral que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria pero que es verdadero deudor del tributo, es decir, que tiene la obligación de pagar el tributo y no una carga para evitar que el Fisco lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad.

En virtud de lo anterior, se puede pensar que la responsabilidad objetiva constituye en deudor al propietario o poseedor de determinados bienes, de los tributos no pagados por los anteriores propietarios o poseedores; de lo que se desprende que el sujeto pasivo con responsabilidad objetiva tiene una verdadera obligación y no una simple carga en el pago del adeudo al Fisco.

En nuestro derecho el elemento básico para que se dé este tipo de responsabilidad, es la propiedad o posesión de los bienes muebles o inmuebles que constituyeron el elemento objetivo del hecho generador del tributo, atribuible en el pasado a otra persona que tuvo o que tiene el carácter de sujeto pasivo principal. Tal es el caso de los adquirentes de negociaciones que conforme al artículo 26 fracción IV del Código Fiscal vigente, serán responsables respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de las contribuciones debidas al Fisco federal.

El artículo 10. del Código Fiscal de la Federación vigente, establece quienes son los sujetos pasivos en la relación tributaria; señala que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; además incluye a la misma Federación como sujeto obligado a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente (este caso será comentado con amplitud más adelante); en casos de reciprocidad los Estados extranjeros no están obligados a pagar impuestos; sin embargo, no se comprenden en esta exención a las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados. Por último, en dicho artículo se señala que las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes; esto es que la ley ha contemplado al sujeto pasivo en relación a las obligaciones secundarias que tiene como tal, respecto

a su relación con el Fisco; obligaciones que ya fueron comentadas en este trabajo.

Siguiendo el criterio del Código Fiscal anterior, el artículo 26 del actual Código simplifica las responsabilidades por deuda ajena, subsumiendo en la responsabilidad solidaria tanto a la responsabilidad sustituta como la objetiva partiendo de la inexacta noción de que en realidad son una sola, siendo que la doctrina tiene perfectamente definidos los tres tipos de responsabilidad tal y como ha quedado comentado anteriormente. En esta forma, el citado artículo 26 dispone que "son responsables solidarios con los contribuyentes: I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones. II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos. III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión. Este supuesto no será aplicable cuando la sociedad en liquidación garantice el interés fiscal por las contribuciones mencionadas en el artículo 11 de este Código". El legislador incluye en esta fracción a la persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, -- que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles; serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse du--

rante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos: a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes; b) Cambie de domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento del Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos; c) No lleve la contabilidad, la oculte o la destruya. "IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación cuando pertenecía a otra persona, - sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma. V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones. VI.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado. VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos. VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria. IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal, constituyan depósito, prenda/ o hipoteca o permitan el secuestro de bienes hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto garantizado". Por último agrega la norma que los responsables solidarios también lo son por los recargos y acce-

sorios con excepción de las multas.

En la diligencia de embargo, el sujeto pasivo no es elemento necesario para que se lleve a cabo la misma, es sujeto pasivo contingente como lo llama MIGUEL FENECH, porque la norma establece que la diligencia se podrá practicar sin requerir la presencia de este sujeto, ya que la ausencia de éste no será obstáculo para la realización del embargo. En efecto, el artículo 152 del Código Fiscal vigente, estipula que el ejecutor designado por el jefe de la Oficina Federal de Hacienda correspondiente, se constituirá en el domicilio del deudor para llevar a cabo la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes con las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 del Código, esto es que cuando no se localice a la persona con quien se deba entender la diligencia legalmente, se dejará citatorio en su domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente y si la persona citada o su representante legal no espèraren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino (en la realidad es muy difícil llevar a cabo la diligencia de embargo con un vecino, ya que éste no se quiere comprometer ni meterse en problemas o causarlos a quien se va a embargar pues la mayoría de las veces desconoce la situación fiscal del sujeto a ejecución).

El penúltimo párrafo del artículo 152 agrega que para el caso en que el crédito fiscal se haya notificado o requerido por medio de edictos, la diligencia de embargo deberá entenderse con la autoridad muni-

cipal o local de la circunscripción de los bienes salvo que en el momento de iniciarse la diligencia, compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

c) CASOS EXCEPCIONALES EN EL SUJETO PASIVO

Al referirnos a los casos de excepción en el sujeto pasivo de la relación tributaria, estamos haciendo alusión a los casos en los cuales el propio Estado se coloca en los supuestos que la ley determina para que se convierta en sujeto activo y sujeto pasivo a la vez. Esto quiere decir que tanto la Federación, los Estados Federativos y Municipios pueden ser sujetos pasivos en el cobro de las contribuciones y además, de otras obligaciones de orden secundario que las leyes fiscales establecen en sus preceptos y que serán exigibles por el Fisco Federal como órgano del Poder Ejecutivo competente en esta materia.

A primera vista se puede pensar que no es posible que el Estado pueda ser sujeto activo y sujeto pasivo en la relación tributaria. Sin embargo, este supuesto se da en la realidad, ya que tanto las Entidades Federativas o la Federación pueden tener las dos calidades en dicha relación.

Sobre este asunto la doctrina ha formulado diferentes tesis siendo las más importantes las siguientes:

- 1) La que sostiene que el Estado tiene dos personalidades jurídicas; una de derecho público y la otra de derecho privado.
- 2) La que argumenta que el Estado tiene una sola personalidad con dos aspectos.
- 3) La que afirma que sólo tiene una personalidad siendo ésta de derecho privado, y
- 4) La que menciona que no es necesario el concepto de personalidad del Estado.

La legislación y jurisprudencia mexicana aceptan la tesis de la doble personalidad. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que doctrinalmente todos los autores convienen en que el Estado realiza actos en los cuales aparece manifiesta su soberanía y su fuerza como poder para imponer a los particulares su voluntad; pero también realiza otros actos en los que se despoja de esos atributos y entra en el comercio jurídico con los propios particulares para hacer transacciones y convenios en el mismo plano que ellos; entra en relaciones con los particulares no pretendiendo imponer su voluntad, sino buscando el concurso de voluntades. El Estado podrá obrar como autoridad haciendo uso de los atributos propios de su soberanía para velar por el bien común por medio de dictados imperativos cuya observancia es obligatoria y en otros casos como persona de derecho privado o sea que al igual que los particulares ejecuta actos civiles que se fundan en derechos del propio Estado vinculados a sus intereses particulares, ya sea celebrando contratos o promoviendo ante las autoridades, en defensa de sus derechos patrimoniales.

De lo anterior se desprende que la Federación, Estados - Federativos y Municipios, pueden ser sujetos pasivos cuando su actividad - no corresponde a sus funciones propias de derecho público.

FLORES ZAVALA, argumenta dos razones por las cuales las actividades privadas de las entidades públicas son gravadas. Estos moti-- vos son:

- 1) "Como procedimiento de contabilidad, para conocer la situación financiera exacta de las empresas públicas".
- 2) "En algunos casos como realización efectiva del gravámen para evitar -- que las empresas del Estado puedan competir con ventaja en caso de ser exceptuados de impuestos, con las empresas particulares que sí lo pagan. La necesidad de que concurren al mercado en condiciones de igualdad, -- exige que las empresas públicas sean gravadas".(32)

La legislación fiscal ha tomado en cuenta las considera- ciones anteriores calificando la posibilidad de que el Estado sea sujeto - pasivo en la relación tributaria.

El segundo párrafo del artículo 10. del Código Fiscal Fe deral, determina que la Federación queda obligada a pagar contribuciones - únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

(32) FLORES ZAVALA ERNESTO "Elementos de Finanzas Públicas" editorial Po-- rruá, vigésimo segunda edición, 1980 pag. 66

Como ejemplo de lo anterior, podemos mencionar al artículo 36 del Código Aduanero que estipula en su segundo párrafo que "la Federación, el D.D.F., Estados y Municipios, Entidades de la Administración Pública Paraestatal, Instituciones de Beneficiencia privada y sociedades cooperativas, deberán pagar los impuestos al comercio exterior, no obstante - que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos". También la Ley del impuesto sobre la Renta, menciona en su artículo 10 que "los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las Instituciones de Crédito y las Sociedades Mercantiles, deberán calcular el impuesto sobre la renta -- que les corresponda....."

El hecho de que el Estado pueda ser sujeto pasivo en la relación tributaria, implica que está sujeto a cumplir con las obligaciones que la ley estipula para éstos y que dado el caso de que aquéllas no se cumplan, serán exigibles en los términos que la misma ley señala; esto quiere decir que si el Estado no cumple como sujeto pasivo con el pago de una contribución estando obligado a ello, el crédito fiscal a su cargo podrá ser exigible a través del procedimiento administrativo de ejecución.

En la práctica se han dado casos en los cuales la Oficina Federal de Hacienda competente de acuerdo a su jurisdicción, ha llevado a cabo la notificación, requerimiento e incluso embargo de bienes por créditos fiscales que no han sido pagados por Dependencias o Entidades de la Administración Pública Federal; Organismos de la Administración Pública Es

tatal o Municipal. Realmente la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución en estos casos es únicamente formal, ya que la recuperación de los créditos fiscales a cargo de estos entes no es a través de la enajenación de los bienes embargados, sino que se realiza por compensación de adeudos.

El artículo 24 del Código Fiscal de la Federación vigente, establece que se pueden compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, Organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritaria, excepto sociedades nacionales de crédito, por la otra. Tratándose de la compensación con Estados y Municipios, se requiere acuerdo previo de éstos.

### 3) EL OBJETO

El objeto del embargo son todos los bienes del deudor -- con las excepciones que la misma ley establece. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la tesis de que "el embargo debe recaer siempre sobre bienes propiedad del deudor, de manera que si se muestra en autos que el bien secuestrado pertenece a un tercero, debe aceptarse que éste último esté legalmente capacitado para ejercer la acción que corresponda a fin de recuperar lo que es suyo". (33)

(33) Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1968 2a. sala - pag. 73 y 74, tesis 13

Lo anterior significa que el ejecutado en este caso, deberá tener el derecho de propiedad sobre los bienes objeto de secuestro. MIGUEL FENECH, afirma que "el objeto de la realización forzosa no son los bienes, sino los derechos que integran el patrimonio del deudor".(34)

Tomando en cuenta que el patrimonio es el conjunto de derechos y obligaciones que corresponde a un sólo titular y que el presupuesto para que sea válido el embargo de bienes del deudor es que éste tenga la propiedad de los mismos, consideramos que es válida la tesis de FENECH aclarando por supuesto que se está considerando al patrimonio exclusivamente en su aspecto activo (derechos) que es el que interesa a nuestro estudio.

Aunque en la práctica se acostumbra afirmar que el objeto de la realización forzosa son los bienes del deudor, en realidad la ejecución se lleva a cabo sobre el derecho de propiedad de éstos, o por mejor decir, sobre las situaciones jurídicas del obligado con respecto a dichos bienes. Esta aseveración se observa claramente en el embargo de créditos a favor del deudor, en el cual el objeto del secuestro es el derecho que tiene el deudor de conseguir o de obtener la suma que se le debe por un tercero. No obstante lo anterior, la doctrina acepta como válida la afirmación de que el objeto de la realización forzosa, son los bienes de la persona física o moral a quien se le ha iniciado el procedimiento administrativo de ejecución.

(34) FENECH MIGUEL "Derecho Procesal Tributario" Vol. II Bosch Barcelona, 1951 pag. 82

Aunque el Código Fiscal vigente no define claramente cual sea el objeto de la realización forzosa, implícitamente dá a entender que son los bienes del deudor y así se establece que en caso de que éste haya sido requerido en los términos de ley y no cumpla con la obligación que se le ha impuesto, en ese momento se le embargarán bienes suficientes para -- que posteriormente sean enajenados.

La doctrina ha considerado también el problema de que si los bienes objeto del embargo deben ser necesariamente del deudor. Al inicio de este punto del capítulo, se comentó una tesis sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que el embargo debe recaer siempre sobre bienes propiedad del deudor, de manera que si estos -- bienes son propiedad de un tercero y éste lo demuestra plenamente, podrá -- ejercer su derecho a fin de recuperar lo suyo. Independientemente de esto, existen casos en los que no se dá este principio ya que si bién es cierto que los bienes deben pertenecer al deudor, también lo es que se pueden embargar bienes de un tercero que expresa o tácitamente haya asumido la responsabilidad que el deudor tenía para con el Fisco Federal. La única re--gla con valor absoluto que puede formularse es la que dicho sujeto debe -- ser persona distinta del acreedor ejecutante.

Desde el punto de vista de la realización forzosa, existen bienes que no pueden ser realizados a pesar de que son propiedad del --

ejecutado por no ser posible su transmisión. Esta intransmisibilidad de los bienes puede ser por tres causas:

- a) Por su propia naturaleza (las servidumbres)
- b) Por serlo legalmente (la concesión, los ejidos)
- c) Los exceptuados por las normas procesales, siendo éstos los que interesan para efectos de nuestro trabajo.

El Código Fiscal vigente distingue dos clases de bienes; los bienes que son susceptibles de embargo y los bienes que están exceptuados de embargo.

a) BIENES SUSCEPTIBLES DE EMBARGO.

El artículo 155 del citado Código establece que la persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar o en su defecto el ejecutor en los supuestos que el artículo 156 señala.

Los bienes que son susceptibles de embargo según el artículo 155 son: I.- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios. II.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de Entidades o Dependencias de la Federación, Estados y Municipios de instituciones o empresas de reconoci-

da solvencia. III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores; y IV.- Bienes inmuebles.

I.- Dinero, metales preciosos, y depósitos bancarios.-

El dinero está representado en moneda del curso legal, aceptada y sancionada por el Estado. Cuando se procede a embargar dinero, pueden suceder dos cosas: que se levante el acta correspondiente de embargo que tendrá efectos de recibo provisional en tanto que el ejecutor secuestra la cantidad para de inmediato depositarla en la caja de la Oficina exactora en donde se extenderá el recibo oficial que ampare dicha cantidad y que deberá ser entregado de inmediato al contribuyente, y que en la diligencia de embargo se nombre un depositario del dinero embargado para que éste en un término que no excederá de 24 horas, lo entregue en la Oficina ejecutora. En ambos casos, las sumas de dinero objeto del embargo se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la Oficina ejecutora, según lo estipulado por el artículo 161 de nuestro Código Fiscal.

Los metales preciosos son recursos de la naturaleza no renovables y económicamente útiles. Hay en ellos un elemento de valor -- excedente, valor de pura localización, valor de rareza, tendiente siempre al aumento. El artículo 155 se refiere a ellos como bienes susceptibles de secuestro administrativo sin distinguir el estado en que se encuentren.

Actualmente los metales preciosos de más valor son el -- oro, plata, cobre, plomo, zinc, mercurio, antimonio, estaño, hierro, etc.

Respecto al embargo de metales preciosos, el ejecutor deberá apegarse a lo estipulado por el artículo 161 del Código Fiscal, nombrando un depositario que previo inventario entregará los metales embargados a la Oficina exactora para su avalúo.

En esta fracción del artículo 155, el legislador incorpora la posibilidad de embargar los depósitos bancarios, esta situación no se había contemplado anteriormente. Cuando esto sucede, el ejecutor hará constar los datos que contiene la ficha de depósito en el acta que se levante, anexando copia del comprobante de depósito a la misma e inmediatamente hará del conocimiento de la Oficina exactora tal circunstancia para que se proceda a notificar a la sucursal del banco en donde se maneje la acuenta del deudor para que la institución en virtud del embargo realizado, entregue a dicha Oficina la cantidad que corresponda al depósito bancario secuestrado y sea aplicada a cubrir el crédito fiscal. Hay que hacer hincapié en la importancia que tiene el hecho de que se notifique al banco ya que si no se lleva a cabo tal notificación, el banco hará los movimientos que su cliente le indique, sin ninguna responsabilidad por la institución.

II.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de Dependencias y Entidades de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.- El embargo de esta clase de bienes se

efectúa con las formalidades de ley, haciendo constar con detalle en el acta, las características del título o documento secuestrado para que si es necesario, cuando se lleve a cabo su realización se aplique el procedimiento que la ley determina para estos casos y que será comentado posteriormente.

III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.- El Código Fiscal vigente ya no menciona por separado a las alhajas, objetos de arte, los frutos o rentas de toda especie como lo hacía el Código de 1967, únicamente se concreta a decir que serán los bienes muebles no mencionados en las fracciones anteriores.

ROJINA VILLEGAS, nos define a los bienes muebles como -- "aquellos que pueden trasladarse de un lugar a otro ya sea por sí mismos -- como los animales semovientes o por efecto de una fuerza exterior".(35) Agrega el jurista que existen bienes muebles por naturaleza; por determinación de la ley (que son aquellos derechos y acciones que tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles por acción personal) y por su anticipación (que son aquellos que están destinados a ser separados de un inmueble)

El presupuesto para que sea válido el embargo de bienes muebles, repetimos, es que éstos no se encuentren dentro de la clasificación de inembargables.

(35) ROJINA VILLEGAS "Derecho Civil Mexicano" Tomo III, editorial Porrúa S. A. sexta edición, 1985. pag. 273.

IV.- Bienes inmuebles.- Anteriormente se señalaba en el Código Fiscal a los bienes raíces y las negociaciones comerciales, industriales o agrícolas como bienes susceptibles de embargo. El Código vigente contempla en forma más amplia a estos bienes en la fracción IV del artículo 155, ya que no los separa en la forma que lo hacía el Código anterior; considera a las negociaciones industriales, comerciales o agrícolas dentro de esta clasificación. Para efectos fiscales es válido el concepto de bienes inmuebles, entendiendo como tales a "aquellos que no se pueden trasladar de un lugar a otro sin alterar en algún modo su forma o substancia; -- siendo estos por su naturaleza o por disposición legal expresa en atención a su destino".(36)

El embargo de estos bienes deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio en atención a la naturaleza de aquéllos, según lo estipula el antepenúltimo párrafo del artículo 151 del Código Fiscal Federal, para que surta efectos contra terceros. En caso de que estos bienes queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más Oficinas del Registro Público, en todas ellas se inscribirá el embargo. Para el efecto, la Oficina exactora enviará por triplicado copia certificada -- del embargo la que será devuelta por la Oficina de registro con la inscripción correspondiente.

Cuando se trata de bienes raíces, se deberá designar un perito valuador bancario para que practique un avalúo, mismo que servirá de base para su remate en caso de que éste proceda.

(36) DE PINA RAFAEL "Diccionario de Derecho" editorial Porrúa, S.A. décimo tercera edición, 1985, pag. 125

En los casos de embargo de negociaciones de cualquier tipo, deberá incluirse en el mismo todos los bienes muebles e inmuebles de la negociación y todo lo que de hecho y por derecho le corresponda. En el momento de la diligencia, el ejecutor levantará de inmediato el inventario de los bienes de la negociación, nombrándose un depositario provisional de los mismos. Más adelante se hablará con mayor amplitud de este caso.

b) BIENES EXCEPTUADOS DE EMBARGO.

El derecho del Fisco a cobrar sobre el patrimonio del deudor, desaparece en cuanto a que la ley declara a ciertos bienes como inembargables.

El Código Fiscal dispone una lista de bienes que no pueden ser embargados y que aparecen en la mayoría de las leyes procesales mexicanas. Conforme al artículo 157 del Código Fiscal Federal, quedan exceptuados de embargo: I.- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares. El artículo 434 del Código Federal de Procedimientos Civiles supletorio en materia fiscal, determina que quedan exceptuados de embargo estos bienes siempre y cuando no sean de lujo. Entiéndase por lecho cotidiano el lugar donde duerme una persona con los bienes muebles que se encuentran en él. II.- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. III.- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor. Esta fracción es

más completa a diferencia de otras leyes procesales, por ejemplo el artículo 544 del Código de Procedimientos Civiles para el D.F., únicamente menciona "instrumentos, aparatos y útiles para artes y oficios". IV.- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados. Aquí la ley otorga la facultad al ejecutor para determinar si los bienes son necesarios o no para el funcionamiento de la negociación.

Consideramos que lo anterior es un arma de dos filos, ya que en la práctica se dan casos en los cuales el ejecutor se presenta a hacer efectivo un crédito a negociaciones un poco sofisticadas y en virtud de carecer de los conocimientos técnicos, no es capaz de evaluar la necesidad de determinados bienes para el funcionamiento de la factoría y así poder trabar el embargo sin causar algún perjuicio al contribuyente o al mismo Fisco. V.- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes. Lo anterior es obvio, ya que dichos bienes son propiedad de la Nación. VI.- Los granos mientras estos no hayan sido cosechados pero no los derechos sobre las siembras. Cuando se embargan negociaciones agrícolas, podrán ser embargados los granos junto con todos los bienes pertenecientes a la negociación. VII.- El derecho de usufructo pero no los frutos de éste. El derecho de usufructo es un derecho real, temporal por naturaleza vitalicio para usar y disfrutar de los bienes ajenos sin alterar su forma ni sustancia. Su inembargabilidad radica en que no son derechos originados de bienes propiedad del deudor. VIII.- Los derechos de uso y habitación. Entiéndase por uso como un derecho real temporal para usar de los bienes ajenos sin alterar su forma ni sustancia

y en la medida que basten para satisfacer las necesidades del usuario y su familia; la habitación es el derecho de ocupar en una casa ajena las piezas necesarias para el titular del mismo y para las personas de su familia.

IX.- El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes -- desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad. El patrimonio familiar es el conjunto de bienes libres de toda carga e impuestos, - formado por lo general por una casa habitación y una parcela de tierra cul tivable, destinado a asegurar a una familia la atención de sus necesidades esenciales en un nivel conveniente para su normal desarrollo. El presupue sto indispensable para que el patrimonio familiar sea inembargable, es que debe estar inscrito en el Registro Público de la Propiedad.

X.- Los sueldos y salarios. El artículo 112 de la Ley Federal del Trabajo establece - que los salarios de los trabajadores no podrán ser embargados salvo el caso de pensiones alimenticias decretadas por autoridad competente en benefi cio de las personas señaladas por el artículo 11 fracción V (esposa, hi--jos, ascendientes y nietos). Los patrones no están obligados a cumplir - ninguna otra orden judicial o administrativa de embargo.

XI.- Las pensio--nes de cualquier tipo. Básicamente son las pensiones alimenticias, civi--les o militares las más comunes, sin embargo el Código Fiscal deja abierta la posibilidad para que sea protegido otro tipo de pensión que la ley contemple en un futuro.

XII.- Los Ejidos. Los ejidos de los pueblos y la - parcela individual que se contemplan en la ley agraria no pueden ser embar gados por las autoridades fiscales, siendo esta disposición protectora de - un derecho social.

#### 4) LOS DEPOSITARIOS. CONCEPTO, NATURALEZA JURIDICA Y OBLIGACIONES.

Por regla general, la guarda de los bienes embargados se encomienda a personas llamadas Depositarios.

Depositario es la persona que recibe por orden administrativa mediante el procedimiento administrativo de ejecución, una cosa para su guarda y conservación para restituirla cuando se lo solicite la autoridad fiscal. Esta figura tiene sus orígenes en la antigua Roma como consecuencia del Contrato de Depósito; específicamente en el llamado SECUESTRUM que se comentó al inicio de este capítulo. Los bienes que se encontraban en litigio, eran depositados con un tercero el cual debía conservar los y guardarlos hasta que una vez decidida la propiedad de los mismos, -- los entregaba al juez o al titular de dichos bienes por orden de aquél.

El depositario en materia fiscal, desempeña una función pública que consiste en conservar, guardar y cuidar de la cosa dada en depósito a fin de proteger los derechos del propietario del bien y del Fisco. La aceptación de la Depositaria dá origen a una serie de obligaciones contraídas por la afectación de los intereses privados (del deudor) y el interés público (representado por el Fisco) que si no se cumplen debidamente, se incurrirá en responsabilidad inclusive de tipo penal. Al respecto es conveniente mencionar que en las reformas y adiciones al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha - 31 de diciembre de 1986, aparece la nueva penalidad por Depositaria infiel. En efecto, el artículo 112 menciona que "se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las auto

ridades fiscales que con perjuicio del Fisco Federal disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de -- cualquier crédito fiscal se hubieren constituido si el valor de lo dispuesto no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la sanción será de -- tres a nueve años de prisión.

El artículo 153 del Código Fiscal de la Federación dispone que los bienes embargados se dejarán bajo la guarda de los depositarios que se hicieren necesarios, siendo los jefes de las Oficinas ejecutoras -- quienes nombrarán y removerán libremente a los depositarios y en caso de -- que éstos no lo designen, será el ejecutor quien lo haga pudiendo recaer -- el nombramiento en el ejecutado.

El Código fiscal contempla tres clases de bienes sujetos a embargo: los bienes muebles, inmuebles y las negociaciones; por lo que -- la depositaria tiene tres facetas que son: a) Depositarios de bienes mue-- bles; b) Depositarios de bienes inmuebles; y c) Depositarios de negociacio-- nes. Como ya se dijo, éstos tienen determinadas responsabilidades en base a las obligaciones que el Código Fiscal les impone, independientemente de las que el Código Federal de procedimientos Civiles estipula. Las obligaciones que la ley señala para las tres clases mencionadas son:

a) Depositarios de bienes muebles.- El artículo 153 del

Código Fiscal únicamente señala que los Depositarios nombrados, desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. El artículo 161 del -- mismo Código establece en forma más precisa que el Depositario de dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados tendrá obligación de entregar a la Oficina Federal de Hacienda que corresponda, dichos bienes a más tardar 24 horas después de practicada la diligencia.

Cuando se llegare a embargar un título de crédito, el artículo 449 del Código Federal de Procedimientos Civiles, señala que "se -- nombrará un depositario que lo conserve en guarda quien tendrá obligación de hacer todo lo necesario para que no se altere ni menoscabe el derecho -- que el título representa, y de intentar las acciones y recursos que la ley concede para hacer efectivo el crédito". Esta obligación cesará cuando el crédito fuere pagado y su importe se deposita en la caja de la Oficina ejecutora.

Cuando los bienes muebles depositados fueren cosas fungibles, el Depositario de éstas tendrá la obligación de enterarse de los precios que se den en el mercado para los objetos confiados a su guarda a fin de que si encuentra ocasión favorable para la venta, lo ponga en conocimiento de la Oficina ejecutora de acuerdo con lo estipulado en el artículo 453 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria.

En el caso de que los bienes muebles depositados fueren cosas fáciles de deteriorarse o demeritarse, reza el artículo 455 del Código ya citado, que el Depositario deberá examinar frecuentemente su estado y poner en conocimiento el deterioro o demérito que en ellos se observe o tema.

Por último, cuando el Depositario sólo tenga el carácter de custodio en virtud de la naturaleza de los bienes que tenga bajo su guarda, su obligación será la de conservarlos a disposición de la Oficina exactora conforme a lo que señala el artículo 451 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

b) Depositarios de bienes inmuebles.- Cuando se practica embargo sobre bienes inmuebles, primeramente se tomará razón en el Registro Público de la Propiedad para su inscripción en el mismo y posteriormente el jefe de la Oficina ejecutora, con apoyo en el artículo 153 del Código Fiscal Federal, y si lo considera conveniente, nombrará un depositario con funciones de administrador, el cual tendrá las siguientes obligaciones y atribuciones:

- Podrá contratar arrendamiento sobre la base de que las rentas no sean menores de las que, al tiempo de efectuarse el secuestro, rindiere la finca o departamento de ella que estuviere arrendado. Para contratar en condiciones diversas deberá obtener autorización específica.
- Recogerá de quien los conserve, los contratos de arrendamiento vigente, así como las últimas boletas de pago de contribuciones a fin de poder cumplir su cometido, y si el tenedor se rehusare a entregarlos, lo pondrá del conocimiento del jefe de la Oficina para que se le obligue por los medios que la ley establece.

- Recaudará las pensiones que por arrendamiento rinda la finca en sus términos y plazos, procediendo contra los inquilinos morosos con arreglo a la ley.
- Hará sin previa autorización los gastos ordinarios de la finca como pago de contribuciones, de servicios y de aseo no siendo excesivo su monto, y si hubiere morosidad de su parte en hacer los pagos, será responsable de los daños y perjuicios que con ello se originen.
- Presentará a las Oficinas Fiscales en tiempo oportuno las manifestaciones que prevengan las leyes, y de no hacerlo así, serán de su responsabilidad los daños y perjuicios que su omisión cause.
- Para hacer los gastos de conservación, reparación y construcción acudirá a la Oficina Federal de Hacienda que lo haya designado solicitando licencia para ello acompañando al efecto, los presupuestos respectivos.
- Pagará previa autorización de la Oficina ejecutora los réditos de los gravámenes que pesen sobre la finca.

c) Depositarios de negociaciones.- El segundo párrafo del artículo 153 del Código Fiscal Federal, establece que los embargos de negociaciones tendrán como Depositarios a interventores con cargo a la caja -- con las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y -- 167 del mismo Código. De acuerdo a estos preceptos, las obligaciones de -- los Depositarios interventores son:

- Retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la Oficina exactora correspondiente en forma diaria o a medida que se efectúe la recaudación. Para llevar a cabo lo anterior el interventor primeramente deberá separar -- las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes, así como los gastos que deba realizar la negociación, que sean estrictamente indispensables para el funcionamiento de la misma.
- Deberá dictar las medidas provisionales urgentes que estime necesarias cuando tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación intervenida, o de operaciones que pongan en peligro los intereses del Fisco Federal y cuanto antes dará cuenta a la Oficina ejecutora de tal situación.
- Rendirá cuentas mensuales comprobadas a la Oficina ejecutora.

El artículo 460 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria señala además de las obligaciones ya mencionadas, las siguientes:

- Inspeccionará el manejo de la negociación y las operaciones que en ella se verifiquen a fin de que produzcan el mejor rendimiento posible.

- En el caso de negociaciones agrícolas, vigilará la recolección de los frutos y su renta y recogerá el producto de éstas.
- Vigilará las compras y ventas de las negociaciones mercantiles recogiendo bajo su responsabilidad el numerario.
- Vigilará la compra de materia prima, su elaboración y la venta de los productos en las negociaciones industriales recogiendo el numerario y efectos de comercio para hacerlos efectivos a su vencimiento.
- Ministrará los fondos para los gastos de la negociación y atenderá a que la inversión de ellos se haga conveniente.

En oficio - circular número 359-II-A-I de fecha 13 de mayo de 1985, La Dirección General de Recaudación conjuntamente con la Tesorería de la Federación, establecieron una serie de reglas que deben observarse por las Administraciones Fiscales Regionales, jefes de las Oficinas Federales de Hacienda principales, subalternas y agencias en cuanto a los nombramientos de los Depositarios interventores y administradores que consideramos conveniente mencionar, ya que implican algunas obligaciones no contempladas en la ley. Estas reglas son las siguientes:

PRIMERA.- Las personas que sean designadas como Depositarios administradores o Depositarios interventores con cargo a la caja, de-

berán tener su domicilio en la población en la que se encuentre el bien -- raíz o negociación embargada, y satisfacer requisitos mínimos de capacidad, idoneidad, solvencia moral y económica, así como disponer del tiempo necesario para el desempeño de su función.

SEGUNDA.- Las Administraciones Fiscales Regionales, conjuntamente con las Oficinas Federales de Hacienda de su circunscripción, - integrarán plantillas de las personas idóneas para desempeñarse como Depositarios interventores, administradores o interventores con cargo a la caja para cuyo efecto podrán concurrir a las instituciones o empresas que más adelante se indican en procuración de datos e informes sobre el particular:

I.- Depositarios administradores de bienes raíces.

Se recurrirá a las Instituciones Nacionales de Crédito, Inmobiliarias, Asociaciones o Agrupaciones de Arquitectos, Ingenieros, así como a cualquier otra persona física o moral dedicada a la administración de inmuebles.

II.- Depositarios administradores de negociaciones.

Se recurrirá a Asociaciones de Licenciados en Administración de Empresas, Licenciados en Contaduría o de alguna otra rama profesional, según la actividad de las negociaciones que se embarguen.

III.- Depositarios interventores con cargo a la caja.

En este caso se podrá ocurrir a las Asociaciones o Agrupaciones de Licencia

dos en Administración de Empresas, Licenciados en Contaduría, Cámaras o -- Agrupaciones de Comerciantes, Industriales, Agricultores, Ganaderos, etc., según la rama o actividad de las negociaciones que se embarguen.

En caso de que no existan en la localidad alguna de estas Asociaciones, los jefes de las Federales de Hacienda podrán incluir a las personas que cuenten con los conocimientos y la experiencia en la actividad o especialidad de las negociaciones sujetas a intervención.

TERCERA.- Con el propósito de que las personas designadas puedan cumplir cabalmente con sus obligaciones, no podrá nombrárseles en más de una depositaría, salvo que se trate de la administración de bienes raíces que produzcan rentas, o de la intervención con cargo a la caja de negociaciones en las que los horarios permitan el desarrollo de la función.

Tampoco podrá designarse como Depositarios a servidores públicos de las Administraciones Fiscales Regionales o de las Oficinas Federales de Hacienda, excepto cuando en la localidad donde se encuentre el domicilio de la empresa o negociación embargada, no existan personas idóneas para desempeñar el cargo, pero siempre que el horario de sus labores oficiales sea distinto a aquél en que deban ejercer las funciones de la depositaría.

CUARTA.- Las Oficinas Federales de Hacienda mediante oficio del que destinarán copia tanto al embargado como a la Administración Fiscal Regional de su circunscripción, darán a conocer a los Depositarios

sus obligaciones y atribuciones así como los honorarios que se les asignen.

QUINTA.- Las propias Administraciones Fiscales Regionales mediante acciones de supervisión, llevarán seguimiento sobre la actuación de los Depositarios de tal manera que cuando se observe que éstos no cumplan cabalmente con sus obligaciones, así se hará saber al jefe de la Oficina ejecutora correspondiente con indicaciones de que en término de sus facultades revoque el nombramiento de tales depositarios, sustituyéndoseles por otros en forma inmediata.

SEXTA.- Siempre que las Administraciones Fiscales Regionales o las Oficinas Federales de Hacienda tengan conocimiento de irregularidades imputables a los Depositarios, que propicien u ocasionen perjuicio a los intereses del Fisco Federal, lo harán del conocimiento de la Procuraduría Fiscal de la Federación o de la Subprocuraduría Fiscal Regional respectiva, según proceda, para los efectos de su competencia.

Las medidas anteriores nos parecen muy atinadas, ya que los más beneficiados con éstas son los contribuyentes que en un momento dado se les designa un Depositario de la naturaleza que se analizó; esto permite que el manejo temporal de los bienes o negociaciones sujetos a embargo, se encuentre en manos de gentes especializadas o con experiencia en la rama o actividad en la cual se encuentran destinados dichos bienes, permitiendo así que los mismos sigan produciendo o dando sus frutos y no causen perjuicios al embargado; situación que anteriormente se presentaba muy a menudo pues las designaciones recaían la mayoría de las veces, en personas que no tenían ni la más mínima noción de la actividad o rama de la indus--

tría a la que estaban afectos dichos bienes, y en lugar de resultar benéfica la intervención o administración a la que estaban sujetos, resultaba un hoyo del que no podían salir.

#### 5) EL EMBARGO Y LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Es muy importante que en un Estado de Derecho como el -- nuestro, existan medios de control jurídico de las autoridades; en este caso, de la autoridad administrativa con el objeto de que ésta ejercite sus actuaciones conforme lo dispone la ley permitiendo a la vez que los parti-culares que en un momento dado, vean afectados sus derechos por las viola-ciones que se cometan en su contra; tengan los instrumentos necesarios pa-ra proteger y hacer valer esos derechos.

De ahí que la ley haya establecido un procedimiento que permita dentro de la propia Administración Pública, corregir las violacio-nes que hayan sido cometidas por los servidores públicos. Aquí nacen los recursos administrativos.

NAVA NEGRETE, define al recurso administrativo como un -- "procedimiento represivo que aporta al administrado un medio legal directo para la defensa y la protección de sus derechos". (37). También ha sido --

(37) NAVA NEGRETE ALFONSO. "Derecho Procesal Administrativo", Editorial Porrrúa. México 1959. pag. 101

definido por GABINO FRAGA, de la siguiente manera: "El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular afectado en -- sus derechos o intereses, por un acto administrativo determinado para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión -- del propio acto a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo". (38)

De lo anterior podemos decir que el recurso administrativo es el medio legal de impugnación del acto administrativo que ofrece a -- los administrados la oportunidad de defender sus derechos frente al acto -- de autoridad que en un momento dado los afecte.

La doctrina jurídica señala una serie de principios que norman la naturaleza de los recursos administrativos. Estos principios -- son:

- a) Principio dispositivo o instancia de parte.
- b) El recurso debe existir en la ley.
- c) Un acto administrativo contra el que se promueve el -- recurso.
- d) Todo recurso presupone la existencia de una autoridad administrativa que tramite y resuelva el recurso.

(38) FRAGA GABINO "Derecho Administrativo", vigésima tercera edición, Editorial Porrúa, México 1984. pag. 353

- e) La afectación de un derecho o interés jurídico del recurrente que debe ser inmediato y directo.
- f) En todo recurso debe otorgarse garantía.
- g) Existe la obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

a) Principio dispositivo o instancia de parte.- Este -- principio significa que el perjudicado tiene derecho para inconformarse en contra de la resolución judicial o administrativa dictada por la autoridad responsable, es decir, tiene pleno derecho para interponer el recurso respectivo.

b) El recurso debe existir en la ley.- Dice CARRILLO FLORES, "El recurso administrativo no existe en ausencia de Ley".(39)

Al respecto, el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación determina que "contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrán interponer los siguientes recursos..."

(39) CARRILLO FLORES ANTONIO "La defensa jurídica de los particulares frente a la administración", Editorial Porrúa, Mexico 1939. pag. 199

c) Un acto administrativo contra el que se promueva el recurso. Como lo dispone el citado artículo 116, el recurso se promoverá contra actos administrativos dictados en materia fiscal federal, lo cual significa que el recurso no puede concebirse sin que exista un acto administrativo contra el cual se promueva aquél, ya sea para revocar, modificar, anular o confirmar un acto administrativo.

d) Todo recurso presupone la existencia de una autoridad administrativa que tramite y resuelva el recurso.- Para NAVA NEGRETE, los recursos administrativos se pueden dividir en dos grupos: "los que conoce y resuelve la autoridad autora de los actos impugnados y los que conoce y resuelve una autoridad diversa que puede ser la jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado". (40)

En materia de recursos administrativos tributarios, siempre deberán promoverse ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -- (Oficinas Federales de Hacienda, Administraciones Fiscales Regionales, Tesorería de la Federación, etc.)

e) La afectación de un derecho o interés jurídico del recurrente. No debe confundirse con el derecho a interponer un recurso; se

(40) NAVA NEGRETE ALFONSO. "Derecho Procesal Administrativo". Editorial Porrúa S.A. México 1959. pag. 103

trata de un derecho o interés jurídico material que ha sido afectado por el acto de autoridad. En el escrito en que se haga valer el recurso, se debe invocar este agravio con el fin de eliminar ese acto ilegal y lesivo a los intereses del recurrente.

f) En todo recurso debe otorgarse garantía.- Para que sea procedente el recurso deberá otorgarse una garantía, aunque a decir verdad, consideramos que no se trata de un principio normativo de los recursos, sino que se refiere a la tramitación, al procedimiento de dicho recurso; sin embargo debemos decir que sobre todo, en material fiscal, si el interés del Fisco no se encuentra asegurado, no prosperará el recurso interpuesto.

g) Existe obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.- La diferencia que existe entre el recurso administrativo y el derecho de petición es que según FRAGA, el derecho de petición es un medio jurídico imperfecto "pues la autoridad ante quien se interpone, no está obligada más que a dar una respuesta por escrito y en breve plazo al peticionario, pero no tiene obligación de entrar a un examen de fondo del acto cuyo retiro se solicita". (41)

(41) FRAGA GABINO "Derecho Administrativo". Editorial Porrúa S.A. 23a. edición, México 1984. pag. 357

En cuanto al término de interposición del recurso, el artículo 121 del Código Fiscal Federal nos señala que deberá interponerse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación. Si el particular tiene su domicilio fuera de la población en -- que radique la autoridad que emitió o ejecutó el acto, podrá presentar su recurso en la Oficina exactora más cercana o enviarlo por correo certificado con acuse de recibo; tomándose como fecha de interposición del recurso, la fecha en que se presentó a la exactora o cuando se haya depositado en la Oficina de correos.

El escrito en que se promueva el recurso deberá contener los siguientes requisitos:

- a) El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes.
- b) La autoridad a la que se dirige el recurso.
- c) En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
- d) El acto que se impugna.
- e) Los agravios que le cause el acto impugnado.
- f) Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.
- g) Se acompañarán al recurso los siguientes documentos:
  - Los documentos que acrediten su personalidad cuando

actúe a nombre de otro o de personas morales; el documento en que conste el acto impugnado; constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo; y las pruebas documentales que ofrezcan y el dictámen pericial en su caso.

El artículo 130 del Código Fiscal de la Federación nos menciona que en los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucíon de posiciones, sin considerar dentro de esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes.

En cuanto a la resolución del recurso, la autoridad deberá dictarla y notificarla en un término que no exceda de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado (negativa ficta). Es muy importante señalar que dicha resolución solamente recaerá en los actos impugnados por el recurrente, ya sea en forma parcial o total;

si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

De los recursos administrativos regulados por el Código Fiscal de la Federación, dos de ellos son los que están directamente relacionados con el Cumplimiento Forzoso de la obligación Fiscal Federal. Estos recursos son:

- a) Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, y
- b) Recurso de Nulidad de Notificaciones.

a) RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.- La ley determina los supuestos en los cuales procede este recurso. Estos son:

- Cuando se exija el pago de créditos fiscales en los que se discuta su extinción o que su monto real es inferior al que se exige, siempre y cuando el cobro en exceso sea imputable a la Oficina ejecutora o se refiere a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización del 20% por concepto de cheque recibido que no sea pagado en tiempo conforme lo señala el artículo 21 del Código Fiscal.
- Cuando se lleven a cabo actos en el procedimiento administrativo de ejecución que no se ajusten a la ley.

- Cuando afecte a un tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o el titular de los derechos embargados; o que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los -- fiscales federales.
- Contra actos que determinen el valor de los bienes embargados que serán sujetos a enajenación por parte del Fisco Federal.

MIGUEL FENECH, afirma que "se debe distinguir entre oposición a la procedencia de la ejecución y oposición a los actos ejecutivos; ya que, mientras la oposición a la procedencia de la ejecución supone contradicción entre partes, discusión sobre un derecho, la oposición a los actos ejecutivos no tiene esta característica, sino la de un recurso contra la actuación del ejecutor interpuesta ante sus superiores jerárquicos, sin que se ventile el reconocimiento de derecho alguno. Esta consideración -- nos lleva a negar la oposición a la procedencia de la ejecución naturaleza ejecutiva, ya que supone contradicción y el proceso de ejecución es esencialmente un proceso sin contradicción. Se trata pues, de un proceso de -- declaración, lo que es perfectamente admisible si recordamos las distintas relaciones que pueden existir entre ambas especies de procesos; cuando el deudor o un tercero se oponen a la procedencia de la ejecución, se instaura un juicio autónomo de conocimiento (declaración) que interrumpiendo o -- no el proceso de ejecución, según los casos, se desenvuelve conforme a las normas de procedimiento para determinar la licitud de la ejecución y ordenar su continuación o extinción. Por el contrario, la oposición a los actos ejecutivos nunca suspende el proceso de ejecución, ya que aparece como

una simple impugnación de carácter ejecutivo. Sin dar lugar a un proceso autónomo de declaración, ya que no se discuten derechos sino actos realizados no regularmente". (42)

Creemos también que en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución regulado en el artículo 118 del Código Fiscal Federal, se contemplan estos casos.

Cuando se establece que el afectado afirma que el crédito que se le exige se ha extinguido por cualquiera de los medios que para el efecto establece el propio Código o que el monto del crédito es inferior al exigido, nos hallamos frente a una especie de oposición a la procedencia de la ejecución que supone una contradicción entre el afectado y la autoridad ejecutora y que debe ser resuelta impugnando el procedimiento de ejecución en su totalidad, de modo que se discute no tan solo la regularidad de un acto, sino la procedencia o improcedencia del procedimiento administrativo de ejecución. Al resolverse la oposición se determinará en última instancia si el crédito se puede exigir a través de ese procedimiento por subsistir o bien, sino se puede exigir por haberse extinguido, o sólo se puede exigir por una cantidad inferior a la reclamada en el procedimiento impugnado.

En cambio en el supuesto de la fracción II del artículo 118 lo que se impugna es la irregularidad en el procedimiento ejecutivo -- por no haberse ajustado a las normas legales. En este procedimiento la impugnación se hará antes de la etapa del remate, en el momento de la convo-

(42) FENECH MIGUEL "Derecho Procesal Tributario" Vol. III Bosch Barcelona, 1951, pag. 47 y 48

catoria en primera almoneda salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material en cuyo caso el recurso podrá interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo. Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratara de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

Para el caso de la fracción tercera del 118, hay dos supuestos: Cuando un tercero afirme ser propietario de los bienes, negociaciones o titular de los derechos embargados, el acto que se impugna es el embargo trabado sobre los mismos, pues éste se efectuó sobre los bienes de persona distinta respecto a la que se despachó la ejecución.

Quando se alegue preferencia al cobro de créditos, se impugnará la resolución del jefe de la Oficina ejecutora por virtud de la cual señala un orden de acreedores del deudor ejecutado, para ser pagados con el producto del remate, en el que el recurrente queda postergado frente al Fisco Federal.

La fracción cuarta del 118 que fue adicionada a principios de 1987, menciona que el recurso procederá contra los avalúos efectuados sobre los bienes embargados sujetos a enajenación. Posteriormente -

hablaremos de ello con más amplitud.

En el supuesto de la fracción I del 118, están legitimados para promover este recurso los sujetos pasivos cuyas obligaciones tributarias se hubieren extinguido conforme a la ley.

En el supuesto de las fracciones II y IV del mismo artículo, podrán promover quienes estén afectados por los actos administrativos que se impugnen por no haberse ajustado a la ley.

Por último en relación a la fracción III, podrán promover los terceros que afirmen ser propietarios de los bienes, negociaciones o titulares de los derechos embargados; o aquéllos que afirmen tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales. En esta última fracción quedaron contemplados los recursos de Oposición de Tercero y Reclamación de Preferencia que el anterior Código Fiscal contemplaba en los artículos 163 y 164.

El artículo 126 del Código Fiscal vigente, menciona que el recurso de Oposición al procedimiento administrativo de ejecución se hará valer ante la Oficina ejecutora de los actos administrativos que se impugnen.

b) RECURSO DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES.- Este recurso procederá respecto de las notificaciones que se hicieren en contravención a las disposiciones legales.

En efecto, el Capítulo II del Título Quinto del Código - Fiscal de la Federación, dispone que las notificaciones de los actos administrativos se harán conforme lo señala el artículo 134:

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

Cuando la notificación se lleve a cabo en forma personal, y el notificador-ejecutor no encuentre a quien legalmente deba notificar, le dejará citatorio en su domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse en un plazo que no exceda de seis días, a la Oficina Ejecutora correspondiente. Cuando se trate de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para que el deudor espere a la hora señalada en dicho documento y si aquél hace caso omiso del citatorio, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

II.- Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción analizada anteriormente.

III.- Por estrados. Estas notificaciones se harán fijando durante cinco días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público en la Oficina ejecutora que efectúe la notificación. De lo anterior quedará constancia en el expediente respectivo. Para este caso señala el artículo 139 del Código Fiscal, que se tendrá como fecha de notificación, la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento.

IV.- Por edictos, cuando la persona a quien deba notificarse haya fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional. Dichas notificaciones se harán mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República. La fecha de notificación será la de la última publicación.

Debe mencionarse también que las notificaciones surten efectos al día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas.

La interposición del recurso de Nulidad de Notificaciones trae aparejadas las situaciones jurídicas siguientes:

- Suspende los plazos para el ejercicio tanto de las facultades de las autoridades fiscales como de los derechos de los particulares hasta en tan

to se resuelva el recurso.

Lo anterior evita la prescripción del crédito fiscal, -- ya que anteriormente los litigantes en esta materia, interponían este recurso ante la autoridad competente y en virtud de que las resoluciones definitivas tardaban mucho en dictarse, se daba el supuesto de prescripción que inmediatamente era solicitado por aquéllos y por tanto procedía la cancelación de dichos créditos.

- La declaratoria de nulidad de la notificación traerá como consecuencia -- la nulidad de las actuaciones hechas con base en la notificación anulada y que tengan relación con ella.

Esto significa que si el procedimiento coactivo que se -- sigue en contra del deudor ya se encuentra en su fase de secuestro y en -- ese momento se declara nula la notificación del crédito, automáticamente -- quedarán nulos tanto el requerimiento de pago como el mismo secuestro en la vía administrativa.

- En tanto se resuelve el recurso, quedará en suspenso el término legal pa -- ra impugnar la resolución de fondo.

Esto significa que después de la declaratoria de nulidad, al día siguiente en que surta efectos legales su notificación, empezará a contar el término legal para que el recurrente promueva un recurso o jui-- cio que impugne el fondo del asunto.

Debe mencionarse también que este recurso será improcedente cuando ya se haya iniciado juicio contencioso pues si se llegara a notificar algún acto en forma ilegal, la nulidad de dicha notificación se hará valer mediante ampliación de la demanda respectiva. Lo anterior tiene la finalidad de que sea una sola autoridad la que resuelva por economía procesal.

Constituyen actos impugnables a través de este recurso, la notificación de una resolución administrativa o cualquier acto dentro del procedimiento administrativo de ejecución que no se notificó conforme las disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación y que fueron ya comentadas.

El recurrente legitimado para la interposición de este recurso, es la persona a quien afecta el acto administrativo y contra quien se pretende que la notificación ilegalmente hecha, produzca efectos en su contra.

c) SUSPENSIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- El Código Fiscal establece como una garantía más para el particular en la defensa de sus derechos, la posibilidad de suspender el procedi-

miento administrativo de ejecución que se ha seguido en su contra para hacer efectivo un crédito fiscal.

MIGUEL FENECH, define a la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución como "la suspensión que puede experimentar en su avance, merced a causas exteriores a él y que transcurrido el tiempo, o bien, son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento". (43)

La suspensión del procedimiento de ejecución no puede producirse por acuerdo o inactividad de las partes, ya que la autoridad tiene la obligación y la responsabilidad de impulsarlo; podemos decir que ésta se da a petición del particular afectado por el mismo.

Un requisito muy importante para que la autoridad pueda conceder la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, es que el particular debe garantizar el interés fiscal en alguna de las formas que señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación. Según este ordenamiento, los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I.- Depósito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas para el efecto.

(43) FENECH MIGUEL "Derecho Procesal Tributario" Vol. III, Bosch Barcelona 1951, pag. 65

II.- Prenda o Hipoteca.

III.- Fianza otorgada por institución autorizada la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

IV.- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V.- Embargo en la vía administrativa.

La suspensión debe tramitarse por el interesado ante la Oficina ejecutora; la solicitud se formulará dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende, debiendo presentar copia sellada del escrito con el que se hubiera intentado el recurso administrativo o juicio. En caso de que no se cumpla lo anterior, la autoridad estará facultada para hacer efectiva la garantía sea cual fuere ésta.

En el Código Fiscal Federal de 1967, la autoridad ejecutora dictaba un acuerdo provisional de suspensión concediendo quince días para que el recurrente constituyera la garantía del interés fiscal del crédito de que se trate y los posibles recargos. Una vez garantizado el interés fiscal, se dictaba la suspensión definitiva del procedimiento coactivo hasta que se resolviera el recurso.

Siguiendo la política de simplificación administrativa, el Código Fiscal vigente en su artículo 144 señala implícitamente que en un sólo acto se suspenderá el procedimiento de ejecución, ya que no es necesaria la suspensión provisional para otorgar la garantía, sino que en el momento en que se presente la solicitud de suspensión se deberán presentar copia sellada del escrito con el cual se hubiera intentado el recurso o juicio y los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal.

La suspensión sólo procederá sobre los créditos fiscales determinados en el acto impugnado, así como los demás accesorios de aquéllos; si se contravienen determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes y garantizará la parte controvertida y sus recargos.

El procedimiento administrativo quedará suspendido hasta que se haga saber la resolución definitiva que hubiera recaído en el recurso o juicio.

En caso de negativa o violación a la suspensión, los interesados podrán concurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso, o ante la sala del Tribunal Fiscal que co-

nozca del juicio respectivo acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal. El superior o la sala ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento administrativo de ejecución y rinda informe en un plazo de tres días debiendo resolver la cuestión dentro de los cinco días siguientes a su recepción.

Según DE LA GARZA, la suspensión puede ser total, es decir, afecta todo el procedimiento; o parcial afectando sólo una parte. "Es total cuando se trata del recurso de revocación, en el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que el crédito se ha extinguido o que su monto real es inferior al exigido, en las solicitudes o instancias de compensación, condonación de créditos y multas. En cambio la suspensión es parcial tratándose del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución cuando un tercero alega la titularidad de bienes o derechos embargados, pues el procedimiento puede continuar en relación con el resto de los bienes embargados respecto a los que no reclama el opositor y en el caso de que se reclame la preferencia de algún crédito, el procedimiento puede continuar hasta el momento en que se debe hacer la aplicación del producto de la ejecución". (44)

(44) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa séptima edición. México 1976, Pag. 804.

## C A P I T U L O   I I I

### LA REALIZACION FORZOSA DE LOS BIENES EMBARGADOS

- 1.- COBRO DE LOS CREDITOS EMBARGADOS AL CONTRIBUYENTE
- 2.- RECAUDACION DE LOS FRUTOS Y PRODUCTOS DE BIENES O DE LOS RESULTADOS NETOS OBTENIDOS EN LA INTERVEN-  
CION DE NEGOCIACIONES EMBARGADAS.
- 3.- VENTA EN SUBASTA PUBLICA
  - a) NATURALEZA JURIDICA
  - b) LOS SUJETOS
  - c) EL OBJETO
  - d) FORMALIDADES EN LA SUBASTA PUBLICA
  - e) EL REMATE
  - f) SEGUNDA Y TERCERA ALMONEDA
  - g) ACTOS POSTERIORES AL REMATE
- 4.- VENTA FUERA DE SUBASTA
- 5.- ADJUDICACION EN FAVOR DEL FISCO FEDERAL

Como ya quedó asentado en el primer capítulo, los actos administrativos de la realización forzosa, son aquellos mediante los cuales el Estado en base a la legitimación asumida sobre los bienes del sujeto pasivo o deudor embargado, realiza los trámites y procedimientos necesarios para transmitir la propiedad y el dominio de dichos bienes a terceros o a él mismo, con el fin de liquidar el crédito fiscal a cargo del ejecutado.

La ejecución de estos actos por parte del Fisco constituye la parte medular del procedimiento administrativo de ejecución en la realización de los bienes embargados a los contribuyentes que no cumplieron oportunamente con el pago de sus obligaciones fiscales y por ende, se les aplicó el procedimiento económico coactivo para su recuperación.

Esta realización puede efectuarse de varias formas, que son:

- 1.- Cobro de los créditos embargados al contribuyente.
- 2.- Recaudación de los frutos y productos de bienes o de los resultados netos obtenidos en la intervención de negociaciones embargadas.
- 3.- Venta en subasta pública.
- 4.- Venta fuera de subasta.
- 5.- Adjudicación en favor del Fisco Federal.

Veamos a continuación en que consiste cada una de estas formas.

## 1.- COBRO DE LOS CREDITOS EMBARGADOS AL CONTRIBUYENTE.

Primeramente, ¿Qué debemos entender por Crédito? RAFAEL DE PINA, define al Crédito como "el derecho que tiene una persona (acreedor) de recibir de otra (deudora) la prestación a que ésta se encuentra -- obligada". (45)

Este derecho normalmente se expresa en un documento que la doctrina italiana ha definido como Título de Crédito. Al respecto, dice CERVANTES AHUMADA, que "la época mercantilista y materialista que estamos viviendo, ha realizado la paradoja de convertir la riqueza material en un fenómeno ideal; en conceptos jurídicos, incorporados en títulos de crédito". (46) Estos títulos de crédito los define VIVANTE como "los documentos necesarios para ejercitar el derecho literal y autónomo expresado en los mismos". (47). Esta definición es acogida parcialmente en el artículo 5o. de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito que estipula que "son títulos de crédito los documentos necesarios para ejercitar el derecho literal que en ellos se consigna".

El Código Fiscal de la Federación vigente, contempla la posibilidad de embargar créditos a favor del sujeto pasivo del crédito fig

(45) DE PINA RAFAEL "Diccionario de Derecho" Editorial Porrúa décimo tercera edición, México 1985, pag. 191

(46) CERVANTES AHUMADA "Títulos y Operaciones de Crédito" editorial Herre- ro, S.A., décimo segunda edición México 1982, pag. 7

(47) VIVANTE "Tratado de Derecho Mercantil", versión española de la quinta edición italiana. Madrid 1933, tomo III pag. 136.

cal. En efecto, la fracción II del artículo 155 señala que podrán ser objeto de embargo las acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios, y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de Dependencias o Entidades de la Federación, Estados y Municipios, y de Instituciones o empresas de reconocida solvencia.

Aunque el artículo 155 no los mencione expresamente, implícitamente incluye a todos los títulos de crédito que nuestra legislación contempla, con la condición primordial de que éstos sean de cobro fácil o inmediato.

El procedimiento para llevar a cabo el embargo de créditos, se encuentra señalado en el artículo 160 del Código Fiscal, que a la letra dice: "el embargo de créditos será notificado directamente por la Oficina Ejecutora a los deudores del embargado para que no hagan el pago de las cantidades respectivas a éste, sino en la caja de la citada Oficina, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia". Al respecto, el ejecutor que lleve a cabo la diligencia, deberá embargar el título mismo, ya que así surtirá sus efectos sobre el derecho consignado en el título o sobre las mercancías por él representadas. El artículo 17 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, estipula que el tenedor de un título tiene la obligación de exhibirlo para ejercitar el derecho que en él se consigna. Así pues, para que la Oficina exactora que corresponda pueda hacer efectivo el cobro del crédito embargado, es indispensable que lo exhiba al deudor para que éste realice el pago de lo debido o en su defecto, entregue las mercancías amparadas por él.

El artículo 20 de la Ley antes citada, fundamenta lo mencionado anteriormente al señalar que el secuestro sobre el derecho consignado en el título, o sobre las mercancías por él representadas, no surtirá efectos si no comprenden el título mismo.

Una vez embargado el título de crédito, la Oficina exactora procederá a notificar por escrito al deudor de éste haciéndole saber que ésta es la tenedora legal del título y que deberá pagarlo en la caja de la misma, o en su defecto, entregar las mercancías amparadas por él en el lugar que para su depósito, designe el jefe de dicha Oficina. En el oficio en que se notifique lo anterior, se hará el apercibimiento de doble pago en caso de desobediencia.

Cuando el deudor del crédito efectúe el pago y por esta razón deba hacerse la cancelación del mismo en el Registro Público de la propiedad que corresponda, el jefe de la Oficina Federal de Hacienda que realizó el cobro, requerirá al titular de los créditos embargados para que en un plazo máximo de cinco días siguientes a la notificación en que conste o se haga saber que el crédito embargado ha sido cobrado, realice los trámites necesarios. Si el titular del crédito se abstuviere de realizar lo anterior en el plazo ya señalado, el jefe de la Oficina Ejecutora en rebeldía de aquél hará los trámites o firmará los documentos necesarios para los efectos procedentes.

Aunque en la fracción II del artículo 155 se habla de embargo de créditos de inmediato y fácil cobro, en la práctica se dan casos en los cuales el ejecutor a falta de bienes embargables, secuestra crédi--

tos a cargo de deudores morosos y que por lo mismo hay que ejercitar la acción que la Ley permite para su recuperación. En este caso, el Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria estipula en su artículo 449 que cuando se asegura el título de crédito, se nombrará un depositario quien tendrá la obligación de hacer todo lo necesario para que no se altere ni menoscabe el derecho que el título represente, y de intentar las acciones y recursos que la Ley concede para hacer efectivo el crédito. Cuando se trate de créditos litigiosos, reza el artículo 450 de la propia Ley adjetiva que "la providencia de secuestro se notificará al Tribunal de los autos respectivos, dándose a conocer al depositario nombrado a fin de que éste pueda desempeñar las obligaciones que le impone el artículo anterior". Como se puede observar, será el depositario de los títulos de crédito embargados por la Oficina Ejecutora, quien en caso de incumplimiento del deudor y previas las instrucciones del jefe de la Exactora, ejercite las acciones correspondientes para hacer efectivo el o los títulos de crédito embargados.

Consideramos que lo anterior debe quedar bien claro, pues se ha cuestionado la situación de que si el incumplimiento del deudor del título permite la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución en su contra. En este sentido SERGIO DE LA GARZA, basándose en una tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deja entrever que no es procedente la aplicación de tal procedimiento contra el deudor del crédito; solamente el Fisco se sustituye en los derechos del acreedor del título o documento en donde conste el crédito y en consecuencia, solamente puede exigir las prestaciones a que tiene derecho por razón del título mismo a través de las disposiciones legales que le rigen.

En el aspecto comentado, compartimos el criterio expuesto por este autor, ya que el procedimiento ejecutivo sólo se aplica para la recuperación de créditos fiscales a cargo del sujeto pasivo. En este caso, el Fisco al sustituirse en los derechos del acreedor, sólo podrá ejercer las acciones que la legislación común le permite.

2.- RECAUDACION DE LOS FRUTOS Y PRODUCTOS DE BIENES INMUEBLES Y DE LOS RESULTADOS NETOS OBTENIDOS EN LA INTERVENCION DE NEGOCIACIONES EMBARGADAS.

Para efectos de que sea más claro este punto, consideramos conveniente dividirlo en dos aspectos:

- a) Recaudación de los frutos y productos de bienes inmuebles, y
- b) Recaudación de los resultados netos obtenidos en la intervención de negociaciones embargadas.

a) Recaudación de los frutos y productos de bienes inmuebles.- Cuando el embargo recaé sobre bienes inmuebles, los frutos y productos de dichos bienes, forman parte también o están sujetos al embargo mismo; por lo que podrán ser cobrados y aplicados al pago del crédito fiscal.

En este caso, el ejecutor de la diligencia practicará el

embargo sobre el bien inmueble que el deudor del crédito fiscal haya señalado, previa la acreditación de propiedad del bien por parte de éste. El ejecutor asentará en el acta de embargo los datos del bien embargado para que posteriormente sea inscrito el gravamen en el Registro Público de la Propiedad. Si el bien embargado queda comprendido en la jurisdicción de dos o más Oficinas del Registro Público, en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si los bienes embargados producen frutos o productos, -- así se hará constar en el acta de embargo y el ejecutor informará al respecto al jefe de la Oficina Ejecutora que corresponda para que de inmediato nombre a un depositario administrador quien tendrá las siguientes obligaciones:

- Una vez que ha tomado posesión de su cargo, levantará un inventario de los bienes que integran el inmueble para llevar su control una vez que éstos empiecen a producir.
- Administrará las operaciones que se efectúen en relación al inmueble embargado para que produzcan el mejor rendimiento posible.
- Si el inmueble produce frutos, vigilará y controlará la recolección, así como la venta de los mismos.
- Ministrará los fondos para los gastos necesarios e indispensables para el buen funcionamiento y producción del inmueble.
- Después de cubiertos los gastos necesarios y ordinarios, recaudará en la caja de la Oficina Exactora, el dinero que resultare sobrante. Esta re-

caudación podrá ser diaria o en la medida en que se efectúe la recaudación.

- Deberá rendir cuentas mensuales comprobadas a la Oficina Ejecutora quien valorará si los ingresos obtenidos son suficientes para cubrir el crédito fiscal o por lo menos el 24% de éste en un plazo de tres meses, salvo que se trate de inmuebles cuyos frutos o productos se obtengan en un determinado período del año, en cuyo caso el por ciento será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual, tal y como lo señala el artículo 172 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe mencionar que también deberá inscribirse el nombramiento del administrador en el Registro Público de la Propiedad.

De la intervención del administrador fiscal en el embargo de bienes inmuebles pueden resultar dos situaciones:

1a.: El pago del crédito fiscal, por lo que deberá darse por terminada la intervención del administrador fiscal, notificando esta circunstancia al deudor del crédito fiscal pagado; al Registro Público de la Propiedad para que haga la anotación que cancele el gravámen, y a la Administración Fiscal Regional que corresponda para los efectos procedentes.

2a.: Que el bien embargado no sea productivo o no alcance a cubrir los porcientos señalados en el artículo 172 del Código Fiscal

Federal; entonces se procederá a su enajenación mediante subasta pública, venta fuera de subasta o que el Fisco se la adjudique.

b). Recaudación de los resultados netos obtenidos en la - intervención de negociaciones embargadas.- Como ya se analizó en el Capítulo anterior, el embargo de negociaciones trae aparejada la designación - de un depositario interventor con cargo a la caja por parte de la Oficina Federal de Hacienda que llevó a cabo la diligencia:

Dicho lo anterior, podemos decir que el presupuesto necesario para la designación del depositario interventor, es necesariamente - el embargo de una negociación. Aquí no se trata del embargo de una cosa - en particular (un auto, una compresora, etc.), sino que es el embargo de - una negociación, de una universalidad dinámica de bienes, derechos y obligaciones.

El embargo de una negociación implica que ésta siga funcionando. Las reglas de inembargabilidad de los bienes señalados en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, obligan a que no se desmembrén las negociaciones porque ello sería antieconómico e iría en contra de las políticas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como en general con las del Ejecutivo Federal, decretadas en apoyo de los contribuyentes. Aquí también nos podemos dar cuenta de la importancia que adquieren las disposiciones que la Dirección General de Recaudación dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha comunicado en relación

a las características y requisitos que deben reunir los depositarios inter-ventores designados en el embargo de negociaciones, pues éstos deben ser - personas con los conocimientos necesarios no sólo para llevar a cabo la re-caudación, sino que además deberán mantenerla funcionando en la medida de lo posible, en óptimas condiciones.

En la práctica, el ejecutor embarga una negociación cuan- do se trata de uno o varios créditos que constituyen un adeudo considera- ble y el deudor no tiene bienes embargables suficientes, o no puede pagar el adeudo cuando se le requiere. Aquél hace del conocimiento del jefe de la Oficina ejecutora esta situación para que se proceda a la designación - del depositario interventor idóneo según el giro comercial de la negocia- ción embargada. El jefe de la Exactora consultará la plantilla de los de- positarios interventores y designará previo el visto bueno de la Adminis- tración Fiscal Regional correspondiente, al que se considere más convenien- te según el giro y características de la negociación embargada; hecho lo - anterior, se comunica al depositario interventor designado su nombramiento y éste deberá presentarse en el lugar y hora señalados en su oficio-desig- nación, para que un ejecutor de la Oficina que lo nombró le dé posesión de su cargo. El ejecutor llevará a cabo la diligencia con todas las formali- dades que para las notificaciones se deben observar según lo dispuesto por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación; si se trata de varios créditos cuyo pago se requirió y embargó en diligencias anteriores se in- cluirán todos ellos en la diligencia que dá posesión al interventor pues - en ésta, se ratifica el embargo de la negociación para que se inscriba en

el Registro Público de la Propiedad y el Comercio.

Una vez que el depositario Interventor ha tomado posesión de su cargo en la negociación, deberá enterarse de la situación financiera de ésta; ejecutando las siguientes acciones:

- Registrará su firma en las cuentas de cheques de la negociación intervenida y tomará las medidas necesarias que le permitan el control del activo circulante de la empresa.
- Levantará un inventario físico de todos los bienes que constituyen la empresa para evitar su extracción furtiva.
- Inspeccionará el manejo de la intervenida y las operaciones que en ella se verifiquen a fin de que produzcan el mejor rendimiento.
- Vigilará la compra de materia prima, la elaboración y venta del producto terminado, y recogerá el numerario y efectos de comercio para hacerlos efectivos a su vencimiento.
- Ministrará los fondos para los gastos indispensables de la negociación y atenderá que la inversión de ellos se haga convenientemente.
- Después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere el Código Fiscal, deberá retirar de la negociación el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la Oficina Ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

Si el interventor en el ejercicio de su cargo tiene con

cimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del Fisco Federal, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, -- dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la Oficina Federal de Hacienda, la que podrá ratificarlas o modificarlas. El artículo mencionado señala que si las medidas provisionales no son aceptadas por esa oficina, ésta ordenará que cese la intervención y se convierta en administración con las facultades que le confiere el artículo 166 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación. Al respecto el interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la Ley para ejercer actos de dominio y de administración para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias o querellas y desistirse de éstas últimas, previo acuerdo de la -- Oficina Exactora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

Para poder llevar a cabo todo lo anterior, el interventor administrador no quedará supeditado en su actuación al Consejo de Administración, Asamblea de Accionistas o socios partícipes; sin embargo, los podrá convocar con los propósitos que considere necesarios o convenientes.

Si se trata de negociaciones que no constituyan una sociedad el interventor administrador tendrá todas las facultades del dueño -- para la conservación y buena marcha del negocio.

Si la negociación que se pretenda intervenir ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, señala el artículo 170 del Código Fiscal que "se nombrará no obstante el nuevo interventor que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones".

Por último, la intervención se levantará cuando el crédito o los créditos fiscales se hubieren satisfecho o cuando de conformidad con lo dispuesto en el artículo 172 del Código antes mencionado, se haya enajenado la negociación. En estos casos la Oficina Ejecutora comunicará el hecho al Registro Público de la Propiedad y del Comercio para que se cancele la inscripción respectiva.

### 3.- VENTA EN SUBASTA PUBLICA.

La enajenación forzosa puede realizarse a través de la subasta que es un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los posibles compradores para que se efectúe en favor del que ofrezca el mejor precio.

La doctrina en materia de Derecho Procesal usa como sinónimas las palabras SUBASTA Y REMATE siendo éste definido por CIPRIANO -- GOMEZ LARA, como "la venta de bienes mediante un procedimiento de subasta pública". (48)

EDUARDO PALLARES, define al remate como "la venta de un bien que se lleva a efecto mediante la intervención de la autoridad que -- puede ser la judicial o la administrativa". (49)

La palabra REMATE se considera en el Código Civil como -- sinónimo de venta judicial y en consecuencia como una de las especies del contrato de compra-venta; sin embargo hay quienes opinan lo contrario como el mismo PALLARES, que considera que este punto de vista, es erróneo porque prejuzga la naturaleza jurídica del remate. RAFAEL DE PINA, expone su criterio en el sentido de que "en realidad este modo de transferir la propiedad (venta judicial) no es una verdadera venta, aunque tradicionalmente haya sido considerada como tal". (50)

En virtud de los criterios antes expuestos, consideramos conveniente analizar la naturaleza jurídica de esta figura para llegar a -- una definición que contenga los elementos que la distinguen de otras figuras jurídicas similares.

- (48) GOMEZ LARA CIPRIANO "Derecho Procesal Civil" editorial Trillas, primera edición. México 1984, pag. 172.
- (49) PALLARES EDUARDO "Derecho Procesal Civil" editorial Porrúa décimo primera edición, México 1985, pag. 539.
- (50) DE PINA RAFAEL "Diccionario de Derecho" editorial Porrúa décimo tercera edición. México 1985, pag. 482.

a) Naturaleza Jurídica.

El artículo 2323 del Código Civil para el Distrito Federal estipula que "las ventas judiciales en almoneda, subasta o remate públicos, se registrarán por las disposiciones de este título..." Como se puede observar, el legislador considera al remate como sinónimo de venta judicial y a ésta como una de las especies del contrato de compra-venta.

Consideramos que esta tesis no es correcta, fundamentando nuestro dicho con la tesis expuesta por EDUARDO PALLARES, quien la ejemplifica con el caso del dueño de un inmueble sujeto a remate que se niega a firmar la escritura respectiva; a pesar de esta negativa, el inmueble se remata y el juez será quien firme la escritura en rebeldía de aquél. En tal supuesto señala PALLARES, "falta el elemento esencial de todo contrato: el consentimiento libre de una de las partes". (51)

Los jurisconsultos no se han puesto de acuerdo sobre la naturaleza jurídica del remate, pues existen diversas teorías que lo considerarán de diferente manera. De dichas teorías, las más importantes son:

- La que lo considera como una venta judicial. Ya vimos cuando no procede considerarla como tal; no obstante y siguiendo el ejemplo ya mencionado, cuando el dueño del inmueble voluntariamente firma la escritura de ven-

(51) PALLARES EDUARDO "Derecho Procesal Civil" editorial Porrúa décimo primera edición. México 1985, pag. 546.

ta, la transmisión de dominio se efectúa mediante el contrato correspondiente. En este supuesto la teoría es válida.

- La que sostiene que el juez actúa como representante jurídico del dueño del bien sujeto a remate y a su nombre lo enajena.

Consideramos que esta teoría tampoco es válida pues los jueces no pueden ser representantes de las partes en virtud de la incompatibilidad que se presenta entre la función judicial y dicha representación. En el caso del remate fiscal, también se presenta esta situación, inclusive el Código Fiscal prohíbe expresamente que los jefes de las Oficinas Ejecutoras y demás servidores públicos de éstas participen en los remates; -- excepto desempeñando la función de representar al Fisco Federal.

- La que afirma que por virtud del embargo el deudor pierde el JUS DISPONENDI del bien embargado y que en el remate, el juez expropia ese JUS -- enajenando el bien. Este teoría se ha objetado toda vez que se considera que no es procedente separar el JUS DISPONENDI del derecho de dominio porque los dos forman un todo indivisible.

Consideramos que esa objeción es errónea, en virtud de que sí es posible establecer esa separación, ya que el titular del dominio de un bien determinado, pierde el JUS DISPONENDI en la diligencia de secuestro dado que no puede vender o donar los bienes sujetos a embargo lo que no quiere decir que haya perdido su dominio, más bien éste se encuentra limitado y se perderá totalmente en el momento en que se transfiera la propiedad de dichos bienes por virtud de la venta en subasta pública.

Desde el punto de vista fiscal, lo anterior se comprende más fácilmente; por ejemplo: cuando al deudor de un crédito fiscal se le embargan bienes suficientes de su propiedad para garantizar su pago y se le deja como depositario de los mismos. En el momento del embargo, pierde el derecho de disponer de esos bienes, pues han quedado en garantía de pago de aquél crédito, sin embargo su derecho de dominio sobre aquellos subsiste parcialmente pues podrá cambiarlos de lugar dentro del mismo local, utilizarlos para el desempeño normal de sus actividades así como permitir que otra persona los utilice dentro del mismo local, siempre y cuando no se menoscabe su estado físico, darles mantenimiento, etc. Si no se liquida el crédito, la Oficina Federal de Hacienda en uso de su facultad ejecutiva, rematará los bienes y el producto obtenido se aplicará al crédito adeudado perdiéndose hasta entonces y en forma total el derecho de dominio que se tuvo sobre esos bienes.

- Se sostiene también que con motivo del remate, el Estado por medio del órgano jurisdiccional expropia el bien rematado y lo enajena al mejor postor. Se trataría entonces de una expropiación análoga a la que realiza la autoridad administrativa.

Nuestra Constitución Política no apoya este punto de vista porque únicamente autoriza las expropiaciones por causa de utilidad pública, pero no para satisfacer los intereses particulares del ejecutante. Además como ya se mencionó en el segundo Capítulo de este trabajo, la expropiación presupone el pago de una indemnización para el afectado en virtud de esa utilidad pública.

- También se dice que el remate es un acto jurisdiccional en el cual el juez se sustituye procesal y civilmente al deudor ejecutado y hace lo que éste debiera hacer voluntariamente: vender el bien para pagar a sus acreedores.

MIGUEL FENECH, afirma que el remate "es un acto complejo con unidad de tiempo, ya que está integrado por tres declaraciones de voluntad:

1a.- El órgano o titular propone la venta, previo anuncio de los objetos y precio de apertura al concurrente que ofrezca el precio más elevado.

2a.- Los asistentes previa constitución de un depósito que constituye un tanto por ciento del precio de apertura, realizan sus ofertas en las que aceptan la oferta hecha por el órgano, exigiéndose para que sean válidas las que sigan a la primera, que el importe sea superior al anterior oferente; tienen el carácter de irrevocables y están sometidas cada una de ellas a una condición resolutoria, consistente en que surja otra oferta más elevada siendo por tanto la última eficaz.

3a.- La declaración del órgano en virtud de la cual después de afirmar que la última oferta no ha sido mejorada, establece que es eficaz para concluir el contrato de compra-venta, si a la oferta se une el pago del precio ofrecido. La irrevocabilidad de la oferta se demuestra en

que siendo la última la aceptada, si el oferente no realiza el pago pierde el depósito constituido para licitar". (53)

Coincide nuestro punto de vista con las dos últimas tesis expuestas, ya que el remate es un acto jurisdiccional perfectamente de finido, pues los elementos que lo conforman le dan autonomía y por tanto no es necesario equipararlo a otras figuras jurídicas; en el caso del remate fiscal, podemos aplicar las mismas consideraciones expuestas anteriormente.

b) Los Sujetos.

Los sujetos que intervienen en la subasta pública son los siguientes:

- El jefe de la Oficina Federal de Hacienda quien se encarga de dirigir el procedimiento, representando a la autoridad fiscal.
- Los postores o licitadores que son las personas que a través de la convocatoria, se han enterado de la subasta y muestran su interés en la adquisición de los bienes. SERGIO DE LA GARZA, opina que "éstos pueden actuar en nombre propio o en representación de otra persona. Los postores se legitiman mediante el depósito de un 10% de la postura legal para parti-

(53) FENECH MIGUEL "Principios de Derecho Procesal Tributario" Tomo II -- Bosch, Barcelona, 1951. pag. 65-66

cipar en la subasta". (54)

- Los acreedores del deudor embargado, que tengan gravámenes reales a su favor.
- El deudor ejecutado. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 178 menciona que "mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal". En esta forma la Ley ha facultado al deudor a intervenir activamente en el remate.

En realidad, el deudor también interviene denunciando ante el representante de la Contraloría Interna de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, situaciones anormales que en el procedimiento de remate se presenten.

- La Contraloría Interna de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. A partir del 18 de abril de 1986, esa Contraloría ratificó su intervención en los actos de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación en favor del Fisco Federal, que se lleven a cabo en las Oficinas ejecutoras. Está facultada para verificar la validez de los remates formulando las observaciones o recomendaciones pertinentes, así como las responsabilidades en que incurran los servidores públicos que intervengan en el procedimiento.

Esta ratificación se dió a conocer a través del oficio-circular No. 359-II-A-1-4223 del 30 de abril de 1986, suscrito por la Di-

(54) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" editorial Porrúa 7a. edición México 1976, pag. 792.

rección General de Recaudación a los CC. Administradores Fiscales Regionales y Jefes de las Oficinas Federales de Hacienda Principales, Subalternas y Agencias.

c) El Objeto.

El objeto de la subasta pública o remate, son los bienes sujetos a embargo. Pueden ser rematados la totalidad de los bienes embargados o una parte de ellos; también es posible que se dividan en lotes o piezas sueltas si la autoridad considera que de esa manera se puede obtener un mejor rendimiento de acuerdo a lo señalado en el último párrafo del artículo 174 del Código Fiscal Federal.

d) Formalidades en la Subasta Pública.

La Ley ha considerado una serie de requisitos que se deben cumplir para llevar a cabo el procedimiento de subasta o licitación pública. Estos requisitos son: - Supuestos en que procede su realización; - Lugar donde se celebre el remate; - La base o precio del remate; - Obtención del certificado de gravámenes y citación de los acreedores que aparecen en él; - Su anuncio o publicación; - Las posturas; y - El depósito en garantía.

d.1.) Supuestos en que procede su realización.

El artículo 173 del Código Fiscal Federal, señala cuatro supuestos en los que procede llevar a cabo el remate como forma de enajenación de los bienes embargados. Estos supuestos son:

I.- A partir del día siguiente a aquél en que se hubiere fijado la base del remate en los términos del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación. Como se verá más adelante, es el avalúo de los bienes embargados el que servirá de base para la subasta de los mismos. Cuando los peritos valuadores presenten su dictamen, en ese momento la autoridad declara que se ha fijado la base del remate.

II.- En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 del Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento. La intención de esta fracción es la recuperación rápida del crédito fiscal, ya que existe el riesgo de que el embargado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir su obligación fiscal.

III.- Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 del Código. Aquí la Ley concede al embargado el derecho a que proponga comprador antes del día en que se finque el remate, siempre que el precio en que se vendan los bienes, cubra el valor que se haya fijado a los mismos; si no lo hace, la autoridad continuará con el procedimiento.

IV.- Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer. Aquí la razón es obvia, ya que si queda demostrado que el recurrente no probó la validez de sus argumentos, la autoridad continuará con el procedimiento administrativo de ejecución hasta la recuperación del adeudo.

d.2.) El lugar donde se celebre el remate.

La regla general es que la subasta se celebre en el local de la Oficina ejecutora, además de que así lo señala el artículo 174 del Código. No obstante, este ordenamiento también faculta a la autoridad fiscal a designar otro lugar para la venta, en el caso de que con ello se procure obtener un mayor rendimiento, ya que existen casos en los cuales el movilizar los bienes del lugar donde los tiene el ejecutado, implica el riesgo de que éstos sufran daños, el que se realicen más gastos, o simplemente que por su tamaño sea imposible trasladarlos a la exactora.

d.3.) La base o precio del remate.

Previo a la realización del remate, los bienes que se van a vender, necesariamente deben ser valuados por peritos quienes fijarán un precio que servirá de base para su enajenación.

Este avalúo se rige por las disposiciones contempladas - en el Código Fiscal y su Reglamento debiéndose cumplir con las situaciones que enseguida se mencionan:

El artículo 175 del Código señala que "la base para la enajenación de bienes inmuebles será el avalúo, en negociaciones el avalúo pericial conforme a las reglas que establezca el reglamento de este Código". Al respecto, el artículo 4o. del citado Reglamento estipula que dicho avalúo deberá realizarse por las autoridades fiscales, instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o por corredor público. Continúa diciendo el artículo 175 que "en los demás casos la que fije de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días computados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicará el avalúo pericial notificando personalmente el resultado de la valuación". Esta parte del artículo se refiere a los casos de embargo de bienes muebles cuya base para su enajenación será fijada de común acuerdo por la autoridad y el embargado; en caso de desacuerdo, lo realizará un perito nombrado por la autoridad fiscal.

Para el caso de avalúo de bienes inmuebles, si se llevan a cabo construcciones, instalaciones o mejoras permanentes sobre dichos bienes después de que se realizó el avalúo y estando éste dentro de la vigencia de seis meses que estipula el artículo 4o. del Reglamento del Código Fiscal, los valores que se hayan consignado en el citado avalúo quedarán sin efecto y se tendrá que efectuar uno nuevo.

En relación a los bienes muebles, con frecuencia se pre-

senta la situación de que el avalúo que se practique sobre ellos, debe referirse a una fecha anterior a aquella en que se practique, para lo cual se deben aplicar las reglas que el artículo 4o. del citado Reglamento indica para este caso. Estas reglas son:

I.- Se determinará el valor del bien a la fecha en que se practique el avalúo, aplicando los instructivos que para el efecto expidan las autoridades fiscales.

II.- La cantidad obtenida se dividirá entre el factor -- que corresponda según el número de años transcurridos entre la fecha a la cual es referido el avalúo y la fecha en que se practique de acuerdo a la tabla que para ajustar el costo comprobado de adquisición en el impuesto -- sobre la renta, establezca anualmente el Congreso de la Unión.

III.- Cuando existan razones que así lo justifiquen, el valuador podrá ajustar el precio de los bienes, las cuales deberán señalarse expresamente en el avalúo, ya que una vez presentado éste, no podrán efectuarse ajustes.

Ocurre también que si el embargado se inconforma con la valuación hecha por la autoridad, podrá elegir a otro perito valuador entre los que señala el multicitado Reglamento o a alguna empresa o institución dedicada a la compra venta y subasta de bienes, nombrándolo la autoridad en un plazo de tres días. Para que proceda lo anterior, la inconformidad deberá presentarse dentro de los seis días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del avalúo.

Los peritos deben rendir su dictamen en un plazo de diez días si se trata de bienes muebles; veinte días si son inmuebles y treinta días cuando sean negociaciones. En este último plazo, creemos que sería conveniente que la Ley contemplara la posibilidad de que el perito pueda solicitar una ampliación al plazo para rendir su dictamen, cuando presente las razones suficientes que así lo justifiquen.

d.4.) Obtención del certificado de gravámenes y citación de los acreedores que aparecen en él.

Cuando se trate del remate de bienes inmuebles o negociaciones, la autoridad fiscal debe obtener un certificado de gravámenes de los últimos diez años, que expida el Director del Registro Público de la Propiedad. Este lapso ha sido fijado, teniendo en cuenta que el plazo máximo de la prescripción negativa es de diez años para el caso de los bienes inmuebles.

Los acreedores que aparezcan en el certificado de gravámenes, serán citados para el acto de remate; si se desconoce el domicilio de éstos o el de sus representantes, se tendrá como citación la que se haga en las convocatorias en que se anuncie el remate, mismas que deberán -- contener el nombre de los acreedores.

d.5.) Su anuncio o publicación.

Para lograr la finalidad de obtener el mejor rendimiento en el remate de los bienes embargados en beneficio del Fisco y del deudor, dispone el artículo 176 del Código Fiscal Federal que "el remate deberá -- ser convocado para una fecha fijada dentro de los treinta días siguientes a aquélla en que se determinó el precio que deberá servir de base. La publicación de la convocatoria se hará cuando menos diez días antes del remate".

Esta convocatoria debe fijarse en un sitio visible de la Oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente. En el caso de que los bienes tengan un valor que exceda de una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al D. F., elevado al año, la convocatoria se deberá publicar en el órgano fiscal de la entidad en la que resida la autoridad ejecutora y en uno de los periódicos de mayor circulación, dos veces con intervalo de siete días. La última publicación se hará cuando menos diez días antes de la fecha del remate.

d.6.) Las Posturas.

Desde el punto de vista sustantivo, la postura consiste en una declaración de voluntad que hace el postor y por la cual acepta la licitación contenida en la convocatoria del remate. En otras palabras, la

postura es el acto jurídico mediante el cual el interesado manifiesta su - voluntad de adquirir en el precio fijado en la convocatoria, los bienes de que se trate, reservándose el derecho de mejorar su postura.

Desde el punto de vista documental, consiste en el escrito dirigido a la autoridad fiscal en el que se manifiesta esa declaración de voluntad. Este escrito deberá contener lo siguiente:

- Cuando se trate de personas físicas; el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor, y en su caso la clave del registro federal de contribuyentes.
- Tratándose de sociedades; el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes y el domicilio social.
- La cantidad que se ofrezca y la forma de pago. Es requisito indispensable que en toda postura se ofrezca de contado cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal; si éste es superado por la base fijada para el remate, la diferencia podrá reconocerse en favor del ejecutado de acuerdo con las condiciones que pacten éste último y el postor. Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados.

d.7.) Otro requisito importante que los postores deben cubrir para poder - participar en la licitación pública, es el de presentar un certificado de depósito cuando menos del 10% del valor fijado a los bienes --

en la convocatoria. Este certificado podrá adquirirse en la Nacional Financiera o cualquier otra institución de crédito autorizada para el efecto. En las poblaciones donde no exista alguna de aquéllas, el depósito se hará de contado en la propia Oficina ejecutora.

El objeto de presentar estos depósitos, es el de garantizar el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados. A los postores que no sean admitidos, se les devuelven los certificados o el efectivo que hayan depositado inmediatamente después de fincado el remate; en cambio, el depósito del postor admitido continuará garantizando su obligación como parte del precio de venta a su favor, ya que de lo contrario, señala el artículo 184 del Código Fiscal, si no cumple con las obligaciones adquiridas, perderá el importe del depósito a favor del Fisco Federal. En este caso, se reanudarán las almonedas en la forma y plazos que posteriormente se mencionan.

e) El Remate.

El día y hora señalados en la convocatoria, el jefe de la Oficina ejecutora abrirá el remate empezando por pasar lista de las personas que hubieren presentado posturas. Si alguna faltare, previo al acuerdo de los demás postores, el jefe de la Exactora podrá esperar unos

minutos más al ausente para iniciar la subasta.

Se hará saber cuales posturas fueron calificadas como le gales por cumplir con los requisitos ya señalados y se dará a conocer cual es la mejor postura. En ese momento se abren períodos sucesivos de cinco minutos para que los postores puedan mejorar la postura inicial o la últi mamente mejorada. Si transcurrido este plazo la última postura no es mejo rada, el jefe de la Oficina declara fincado el remate en favor del postor que haya ofrecido el mejor precio.

Por último, el artículo 183 del Código Fiscal, establece que si en la última postura se ofrece igual suma de contado por dos o más licitantes, se designará por suerte la que deba aceptarse.

Cuando no exista postura para adquirir de contado los -- bienes embargados, la autoridad recaudadora los podrá enajenar a plazos - siempre y cuando el comprador garantice el saldo del adeudo más los intere ses que correspondan en alguna de las formas señaladas en el Código Fiscal. Esta facultad de enajenar a plazos se contempla en los artículos 180 del - Código Fiscal y 76 de su Reglamento.

f) Segunda y Tercera Almonedas.

En ocasiones sucede que a la primera almoneda no concu rran postores y por tanto el remate deba declararse desierto. Para esto,

la autoridad fiscal podrá fijar nueva fecha y hora para que dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda cuya convocatoria se realizará en la forma explicada anteriormente, con la salvedad de que la publicación se hará por una sola vez.

Con el fin de llamar la atención de posibles postores, - el Código Fiscal de la Federación dispone en el artículo 191 que la base para el remate en la segunda almoneda, se determinará deduciendo un 20% de la señalada para la primera.

El artículo 153 del Código Fiscal de la Federación de -- 1967 contemplaba el caso de que el remate tampoco se realizara en segunda almoneda por falta de postores, por lo que existía la posibilidad de realizar una tercera almoneda conforme a las reglas señaladas para la segunda, pero con una deducción del 20% para fijar la base para el remate.

El artículo 191 del Código fiscal vigente, ya no considera esta posibilidad sino que crea la ficción de que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo para que la autoridad lo acepte como dación en pago y pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia.

g) Actos posteriores al remate.

Estos actos los divide SERGIO DE LA GARZA, en tres clases: "actos posteriores al remate de bienes muebles; actos posteriores al remate de bienes inmuebles y cuando el postor incumple la obligación de adquirir los bienes embargados". (55)

Para el caso de bienes muebles, una vez fincado el remate de los mismos, se aplicará el depósito constituido por el postor a parte del pago del precio y posteriormente dentro de los tres días siguientes a la fecha de aquél, el postor que resultó ganador enterará a la caja de la Oficina ejecutora, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte del remate. Una vez cumplido este requisito, la autoridad ejecutora procederá a entregarle los bienes. El adquirente deberá retirarlos en el momento en que le sean puestos a su disposición; en caso contrario, se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

Con respecto a los bienes inmuebles o negociaciones, igualmente se aplicará el depósito constituido y dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará en la caja de la exactora el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

(55) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" editorial Porrúa, séptima edición, México 1976. pag. 796 y 797.

Una vez realizado el pago, el postor adquirente designará a su notario para que previa la citación del ejecutado, en un plazo de diez días se otorgue y firme la escritura de venta correspondiente. Si el ejecutado se negare a firmar la escritura, el jefe de la Oficina ejecutora lo hará en su rebeldía; el ejecutado aún en el caso de rebeldía responde por la evicción y los vicios ocultos. Una vez realizado este trámite los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libres de gravámenes previa la cancelación que comunique la autoridad ejecutora al Registro Público que corresponda, en un plazo no mayor de quince días.

Posteriormente la autoridad fiscal girará las órdenes necesarias, aún las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o terceros que no pudieren acreditar legalmente el uso.

Señala el artículo 184 del Código Fiscal Federal que -- cuando el postor ganador en el remate no cumpla con las obligaciones contraídas y con las demás que señala el mismo Código, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará en favor del Fisco Federal, reanudándose las almonedas en la forma y plazos -- ya comentados.

Con esta medida el Fisco se favorece siguiendo una orientación práctica encaminada a la pronta recuperación del crédito fiscal.

#### 4.- VENTA FUERA DE SUBASTA.

El artículo 192 del Código Fiscal de la Federación contempla varios supuestos en los cuales se autoriza que los bienes embargados se vendan fuera de subasta. Estos casos son los siguientes:

a) Cuando el embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del Fisco siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

En este caso, tanto el Fisco Federal como el deudor obtienen ventajas, pues por un lado, la autoridad obtiene más rápidamente la satisfacción de pago del crédito fiscal sin necesidad de llevar a cabo todos los trámites necesarios para la subasta pública, y por la otra, el deudor puede ofrecer entre sus conocidos la venta de dichos bienes a un precio más alto, ya que normalmente en una subasta se presentan gentes que no pagan el precio justo, dado que se ponen de acuerdo para que los bienes se vayan hasta la segunda almoneda y así poder adquirir a un precio más bajo.

La única condición para que se realice la venta fuera de subasta, es que el precio debe ser igual al fijado por el avalúo de los bienes.

b) Cuando se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre y cuando en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

Lo anterior por la obvia razón de que la garantía desaparecería antes de cumplirse con todo el procedimiento de la subasta pública o se pondrían en peligro personas o propiedades ajenas.

c) Cuando se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores. En este supuesto señala el artículo 193 del propio Código, que las autoridades fiscales podrán hacer la enajenación directamente o encomendarla a empresas o instituciones dedicadas a la compra-venta o subasta de bienes.

El artículo 154 del Código Fiscal de 1967 señalaba que podían venderse fuera de remate los bienes muebles o inmuebles que no se hubiesen subastado por lo menos en dos almonedas y no se hubiesen presentado postores; esto ocasionaba mucho retraso en la recuperación de los importes adeudados, además de que las bodegas donde se depositaban los bienes, se encontraban atiborradas por estar esperando a que se cumpliera con el requisito señalado en el artículo 154.

La nueva disposición que se señala en este inciso, permite una mayor agilidad en los trámites de enajenación de los bienes, ya que sólo será necesario que haya pasado una almoneda para que éstos se realicen fuera de subasta, ya sea por conducto de la autoridad fiscal o en su defecto, a través de empresas o instituciones especializadas en estas operaciones.

Otro supuesto que se presenta en la práctica y no está contemplado en el Código, es aquel en que después de celebrada la primera almoneda y ésta se declara desierta, se presente un comprador en el período en que se prepara la segunda almoneda y que satisfaga en efectivo el precio fijado como base en la anterior almoneda o en su defecto, que se presente en el lapso comprendido entre la segunda almoneda y el acto en el cual la autoridad fiscal acepta los bienes como dación en pago, en los términos del artículo 191 del Código Fiscal. Al respecto SERGIO DE LA GARZA, opina que es procedente la venta fuera de subasta cuando se dá este supuesto "ya que previsiblemente no se lograría un mejor rendimiento esperando la celebración de la próxima almoneda". (56)

Se han dado casos en los cuales las Oficinas ejecutoras al presentarse el supuesto anterior, no realizan la venta por no estar contemplada esta situación en el Código Fiscal vigente.

Consideramos válido el criterio de DE LA GARZA, basándonos en el ahorro de tiempo y trámites que este supuesto conlleva.

##### 5.- ADJUDICACION EN FAVOR DEL FISCO FEDERAL.

La Ley ofrece también como opción para la realización de los bienes embargados, que éstos sean adjudicados en favor del Fisco Federal.

(56) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano", editorial Porrúa séptima edición. México 1976, pag. 797.

ral. En efecto, el Código Fiscal de la Federación le reconoce al Fisco -- una preferencia al respecto en el artículo 190. Esta adjudicación no que da al criterio del jefe de la Oficina ejecutora, pues será la Administra-- ción Fiscal Regional a la que esté circunscrita dicha Oficina, la que deci dirá sobre la conveniencia de que los bienes sean adjudicados al Fisco Fe- deral. Esto tiene su razón de ser en virtud de que sólo excepcionalmente puede tener interés el Fisco en recibir bienes en pago del crédito fiscal.

De acuerdo a lo que señala el artículo 190 del propio C<sup>o</sup> digo, la adjudicación en favor del Fisco Federal puede tener lugar en los siguientes casos:

- A falta de postores, por la base de la postura legal que habría de ser-- vir para la almoneda siguiente.
- A falta de pujas, por la base de la postura legal no mejorada.
- En caso de posturas o pujas iguales, por la cantidad en que se haya pro- ducido el empate.
- Hasta por el monto del crédito, si éste no excede de la cantidad en que deba fijarse el remate en la segunda almoneda.

En la práctica se considera muy remota la posibilidad de que se presente esta situación, ya que como se puede observar en las cua-- tro fracciones anteriores, se encuentra muy restringida la probabilidad de que el Fisco se adjudique los bienes embargados; no obstante consideramos conveniente mencionarlo en nuestro trabajo por ser otro supuesto aunque re- moto, para la realización forzosa de los bienes embargados.

C A P I T U L O I V

APLICACION DEL PRODUCTO DE EJECUCION COMO ACTO DE  
CONCLUSION

1.- EL FISCO FEDERAL COMO UNICO ACREEDOR

2.- CONCURRENCIA FEDERAL Y LOCAL

3.- EL FISCO FEDERAL Y OTROS ACREEDORES PRIVILEGIADOS

4.- INSATISFACCION DEL INTERES FISCAL

Como ya se dijo en el primer Capítulo del presente trabajo, los actos de conclusión son aquellos cuyo objetivo es poner fin al procedimiento administrativo de ejecución y según SERGIO DE LA GARZA, pueden dividirse en dos grupos: Cuando se haya satisfecho totalmente el interés fiscal y cuando no haya sido así.

Dentro del primer grupo, podemos efectuar una subdivisión en tres facetas:

- 1.- Cuando el Fisco Federal es el único acreedor y por tanto se encuentra legitimado para que el producto de la ejecución se aplique a cubrir su adeudo insoluto.
- 2.- Cuando existe concurrencia del Fisco Federal y otros Fiscos locales -- participando como acreedores del ejecutado y cuyo interés es la solución de sus respectivos adeudos; y
- 3.- Cuando esta concurrencia se presenta entre el Fisco Federal y otros -- acreedores privilegiados cuyo interés es también, la participación en los productos obtenidos de la ejecución para cubrir los adeudos que legalmente se les debieren.

Empecemos por analizar cada uno de estos supuestos.

#### 1.- EL FISCO FEDERAL COMO UNICO ACREEDOR.

En este caso, el producto obtenido en el cobro de los -- créditos embargados al contribuyente, de la recaudación y venta de los --

frutos y productos de bienes inmuebles o de los resultados netos obtenidos en la intervención de negociaciones embargadas, venta en subasta pública y venta fuera de subasta o adjudicación en favor del Fisco, es distribuido - entre el Fisco Federal, los servidores públicos y personas que hayan intervenido a petición de la autoridad fiscal en el procedimiento administrativo de ejecución, y el deudor ejecutado en caso de existir algún remanente. Al respecto dispone el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 194 que: "el producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 de este Código". Como se puede observar, este artículo sólo menciona tres formas de realización forzosa de los bienes embargados, o sea que no toma en cuenta los casos en que se lleva a cabo - el cobro de créditos embargados, la recaudación y venta de los frutos de - bienes muebles o de los resultados netos obtenidos en la intervención de - negociaciones embargadas; sin embargo el antepenúltimo párrafo del artículo 20 es más generalizado al hablar de que los pagos que se hagan, se apli- quen a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribu- ción y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente or- den: I.- Gastos de ejecución. II.- Recargos. III.- Multas. IV.- La indem- nización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del pro- pio Código. No obstante lo anterior, creemos que es conveniente que en el reglamento se incluya una disposición en el sentido de que contemple - todas las formas de realización forzosa que hemos analizado, ya que en la práctica sobre todo en la intervención de negociaciones, el contribuyente se inconforma porque la aplicación de la recaudación no se hace conforme - lo señala el artículo 20; y se debe más que nada al hecho de que no hay -- disposición que señale en forma expresa que también la recaudación obteni-

da en la intervención de negociaciones, se sujete al orden que establece el referido artículo 20 del Código Fiscal.

Desde el momento que es necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y morales están obligadas a pagar los llamados gastos de ejecución que se causen por ese motivo.

La primera vez que se regularon los gastos de ejecución, fue a través del Reglamento para el pago de honorarios por notificaciones de créditos y para el cobro y aplicación de gastos de ejecución, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 1957. Posteriormente fue abrogado por el Reglamento para el cobro y aplicación de honorarios por notificación de créditos publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1973.

Al entrar en vigencia el Código Fiscal de la Federación el 10. de abril de 1983 y su Reglamento el 10. de marzo de 1984, aquel Reglamento quedó también abrogado pues tanto el Código como su Reglamento señalan los lineamientos que se deben acatar para la aplicación de estos gastos de ejecución.

El artículo 150 del mencionado Código nos señala que -

estos gastos son a razón del 2% del crédito fiscal, por cada una de las siguientes diligencias:

I.- Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 -- del Código.

II.- Por la de embargo, incluyendo el señalado en la fracción II del artículo 41 del Código.

III.- Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al Fisco Federal.

La primera fracción de este artículo, se refiere al acto en el cual el ejecutor se presenta en el domicilio del deudor y requiere - el pago del crédito fiscal federal que se deba. Este requerimiento consta por escrito y su notificación implica que se deberán pagar gastos de ejecución por este concepto.

También se generan gastos de ejecución por el embargo -- que realice el ejecutor en todos los casos en que éste proceda, incluyendo el embargo que se realice precautoriamente de los bienes o la negociación, cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad para la presentación del documento omitido.

Para el caso de la fracción tercera, también se generan gastos por la notificación que se haga al ejecutado en el sentido de que se han dado los supuestos para que proceda el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación en favor del Fisco Federal. Cabe mencionar que ni el Código ni su Reglamento mencionan en forma más concreta estas diligen--

cias, sin embargo deben realizarse ya que en caso contrario, el deudor ejecutado quedaría en estado de indefensión al ignorar en qué momento la autoridad determinó el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación en favor del Fisco, de los bienes embargados. Tal es el caso de la fracción I del artículo 192 del propio Código que dispone que el embargado tiene derecho a proponer comprador antes del día en que se finque el remate, se enajene o adjudiquen los bienes a favor del Fisco; si la autoridad no le notifica su resolución, no podrá ejercer el derecho consignado en dicho precepto.

Si en cualquiera de las fracciones anteriores, el 2% del crédito es inferior a una vez el salario mínimo general diario en la zona económica correspondiente al D. F., deberá cobrarse esta cantidad en vez del 2% del valor del crédito. En caso contrario, los gastos de ejecución por cada una de las diligencias ya mencionadas excluyendo las erogaciones extraordinarias, podrán exceder de la cantidad equivalente a un salario mínimo general de la zona económica correspondiente al D. F., elevado al año.

El Código Fiscal define como erogaciones extraordinarias a aquellas que comprenden los gastos de transporte de los bienes embargados, de avalúo, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de inscripción o cancelación de gravámenes en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio que corresponda, los erogados por la obtención del certificado.

ficado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y - de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores. En este sentido, los artículos 73 y 74 del Reglamento del Código Fiscal disponen que los deudores de los créditos fiscales deberán - pagar estos gastos conforme al monto que la autoridad haya determinado, -- acompañando copia de los documentos en que conste la erogación. Para es- to, la autoridad recaudadora vigilará que las erogaciones extraordinarias que se efectúen, sean las estrictamente indispensables y que no excedan - a las contraprestaciones normales del mercado debiendo contratar a las per- sonas que designe el deudor previo al juicio del jefe de la exactora.

Por último señala el artículo 150 del Código Fiscal que los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora debien- do pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o den- tro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, establece el artículo 21 del Código Fiscal que: "deberán pagarse recargos en concepto de indemni- zación al fisco federal por falta de pago oportuno". Estos recargos se de- ben calcular conforme a una tasa que será en un 50% mayor de la tasa que - mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en considera- ción el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema ban

cario proporcionado por el Banco de México.

Dichos recargos se calculan sobre el importe del crédito fiscal únicamente, sin exceder del 300% del monto del mismo crédito; asimismo, se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Generalmente las multas son precedidas por un apercibimiento o intimación que dirige la autoridad fiscal al contribuyente o al tercero para que cumpla con determinada obligación o acate una prohibición, o realice una abstención y en el caso de que se produzca una violación a esa orden administrativa, la autoridad impone la multa.

La facultad de las autoridades fiscales para imponer multas se encuentra en los artículos 41 fracción III y 70 del Código Fiscal de la Federación vigente.

La indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del referido Código, es aquella que se exige cuando se realiza un pago con cheque y éste no se cubre por insuficiencia de fondos. Esto dá lugar al cobro del monto del cheque más un 20% del valor de éste; si no se realiza el pago de estos conceptos, se podrá exigir su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio -

de la responsabilidad penal que en su caso procediere.

Una vez que se han cubierto las cantidades por los conceptos ya mencionados y si existe algún excedente después de haberse cubierto el crédito, se entregará al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero. En caso de conflicto, el remanente se depositará en institución de crédito autorizada en tanto resuelven las autoridades competentes, tal y como lo dispone el artículo 196 del Código Fiscal Federal.

## 2.- CONCURRENCIA FEDERAL Y LOCAL.

Resulta muy frecuente que el deudor de un crédito fiscal federal también lo sea de otros acreedores entre los que se encuentra el Fisco Local (puede ser el Fisco Estatal o el Municipal, inclusive ambos a la vez). Lógicamente todos querrán cobrar primeramente sus créditos, lo cual traería conflicto entre ambos.

Esta circunstancia ha sido contemplada por el legislador en el Código Fiscal Federal vigente, pues quedó determinado en el artículo 147 que cuando se presenten controversias entre el Fisco Federal y los Fiscos locales, en relación al derecho de preferencia para el cobro de los --

créditos fiscales, se resolverán por los tribunales judiciales de la Federación tomando en cuenta las garantías constituídas; la preferencia corresponderá al Fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre propiedad raíz derivados de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos, o quien haya tenido el carácter de primer embargante.

En el primer caso, SERGIO DE LA GARZA, señala que: " de esa manera se reconoce la tradicional preferencia al Fisco local para el cobro de los créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, por estimar conveniente que los frutos de los inmuebles o del producto de la venta de éstos, se aplique en primer lugar al pago de dichos impuestos". (57). En el segundo caso, se aplica el principio: "el primero en tiempo, es primero en derecho".

Los principios anteriores fueron adoptados desde el Código Fiscal de la Federación de 1967, pues se consideró que el sistema antiguo violaba los artículos 104 y 105 de la Constitución Federal -que se refieren a la competencia de los tribunales federales y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para resolver controversias entre los Estados y la Federación- ya que se obligaba a los Fiscos de los Estados y Municipios a promover el procedimiento de tercería ante la autoridad ejecutora federal.

(57) DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, 7a. edición. México 1976, pag. 799

Por otra parte, el artículo 148 del Código Fiscal vigente contempla otro supuesto en el cual también se presenta la concurrencia fiscal, local y la de organismos descentralizados competentes para cobrar coactivamente contribuciones. Esta surge en razón de su desempeño, toda vez que los tres actúan con carácter de autoridad federal por tanto se da la concurrencia pero no controversia alguna.

La situación anterior se presenta cuando el Fisco local funge como autoridad federal de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y cuando concurren organismos descentralizados que están facultados para cobrar a través del procedimiento administrativo de ejecución, contribuciones de carácter federal (tal es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social). Cuando se da este supuesto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Oficina Federal de Hacienda que corresponda iniciará o continuará según el caso, el procedimiento económico coactivo por todos los créditos fiscales federales omitidos y el producto obtenido en la ejecución, se aplicará en el siguiente orden:

- Los gastos de ejecución, los accesorios de las aportaciones de seguridad social; las aportaciones de seguridad social; los accesorios de las demás contribuciones y de otros créditos fiscales; por último, las contribuciones y otros créditos fiscales.

### 3.- EL FISCO FEDERAL Y OTROS ACREEDORES PRIVILEGIADOS.

Para determinar la preferencia respecto de los créditos fiscales federales y otros acreedores privilegiados, la ley ha contemplado

la necesidad de ajustarse a determinadas reglas. Efectivamente, el Código Fiscal vigente ha conservado la aplicación de la reglas que el Código Fiscal anterior señalaba en su artículo 10, con pequeñas variaciones de importancia que a continuación comentaremos.

La fracción I del artículo 10 del Código Fiscal de 1967, señalaba que "Los créditos del Gobierno Federal provenientes de impuestos, derechos, productos o aprovechamientos son preferentes a cualesquiera - - otros con excepción de los créditos con garantía hipotecaria o prendaria, de alimentación, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los obreros de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo". Como puede observarse, esta fracción sólo se refería a los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos como fuente de ingresos de la Federación sin tomar en cuenta a otros ingresos como las aportaciones de seguridad social o las contribuciones de mejoras que también de alguna manera han sido considerados como ingresos de la Federación.

Lo anterior ha sido subsanado en el Código Fiscal Federal vigente al estipular en su artículo 149 que el Fisco Federal tiene la preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de INGRESOS que la Federación debe percibir; dichos ingresos son los que se citan en el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1987 y que a su vez, se encuentran definidos en los artículos 2o. y 3o. del propio Código.

Al igual que la fracción I del artículo 10 del Código -- Fiscal anterior, el artículo 149 del Código Fiscal vigente, señala como - excepción en la preferencia de los créditos a favor del Fisco Federal, a los adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajado res de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Con respecto a los adeudos garantizados con prenda o hi poteca la ley fiscal respeta la preferencia que otras leyes le otorgan a esas figuras jurídicas, en virtud de su propia naturaleza. RAFAEL ROJINA VILLEGAS, define a la prenda como "un derecho real que se constituye sobre bienes muebles enajenables, determinados, que se entregan real o jurídica mente al acreedor, para garantizar el cumplimiento de una obligación prin cipal y su preferencia en el pago, concediéndole además los derechos de -- persecución y de venta sobre los citados bienes en caso de incumplimiento".

(58). Por otra parte define el mismo autor a la hipoteca como "un dere-- cho real que se constituye sobre bienes determinados, generalmente inmue bles, enajenables, para garantizar el cumplimiento de una obligación prin cipal, sin desposeer al dueño del bien gravado, y que otorga a su titular los derechos de persecución, de venta y de preferencia en el pago, para el caso de incumplimiento de la obligación". (59)

(58) ROJINA VILLEGAS RAFAEL. "Compendio de Derecho Civil" tomo IV edito-- rial Porrúa, décima octava edición. México 1987, pag. 489

(59) ROJINA VILLEGAS RAFAEL. "Compendio de Derecho Civil" tomo IV edito-- rial Porrúa, décima octava edición. México 1987, pag. 388

En este sentido, el artículo 2981 del Código Civil para el D.F. en materia común y para toda la República en materia Federal, estipula que "los acreedores hipotecarios y los pignoratícios tienen preferencia para hacer el cobro de sus créditos..."; pero como el mismo Código señala, siempre y cuando éstas se encuentren inscritas en el Registro Público de la Propiedad para que produzcan efectos contra terceros.

Este requisito también lo señala el artículo 149 del Código Fiscal, agregando que dicha inscripción deberá ser con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal. Aquí -- también opera el requisito de que tanto la prenda como la hipoteca, deben inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y esta inscripción debe ser con anterioridad a la notificación del crédito fiscal federal para que la autoridad reconozca la preferencia en el cobro que la ley establece.

Los alimentos constituyen una de las consecuencias principales del parentesco y abarcan de acuerdo al artículo 308 del Código Civil, la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en caso de enfermedad. Respecto de los menores, comprenden además los gastos necesarios para la educación primaria del alimentista y para proporcionarle algún oficio, arte o profesión honestos y adecuados a su sexo y circunstancias personales.

La preferencia de alimentos se reconoce a favor de los cónyuges y de los hijos, sobre los ingresos y bienes de quien tenga a su cargo el sostenimiento económico de la familia. En este caso, dice el ar-

tículo 165 del Código Civil: "Los cónyuges y los hijos en materia de alimentos, tendrán derecho preferente sobre los ingresos y bienes de quien tenga a su cargo el sostenimiento económico de la familia y podrán demandar el aseguramiento de los bienes para hacer efectivos estos derechos". Evidentemente que la preferencia que existe para ciertos acreedores en los casos de concurso no es la que admite el artículo 165 al conceder a la esposa e hijos menores un derecho preferente sobre los productos de los bienes del marido y sobre sus sueldos, salarios o emolumentos; en este artículo se reconoce una preferencia absoluta sobre esos bienes y por tal motivo debe conciliarse tal preferencia con la que determina la ley en favor de los acreedores privilegiados.

En virtud de lo anterior, podemos decir que el Fisco sólo tiene preferencia en el cobro de sus créditos, siempre y cuando no exista un adeudo por concepto de alimentos que se haya demandado ante las autoridades competentes, con anterioridad a la notificación de los créditos según lo estipula el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación.

La fracción XXIII del artículo 123 de nuestra Carta Magna, menciona que "los créditos en favor de los trabajadores por salarios o sueldos devengados en el último año y por indemnizaciones, tendrán preferencia sobre cualesquiera otros en los casos de concurso o de quiebra". Esta protección preferencial que establece el artículo 123 Constitucional, se hace más extensiva en su ley reglamentaria, ya que en su artículo 113 queda estipulado que los salarios devengados en el último año y las indem-

nizaciones debidas a los trabajadores, son preferentes sobre cualquier -  
otro crédito, incluidos los que disfruten de garantía real, los fiscales y  
los a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, sobre todos los bie-  
nes del patrón. También quedaron protegidos el importe de tres meses de -  
salario y los salarios vencidos o caídos porque se consideran indemnizacio-  
nes en los términos de los artículos 50 y 52 de la Ley Federal del Trabajo  
vigente.

Este derecho preferencial que nuestra máxima Ley contem-  
pla en favor de los trabajadores, es reconocido en forma expresa por el ar-  
tículo 149 de nuestro Código Fiscal; con el único requisito de que la ga-  
rantía por este adeudo se encuentre inscrita en el Registro Público de la  
Propiedad, con antelación a la notificación del crédito fiscal que se pre-  
tenda cobrar.

La fracción III del artículo 10 del Código Fiscal vigen-  
te en 1967, señalaba que la vigencia y exigibilidad por cantidad líquida -  
del derecho del crédito cuya preferencia se invoque, deberá comprobarse en  
forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo de reclamación  
de preferencia. Al respecto, el penúltimo párrafo del artículo 149 de -  
nuestro actual Código, también contempla esta circunstancia con la única -  
modificación de que sólo hace referencia al recurso administrativo sin men-  
cionar cual de los que el propio Código establece. Como ya se analizó en  
el Capítulo II de este trabajo, es el recurso administrativo de Oposición  
al Procedimiento Administrativo de Ejecución el que procede promover, aten-

to a lo dispuesto en el artículo 128 de este Código.

Por último, el Código Fiscal Federal deja perfectamente establecida la preferencia que goza el Fisco Federal en el cobro de sus -- créditos al mencionar en el último párrafo de su artículo 149 que "En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se - inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que - conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución".

#### 4.- INSATISFACCION DEL INTERES FISCAL.

Una vez que se ha llevado a cabo la enajenación de los - bienes embargados por la Oficina ejecutora, y que se ha aplicado el producto obtenido en la forma mencionada en los puntos anteriores, pueden suce-- der dos cosas: -Que se haya cubierto el crédito fiscal y sus accesorios y en su caso, que el remanente hubiere sido entregado al deudor o a la persona que éste haya designado; por tanto, quedará concluido el procedimiento administrativo de ejecución. -Que el producto de la ejecución no fuere suficiente para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios; en caso de no sa-tisfacerse totalmente el interés fiscal con el producto de la enajenación o adjudicación, la autoridad fiscal federal está obligada a investigar nue

vamente la existencia de posibles bienes embargables propiedad del deudor con objeto de iniciar un nuevo procedimiento administrativo de ejecución - mientras no se produzca la prescripción del crédito fiscal federal.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación vigente -- otorga la facultad a la autoridad fiscal federal de llevar a cabo la am-- pliación del embargo sobre bienes propiedad del ejecutado, cuando los que hayan sido embargados con anterioridad, sean insuficientes para cubrir el interés fiscal. Dicha disposición se encuentra contenida en el artículo - 154 del propio Código.

Una vez que se ha efectuado el embargo sobre estos bie-- nes, la Oficina exactora deberá seguir todos los procedimientos ya descri-- tos en el presente trabajo.

Se puede dar el caso de que el crédito fiscal y sus acce sorios se conviertan en incobrables por insolvencia, muerte o simplemente porque no fue posible localizar al deudor de los mismos. Para el efecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público procede en forma interna a la cancelación de estos créditos, en su cuenta pública, para que de conformi-- dad con lo señalado en el Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabili-- dad y Gasto Público, informe a la Secretaría de Programación y Presupuesto sobre los ingresos reales que la Federación haya percibido en el ejercicio correspondiente.

Por último cabe mencionar que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no los libera de su pago, atento a lo dispuesto por el artículo 146 último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

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

1.- El proceso es un conjunto de actos que están regulados en la Ley y que son ejecutados por:

- El Estado en el ejercicio de su función jurisdiccional;
- Las partes con un interés jurídico determinado; y
- Los terceros ajenos a la relación sustancial.

Estos actos tienen por objeto solucionar un caso concreto mediante la aplicación de una ley. Debe destacarse que las partes no solamente pueden ser particulares, también el Estado puede ser parte en el proceso cuando ejerce funciones de Derecho Privado.

2.- El procedimiento es un conjunto de actos y formalidades pero con el fin de concurrir en la producción definitiva de los actos administrativos.

3.- El procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos administrativos que tienen como objeto, hacer efectivos los créditos fiscales que los particulares debieron enterar oportunamente a las oficinas exactoras; es un acto de soberanía del Estado; es el ejercicio de atribuciones del poder público a través de mandamientos unilaterales y ejecutivos que no requieren para su validez y cumplimiento, la sanción previa de órganos jurisdiccionales pero que sí requieren por mandamiento Constitucional, que se cumpla con determinados requisitos que evi-

ten el menoscabo de las garantías individuales otorgadas al obligado.

4.- El acto de requerimiento, es la base del procedimiento administrativo de ejecución por ser éste el primer acto del mismo y por tanto debe efectuarse mediante el cumplimiento de determinadas formalidades para tener validez legal.

5.- Cuando se trate del deudor principal de un crédito fiscal, la autoridad fiscal lo requerirá directamente. Si se trata de un sujeto pasivo, compartimos la opinión de quienes afirman que es indispensable antes de la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, que se le instaure un procedimiento de cobro por medio del cual se le dé oportunidad de cumplir voluntariamente con el pago del adeudo del sujeto pasivo principal para no lesionar las garantías que le conceden los artículos 14 y 16 Constitucionales.

6.- Los actos de coerción son la esencia del procedimiento administrativo de ejecución y se inician con el embargo de bienes del sujeto pasivo.

7.- Los actos de enajenación forzosa, constituyen el acto central y decisivo para la liquidación del activo constituido por los bienes embargados, pues su función es la de transmitir la propiedad y el dominio de dichos bienes a terceros o al Fisco Federal y con el producto que se obtenga de la enajenación, se liquide el crédito fiscal a cargo del ejecutado.

8.- No coincidimos con el criterio que determina al embargo como un procedimiento expropiatorio ya que es una figura jurídica con características propias. En materia fiscal es un acto administrativo de naturaleza procedimental, en virtud del cual se determinan los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa, de entre los que posee el deudor en su poder o en el de terceros, teniendo como presupuesto necesario, el que dicho deudor sea el legítimo propietario de los bienes a embargar; fijando su sometimiento a la ejecución y teniendo como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes y sus frutos a la garantía del crédito.

9.- Los sujetos que intervienen en el acto administrativo son dos: el sujeto pasivo y el sujeto activo. Para efectos fiscales el sujeto activo está constituido por la Federación, los Estados y Municipios, a quienes compete el allegarse la riqueza para cumplir con sus gastos públicos, por lo que también cada uno de ellos tiene competencia para el co-

bro de sus impuestos. Esta competencia es ejercida a través del Fisco que es la autoridad administrativa que tiene la atribución de ejecutar las leyes que determinen los recursos del Estado y proporcionar los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos.

10.- Aunque la doctrina considera que el Fisco tiene -- otras características, consideramos que son tres las fundamentales:

- La ejecución inmediata de las leyes fiscales.
- Las resoluciones que dicta, se presumen legales.
- La preferencia en el pago de sus créditos con las excepciones que la misma ley establece.

11.- El sujeto pasivo es aquél sobre el cual recae el acto creado por el sujeto activo y que al realizar determinada conducta se ubica dentro del marco de la norma fiscal. A la luz del Derecho Fiscal, es aquél que está obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto puede ser por adeudo propio o por adeudo ajeno el cual concluimos dividir en tres categorías:

- Sujeto pasivo responsable por sustitución.
- Sujeto pasivo responsable por solidaridad.
- Sujeto pasivo responsable objetivamente.

12.- Es válida la tesis expuesta por MIGUEL FENECH al - afirmar que el objeto del embargo no son los bienes, sino los derechos que integran el patrimonio del deudor, ya que realmente el embargo afecta al - derecho de propiedad que tenga aquel sobre sus bienes.

13.- La guarda de los bienes embargados se encomienda a personas llamadas Depositarios. Estos desempeñan una función pública que consiste en administrar, guardar y cuidar de la cosa dada en depósito a -- fin de proteger los derechos del propietario del bien y del Fisco.

14.- De acuerdo con la función pública que desempeña, la figura del depositario es una sola; sin embargo puede realizar tres funciones específicas distintas de acuerdo a la naturaleza de los bienes que tenga en custodia. En este sentido, son tres las formas que adopta esta figura y son:

- Depositarios de bienes muebles.
- Depositarios de bienes inmuebles.
- Depositarios de negociaciones.

En cuanto a éstos últimos, la Secretaría de Hacienda y - Crédito Público ha dictado una serie de medidas que permiten mejorar el desempño de los depositarios de negociaciones y que consecuentemente traen beneficio a los contribuyentes, ya que el manejo temporal de los bienes o

negociaciones sujetos a embargo, estará en manos de gente capacitada o con experiencia en la rama o actividad a la que se encuentren destinados dichos bienes, permitiendo que éstos sigan produciendo y no causen perjuicios al ejecutado.

15.- Es necesario que los particulares tengan medios de defensa contra los actos de autoridad en materia fiscal. Estos medios son los recursos administrativos, juicios de nulidad ante el Tribunal Fiscal y el juicio de amparo ante los Tribunales Federales y la Suprema Corte de -- Justicia de la Nación.

Los recursos administrativos que están directamente relacionados con el embargo, son el de Nulidad de Notificaciones y Oposición - al procedimiento administrativo de ejecución.

16.- Es una garantía para el particular en la defensa de sus derechos, la posibilidad de suspender el procedimiento administrativo de ejecución que se haya seguido en su contra para hacer efectivo un crédito fiscal impugnado, siempre y cuando garantice el interés fiscal en alguna de las formas señaladas en el Código Fiscal de la Federación.

17.- Cuando el ejecutor fiscal lleve a cabo el embargo - de créditos a favor del sujeto pasivo, preferentemente deberá tomar en - - cuenta que éstos sean de cobro fácil e inmediato. Esto es con el fin de que el Fisco Federal efectúe la recuperación de los créditos fiscales a la mayor brevedad posible.

18.- A nuestro juicio, la recaudación de los frutos y -- productos de bienes inmuebles y negociaciones que lleva a cabo la Oficina Federal de Hacienda, es la forma de enajenación forzosa que más trascendencia e importancia tiene actualmente. Lo anterior se debe a que la nueva -- legislación y las autoridades fiscales han tomado en cuenta situaciones -- que evitan caer en los vicios de antaño; tal es el caso de los criterios -- que se han establecido para llevar a cabo la designación de los deposita-- rios interventores con cargo a la caja y los administradores de bienes raí-- ces. Con esto se está logrando verdaderamente ayudar al contribuyente en el pago de sus adeudos y a la vez el gobierno obtiene en forma más eficaz, la recuperación de sus créditos fiscales.

19.- La enajenación forzosa puede realizarse a través de la subasta pública que es un acto originalmente jurisdiccional perfectamen-- te definido y con características propias, cuya función consiste en provo-- car la concurrencia de los posibles compradores para que se efectúe la ven-- ta del bien de que se trate, al que ofrezca el mejor precio.

20.- Los sujetos que intervienen en la subasta pública -  
son:

- El jefe de la Oficina ejecutora representando al Fisco Federal.
- Los postores quienes son los interesados en adquirir los bienes sujetos a remate, los que deberán cumplir con los requisitos que la ley señala.
- Los acreedores del ejecutado que tengan gravámenes reales a su favor.
- El deudor ejecutado.
- La Contraloría Interna de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La doctrina ni la ley vigente consideran a ésta última - dentro de los sujetos que intervienen en los remates, sin embargo resulta que su intervención es muy importante, toda vez que ella verifica que los actos ejecutados por los servidores públicos que participan en la subasta cumplan con las disposiciones legales vigentes así como con las obligaciones establecidas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos; en caso contrario, se encarga de aplicarles las sanciones que - la propia ley establece.

21.- Los actos de conclusión son aquellos cuyo objetivo es poner fin al procedimiento administrativo de ejecución y se dividen en tres grupos a saber:

- Cuando el Fisco Federal es el único acreedor y por tanto se encuentra legitimado para que el producto de la ejecución se aplique a cubrir su - adeudo insoluto.
- Cuando existe concurrencia del Fisco Federal y otros Fiscos locales par-

ticipando como acreedores del ejecutado y cuyo interés es la solución de sus respectivos adeudos.

- Cuando concurre el Fisco Federal y otros acreedores privilegiados cuyo interés es también, la participación en los productos obtenidos de la ejecución para cubrir los adeudos que legalmente se debieran.

" BIBLIOGRAFIA "

ACOSTA ROMERO MIGUEL "Teoría General del Derecho Administrativo". Editorial Porrúa S.A., cuarta edición, México 1981.

CALAMANDREI PIERO "Derecho Procesal Civil" Vol. I. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires 1962.

CARNELUTTI FRANCESCO "Instituciones del Proceso Civil" Vol. I. Ediciones -- Jurídicas Europa - América. Buenos Aires 1959.

CARRILLO FLORES ANTONIO "La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración". Editorial Porrúa, S.A., México 1939.

CERVANTES AHUMADA RAUL "Títulos y Operaciones de Crédito". Editorial Herre ro, S.A., décima segunda edición, México 1982.

DE LA GARZA SERGIO F. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa, -- S.A., séptima edición, México 1976.

DE PINA RAFAEL "Diccionario Jurídico". Editorial Porrúa, S.A., décima tercera edición, México 1985.

DICCIONARIO "Léxico Hispano" tomos I y II, W.M. Jackson INC. editores, segunda edición.

FENECH MIGUEL "Derecho Procesal Tributario" Vol. II y III. Bosch Barcelona 1951.

FLORES ZAVALA ERNESTO "Elementos de Finanzas Públicas" Editorial Porrúa, - S.A., vigésima segunda edición, México 1980.

FRAGA GABINO "Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, S.A., vigésima -- tercera edición, México 1984.

GOMEZ LARA CIPRIANO "Derecho Procesal Civil". Editorial Trillas, S. A. -- primera edición, México 1984.

GOMEZ LARA CIPRIANO "Teoría General del Proceso" Textos Universitarios, - México 1976.

MARGADANT S. F. GUILLERMO "Derecho Romano". Editorial Esfinge, S. A., -- México 1975.

MARTINEZ LOPEZ LUIS "Derecho Fiscal Mexicano". Ediciones Contables Administrativas, S.A., cuarta edición 1980.

NAVA NEGRETE ALFONSO "Derecho Procesal Administrativo". Editorial Porrúa, S.A., México 1959.

PALLARES EDUARDO "Derecho Procesal Civil". Editorial Porrúa, S. A., décima tercera edición, México 1980.

PORRAS Y LOPEZ ARMANDO "Derecho Procesal Fiscal". Textos Universitarios, - S. A., México 1980.

ROJINA VILLEGAS RAFAEL "Derecho Civil Mexicano" Tomos I, III y IV. Editorial Porrúa, S. A., sexta edición 1985.

SERRA ROJAS ANDRES "Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, S.A., cuarta edición, México 1981.

#### LEGISLACION

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CODIGO CIVIL PARA EL D.F. en materia común y para toda la República en materia federal.

CODIGO DE COMERCIO.

CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION del 1o. de abril de 1983.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION del 1o. de enero de 1967.

CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL D.F.

LEY ADUANERA.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO.

LEY DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.

LEY DE PRESUPUESTO CONTABILIDAD Y GASTO PUBLICO.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION del 1o. de marzo de 1984.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

REGLAMENTO DE LA LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PUBLICO.