



143
201

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"

División de Ciencias Jurídicas

"ANÁLISIS JURÍDICO DEL EMBARGO PRECAUTORIO
SIN MONTO DETERMINADO EN MATERIA FISCAL"

T E S I S

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

LETICIA HERNANDEZ RIVERA

1991

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.

INDICE

	<u>Página</u>
INTRODUCCION	1

CAPITULO I

1. LA FACULTAD ECONOMICO COACTIVA	6
1.1 Aspectos históricos	7
1.1.1 España	7
1.1.2 Francia	10
1.1.3 Los Estados Unidos	12
1.1.4 Antecedentes en la legislación mexicana	14
1.2 Justificación de la facultad Económico- Coactiva	29
1.2.1 Definición	36
1.3 Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva	36

CAPITULO II

2. BASES LEGALES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION	51
2.1 Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución	51
2.2 Los Presupuestos del Procedimiento Administrativo de Ejecución	53

	<u>Página</u>
2.3 Actos Administrativos del Procedimiento Administrativo de Ejecución	55
2.3.1 Actos de Iniciación	56
2.3.2 Actos de Desarrollo del Procedimiento	65
2.3.3 Actos de Coerción	65
2.3.4 Actos de Conclusión del Procedimiento	81
2.4 Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución	91
2.4.1 Presupuestos de la Suspensión	92
2.4.2 Procedimiento de la Suspensión	93
2.4.3 Negativa de la Suspensión	95

CAPITULO III

3. EL EMBARGO	96
3.1 Definición	96
3.1.1 Naturaleza	102
3.1.2 Clases de Embargo	122
3.1.2.1 Diferencias entre el embargo en materia civil y el <u>em</u> bargo en materia fiscal	128

CAPITULO IV

4. PRIVILEGIOS DEL CREDITO FISCAL PARA EL FISCO FEDERAL	133
---	-----

	<u>Página</u>
4.1 Determinación del Crédito Fiscal	133
4.1.1 Concepto	133
4.1.2 Naturaleza	137
4.1.3 Clases	143
4.2 El Crédito Fiscal	145
4.2.1 Nacimiento	147
4.2.2 Bases para liquidar los impuestos	149
4.2.3 Exigibilidad del Crédito Fiscal	154
4.3 Los Privilegios del Crédito Fiscal	156
4.3.1 Privilegios de derecho de preferen- cia del Fisco Federal en relación con determinados acreedores para el pago de créditos	159
4.3.2 Controversias entre el Fisco Federal y el Fisco Local en relación a la preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales	160
4.3.3 Privilegios establecidos en el Có- digo Civil para el Distrito Federal ...	161
4.3.4 Privilegio de ejecutoriedad de las resoluciones	162
4.3.5 Privilegio de presunción de Legali- dad de los actos y resoluciones del fisco	164
4.3.6 Formas de Garantizar el Interés Fiscal	165
4.3.7 El Embargo Precautorio	167

CAPITULO V

5. ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL EMBARGO PRECAUTORIO	170
5.1 Consideraciones Generales	170
5.2 Supuestos del Embargo Precautorio	171
5.3 Bases Constitucionales	174
5.4 Bases Legales	179
CONCLUSIONES	193
BIBLIOGRAFIA	199

INTRODUCCION

La característica primordial en todo Estado de derecho, - la constituye el régimen de garantías que constitucionalmente se otorga al gobernado, así como su respeto efectivo por parte de la autoridad.

También es cierto que el Estado requiere para subsistir de mecanismos idóneos y ágiles para el desempeño de sus atribuciones que se le otorgan, por esta razón se justifica la -- búsqueda constante de nuevos recursos y de instrumentos jurídicos apropiados para su recaudación, pero aquí es donde surge la preocupación para un régimen de derecho, para que los - medios económicos se obtengan dentro de los límites de la ley, respetando siempre las garantías del particular, pues de lo - contrario estaríamos frente a un Estado represivo.

La pregunta a contestar sería: ¿cómo garantizar al parti - cular, el respeto a sus derechos y la protección de sus garan - tías, cuando la administración ejerza sus facultades?

En este punto se debe establecer un equilibrio de modo - que cuando las autoridades administrativas afecten derechos - de los particulares, existan medios eficaces de protección en - contra de las desviaciones de dicha autoridad, además de que - la actuación de la misma debe estar establecida en la ley, pe

ro no debemos perder de vista también que esa protección de garantías que se les da a los particulares no debe paralizar ni entorpecer la función administrativa, pues esto haría peligrar la existencia del Estado.

Precisamente el estudio del presente trabajo se avoca al análisis del embargo precautorio regulado en el Código Fiscal de la Federación puesto que este embargo se realiza aun cuando no existe la liquidación de un crédito fiscal a cargo de un contribuyente por mera sospecha de las autoridades fiscales de que éste pudiese evadir el cumplimiento de una obligación que aún no es exigible o no se ha determinado, y resulta grave que la práctica de esa clase de embargo quede al "buen juicio de la autoridad", con los posibles riesgos de arbitrariedad que ello constituye, ya que debemos recordar que dentro de nuestro sistema jurídico, las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

Así tenemos que el objetivo del presente trabajo es examinar la forma en que se regula el embargo precautorio en nuestro Código Fiscal de la Federación de tal manera que se pueda establecer si su particular modo de regulación se encuentra acorde con nuestro sistema constitucional o, por el contrario, se debe reconocer su desapego al mismo.

En pos del objetivo expuesto, en el primer capítulo se -

tratan los antecedentes históricos de la facultad económico coactiva en México y de los procedimientos ejecutivos de cobro que los fiscos de España, Francia y Estados Unidos han empleado en contra de sus deudores morosos; por tanto, el citado capítulo tiene por objeto mostrar, por medio de la historia y la legislación comparada, la forma en que se reconoce y justifica la existencia de la facultad económico coactiva, así como justificar la competencia de las autoridades administrativas para ejercer dichas facultades, y señalar distintos métodos coactivos que se han empleado en contra de los deudores fiscales, para que al observarlos con un criterio totalmente imparcial, conozcamos cuáles eran los que en nuestro medio se aproximaban más al ideal de justicia.

Se habla también en este capítulo sobre la justificación y constitucionalidad de la facultad económico coactiva, ya que desde el siglo pasado se ha cuestionado su constitucionalidad, argumentando que es violatoria de diversos preceptos constitucionales que consagran los derechos fundamentales del individuo o garantías individuales.

En el segundo capítulo se establecen las bases legales del procedimiento administrativo de ejecución, es decir, se señala la forma en que actualmente se regula en el Código Fiscal de la Federación, desde su inicio hasta su terminación, a fin de conocer su naturaleza jurídica y su estructura.

En el tercer capítulo se estudia el embargo en general, con el objeto de conocer su naturaleza jurídica y saber si éste otorga o no al ejecutante un derecho real sobre lo embargado; para tal efecto, y ante la ausencia de disposiciones legales que en forma directa lo establezcan, se parte del criterio sustentado por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Asimismo se analizan los efectos jurídicos que se producen al momento de trabarse formalmente el embargo.

También se estudian las diferencias entre el embargo en materia civil y en materia fiscal, a fin de conocer su estructura, las autoridades competentes que lo decretan y las partes que intervienen en el desarrollo del procedimiento, así como sus beneficiarios.

En el cuarto capítulo se analizan los privilegios del crédito fiscal en favor del fisco federal y se inicia con el concepto de la determinación del crédito fiscal, naturaleza jurídica y sus clases, para posteriormente entrar al estudio del Crédito Fiscal y conocer cómo nace, cuáles son las bases para liquidar los impuestos y en qué momento se vuelve exigible dicho crédito.

Se señalan cuáles son los privilegios del Fisco Federal dentro de los que se encuentran las formas de garantizar el interés fiscal, resaltando la importancia de la forma en que-

se regula el embargo precautorio en materia fiscal, y señalando sus modalidades y características.

Finalmente en el quinto capítulo se estudian los aspectos fundamentales del embargo precautorio, señalando los supuestos de procedibilidad, sus bases legales y constitucionales, retomando lo expuesto en los capítulos precedentes a fin de dar cumplimiento a los objetivos señalados con antelación.

Conforme a esta estructura, llegamos al conocimiento objetivo de esta institución, a partir de la cual se presenta la opinión particular de la sustentante.

CAPITULO I

LA FACULTAD ECONOMICO COACTIVA

El procedimiento económico coactivo es la serie de actos realizados por la autoridad administrativa, a fin de proceder en contra de los administrados que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado para ello.

Las normas procesales no sólo deben contener los medios-eficaces para el cumplimiento de las obligaciones que los gobernados tienen para con el Estado, sino que éstas también deben constituir una garantía que protega a los administrados -contra el proceder arbitrario de las autoridades.

Así pues la facultad económico coactiva hace posible que las contribuciones se paguen al Estado, pues la falta de pago redundaría en perjuicio de la sociedad; consecuentemente, en todo tiempo los pueblos han tenido la necesidad de regular esta materia. En épocas pasadas se discutía vivamente sobre la existencia de ese procedimiento ejecutivo y se afirmaba que era anticonstitucional, ya que violaba los artículos 14, 16, 17 y 22 de nuestra Constitución; sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia han sostenido su legalidad, y en la actualidad son pocos los autores que discuten ese problema. En nuestra legislación la materia impositiva se ha regulado por va-

rias leyes, de las cuales haremos una breve referencia, destacando el aspecto que trata esta tesis, por lo que nos referiremos enseguida a los antecedentes de la facultad económico-coactiva.

1.1 ASPECTOS HISTORICOS

1.1.1 España

Al volver nuestros ojos al pasado en materia tributaria, nos encontramos que la facultad económico coactiva en España se regía según Ignacio L. Vallarta⁽¹⁾ por la ley conocida con el nombre de "Instrucción de 13 de marzo de 1725"; en dicho ordenamiento nos dice dicho maestro se otorgaba a los alcaldes y regidores, que eran los encargados de la recaudación, facultades amplísimas para el ejercicio de su cargo, pero establecía como pena el encarcelamiento cuando no procedían con la mayor diligencia en el cobro de los impuestos, lo que trajo como consecuencia que se empleasen los más variados métodos o medidas de ejecución, que resultaban generalmente inhumanos, para no hacerse acreedores a la sanción que la ley señalaba. Dicha ley tuvo vigencia durante un siglo, por lo que en 1821 todavía existía en España tal orden de cosas.

(1) C.F.R. Ignacio L. Vallarta. Estudio sobre la Facultad Económico Coactiva. Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia, Tomo VIII. -- No. 29 - Enero, Marzo 1946. México. pág. 130.

El Licenciado Ignacio L. Vallarta⁽²⁾ comenta que una ley de las Cortes, en dicho año, autorizaba a los intendentes la cobranza coactiva de los impuestos, sin necesidad de implorar le auxilio al poder judicial ni a otra autoridad, facultándolos para decretar y llevar a efecto los apremios que se consideraban indispensables, con entero arreglo a lo prevenido en la instrucción de 1725, excepto en la parte que disponía la detención de los individuos del ayuntamiento; pero dejando viva la responsabilidad de los alcaldes, concejales y secretarios de los ayuntamientos, por lo tocante a la recaudación del impuesto, respondiendo de ella con sus propios bienes. Dentro de la coacción que los recaudadores podían emplear cabían, por tanto, las prisiones, el apremio militar, el remate de bienes embargados por la postura que cubriera el débito, etc.

La Ley de 23 de mayo de 1845 al decir de Ignacio L. Vallarta liberó de esa cruel responsabilidad a los agentes y abolió en España el apremio militar, sin deslindar las atribuciones administrativas de las judiciales, pero estableció la prohibición a los empleados de Hacienda de ingerirse en la jurisdicción contenciosa de los jueces, como antes ya lo había preceptuado la ley mexicana; y lo que ésta no se atrevió a consignar, lo admitió la española sin miramiento alguno al --

(2) C.F.R. Ignacio L. Vallarta. Op.cit. pág. 130.

prevenir, dicha ley en su artículo 78 lo siguiente: "... será postura admisible la que cubra las dos terceras partes de la tasación y si aquella no se presentara en el espacio de dos horas después de abierto el remate, será admitida la que cubra el importe del débito y costas del apremio, sea cualquiera el valor de la tasación, etc." (3)

Al respecto podemos observar que tamaño error jurídico-- se podía prestar a infinidad de abusos deplorables, cada uno de los cuales podía constituir un atentado, sin contar con -- que la misma ley no ponía límite alguno a los embargos y que con tal omisión el deudor estaba constantemente expuesto a -- perder toda su fortuna por un adeudo muchas veces insignificante.

Opina el licenciado Ignacio Vallarta que las leyes españolas eran mucho más crueles que las leyes implantadas en México, a pesar de que España era un país mucho más culto, por esa razón brinda honor a nuestros legisladores por haber prohibido tanto la prisión por deudas fiscales, así como el apremio militar, la responsabilidad personal de los ayuntamientos, y el remate de los bienes embargados por la postura que cubriera el débito, debidas a la codicia o mezquindad del fisco, que sólo le importaba recaudar los impuestos a costa de lo --

(3) C.F.R. Ignacio L. Vallarta. Op.cit., pág. 130.

que fuera, sin importarle violar los derechos de los contribuyentes.

1.1.2 Francia

Por otro lado tenemos que en Francia, al igual que en España, se otorgaba a la competencia administrativa y no a la judicial el cobro de las contribuciones y el empleo de los medios coactivos contra quien dilatará su pago.

Según A. Battie⁽⁴⁾ el principio de este procedimiento se iniciaba con una notificación gratuita, que era dirigida al causante que en el plazo establecido por la ley no había satisfecho su adeudo, y en dicha notificación se le advertía que lo debía pagar sin retardo.

A dicho contribuyente se le daban 8 días para realizar dicho pago, ya que de lo contrario se decretaría el apremio que se conocía con el nombre de "Guarnición colectiva o Individual".

El citado apremio consistía en que cierto número de soldados se alojaban en la casa del deudor, si era individual, o en el pueblo de la residencia de los deudores si el consabi

(4) C.F.R. Cit., por Ignacio L. Vallarta. Op.cit., pág. 138.

do apremio era de guarnición colectiva, a fin de que, las molestias del hospedaje más que los respectivos gastos de mantenimiento a cargo también de los deudores, fuera el más eficaz apremio, y, en la inteligencia de que, si éstos resistían -- diez días el apremio, sin verificar el pago, venía enseguida el embargo y venta de bienes y hasta la prisión del deudor--- en caso de ocultación de la cosa embargada.

Como se ve, tampoco esta clase de apremios adoptó la institución mexicana, que en realidad eran bastante severos.

Por otra parte el licenciado Vallarta⁽⁵⁾ nos comenta que una de las aportaciones más importantes que nuestra legislación ha adoptado de la francesa es el del principio de que toca a la administración apremiar al contribuyente moroso al pago, asimismo la excepción de que no por ello la autoridad administrativa pueda ingerirse en la jurisdicción contenciosa - de los jueces, y se entendía por puntos contenciosos aquellos en que fundadamente se dudaba sobre la aplicación de la ley - al caso particular, por lo que no debían calificarse los asuntos de contenciosos sólo porque las partes contradecían o resistían el pago, ya que lo hacían muchas veces con el único - objeto de dilatarlo; así se ve claramente que la legislación francesa separa la competencia administrativa de la judicial.

(5) C.F.R. Ignacio L. Vallarta. Op.cit., pág. 142.

1.1.3 Estados Unidos

En los Estados Unidos de Norteamérica el modo acostumbrado de recaudar el impuesto era el siguiente: se entregaba la lista de los contribuyentes a un empleado que se llamaba colector, cuyo deber era cobrar las contribuciones y entregar las sumas colectadas a los empleados designados por la ley, pero cuando esta lista se entregaba al colector, no tenía el simple carácter de una cuenta por cobrar, sino que aparejaba ejecución, que ese empleado podía hacer efectiva por medio del embargo de los bienes del deudor.

El colector debía notificar al deudor del pago indicando tiempo y lugar en que se debía pagar, apercibiéndolo que de no hacerlo se le cobraría al deudor en su propia casa, y si aún así no se pagaba en 20 días, procedería el embargo de bienes.

Ahora bien, si el deudor carecía de bienes, si los ocultaba o si dilataba o resistía el pago, se empleaba otro medio de coacción consistente en prisión, o se le consignaba a la autoridad imponiéndole multas. Cabe señalar que en el procedimiento coactivo la postura legal no tenía relación alguna con el valor de la cosa embargada, ya que el mejor postor era el que mejor expeditara su pago no importando el precio justo por el cual se vendían los bienes del deudor.

Este procedimiento era notoriamente administrativo, existiendo una excepción consistente en que los tribunales debían juzgar los incidentes contenciosos que surgieran en el procedimiento coactivo. (6)

Y en el caso de que no hubiera postor que ofreciera el valor de la deuda, los gastos de embargo y honorarios del empleado fiscal, la cosa embargada se adjudicaba en pago a los Estados Unidos, para ser vendidos posteriormente, así se reconoce en favor del dueño de los bienes embargados el derecho de redención para retenerlos dentro de un año, pagando la deuda, sus costas y un interés a razón del veinte por ciento por año.

La redención era el privilegio concedido al dueño de las tierras vendidas para retraerlas del comprador bajo ciertas condiciones que generalmente eran el pago de los impuestos adeudados, costas de la venta e intereses sobre esta suma al tipo común, pero en muchos Estados este interés estaba considerado como una pena y era muy alto, como el 25, el 30, el 40, el 50 y aún el 100 por ciento.

Un principio que sustentaba la legislación Norteamericana era que dividía al poder público en legislativo, ejecutivo

(6) Ignacio L. Vallarta. Op.cit., pág. 143.

y judicial y que prohibía que uno usurpara las funciones de los otros.

De todo lo anteriormente expuesto podemos vislumbrar que este procedimiento también era muy duro y cruel en comparación con el procedimiento que en esa época se llevaba a cabo en México, como lo veremos a continuación.

1.1.4 Antecedentes en la Legislación Mexicana

1.1.4.1 Epoca Colonial

Durante la dominación española, México tuvo su legislación fiscal especial, diferente a la que regía en España.

La primera ley se conoce como la Ley de Recopilación de Indias, que otorgaba la facultad coactiva a los oficiales reales: éstos tenían la potestad de utilizar los medios coactivos que la ley señalaba para lograr que ingresaran a la Real Hacienda los tributos, rentas, deudas y otros efectos, abarcando con este último término, no sólo el campo de los impuestos, sino cualquier percepción que estuviera a cargo de los súbditos y en beneficio de la corona.⁽⁷⁾

(7) Ley 2, Título 3, libro 8 Recopilación de Indias.

Las leyes que en materia impositiva regían en la Nueva - España no eran tan rígidas como la española de 1725, sino que en la Colonia se observó más tolerancia y equidad para el cobro de los impuestos, tolerancia que se hizo resentir al no - ingresar las sumas que debían haberse recaudado en razón de - los impuestos establecidos.

Posteriormente se dictó otra ley, en la que se prevenía - a los virreyes, presidentes, audiencias, gobernadores y justi - cias que usasen de los medios ejecutivos con el fin de recau - dar los impuestos; tal ley fue derogada por el artículo 76 de la Ordenanza de intendentes de las respectivas provincias. (8)

Después de la Orden de intendentes se dictó la Real Or - den del 12 de abril de 1809, la cual establecía que en vista - del atraso que había padecido el cobro de la Real Hacienda -- desde que a consecuencia de la Real Ordenanza de Intendentes - quedaron privados los Oficiales del uso y ejercicio de la ju - risdicción coactiva que les correspondía anteriormente por -- virtud de la ley 2ª, título 3º, Libro 8º, de la Recopilación de In - dias y las demás del propio libro y título, el Rey derogó en - esta parte los artículos de la Real Ordenanza de Intendentes - y mandó que los Oficiales Reales, como ministros de la Real - Hacienda y los administradores de aduanas, usaran y ejercie--

(8) Ley 18, título 3o. libro 8o. de la Recopilación de Indias.

ran la jurisdicción coactiva con arreglo a la ley 2^a, Título-3^o, libro 8^o, para que sin el menor entorpecimiento procedieran al cobro ejecutivamente, con arreglo a lo dispuesto en esas leyes. (9)

El 22 de octubre de 1814 fue dictada la Constitución de Apatzingán, la cual ya expresaba, dentro de las obligaciones de los ciudadanos, la de contribuir al gasto público. En su Artículo 41 decía:

"Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: Una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forman el verdadero patriotismo".

Esta Constitución justificaba el cobro de los impuestos--diciendo en su Artículo 36:

"Las Contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos--para seguridad y defensa".

La Constitución de 1824 también estableció la obligación de contribuir al gasto público; en el artículo 50 decía:

(9) Cita de una copia autógrafa existente en el Archivo General de la Nación, Tomo 20., de Reales Cédulas, Fojas 119, referente a leyes de la época colonial.

"El Congreso General tiene facultades para... fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, tomar anualmente cuentas al gobierno".

1.1.4.1 México Independiente

En el año de 1837, por decreto del 20 y 27 de enero, se instituyó y reglamentó, ya en forma, un procedimiento administrativo de ejecución, a efecto de ejercer la facultad económica coactiva, declarándose autorizados en el primero a todos los empleados encargados de la cobranza de las rentas, contribuciones y deudas del erario para ejercer tal facultad a fin de hacer efectiva la recaudación y cobro de los créditos fiscales, y formulándose en el segundo las instrucciones a que dichos empleados debían sujetarse al practicar las diligencias que tuvieran que efectuar al ejercitar la facultad económica coactiva en cuestión.

Durante los primeros años de la independencia los empleados autorizados en la ley para ejercer las facultades coactivas, estaban encargados de las cobranzas de las rentas, contribuciones y deudas del erario, siempre que no interfirieran en la jurisdicción de los jueces que conocían por su parte de los puntos en que se declaraba sobre la aplicación de la ley al caso particular (como el contrabando o el adeudo de una cantidad que ofreciera duda acerca de la aplicación de la ley),

eran los "Ministros de la Tesorería General de la República, los jefes principales de Hacienda de los departamentos, los administradores y en general todo empleado encargado de la cobranza de las rentas, contribuciones y deudas del erario"⁽¹⁰⁾

El ordenamiento citado contenía también los plazos y términos de pago, regulando las formalidades en las notificaciones a fin de hacer saber a los particulares los créditos fiscales a su cargo. Esta ley imponía ya como medida coactiva el secuestro de los bienes del deudor, los cuales eran rematados si no cumplía con el pago así como el cierre o clausura temporal de los establecimientos en giro, cuando no se había cumplido con las obligaciones contributivas, tipificando como consecuencia de tales medidas, el delito de violación de cerraduras cuando las personas con toda intención desprendían las cerraduras puestas con motivo de la ejecución.

Es importante el artículo 18 de este decreto, pues expresamente le niega a la autoridad judicial la ingerencia en asuntos que se reservan a la administración, como es el caso de la facultad económica coactiva. Al efecto dice el precepto que venimos comentando:

"Ningún juez podrá ingerirse en las funciones -- que en uso de la potestad coactiva ejerzan los recau

(10) C.F.R. Dublán y Lozano. Legislación Mexicana Tomo III, pág. 266. Imprenta del Comercio, México 1876.

dadores, y menos admitirán gestión alguna contra las providencias económicas coactivas, sea o no verdaderamente contencioso el asunto que se verse, antes de que el empleado respectivo les comunique quedar asegurada la Hacienda Pública con el depósito o estar a su disposición los bienes embargados".(11)

Es asimismo objeto de atención la responsabilidad que tenían los agentes encargados de la cobranza, ya que no podían ser eximidos de la responsabilidad pecuniaria, que se haría efectiva desde el momento en que se notara la menor demora en el cobro de los impuestos, pues se les deducían las cantidades o derechos que hubieran dejado de cobrar.

Siete días después de expedido el decreto anteriormente mencionado, se expidió la:

"Instrucción y Formulario a que debían sujetarse para la práctica de las diligencias, los empleados de rentas a quienes por decreto de 20 de enero de 1837 declaró el ejercicio de la potestad económico-coactiva al cobro de las rentas, contribuciones y créditos de la Hacienda Pública".(12)

En realidad este ordenamiento tan sólo vino a ser un reglamento del decreto del 20 de enero de 1837.

Aquí se formulaban las instrucciones y formalidades a las que todos los empleados del fisco, autorizados para ejer-

(11) C.F.R. Dublán y Lozano. Op.cit., pág. 268.

(12) C.F.R. Dublán y Lozano. Op.cit., pág. 270.

cer la facultad económico coactiva, debían sujetarse al practicar las diligencias que tuvieran que efectuar al ejercer dicha facultad.

Un siguiente antecedente se encuentra en el decreto de 20 de noviembre de 1838.⁽¹³⁾ Este se promulgó con el objeto de hacer la cobranza del arbitrio extraordinario a los deudores morosos que se habían resistido a pagar de conformidad con lo establecido en la ley de 20 de enero del año anterior. Esta ley constaba de ocho artículos, y facultaba a los encargados de las oficinas recaudadoras para aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por decreto del 15 de octubre de 1846,⁽¹⁴⁾ expedido durante el régimen del General José Mariano Salas, se derogó la ley de 20 de enero de 1837 aludida, por considerarse, entre otros puntos, que con ella se habría la puerta a una arbitrariedad ilimitada, pues se podían catear casas, señalar y embargar bienes al antojo, cerrar las tiendas y paralizar los giros, con daños irreparables.

Por lo tanto, este decreto restableció el vigor de la Real Ordenanza de 12 de abril de 1809, que era la que regía antes de la expedición del expresado decreto.

(13) C.F.R. Dublán y Lozano. Op.cit., Tomo III, pág. 562 y 563.

(14) C.F.R. Dublán y Lozano. Op.cit., Tomo V, pág. 182 y 183.

Posteriormente, el decreto de fecha 31 de enero de 1854⁽¹⁵⁾ declaró vigente nuevamente la ley de 20 de enero de 1837 y su respectivo reglamento.

Otro antecedente se encuentra establecido en el decreto de 18 de noviembre de 1869,⁽¹⁶⁾ en el cual se reglamenta el ejercicio de la facultad económico coactiva, en el que se establecía que siempre que fuera necesario ejecutar a algún causante por las contribuciones prediales ordinarias que lo gravaran, se embargarían primero los bienes muebles, pero si no se cubría el adeudo, se trabaaría ejecución en las rentas o productos de la finca objeto de la contribución.

Posteriormente entró en vigor el decreto del 11 de diciembre de 1871,⁽¹⁷⁾ el cual modificó en parte la ley de 20 de noviembre de 1838 al mandarla observar, ésta a su vez cambia de una manera radical la tramitación prevenida en la de 20 de enero de 1837, suprimiendo el apremio administrativo a que se refería el artículo 3º de ésta última, puesto que por el artículo 2º de la de 20 de noviembre de 1838 se dispuso lisa y llanamente el embargo de bienes equivalentes, así como su avalúo y remate en almoneda pública, sin que mandara acudir en ningún caso a la clausura de establecimientos, por ser

(15) C.F.R. Dublán y Lozano. Op.cit., Tomo VII, pág. 32.

(16) C.F.R. Dublán y Lozano. Op.cit., Tomo X, pág. 766.

(17) C.F.R. Dublán y Lozano. Op.cit., Tomo XI, pág. 721 y 722.

contrario semejante procedimiento a los principios económicos y también por estar en contradicción con la letra y espíritu del citado decreto de 11 de diciembre de 1871 y la repetida ley de 1838.

De este modo desaparecieron las causas que podían conducir a abusos y dar lugar a venganzas personales por parte de los agentes coactores.

El último antecedente que se encuentra en la legislación de Dublán y Lozano, y que contribuyó al desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución en México, es el decreto de 23 de mayo de 1910,⁽¹⁸⁾ que reorganizó la Tesorería General de la Federación, de la que se suprimió la sigla "General" y por lo tanto se le llamó "Treasorería de la Federación". A ésta se le encomendó el uso de la facultad económico coactiva, además de que este decreto establecía el método procesal para exigir ejecutivamente el pago de los créditos fiscales.

Posteriormente, y como un antecedente más de la regulación del procedimiento administrativo de ejecución, encontramos la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, de fecha 10 de febrero de 1926, publicada en el Diario Oficial de

(18) C.F.R. Dublán y Lozano. Op.cit., Tomo XLII, pág. 672 a la 703.

la Federación el lunes primero de marzo de 1926. En esta ley se estableció la recaudación de los fondos y valores públicos como una de las funciones principales de la Tesorería de la Federación, y se dio competencia a la Tesorería para delegar en cualquier oficina o empleado de la administración el ejercicio de la facultad económico coactiva.

El 30 de diciembre de 1932 se expidió una nueva Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, publicada en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1932, que al entrar en vigor el 1º de enero de mil novecientos treinta y tres derogó la ley de 10 de febrero de 1926.

Dicha ley establecía en su primer artículo las facultades de la Tesorería, y señalaba que era la dependencia de la Secretaría de Hacienda encargada de recaudar, reconcentrar, situar y custodiar los ingresos y fondos propios del Gobierno federal. Con base en esta facultad el procedimiento de ejecución se encontraba regulado en los artículos del 27 al 31, bajo el Título Segundo denominado "Recaudación y concentración de ingresos".

Esta ley, en su artículo tercero, consideraba entre los organismos Subalternos de la Tesorería a las aduanas y a las oficinas federales de Hacienda, y sancionaba en su artículo 18 que el cobro de toda clase de créditos se haría por la pro

pia Tesorería, directamente y por conducto de las oficinas -- (como las subalternas señaladas) que tuvieran el carácter de recaudadoras. En su artículo 27 utilizó por primera vez la denominación Procedimiento Administrativo de Ejecución, en -- sustitución de la facultad económico coactiva, puesto que --- el artículo 27 establecía que los créditos fiscales que no se cubrieran oportunamente se harían efectivos por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

También se consideró en esta ley, en el artículo 29, que las aduanas y las oficinas federales de Hacienda eran las oficinas competentes para aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, en representación de la Tesorería.

Como nota importante al presente estudio es necesario -- añadir que por decreto de 26 de abril de 1926, publicado el-- 13 de mayo de 1926 en el Diario Oficial, se crearon las oficinas federales de Hacienda, y en el reglamento de dichas oficinas, del primero de abril de 1929, se incluyó, entre las -- atribuciones de tales oficinas, la de ejercer la facultad económico coactiva con arreglo a las leyes, como oficinas recaudadoras de la Tesorería de la Federación.

El 3 de julio de 1934 se expidió un nuevo reglamento para la jefatura de oficinas federales de Hacienda y sus dependencias, el cual abrogó al del 1º de abril de 1929. Aquí la recaudación coactiva concernía a la sección ejecutiva de las-

oficinas federales de Hacienda y entre sus funciones tenía -- las de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, formular los mandamientos para requerir el pago, apercibir a los deudores con el embargo, así como designar el oficial ejecutor que debiese practicar las diligencias, tramitar los embargos, avalúos, convocatorias y demás relativas al procedimiento; tramitar la ampliación de embargos, suspender el procedimiento administrativo de ejecución conforme a la ley, etc.

Se establecía también que una de las funciones de los -- jefes de las oficinas subalternas federales de Hacienda sería la de aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para realizar el cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos que no hubiesen sido cubiertos por los deudores en sus plazos respectivos.

A partir de la expedición de la Ley de Justicia Fiscal -- la facultad económico coactiva o Procedimiento Administrativo de Ejecución ha sido regulada en los códigos fiscales de la -- Federación de 1938, 1966 y 1981, que se encuentra actualmente en vigor.

Como mera referencia se señala la ley de justicia fiscal, con la cual se ha colaborado al desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución en la legislación mexicana, esta ley se expidió el 26 de agosto de 1936, y creó el Tribunal -- Fiscal de la Federación. Asimismo, en su artículo 23 se dio

el carácter de incidente de previo y especial pronunciamiento a la oposición intentada en contra del ejercicio de la facultad económico coactiva, y en su artículo 14, fracción V, establecía que:

"Las salas del Tribunal Fiscal de la Federación-- conocerán de los juicios que se inicien: fracción -- V - contra el ejercicio de la facultad económico coactiva por quienes habiendo sido afectados con ella -- afirmen:

- 1.- Que el crédito que se les exige se ha extinguido legalmente;
- 2.- Que el monto del crédito es inferior al exigido;
o
- 3.- Que son poseedores a título de propietarios, de los bienes embargados o acreedores preferentes-- al fisco, para ser pagados con el producto de-- los mismos.
- 4.- Que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley". (19)

La ley de justicia fiscal también establecía en su artículo 42 que la sola interposición de la demanda en los juicios de oposición, no suspendería la ejecución de la resolución impugnada, sino cuando el actor asegurara el interés fiscal a satisfacción del tribunal mediante depósito, prenda, -- fianza, hipoteca o embargo precautorio, añadiendo en su artículo 43 que no sería necesario el aseguramiento del interés-- fiscal cuando el actor acreditara a juicio del tribunal, es-- tar en notoria insolvencia y cuando el interés fiscal hubiera

(19) Ley de Justicia Fiscal Diario Oficial de la Federación del 31 de -- agosto de 1936.

estado ya garantizado ante la autoridad administrativa. El procedimiento era el siguiente:

Solicitada la suspensión y corrido traslado de la demanda a la oficina respectiva para que se informara dentro de las 24 horas siguientes el monto del interés fiscal y si existía o no garantía del mismo (si los datos constasen fehacientemente se resolvería de plano comunicándose a la autoridad que suspendiese por tres días el procedimiento), ésta suspendería provisionalmente el procedimiento y proporcionaría los informes requeridos, y el tribunal, con ellos o transcurrido el plazo sin recibirlos, determinaría dentro de las 48 horas subsiguientes si se debía o no presentar la garantía y cuál tendría que ser la misma. (art. 44).

Pasados tres días sin que hubiera constituido la garantía se continuaría con el procedimiento administrativo de ejecución; no obstante que posteriormente pudiera volver a suspenderse si prestada aquella se acreditara haberse cubierto los gastos que con ella se hubieran originado (art. 45) por lo demás, mientras la sentencia no declarase la nulidad continuaría en vigor la suspensión del procedimiento, en los términos decretados dentro del juicio (art. 58).

Así, a grandes rasgos, vemos que la facultad económico-coactiva se ha regulado no solamente en México sino en todos los países civilizados, pues es una necesidad vital para la

subsistencia del Estado, y como una característica en común-- tenemos que la administración es la autoridad competente para ejercer dicha facultad.

Como se ha tratado en el presente estudio, la facultad económica coactiva se ha venido desarrollando desde la dominación española hasta nuestros días, de tal suerte que la Nueva España tuvo una legislación diferente a la que regía en España, ya que en esta última las leyes eran más rígidas y crueles, a pesar de ser un país más desarrollado que el nuestro.

En la Nueva España en un principio se observó tolerancia y equidad para el cobro de los impuestos, pero no se recaudaba lo previsto, por lo que se implantaron leyes más severas.

Más adelante, al inicio del México independiente, al promulgarse la Constitución de Apatzingán, ya se hablaba de que las contribuciones son una obligación de los ciudadanos para con la patria.

Posteriormente se dictaron varios decretos respecto al cobro de contribuciones los cuales tuvieron una vigencia corta debido a su arbitrariedad ilimitada, puesto que se podían catear casas, señalar y embargar bienes al antojo, cerrar las tiendas y paralizar los giros con daños irreparables, tipificándose como consecuencia el delito de violación de cerraduras, etc.

Tiempo después se derogaron dichos decretos con el objeto de evitar tales abusos. Ya para 1932 se utilizó por primera vez la denominación de Procedimiento Administrativo de Ejecución, en sustitución del de facultad económico coactiva.

1.2 JUSTIFICACION DE LA FACULTAD ECONOMICO COACTIVA

Existen varias razones por las cuales se justifica la facultad económico coactiva que el Estado tiene para hacer efectivos los créditos que en su favor existen a cargo de sus deudores morosos, ya que es esencial para el Estado pues la misma le permite la obtención y aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le corresponden para poder realizar todos sus fines en beneficio de la colectividad, puesto que ningún sistema tributario podría subsistir como tal, sin la existencia de este procedimiento.

El Estado elabora el presupuesto de los gastos que va a realizar en determinado periodo (ejercicio fiscal), con el objeto de satisfacer las obligaciones que se le han impuesto, denominado "Presupuesto de Egresos".

Los ingresos que durante el mismo ejercicio va a percibir están determinados por la Ley de Ingresos que, previo un cálculo de las cantidades necesarias para cubrir el presupes

to, establece los conceptos por los que se van a obtener los medios indispensables para tal objeto.

Por tanto, el Estado va a obtener los ingresos que proviene la citada ley, haciendo efectivos los créditos que en su favor existen, y si los deudores no cubren las cantidades calculadas para cubrir el presupuesto, el Estado no podrá realizar todas las funciones que se le han encomendado.

De ahí proviene la inminente necesidad que tiene el Estado de disponer de una facultad que le permita emplear los métodos necesarios para hacer efectivos sus créditos, incluyendo, si es necesario, coacción contra los deudores que no pagan voluntariamente.

Se reconoce que si el fisco no tuviera a su disposición la facultad económico coactiva, y fundado en ella un procedimiento de apremio debidamente regulado por la ley, los casos de evasión aumentarían en grado incalculable, ya que desgraciadamente sólo una pequeña parte de los individuos, conscientes de sus obligaciones, cuyo cumplimiento redunda en su propio beneficio, aportarían en forma voluntaria sus cuotas necesarias a la realización de los fines del Estado.

Con base en el razonamiento anterior encaja perfectamente lo expuesto por Griziotti cuando dice:

"Atributo del Estado es el de disponer del poder de imperio con el fin de procurarse los medios necesarios a los gastos públicos, apelando a la coacción para desarrollar su actividad financiera cuando así lo estime necesario".(20)

También tenemos que analizar lo señalado por Burroughs en su obra "On Taxation" el cual nos dice:

"Los ciudadanos gozan de los beneficios del gobierno, sus personas y propiedades son protegidas; ellos deben, por tanto pagar los gastos del gobierno".

Con base en aquella concepción, ya superada, de la teoría de la Equivalencia, se desprende que los ciudadanos no deben gozar los beneficios del gobierno si no cubren la parte proporcional que les corresponde en los gastos que éste eroga; y como el gobierno no puede evitar, ni desea tampoco que los ciudadanos no disfruten de sus beneficios, (asistencia, economía, salubridad, educación, etc.), debe exigírsele al ciudadano empleando coacción en su contra en caso de resistencia para el pago de esa proporción que le corresponde. Claro que dicha coacción debe limitarse a lo que disponen las leyes dictadas con anterioridad al incumplimiento de la obligación en que se coloque al ciudadano, a fin de no romper con los principios de legalidad e irretroactividad de la ley que deben normar todo procedimiento.

(20) Benvenuto Griziotti. Principios de Política, Derecho y Ciencias de la Hacienda. Traducción de la Edición italiana por Enrique R. Mata. Madrid 1935, Editorial Reus, S.A., pág. 16.

Por su parte el Licenciado Ignacio L. Vallarta, en su estudio sobre "La Constitucionalidad de la Facultad Económico - Coactiva" con relación a las razones que se han dado para justificar la obligación tributaria señala que:

"si las contribuciones son una necesidad vital para los estados, que no podrían existir sin tesoro público, la acción de recaudarlas compete a la administración activa del poder supremo, y es por su naturaleza ejecutiva e indeclinable".(21)

Coincidimos con este autor en que las necesidades de servicio público son constantes, periódicas y esenciales para el orden social y que la ley prevé para su satisfacción, entre otros medios el de los impuestos, cuya recaudación autoriza, y tomando en cuenta una justa distribución que siempre se presume de derecho, no puede resistirse ni negarse, ni mucho menos dilatarse el pago de las cuotas que deben realizar los contribuyentes.

Es interesante la opinión del licenciado Ernesto Flores-Zavala cuando nos dice que la justificación o el fundamento de la obligación tributaria no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero, estas tareas o atribuciones,

(21) Ignacio L. Vallarta. "Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva". Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia Tomo VIII Enero-Marzo 1946, pág. 135. Méx.

dependen del pensamiento político dominante de la colectividad, de aquí se desprende que si el Estado desarrolla atribuciones que corresponden al pensamiento colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios estará en principio justificado, pero no lo estará en caso contrario.⁽²²⁾

Por tanto, estamos conscientes de que el Estado necesita actuar porque la colectividad le exige esa actuación, pero para ello necesita la colaboración económica de sus miembros, y es ahí precisamente donde se justifica la facultad que tiene la autoridad para hacer efectivo el cobro del impuesto, y la obligación de los contribuyentes de realizar sus pagos puntualmente, ya que esto es solamente en su propio beneficio.

Otra forma de justificar la facultad económico coactiva que tiene el Estado se da en el momento en que un particular no cumple voluntariamente una obligación fiscal omitida, a pesar de que legalmente se le ha comunicado su adeudo y ha vencido el plazo para su cumplimiento. Ante esta situación nos preguntamos ¿cómo debe proceder el fisco para la ejecución de sus resoluciones?, al respecto la doctrina da la solución --

(22) Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, Vigésimoseptima Edición, México 1986, págs. 130 y 131.

cuando establece que aquí la administración procede en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones.

Aquí cabe señalar lo expuesto por el doctor Antonio Carrillo Flores en su libro "La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración"⁽²³⁾ en el sentido de que un acto administrativo es ejecutorio cuando la administración pública no necesita contar con el apoyo de las autoridades jurisdiccionales para proceder a ejecutar y exigir a los particulares aquello que en el acto administrativo está mandado u ordenado; de aquí podemos concluir que la ejecutoriedad es la potestad que por principio tiene la administración pública de hacer cumplir por sí misma los actos que emita sin necesidad de acudir ante los órganos jurisdiccionales.

Debemos precisar que la ejecutoriedad del acto administrativo se funda en dos razones, siguiendo el pensamiento del Dr. Carrillo Flores, una derivada de la urgencia de las necesidades sociales que debe atender y que no permitiría la demora de un juicio previo, y la otra en la presunción de legitimidad del acto administrativo, pues es de suponerse que la administración pública actúa a través de órganos que no buscan la persecución de ningún interés que a ellos incumba directamente, sino la satisfacción de una necesidad común; por tanto,

(23) Carrillo Flores Antonio. La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México. Editorial Porrúa, México 1939.

debe admitirse que en la generalidad de los casos no tiene motivo para actuar en contra de la norma jurídica y aceptarse, salvo prueba en contrario, que el órgano del Estado obra de acuerdo con la ley.

Retomando estas ideas, podemos decir que esa acción directa que tiene el Estado para hacer efectivo el crédito fiscal está fundada en la presunción de legalidad que la ley le atribuye, así como también en la urgencia de las necesidades sociales que debe atender, evitando las trabas y dilaciones que significaría la intervención de los tribunales con el procedimiento judicial, por tanto, se establece que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular; de aquí se desprende claramente una razón más que justifica la existencia de la facultad económico coactiva para que el Estado pueda obtener el ingreso que le es debido, cuando el particular no cumpla voluntariamente con sus obligaciones fiscales.

Por otro lado, y con base en el principio de que el poder público debe hacer cumplir las normas constitucionales con antelación a cualquier otra, hay una razón más para justificar la facultad económico coactiva. El artículo 31 de nuestra Carta Magna establece:

"Son obligaciones de los mexicanos...

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

Con base en el anterior precepto constitucional nos debe mos cuestionar lo siguiente: ¿Podría el Poder Público regular la estricta observancia del precepto constitucional mencionado, si no dispusiera de la facultad económico coactiva?

Indudablemente que no, por lo tanto, a fin de que el poder público esté en posibilidad de hacer cumplir el mencionado precepto constitucional, deberá tener a la mano una facultad que le permita obligar al deudor moroso a cumplir con sus obligaciones fiscales aplicando en su contra los medios de -- apremio que establezcan las leyes.

1.2.1 Definición de la facultad Económico Coactiva

Una vez que se han tomado en consideración las opiniones de diversos tratadistas respecto a la definición de la facultad económico coactiva, la podemos considerar como: El derecho que tiene el Estado para hacer efectivos los créditos fiscales que no se cubran voluntariamente por los contribuyentes, aplicando en su contra los medios de apremio que establezcan las leyes, sin necesidad de que intervenga el poder judicial para hacer valedero el derecho.

1.3 CONSTITUCIONALIDAD DE LA FACULTAD ECONOMICO COACTIVA

El hecho de que la facultad económico coactiva la ejerza

la autoridad administrativa ha dado lugar a considerar dicha facultad como anticonstitucional, por ser violatoria de las Garantías Individuales consagradas en los artículos 14, 16, 17 y 22 de nuestra Constitución, sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia han sostenido su legalidad, y en la actualidad son pocos los autores que discuten este problema.

Como la cuestión ha sido sumamente explorada y divulgada sólo a grandes razgos, se le hará referencia:

Podemos resumir las opiniones contradictorias que existen respecto de la inconstitucionalidad de la facultad económico coactiva, según lo apuntado por el licenciado Gabino Fraga.

"1.- Se dice que viola el artículo 14 de la constitución porque éste ordena, que nadie puede ser -- privado de sus propiedades, posesiones o derechos, -- sino mediante juicio seguido ante los tribunales -- previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De los argumentos que se han expuesto en contra del ejercicio de la facultad, indudablemente el que se basa en el citado precepto es el que tiene mayor fuerza, dado los términos tan amplios en que está concebido. Sin embargo, han preponderado los argumentos que sostienen que como la obligación de pago del impuesto no es una obligación de carácter civil que esté regulada por el derecho común, sino una imperiosa exigencia de una necesidad política que la constituye en un servicio público, que debe presentarse aún contra la voluntad del obligado, no puede dicha obligación asumir la forma judicial. De modo que el artículo 14 que se alega en su contra no puede abarcarlo dentro de sus disposiciones.

"Sería preciso, dice Vallarta, pretender que éstos (los jueces), puedan administrar, porque administrar es justamente cuidar de que los servicios públicos se presten en la forma que lo ordenan las leyes, para atribuirles la jurisdicción que se intenta darles; sería forzoso, en fin, confundir las facultades de los poderes públicos, alterando la naturaleza de los asuntos que a ellos corresponden, para insistir en que el apremio necesario para el cumplimiento de los deberes políticos, administrativos, debe ser judicial, contencioso". (Op.cit. pág. 41) (Estudio sobre la constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva).

2.- La violación del artículo 16 se hace consistir en que la autoridad administrativa no es una autoridad competente, que pueda fundar y motivar la causa legal de un procedimiento por el que se moleste a una persona en sus posesiones.

En realidad, si se admite el argumento sustentado por el ministro Vallarta al que acaba de hacerse mención, debe concluirse en el sentido de que la facultad económico coactiva si forma parte de las funciones administrativas, y que por lo mismo, el Poder Ejecutivo es autoridad competente para poder ejercerla.

3.- Se dice que dicha facultad contraría lo dispuesto en el artículo 17 constitucional, porque éste prohíbe hacerse justicia por sí mismo y ejercer violencia para reclamar el derecho, disponiendo que los tribunales estén siempre expeditos para administrar justicia, el Poder Ejecutivo, al exigir en la vía de apremio el pago de un adeudo fiscal, en realidad se está haciendo justicia a sí mismo y ejerciendo la violencia que prohíbe el precepto de que se trata.

Al respecto el licenciado Fraga cita al ministro Vallarta para demostrar que no se viola el artículo 17 constitucional; señalando ("Si el Poder Administrativo, dice, ejerciera violencia exigiendo los servicios públicos que la ley impone a los ciudadanos, de la manera proporcional y equitativa que la misma ley ordena; Si a ese poder le estuviera prohibido obligar al particular aún por la fuerza a que preste los servicios públicos que le tocan, le sería imposible, y estaría de sobra aquél de los tres poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, supuesto que para cada uno de sus actos aún para exigir una multa por infracción de ban

dos de policía, necesitaría el auxilio de un juez - que legitimara estas violencias... todas las legislaciones han considerado como esencial elemento de la violencia, la injusticia, la falta de derecho y el abuso de la fuerza del que la emplea. Suponer, pues, que una autoridad hace violencia cuando obedece la ley, es subvertir todos los principios") (Op. cit. pág. 51 y 52).

4.- Por último, se afirma que existe violación del artículo 22 constitucional con el ejercicio de la facultad económico coactiva, pues al hablar éste de que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los que correspondan a una persona para el pago de impuestos o multas, indica que esto ocurre siempre que esa aplicación sea hecha por la autoridad judicial, lo que viene a significar que es dicha autoridad la que debe intervenir para el cobro de tales impuestos y multas.

La Suprema Corte de Justicia ha interpretado el artículo 22 que se cita en el sentido de "que si bien el legislador quiso que la aplicación de los bienes de una persona para el pago de la responsabilidad civil provenientes de la comisión de un delito sea hecha exclusivamente por la autoridad judicial, no exige lo mismo cuando se trata del pago de impuestos o multas; siendo este criterio enteramente lógico, agrega, porque lo establece con toda claridad el precepto transcrito, cuanto porque la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma Constitución y nada hay más consecuente con ella como que el Poder Ejecutivo, a quien la propia Constitución impone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, tenga las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquella función de la soberanía recaudando el impuesto". (S.C.J.F.T.XXV, pág. 1596)". (24)

En relación con este planteamiento el maestro Fraga considera que el único conflicto que realmente existe está en función del artículo 14 de la Constitución federal, en la par

(24) Gabino Fraga. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México-Vigésimo Tercera edición. México 1984, págs. 336, 337 y 338.

te que prohíbe la privación de la propiedad si no ha mediado juicio seguido ante los tribunales ya establecidos; no obstante, considera que este conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado puede realizar eficazmente sus atribuciones.

Con base en lo anteriormente expuesto por el licenciado Gabino Fraga, se concluye que para que la administración pública pueda hacer efectivos los créditos fiscales necesita de la facultad económica coactiva, ya que de otra manera le sería difícil poder ejercer las atribuciones que le son encomendadas, pero haciendo énfasis en que dicha facultad se debe ejercer, conforme marca la ley, porque la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley le permite.

Respecto a la garantía de audiencia, en materia tributaria la Suprema Corte de Justicia ha establecido que antes del acto que fije un impuesto, la autoridad fiscal respectiva no tiene la obligación de escuchar al causante. (25)

También ha establecido que para la constitucionalidad de los impuestos, las leyes fiscales no deben necesariamente consignar ningún procedimiento para que, conforme a él, se brinde oportunidad a los sujetos tributarios para discutir los im

(25) Vid. Informe 1969 Tribunal Pleno. Pág. 161, primera parte y tesis 58, del Apéndice 1975.

puestos, antes de que estas prestaciones se señalen en cada caso, y que el fundamento que se aduce a esta excepción o salvedad, consiste en consideraciones de política fiscal, basados en la naturaleza misma de las prestaciones mencionadas, puesto que sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, ya que paralizaría los servicios correspondientes y podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecerían por falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia; también establece que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, y que basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del impuesto, mediante los recursos ordinarios o medios de defensa legales procedentes, una vez que ha sido determinado por las autoridades fiscales, para que en materia Hacendaria se cumpla con la garantía de audiencia. (26)

Por su parte el licenciado Gregorio Sánchez León afirma que contra toda técnica jurídica se le niega al deudor el derecho de audiencia dentro del procedimiento de ejecución, ya que tanto el proceso como el procedimiento administrativo participan de los principios de la teoría general del proceso, en la

(26) Vid.- Semanario Judicial de la Federación. Sexta y Séptima época. Compilación de jurisprudencia 1917-1965. Apéndice 1975, tesis 58. Informe 1969. Tribunal Pleno, pág. 161, primera parte. Sexta Época. Primera parte: Vol. XCVIII, pág. 28. AR. 6390/63. Rafael Añorve Valverde y Coags. Unanimidad de 16 votos.

cual es fundamental la audiencia del demandado, principalmente por el emplazamiento, puesto que éste viene a constituir la garantía constitucional del derecho de defensa y que responde en el derecho mexicano, no sólo a normas de derecho procesal o procedimental, sino también a un precepto constitucional que establece como garantías individuales las de ser oído en juicio y gozar dentro de él, del derecho de defensa, y cita la siguiente jurisprudencia: "La falta de emplazamiento legal, vicia el procedimiento y viola en perjuicio del demandado, las garantías de los artículos 14 y 16 constitucionales".⁽²⁷⁾

También añade que ningún ordenamiento jurídico que regule un procedimiento administrativo puede omitir la garantía de audiencia, no obstante las modalidades propias que puedan dársele por el derecho procesal administrativo, por lo que si existen diversidad de procesos y procedimientos administrativos, con peculiaridades propias y especiales en sus diversos actos procesales y procedimentales y que si también debe existir celeridad y simplificación en los procedimientos fiscales, no por eso se debe conculcar la garantía de audiencia, que es uno de los más caros derechos del hombre, sino que por el contrario, se debe armonizar dicha garantía con las modalidades propias de los diversos procedimientos administrativos que son de elevado interés público, lo cual se ha hecho en nues-

(27) Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Cárdenas - y Editor Distribuidor, Séptima Edición. México 1986. pág. 68.

tra legislación a excepción del procedimiento administrativo de ejecución.

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha fijado jurisprudencia en el sentido de que "El uso de la facultad económico coactiva por las autoridades administrativas, no está en pugna con el artículo 14 constitucional".⁽²⁸⁾

También existen otras jurisprudencias y tesis relacionadas que guardan interés con la exposición anterior, como son las siguientes:

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.- "Su aplicación para el cobro de cantidades que no tienen el carácter de impuestos o adeudos al fisco, importa una violación de garantías".⁽²⁹⁾

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.- "La Suprema Corte ha estimado siempre, que siendo la facultad económico coactiva una de las más altas manifestaciones de la soberanía del Estado, no puede ser objeto de contrato alguno, y el que hubiese celebrado es inexistente".⁽³⁰⁾

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.- "La diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo, y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación ulterior resulta viciada, si no consta que el ejecutado ha tenido conocimiento, de algún otro modo, de dicho requerimiento, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio, de los--

(28) Apéndice al S.J.F., año 1917-1965, parte III, Segunda Sala, Tesis 104, -pág. 136.

(29) Apéndice al S.J.F., año 1917-1965, parte III, Segunda Sala, Tesis 103, -pág. 135.

(30) Apéndice al S.J.F., año 1917-1965, parte III, Segunda Sala, pág. 137.

artículo 14 y 16 constitucionales".(31)

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.- "La ley que creó la facultad económico coactiva no es anticonstitucional. Las disposiciones legales que sustentan su constitucionalidad son las fracciones VII y XXX del artículo 73 de la Constitución. No importa violación de garantías el hecho de usar la facultad económico coactiva para hacer efectiva una fianza otorgada por un particular a favor de un procesado, -- pues se trata de un ingreso al erario y el caso se apoya en las mismas razones que autorizan el uso de esa facultad al cobro de impuestos".(32)

En esta jurisprudencia la Corte afirma que el procedimiento económico coactivo no es inconstitucional, ya que se funda en la facultad que tiene el Congreso para imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto, y en la que autoriza al mismo congreso a expedir todas las leyes que sean necesarias con objeto de hacer efectivas las facultades que determina el mismo artículo 73.

Para el licenciado Raúl Rodríguez Lobato las ideas de Vallarta y Fraga justifican, sin duda alguna, la existencia de la facultad económico coactiva del Estado, pero para su punto de vista no dan su fundamento constitucional porque, según dice, la ley fundamental mexicana no prevé dicha hipótesis, lo que ha ocasionado que la doctrina y la jurisprudencia elaboren forzadas interpretaciones del texto constitucional para

(31) Apéndice al S.J.F., año 1917-1965, parte III, Segunda Sala, pág. 137.

(32) Semanario Judicial de la Federación Tomo VII, pág. 960.

darle apoyo jurídico a la facultad económico coactiva del Estado.

Por su parte, el licenciado Rodríguez Lobato se apoya en las siguientes razones para fundar lo expuesto con anterioridad:

No está de acuerdo con la opinión del licenciado Burgoa en relación a que éste encuentra el fundamento de la facultad económico coactiva en el artículo 22 de nuestra Constitución, pues considera que Burgoa incurre en una incorrecta interpretación de dicho artículo, ya que señala que se advierte sin dificultad al analizar el precepto, que solamente no se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona cuando la aplicación la haga exclusivamente "la autoridad judicial", pues el texto constitucional no da margen para considerar a ninguna otra autoridad, sino únicamente para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, para el pago de impuestos o multas, o para el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito, por lo que considera que debería modificarse la constitución federal, a fin de que se previera la facultad económico coactiva del Estado y así tuviera una auténtica base constitucional.

Ahora bien, analizando las opiniones descritas con anterioridad y considerando que uno de los objetivos del presente

trabajo es examinar la forma en que se ha instrumentado en -- México el procedimiento administrativo de ejecución, de tal -- manera que se pueda establecer si el particular modo como se -- le implantó en el derecho positivo se encuentra acorde con -- nuestro sistema constitucional o, por el contrario, se deba -- reconocer su desapego al mismo, al respecto se desprende que -- la característica primordial en todo Estado de derecho, la -- constituye el régimen de garantías que constitucionalmente se -- otorgue al gobernado y, colateralmente, su respeto efectivo -- por parte de la autoridad.

También es cierto que el Estado requiere para subsistir -- de mecanismos idóneos y ágiles para el desempeño de las atri -- buciones que se le otorgan, por esta razón se justifica la -- búsqueda constante de nuevos recursos y de instrumentos jurí -- dicos apropiados para su recaudación, pero aquí es donde sur -- ge la preocupación para un régimen de derecho, para que los -- medios económicos se obtengan dentro de los límites de la ley, -- respetándose siempre las garantías del particular, pues de lo -- contrario estaríamos frente a un Estado represivo.

La pregunta a contestar sería ¿cómo garantizar en la ley -- al particular, el respeto a sus derechos y la protección de -- sus garantías cuando la administración ejerza sus funciones -- utilizando sus facultades especiales que tiene?

En este punto se debe establecer un equilibrio de modo --

que cuando las autoridades administrativas afecten derechos-- de los particulares, existan medios eficaces de protección en contra de las desviaciones de dicha autoridad, además de que la actuación de las mismas debe estar establecida en la ley.- Pero se debe tomar en cuenta también que esa protección de ga rantías que se les da a los particulares no debe paralizar ni entorpecer la función administrativa, pues esto hará peligrar la existencia misma del Estado.

Por lo tanto, nos adherimos al pensamiento del licenciado Armando Herrera Cuervo, quien en relación con lo anteriormente expuesto nos dice lo siguiente:

"El logro de este equilibrio, eficacia y agilidad en los procedimientos administrativos tendientes a determinar y ejecutar los actos de la autoridad - protección efectiva y oportuna a los derechos de los particulares en contra de los actos carentes de validez jurídica de la administración, deviene, - si fuese permitido hablar de ello, en una cuestión-estética: la ciencia del derecho deberá producir un hermoso instrumento jurídico si tal equilibrio se logra".(33)

Con base en la argumentación anterior se señalarán los factores que deben conjugarse dentro del procedimiento administrativo de ejecución para lograr un equilibrio entre las facultades de las autoridades administrativas y las garantías

(33) Herrera Cuervo Armando. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años. -- Tomo I. México, primera Edición 1982, pág. 720.

individuales de las cuales gozan los particulares, para que de esta manera su establecimiento en la ley resulte constitucionalmente legítimo.

En primer lugar, y siguiendo el pensamiento del licenciado Herrera Cuervo, debemos partir de acuerdo con el sistema de garantías individuales, tal como se establece en el texto de la Constitución, de conformidad también, con los criterios que las autoridades jurisdiccionales han emitido en materia de amparo, principalmente la jurisprudencia, los conocimientos doctrinales y, por último, partiendo del principio de que la concepción de la vía ejecutiva no choca con el orden constitucional imperante, aunque no exista dentro de él disposición que expresamente le sancione.

Por tanto, el establecimiento de la facultad económico-coactiva deberá ajustarse a los siguientes lineamientos para que a nuestro modo de ver pueda ser jurídicamente válida:

1. Sólo será procedente para el cobro de créditos fiscales ya exigibles.
2. Su desarrollo deberá ajustarse totalmente en la ley.
3. El ejecutado deberá ser oído dentro del procedimiento, con absoluta oportunidad.
4. Se consagren en favor de deudores y terceros que sean afectados con la ejecución, defensas oportunas y eficaces, por cuyo conducto puedan obtener la reparación de los daños--

causados por la autoridad en la gestión del cobro, cuando se hubiere realizado fuera de lo establecido legalmente.

5. Deberá instrumentarse la posibilidad de que el procedimiento ejecutivo se suspenda mediante la satisfacción de ciertos requisitos.

Por tanto, estructurar el mecanismo administrativo de cobro en forma distinta a la anterior rompería el equilibrio entre las facultades que tiene la administración y las garantías del particular, a favor de la autoridad.

De todo el estudio realizado en el presente capítulo llegamos a la siguiente conclusión:

La facultad económico coactiva no se encuentra sancionada expresamente en la Constitución; se reitera y se justifica por la necesidad que el Estado tiene de contar oportunamente con medios económicos suficientes para el desempeño de las -- atribuciones que se le han encomendado y como una consecuen--cia de lo anterior se muestra que para que tales ingresos puedan ser recaudados por esa vía de privilegio, deberán generarse dentro de una connotación del derecho de imperio que tiene el Estado, es decir, a través de actos unilaterales, imperativos y coercitivos.

Reconocemos plenamente la justificación que se ha hecho--por parte de varios tratadistas de la facultad económico coac

tiva y por consiguiente reconocemos la necesidad de su existencia y en su momento su ejercicio a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Sin embargo estamos de acuerdo con las ideas del licenciado Raúl Rodríguez Lobato, en el sentido de que tales ideas únicamente nos muestran la conveniencia de esta facultad del estado, pero no nos dan su fundamento constitucional, porque la Constitución no previó esa hipótesis, lo que llevó a la doctrina y a la jurisprudencia a elaborar forzadas interpretaciones del texto constitucional para darle apoyo jurídico a la facultad económico coactiva del Estado.

Es por ello que consideramos que debería modificarse la Constitución Federal a fin de que se prevea la facultad económico coactiva del Estado, y así esta facultad tenga una base constitucional expresamente establecida en favor de la autoridad ejecutiva.

CAPITULO II

BASES LEGALES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Nuestro Código Fiscal de la Federación, en su artículo - 145, regula el procedimiento administrativo de ejecución al-- señalar que:

"Las autoridades fiscales exigirán el pago de -- los créditos fiscales que no hubieren sido cubier-- tos o garantizados dentro de los plazos señalados -- por la ley, mediante el procedimiento administrati-- vo de ejecución".(34)

Conforme al dispositivo anterior, podemos definir el pro-- cedimiento administrativo de ejecución como la serie de actos realizados por la autoridad fiscal, a fin de proceder coerci-- tivamente en contra de los administrados que dentro del plazo fijado por las leyes respectivas no han pagado voluntariamen-- te los créditos fiscales a que legalmente están obligados.

2.1 NATURALEZA JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Tal como lo menciona el licenciado Sergio Francisco de--

(34) Código Fiscal de la Federación, Editorial Trillas 1989, 15^a edición 1989, pág. 359.

la Garza, el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento administrativo tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración, como porque materialmente no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia. (35)

De la misma manera, el licenciado Rodríguez Lobato opina que el procedimiento económico coactivo es un procedimiento administrativo, tanto subjetiva como objetivamente considerado:

"Desde el primer punto de vista, porque quien lo ejecuta es la administración, y desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor, aunque no esté conforme, pues en ese caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión, el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia". (36)

De los puntos de vista de referencia se deriva la coincidencia de ambos tratadistas en señalar que el órgano que ejecuta el procedimiento administrativo de ejecución es la administración, así como que su finalidad no es la resolución de ninguna controversia, sino que lo importante, y lo que se discute, es el cobro de los créditos fiscales que no fueron cu-

(35) De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa S.A. Decimocuarta Ed. México 1986, pág. 772.

(36) Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla, S.A. de C.V. Segunda Edición, México 1986, pág. 240.

biertos oportunamente por el deudor, dentro de los plazos establecidos en la ley.

2.2 LOS PRESUPUESTOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Para que la autoridad esté jurídicamente en posibilidad de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución - en contra de un sujeto deudor determinado, se requiere que se satisfagan al menos los siguientes requisitos, los cuales --- constituyen auténticos presupuestos del mismo.

1. En primer término, como presupuesto esencial tenemos la existencia de un crédito fiscal no cubierto dentro del plazo que marcan las leyes, ya que si éste no existe, no hay posibilidad jurídica de que el procedimiento se realice.

2. Que el crédito fiscal haya sido notificado debidamente.

3. Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter de exigible.

Por tanto, las diligencias que practica la autoridad fiscal hasta antes de la ejecución, constituyen los presupuestos, los cuales son el antecedente inmediato para proceder en contra de un obligado incumplido.

El cumplimiento voluntario, es decir, la forma espontánea de cumplir con las obligaciones impuestas por la autoridad fiscal, tiene importancia dentro de los presupuestos, ya que para que se realice el procedimiento de ejecución, es necesario que en contra de quien se siga no haya pagado voluntariamente dentro del plazo concedido.

Por su parte, el licenciado Sergio Francisco de la Garza añade los siguientes dos presupuestos al procedimiento administrativo de ejecución:

1. La invasión por parte de la autoridad ejecutora en la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de una cantidad de dinero o de otros bienes de su patrimonio para satisfacer coactivamente el crédito fiscal. Esa invasión debe ser realizada con estricta sujeción por parte de la administración, a los preceptos legales que autorizan.

2. La satisfacción del interés de la administración acreedora, mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida, o bien de la adjudicación de bienes a su favor que sustituyen económicamente aquella prestación en dinero.⁽³⁷⁾

Al respecto, no consideramos que como presupuestos del -

(37) De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, S.A. Décimocuarta Edición. México 1986, pág. 774.

procedimiento administrativo de ejecución se contemple ni la invasión por parte de la autoridad ejecutora en la esfera jurídica del deudor, para satisfacer el crédito fiscal, ni la satisfacción del interés de la autoridad fiscal mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida, ya que estos actos son posteriores al inicio del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que de ninguna manera se pueden considerar como presupuestos, ya que éstos deben ser el antecedente que existe hasta antes del procedimiento, ya sea como hechos o actuaciones realizadas por la autoridad administrativa, para la integración del mismo procedimiento.

2.3 ACTOS ADMINISTRATIVOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Debemos precisar que el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución se realiza a través de una serie de actos procedimentales que tienen el carácter de administrativos y que recaen sobre bienes y derechos de los particulares y en beneficio de la autoridad administrativa, por tanto, siguiendo el planteamiento del licenciado Sergio Francisco de la Garza, podemos dividir para su mejor estudio el procedimiento administrativo de ejecución en 4 tipos de actos, los cuales son los siguientes:

1. Actos de iniciación

2. Actos de desarrollo
3. Actos de coerción
4. Actos de conclusión del procedimiento.

2.3.1 Actos de Iniciación

En esta etapa es necesario diferenciar cuando el procedimiento de ejecución se endereza en contra del sujeto pasivo principal de la relación tributaria, o en contra de un sujeto por adeudo ajeno.

La distinción entre sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno ha encontrado acogida en la doctrina fiscal mexicana.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuído su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces en el sujeto pagador del tributo.

Otro aspecto del estudio del sujeto pasivo es la determinación del tipo de responsabilidad de quien paga la deuda impositiva pues el derecho fiscal con frecuencia separa la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda y esta se

paración consiste en que aunque la deuda sea a cargo de una persona, la responsabilidad de pago recae sobre otra distinta.

Así es necesario subrayar que el Código Fiscal de la Federación de 1938 en sus artículos 27, 28 y 29 distinguía entre responsabilidad substituta, responsabilidad solidaria y responsabilidad objetiva, tratándose de los sujetos por adeudo ajeno.

Asimismo el Código Fiscal de la Federación de 1967 en su artículo 13 definía como sujeto pasivo de un crédito fiscal a "la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

Ahora bien el Código Fiscal de la Federación de 1981 reconoce la distinción entre el sujeto pasivo principal o por adeudo propio, a quien llama simplemente contribuyente y a la categoría general de sujeto pasivo por adeudo ajeno, al que engloba con la expresión "responsable solidario".

Así tenemos que se puede ser deudor de una obligación tributaria (por ejemplo el pago de una contribución), ya sea por adeudo propio o bien por adeudo ajeno.

El sujeto pasivo por adeudo propio es el contribuyente que realiza la conducta que se encuentra considerada por la-

norma como la causa generadora de una obligación de pago.

Por otra parte el sujeto pasivo por adeudo ajeno es aquella persona que sin haber realizado la conducta generadora de la obligación de pago, la ley lo hace responsable de la misma que es a cargo de otro contribuyente, en virtud de la relación que guardan entre ellos, y que normalmente ocurre cuando el sujeto pasivo por adeudo ajeno incumple con determinadas obligaciones a su cargo impuestas por la ley, en el sentido de auxiliar a las autoridades fiscales en la recaudación de contribuciones, o en la retención de las mismas, es decir ayudando en la vigilancia del cumplimiento de dichas obligaciones de pago.

Los sujetos pasivos por adeudo ajeno son conocidos como responsables solidarios, es decir son las personas que por disposición de la ley responden conjuntamente con el contribuyente del cumplimiento de la obligación de pagar una contribución; y son solidarios porque deben de responder por la totalidad del adeudo ajeno sin poder exigir que la deuda se divida en tantas partes como deudores existan ya que en dicho caso estaríamos hablando de mancomunidad.

1) Respecto al sujeto pasivo por adeudo propio tenemos que si no ha hecho voluntariamente el pago de sus contribuciones dentro de los plazos señalados por la ley, la autoridad administrativa dictará una resolución, que recibe el nombre--

de mandamiento de ejecución, en la que ordena que se requiera al deudor para que efectúe el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento de que de no hacerlo, se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales. Dichos accesorios legales son los vencimientos que vayan ocurriendo durante el procedimiento administrativo, los gastos de ejecución, los recargos y las multas.

Aquí debemos entender por mandamiento de ejecución un orden del jefe de la oficina ejecutora, en la cual se expondrán las razones y fundamentos legales que la apoyen, designando en la misma al ejecutor que deba practicar el requerimiento y el embargo, en su caso.

También debemos diferenciar entre lo que es una notificación y lo que es un requerimiento de pago; esta diferencia fue aclarada en tesis sustentada por la Suprema Corte, la que expresa: "NOTIFICACIONES Y REQUERIMIENTOS EN MATERIA FISCAL".

"La palabra "notificación" y "requerimiento" representan conceptos diferentes, ya que una cosa es notificar o hacer saber la existencia del crédito y otra requerir al afectado para que lo cubra, y la ausencia de notificación deja al interesado en estado de indefensión". (Revisión Fiscal. Esperanza Seño García 27 de noviembre de 1957). (38)

Así, el requerimiento de pago es un acto administrativo que tiene suma importancia dentro del procedimiento de ejecución, tanto que la Suprema Corte ha considerado a este momento como la base del procedimiento coactivo, pues al respecto ha sostenido lo siguiente:

"FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.- La diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo, y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley toda actuación ulterior resulta viciada, si no consta que el ejecutado ha tenido conocimiento, de alguno u otro modo, de dicho requerimiento, pues su falta implica dejar sin defensas al interesado y la violación en su perjuicio de los artículos 14 y 16 constitucionales". (T. XXV. Sullivan Patiño Joanna Lorett, pág. 1690).

En consecuencia, si el requerimiento de pago es la base para el procedimiento administrativo de ejecución, debe por tanto ajustarse a las formalidades que la ley exige, ya que cuando el requerimiento no se practica con sujeción a las prevenciones legales, no produce ninguna consecuencia jurídica, pues se considera que la autoridad ejecutora obra sin apoyo en un mandamiento motivado y fundado legalmente;

La Suprema Corte de Justicia ha sustentado la tesis de que:

"El requerimiento es un acto administrativo que debe efectuarse mediante el cumplimiento de determinadas formalidades para tener plena validez legal,"

como son las que se empleen formularios especiales".(39)

Por tanto, por ser el requerimiento un acto administrativo que debe ser notificado al sujeto deudor tiene que satisfacer los siguientes requisitos exigidos por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

1. Constar por escrito, a efecto que el ejecutado conozca de una manera indubitable los términos del mismo.

2. Señalar la autoridad que lo emite.

3. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

4. Contener asimismo el nombre de la persona o personas destinatarias.

5. Ostentar el nombre y firma autógrafa del funcionario que lo emite.

Así tenemos que el requerimiento es un acto de carácter administrativo emanado del órgano ejecutor y que tiene por finalidad obligar al destinatario del mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto.

(39) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación número 25-26. Editada por el T.F.F., pág. 70.

La Suprema Corte de Justicia de la nación también ha establecido que si contra el requerimiento de pago y apercibimiento de embargo, no se pide amparo dentro del plazo que señale la ley reglamentaria, el embargo y los demás pasos del procedimiento ejecutivo son consecuencia de actos consentidos, lo que da lugar al sobreseimiento del juicio de amparo. Además establece que si no consta que el deudor ha tenido legalmente conocimiento del procedimiento, se violan los artículos 14 y 16 constitucionales.⁽⁴⁰⁾

Ahora bien, para que el requerimiento produzca sus efectos legales es necesario que sea notificado.

Así tenemos que el requerimiento es un acto recurrible, por lo que debe ser notificado en forma personal, tal y como lo establece el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, debiendo dicha diligencia de notificación apegarse a las exigencias del artículo 137 del citado Código; así la notificación deberá satisfacer los siguientes requisitos:

a) Deberá entenderse la diligencia con la persona en contra de la que se despachó ejecución o con su representante legal.

b) De no encontrarse al destinatario del requerimiento o

(40) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965, parte III, 2a. Sala, pág. 107 y 137.

a su representante legal, deberá dejarse citatorio para que a una hora determinada del día siguiente espere en el domicilio del ejecutor.

c) Presente el ejecutor el día y hora señalada en el citatorio, entenderá la diligencia de notificación con el destinatario del requerimiento, su representante legal o cualquier persona en caso de que aquellos no se encontrasen presentes.

De la diligencia de notificación del requerimiento, la autoridad ejecutora deberá levantar acta pormenorizada, y su copia se entregará a la persona con quien se entiende la diligencia, tal y como lo establecen los artículos 135 y 152 del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, la notificación deberá contener la transcripción del acto que se notifica, la resolución en que ésta se funda, señalando las defensas en las que se puede apoyar la parte obligada en caso de que se inconforme con el acto que se notifique; deberá asimismo constar por escrito, señalar la autoridad que la lleve a cabo y ostentar la firma del notificador.

El requerimiento también puede notificarse por edictos-- en el caso de que el deudor haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal acreditado ante las autoridades fiscales -- (art. 134 del Código Fiscal de la Federación); en este caso--

la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia, compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él. (art. 152 del Código Fiscal de la Federación).

2) Asimismo tenemos que antes de que se inicie el procedimiento administrativo de ejecución se le dé oportunidad al sujeto pasivo por adeudo ajeno de pagar el crédito fiscal omitido mediante un procedimiento de cobro para que pueda cumplir voluntariamente con el pago del adeudo del sujeto pasivo principal, por lo que debe ser requerido a través de una resolución administrativa, dictada por autoridad competente, y notificada reuniendo los requisitos que contempla el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y que son los siguientes:

1. Constar por escrito.
2. Señalar la autoridad que lo emite.
3. El nombre del sujeto pasivo principal.
4. Los motivos y fundamentos por los que la autoridad le considere responsable del crédito.
5. La resolución de la que derive el crédito fiscal, el monto de éste y la firma del funcionario competente.
6. El plazo para el pago.

2.3.2 Actos de Desarrollo del Procedimiento

Dentro de este punto se establecerá la forma en que se llevará a cabo el desenvolvimiento del procedimiento de ejecución a través de diversos actos como son la forma en que se realizará el embargo, así como la intervención de negociaciones, el nombramiento de depositario o interventor, el fincamiento del remate, etc.

Así, en opinión del licenciado Sergio Francisco de la Garza, los actos de desarrollo son:

"Los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende y formándolo materialmente".(41)

2.3.3 Actos de Coerción

Tomando en cuenta la naturaleza del procedimiento administrativo de ejecución, podemos vislumbrar que durante su desarrollo se producen una serie de actos coercitivos, que se inician con el embargo y concluyen con la adjudicación y la distribución del producto del remate, tal y como a continuación veremos:

(41) De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, S.A. Decimocuarta edición. México 1986, pág. 778.

A) Embargo

El maestro Carlos Arellano García señala que:

"El embargo es una institución jurídica en la -- que se afectan bienes o derechos de una persona física o moral, por mandato de autoridad estatal, para garantizar el pago de prestaciones pecuniarias a un sujeto pretensor". (42)

Por tanto, el objeto del embargo es el de garantizar el pago de un crédito fiscal, lo que supone que existe una cuantificación de las prestaciones pecuniarias que se deben garantizar.

B) Presupuestos del Embargo

A efecto de que la autoridad ejecutora proceda a la práctica del embargo de bienes del deudor, se necesita que previamente se den una serie de supuestos:

1. Que exista un crédito fiscal a cargo del sujeto;
2. Que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado al deudor.
3. Que el deudor haya incurrido en incumplimiento de la obligación de pago.
4. Que se haya practicado requerimiento de pago al deudor.

(42) Arellano García Carlos. Derecho Procesal Civil. Ed. Porrúa, S.A. Primera Edición, México 1981, pág. 534.

5. No obstante existir el requerimiento de pago, al momento de la diligencia de notificación del crédito, el deudor no efectúe el pago.

Lo anterior encuentra apoyo en lo previsto por el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación que establece:

"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 corresponde, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

"El embargo de bienes raíces, derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate".

"Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda, en todas aquellas se inscribirá el embargo".

"Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 de este Código, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento".

C) Sujetos

Antes de seguir desarrollando el procedimiento administrativo de ejecución, es necesario señalar quiénes son los sujetos que intervienen en dicho procedimiento. Así tenemos -- que los sujetos del embargo son: el deudor, o, en su defecto, la persona con quien se entienda la diligencia, los testigos, que pueden ser nombrados por el deudor o por el ejecutor, y-- el ejecutor.

D) Lugar para la diligencia de requerimiento

Resulta relevante, para efectos de la legalidad del re--querimiento, que éste se lleve a cabo dentro del ámbito de -- las exigencias legales, entre las que se encuentran las refe--rentes al lugar en que el mismo deba llevarse a cabo.

El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación esta--blece que el requerimiento de pago debe llevarse a efecto precisamente en el domicilio del deudor, pudiendo ser tanto el--contribuyente o sujeto pasivo propiamente dicho, como el res--ponsable solidario.

A efecto de determinar en un momento dado cuál debe reputarse jurídicamente como domicilio del deudor, hay que remi--tirse al contenido del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

El Domicilio

El domicilio es de gran trascendencia en el ámbito jurídico y así tenemos que de acuerdo con el artículo 29 del Código Civil, se define como el lugar donde reside la persona con el propósito de establecerse en él, a falta de este, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios y a falta de uno y otro el lugar en que se halle.

El domicilio es un elemento primordial dentro de los atributos de las personas, toda vez que de él se derivan una serie de consecuencias, así vemos que en materia tributaria el domicilio juega un papel importante ya que de él depende el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación contiene la noción jurídica del domicilio fiscal.

Así tenemos que dicho artículo diferencia el domicilio de las personas físicas y el de las personas morales.

Asimismo se señala que se considera domicilio fiscal de las personas físicas el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios o de sus actividades, ya sea que se trate de sujetos que realicen actividades empresariales o prestación de servicios.

Por lo que se refiere a las personas morales reconoce co

mo domicilio el local en donde se encuentra la administración principal del negocio de las personas morales residentes en el país, o el local en donde se encuentre el establecimiento de las personas morales residentes en el extranjero. En el caso de que estas últimas tengan varios establecimientos, será domicilio el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el local que ellos designen.

E) Día y hora para la práctica del requerimiento (tiempo)

En principio, tanto para la diligencia de requerimiento de pago como para el resto de las diligencias practicadas por autoridades fiscales, rige el principio de que las mismas deben llevarse a cabo en días y horas hábiles, tal y como lo establece el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, entendiéndose por días inhábiles los que tengan tal carácter de conformidad con lo previsto por el artículo 12 del Código pre citado, y en cuanto a las horas hábiles se entiende por tales las que medien entre las 7:30 y las 18:00 horas.

No obstante el principio consignado en el punto anterior, la autoridad ejecutora discrecionalmente podrá habilitar día y hora para la práctica de actos referentes al procedimiento administrativo de ejecución, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles, tal

y como lo establece el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo.

F) Objeto.- Bienes embargables

El objeto del embargo son todos los bienes del deudor,-- en principio el órgano executor puede jurídicamente proceder al embargo de todo tipo de bienes propiedad del sujeto deudor, lo que se desprende en los términos del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación en sus dos fracciones.

De conformidad con el contenido de dicho numeral, el embargo puede producirse en relación a:

a) Bienes suficientes propiedad del deudor (muebles o inmuebles).

b) Embargo de negociaciones mediante su intervención.

Ahora bien, cabe precisar que el derecho a señalar los bienes sobre los que se trahará el embargo recaerá en un principio en el sujeto deudor, siempre y cuando al designar dichos bienes se sujete al orden previsto por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece:

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 Muni-

cipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones--anteriores.

IV.- Bienes inmuebles.

Este orden tiene como finalidad la de trabar embargo primero respecto de aquellos bienes que sean de fácil venta.

El ejecutor tendrá derecho a proceder al señalamiento de bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo 155, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

I.- No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no se haya sujetado al orden establecido.

II.- Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale:

a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.

b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.

c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

Del artículo anterior se desprende que si la persona con quien se entendió la diligencia no señaló bienes suficientes para asegurar el pago de los créditos fiscales adeudados o no

hubiere observado el orden antes referido, el ejecutor podrá designar por sí los que considere convenientes y de los que tenga conocimiento que son propiedad del deudor; sin sujetarse al orden establecido en el artículo 155, con el objeto de que el fisco quede asegurado de la pronta satisfacción de los créditos a su favor.

G) Bienes Inembargables

El artículo 157 del Código Fiscal de la Federación prevé limitativamente qué bienes, no obstante constituir parte del patrimonio del deudor, se consideran exceptuados de embargo - para efectos fiscales, entre los que se encuentran los bienes de uso indispensable, los personalísimos, el material y equipo de trabajo y el patrimonio familiar.

El embargo también puede ampliarse en su cuantía en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Ahora bien, la persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y si no lo hiciera, o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

Lo descrito con antelación son algunas de las formalida-

dades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuáles son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etc., así como que al finalizar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con la que se entendió la diligencia.

H) Oposición de un tercero en la diligencia

Puede darse el caso de que al designarse bienes para el embargo se opusiese un tercero, argumentando ser propietario de los mismos. En este caso no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad, con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación de la oficina ejecutora, y la que deberá allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. -- Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, -- el ejecutor debe continuar con la diligencia y de embargarse bienes debe notificarse al interesado para que pueda hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en los términos de la fracción III del artículo 118 del Código Fiscal de la Federación (artículo 158 del mismo ordenamiento).

I) Reclamación de Preferencia

Dentro de la diligencia de embargo puede darse el caso de que los bienes objeto de la misma se encuentren ya embarga

dos, ya sea por autoridades no fiscales, o sujetos a cédula hipotecaria, o bien por autoridades fiscales locales.

En estos casos nuestra legislación fiscal dispone que -- puede proseguirse la diligencia de embargo.

Cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará la diligencia, pero dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora y se dará aviso a la autoridad correspondiente para -- que el o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Si los bienes señalados para la ejecución hubiesen sido ya embargados por parte de autoridades fiscales locales, se -- practicará diligencia, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local. Los tribunales judiciales de la Federación resolverán las controversias que se susciten en caso de inconformidad. No se hará aplicación del producto del remate en tanto se dicta resolución, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (artículo 159 del Código Fiscal de la Federación).

J) Embargo de dinero, metales preciosos, créditos

Ya se había establecido con antelación que el embargo --

puede trabarse sobre bienes muebles, inmuebles y negociaciones. Pues bien, tratándose de bienes muebles como dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios, el depositario deberá entregarlos a la oficina ejecutora dentro de un plazo que no excederá de 24 horas; tratándose de los demás bienes el plazo será de 5 días contados a partir de aquel en que fue hecho el requerimiento; tratándose de créditos se deberá notificar al deudor del embargo para que no haga el pago de las cantidades respectivas a éste, sino a las cajas de la oficina ejecutora, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia; en caso de bienes raíces, derechos reales y negociaciones, deberán ser inscritos en el Registro Público de la Propiedad o en el de Comercio, según corresponda.

K) Custodia de los bienes

La oficina ejecutora nombrará y removerá libremente a los depositarios, quienes tendrán a su cargo la guarda de los bienes o negociaciones embargadas. En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y 167 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando no haya nombrado depositario el jefe de la oficina ejecutora, éste lo puede designar el ejecutor. El ejecuta

do puede ser nombrado depositario. (artículo 153 del Código Fiscal de la Federación.

L) Intervención de Negociaciones

La autoridad fiscal puede jurídicamente decretar, tal y como quedó expuesto, el embargo de la negociación en su conjunto, a través de la intervención con cargo a la caja o bien a través de la figura del administrador.

M) Obligaciones del interventor con cargo a la caja.

En principio, el interventor tiene todas las obligaciones inherentes a su cargo de depositario, listándose entre -- las más importantes la consistente en separar el 10% de los -- ingresos diarios obtenidos por la negociación y enterarlos a -- la oficina recaudadora una vez separadas las cantidades referentes al pago de salarios y créditos preferentes. Además -- cuando el interventor con cargo a la caja advierta irregulari -- dades en el manejo de la negociación debe dictar las medidas -- provisionales de carácter urgente y poner en conocimiento tal -- situación al jefe de la oficina recaudadora, quien ante tal -- supuesto podrá, modificar la intervención de ser con cargo a -- la caja a convertir al interventor en administrador, con fundamento en el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación.

N) El interventor Administrador

El interventor administrador constituye la otra modalidad de la intervención de negociaciones; éste tiene las facul

tades que normalmente corresponden a la administración de sociedades y plenos poderes con las facultades que requieren -- cláusula especial para ejercer actos de dominio y administración para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistirse de estas últimas, no quedando su actuación supeditada a las disposiciones del Consejo de Administración, asamblea de accionistas o socios.

Para el caso en que la negociación no se encuentre constituida jurídicamente como sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades inherentes al dueño. El artículo 166 del Código Fiscal de la Federación prevé precisamente el conjunto de facultades del interventor administrador.

Por lo que respecta a las obligaciones del interventor administrador, el artículo 167 del Código Fiscal de la Federación dispone que dicha persona rinda cuentas mensuales de su administración a la oficina ejecutora y recaude el 10% del importe de las ventas o ingresos de la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.

O) Enajenación de la Negociación Intervenida

Las autoridades hacendarias, con apoyo en lo previsto -- por el artículo 172 del Código Fiscal de la Federación, pueden proceder a la enajenación de la negociación intervenida, -

siempre y cuando se realice el supuesto que para tal efecto--
prevé el numeral precitado, que a la letra dice:

"Artículo 172.- "Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance-- a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, --salvo que se trate de negociaciones que obtengan --sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el por ciento será el que corresponda al --número de meses transcurridos a razón del 8% men- -sual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte".

De acuerdo con el artículo 168 del Código Fiscal de la -
Federación, el nombramiento de interventor debe ser inscrito-
en el Registro Público del domicilio de la negociación inter-
venida.

P) Conclusión de la intervención.

Dos son los supuestos en que procede el levantamiento de
la intervención, de conformidad con lo establecido por el ar-
tículo 171 del Código Fiscal de la Federación:

a) Que el sujeto deudor haya cumplido con la obligación-
de pago.

b) Que la negociación intervenida se haya enajenado sa-
tisfaciendo los requisitos del Código citado.

En estos casos la oficina ejecutora comunicará el hecho-
al registro público que corresponda para que se cancele la --
inscripción respectiva.

Q) Ruptura de cerraduras

Si durante la práctica del embargo la persona contra de la que se despachó ejecución, o bien aquélla con quien se entiende la diligencia, se coloca en alguno de los supuestos -- previstos por el artículo 163 del Código Fiscal de la Federación, el ejecutor podrá hacer que las cerraduras que fueren-- necesarias sean rotas.

Los supuestos son los siguientes:

a) Que la persona con quien se entiende la diligencia se niegue a abrir las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presuma que --- existen bienes muebles embargables.

b) Cuando hubiese negativa a abrir los muebles en los -- que el ejecutor suponga se guarden dinero, alhajas, objetos-- de arte u otros bienes embargables.

No obstante que el sujeto ejecutado se coloque en los su puestos previstos por el legislador para la procedencia de la ruptura de cerraduras, el ejecutor deberá satisfacer los re-- quisitos establecidos en el artículo 163 del Código Fiscal de la Federación para que jurídicamente esté en condiciones de - llevarlas a cabo, dichos requisitos son los siguientes:

a) Que el jefe de la oficina ejecutora dicte un acuerdo-- precisamente ordenando la práctica de tal diligencia, debién--

dose invocar las disposiciones legales que le sirvan de apoyo y señalándose la causal que se ha realizado para proceder a tal efecto.

b) En el momento de la práctica de la diligencia señalar dos testigos.

c) Levantar acta circunstanciada en la que se designe todo lo que acontezca durante la realización de la diligencia.

Siempre que el caso lo requiera, el ejecutor solicitará el auxilio de policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

2.3.4 Actos de Conclusión del Procedimiento

Estos actos de conclusión son los tendientes a finalizar el procedimiento administrativo de ejecución a través del pago del crédito fiscal adeudado, y de esta forma quedan satisfechas las obligaciones fiscales.

Puede suceder que en el desarrollo de la diligencia de embargo el deudor pague su adeudo junto con sus accesorios; - en este caso el ejecutor debe suspender dicha diligencia expidiendo el recibo correspondiente por el importe del pago.

A) El remate

El remate viene a ser prácticamente la conclusión o coronación del procedimiento administrativo de ejecución, enten-

diéndose por tal la venta de los bienes embargados al sujeto-deudor ejecutado llevada a cabo por el órgano executor.

B) Presupuestos del remate

A efecto de que en materia fiscal pueda llevarse a cabo la venta de los bienes embargados se requiere que se dé alguna de las situaciones siguientes y que consagra el artículo 173 del Código Fiscal de la Federación.

a) A partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.

b) Cuando habiéndose procedido al embargo precautorio en los términos del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación el sujeto deudor no efectúe el pago al momento del requerimiento, y cuando los créditos se hagan exigibles.

c) Cuando el sujeto embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 del Código Fiscal de la Federación.

d) Cuando habiéndose hecho valer los medios de defensa en contra de la resolución determinante del crédito fiscal, la resolución confirmatoria de la misma o la confirmatoria de ésta haya quedado firme porque no haya sido impugnado.

C) Modalidades de venta

1. Subasta pública

La regla que rige a este respecto es que los bienes embargados, deben enajenarse en subasta pública tal y como lo establece el artículo 174 del Código Fiscal de la Federación, previéndose por vía de excepción que la venta puede llevarse a cabo fuera de remate cuando se dé cualquiera de los supuestos contemplados por el artículo 192 del Código Fiscal de la Federación y que se reducen a los siguientes:

2. Venta fuera de subasta

a) Cuando el embargado proponga comprador antes de que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco y que el valor pactado para dicha venta cubra el precio asignado a los bienes embargados.

b) Que tratándose de bienes de fácil descomposición o de terioro, o materiales inflamables no exista lugar apropiado para su conservación o guarda.

c) Que tratándose de bienes que hayan salido a remate -- por lo menos en dos almonedas, no se hubiesen presentado postores, supuesto en el cual las autoridades ejecutoras podrán directamente llevar a cabo la venta, o bien encomendarla a -- personas dedicadas a la venta de tales bienes tal y como lo prevé el artículo 193 del Código precitado.

3. Lugar para la venta

En principio la venta de los bienes embargados deberá ha

cerse en el recinto de la oficina ejecutora, salvo las excepciones consagradas por el Código Fiscal de la Federación, supuestos en los cuales la venta podrá hacerse en el lugar designado por la autoridad ejecutora, lo anterior con fundamento en lo previsto por el artículo 174 del código precitado.

4. Precio de venta

El artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, prevé las diversas maneras de determinar el precio base que debe rá servir de punto de partida para la enajenación de los bienes embargados, dependiendo en cada caso de la naturaleza de éstos. Tales supuestos son los siguientes:

a) Bienes inmuebles.- Tratándose de bienes inmuebles la base para su enajenación será la que reporte el avalúo.

b) Negociaciones.- En tal caso se seguirá también con la utilización del valor que refleja el avalúo pericial.

c) Demás casos.- La regla general en tales supuestos es que sirva de base para la enajenación de los mismos el valor fijado de común acuerdo entre la autoridad ejecutora y el sujeto propietario de los bienes embargados, siempre y cuando dicho valor convencional se haya fijado dentro de los seis días siguientes contados a partir de la fecha en que se hubie ra practicado el embargo. A falta de acuerdo la autoridad practicará avalúo pericial.

5. Inconformidad contra la valuación

Puede acaecer que tanto el propietario de los bienes embargados como terceras personas acreedoras del mismo, se encuentren insatisfechos con el valor asignado al bien y que servirán de base para su enajenación, caso en el cual los sujetos a que nos referimos anteriormente podrán hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en contra de la valuación dentro de los 10 días siguientes a que en que haya surtido efecto la notificación del avalúo, debiendo en tal caso la autoridad exactora, a petición del interesado nombrar como perito a alguna institución o empresa dedicada a la compraventa y subasta de bienes misma que deberá rendir su dictamen en un plazo de 10 días si se trata de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, a partir, de su designación. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes.

Todo lo anterior encuentra su fundamento en el artículo-175 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación.

6. Fecha de remate

El órgano executor deberá convocar para remate, fijando como fecha del mismo cualquier día dentro de los treinta siguientes a aquél en que se haya fijado el precio que sirva de base para el remate. (artículo 176 del Código Fiscal de la Federación).

D) La convocatoria

La convocatoria viene a constituir el acto jurídico a través del cual la autoridad ejecutora hace un llamado a todas las personas que tengan interés en concurrir a la subasta de los bienes embargados, dicho documento deberá ser fijado en lugar "visible y usual" de la oficina ejecutora y además en lugares públicos que se juzgue conveniente.

El legislador prevé además de la publicidad que debe darse a la convocatoria a través de su fijación en lugares públicos y oficina ejecutora, cierta publicidad especial que debe revestir la misma para aquellos casos en que el valor de los bienes exceda de una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, la referida publicidad consistirá en publicar la convocatoria tanto en el órgano oficial de la entidad en que radique la oficina ejecutora, como en uno de los periódicos de mayor circulación, debiendo aparecer por dos veces con un intervalo de siete días, siendo necesario en todo caso que la última publicación haya sido cuando menos diez días antes de la fecha fijada para el remate, todo lo cual prevé el artículo 176 del Código Fiscal de la Federación.

E) Sujetos que deben citarse al remate

La autoridad ejecutora, con anterioridad a la celebración del remate deberá obtener un certificado de gravámenes correspondientes a los últimos diez años, procediendo a conti

nuación a la citación para el remate de todas aquéllas personas, que del certificado respectivo se desprenda tal carácter de acreedores del sujeto ejecutado. Para aquellos casos que se encuentran comprendidos en la fracción IV del artículo 134 del citado Código, por ignorarse su domicilio o paradero, la publicación de la convocatoria hará sus efectos de citación personal tal y como lo señala el artículo 177 del Código Fiscal de la Federación.

F) La postura legal

El artículo 179 del multicitado Código establece que: --
"Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate".

G) Contenido del escrito en que se haga la postura legal

El artículo 180 y 182 del precitado Código prevé los requisitos y formalidades que debe revestir el escrito que contenga la postura legal, siendo indispensable lo siguiente:

a) Generales del sujeto pasivo

b) Registro federal de contribuyentes

c) Especificar la cantidad que se ofrezca así como su --
forma de pago, debiendo en todo caso ofrecerse como pago de --
contado cuando menos una cantidad que resulte suficiente para
satisfacer el interés fiscal. Cuando la base legal resulte -
superior al monto del interés fiscal, la diferencia entre am-
bos podrá reconocerse a favor del ejecutado "de acuerdo con -

las condiciones que pacten este último y el postor". Por el contrario si el importe de la postura es menor al del interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados.

Al escrito en que se haga la postura se acompañará necesariamente un certificado de depósito por diez por ciento, -- cuando menos, del valor fijado a los bienes en la convocatoria, expedido por institución de crédito autorizada para tal efecto, en las poblaciones donde no haya alguna de esas instituciones, el depósito se hará de contado en la propia oficina ejecutora. Inmediatamente después de fincado el remate, previa orden de la autoridad ejecutora, se devolverán los certificados de depósito a los postores de las cantidades depositadas en la propia oficina, excepto el que corresponda al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta. - (Artículo 181 del Código Fiscal de la Federación).

H) La postura y su calificación de legal

Compete al jefe de la oficina ejecutora el día y hora señalado para la celebración del remate, hacer del conocimiento de los asistentes al mismo, qué posturas se califican de legales por satisfacer los requisitos de ley y cuál de entre ellas es considerada como la mejor, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos cada uno hasta que la última postura no sea mejorada. Tal y como lo establece el artículo 183 del Código Fiscal de la Federación.

I) Primera y subsecuentes almonedas

Si llegada la fecha para la celebración del remate y éste no se hubiere fincado por circunstancias diversas, el jefe de la oficina ejecutora podrá convocar para una segunda almoneda, misma que deberá llevarse a cabo dentro de los quince días siguientes a la celebración de la primera, debiendo hacerse la publicación de la convocatoria por una sola vez y siguiendo las modalidades previstas por el artículo 176 del citado Código, siendo la base para el remate en la segunda almoneda la cantidad que sirvió de base para la primera menos un 20%. De no llevarse a cabo el fincamiento del remate en segunda almoneda se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia; lo anterior resulta previsto por el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación.

J) Fincamiento del remate

El artículo 183 del Código Fiscal de la Federación prevé que el fincamiento del remate debe llevarse a cabo a favor de quien hubiere hecho la mejor postura en cualquiera de las almonedas.

K) Preferencia en la adjudicación

El fisco federal goza de un derecho de preferencia para-

que en cualquiera de las almonedas se le adjudiquen los bienes en los casos siguientes que prevé el artículo 190 del Código Fiscal de la Federación.

a) A falta de postores

b) A falta de pujas

c) En caso de posturas o pujas iguales

L) Pago de postura

Tratándose de bienes muebles cuyo remate se haya fincado, el postor dentro de los tres días siguientes al fincamiento, deberá entregar a la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida en su postura o la que haya resultado de las mejoras. Para el caso de bienes inmuebles el postor beneficiado por el fincamiento del remate, deberá efectuar el pago ante la oficina ejecutora dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate.

M) Entrega y escrituración de bienes

Tan luego como se efectúe el pago, la oficina ejecutora procederá a la entrega de los bienes muebles. Para el caso de los bienes inmuebles, una vez efectuado el pago y designado el notario, la oficina ejecutora citará al ejecutado para que dentro de los próximos diez días otorgue y firme la escritura respectiva y en caso de no hacerlo, firmará en su rebeldía el jefe de la oficina mencionada, lo anterior en los términos de los artículos 185 y 186 del citado Código.

N) Liberación de gravámenes

En principio los bienes pasarán a propiedad del adquirente libres de gravámenes, para lo cual la oficina ejecutora comunicará al Registro Público para que se efectúe la cancelación correspondiente, en un plazo que no excederá de quince días, tal y como lo establece el artículo 187 del Código Fiscal de la Federación.

O) Remanente del producto del remate

El artículo 196 del citado Código prevé que para el caso de existir dicho remanente, éste se entregará al deudor salvo que medie orden de autoridad competente y en caso de conflicto se hará el depósito del mismo en institución de crédito autorizada.

2.4 SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

El autor español Miguel Fenech define la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución como la detención que presenta su avance (se refiere al procedimiento económico coactivo) merced a causas exteriores a él, y que transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance o son substituídas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.⁽⁴³⁾

(43) Fenech Miguel. Principios de Derecho Procesal Tributario. Librería - Bosch; Barcelona 1949, Tomo II, pág. 65.

Así tenemos que la suspensión del procedimiento es un medio para evitar la ejecución cuando el crédito fiscal, a pesar de ser definitivo no ha sido consentido ya que puede ser impugnado, revocado o anulado, ya que, mientras no quede firme puede suspenderse su ejecución, previa solicitud del interesado ante la oficina ejecutora y aseguramiento del interés fiscal.

2.4.1 Presupuesto de la Suspensión

Siguiendo el pensamiento del licenciado Sergio Francisco de la Garza tenemos que cualquier resolución que declare o --finque algún crédito fiscal y que sea impugnabile a través de uno de los recursos administrativos establecidos por el Código Fiscal de la Federación como pueden ser el recurso de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de --ejecución, o que sea impugnabile mediante el juicio de nulidad que se promueva ante el tribunal fiscal de la federación, resulta ser presupuesto de la suspensión.

Por lo tanto los presupuestos de la suspensión del procedimiento de ejecución se representan a través de ciertos procedimientos iniciados por el deudor o por terceros, los cuales pueden acarrear en su resolución efectos que influyen necesariamente sobre el resultado del procedimiento de ejecución, de tal manera que resulta conveniente suspenderlo par--

cial o totalmente hasta en tanto se resuelvan dichos procedimientos. (44)

2.4.2 Procedimiento de la Suspensión

Iniciado el procedimiento administrativo de ejecución el sujeto ejecutado podrá obtener de la oficina ejecutora la sus pensión del mismo siempre y cuando se satisfagan los requisitos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación y que consisten en los siguientes:

- a) Que lo solicite el ejecutado
- b) Que dicha solicitud se presente ante la autoridad eje cutora
- c) Que se acredite haberse garantizado el interés fiscal a través de cualquiera de las formas que prevé el artículo -- 141 del mencionado Código.

La garantía debe comprender, además de las contribuciones adeudadas, actualizadas, los accesorios causados, así como los recargos que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto, no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y -- ampliar la garantía para que cubra el crédito actualizado y -

(44) De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. Décimocuarta Edición, México 1986, pág. 795.

el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

d) Que dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquélla en que haya surtido efecto la notificación de la resolución impugnada, se presente ante la oficina ejecutora, copia sellada del escrito con el que hubiese intentado el recurso administrativo o promovido el juicio de anulación.

Puede darse el caso de una suspensión parcial, cuando el particular sólo haya impugnado una parte de la resolución, en cuyo caso se deberá continuar el procedimiento respecto de la parte consentida.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal, que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Recibida la solicitud de suspensión y satisfechos los demás requisitos el órgano ejecutor dictará una resolución ordenando la suspensión del procedimiento ejecutivo hasta en tanto recaiga resolución definitiva que ponga fin a los diversos medios de defensa interpuestos.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

2.4.3 Negativa de Suspensión

En el supuesto en que no obstante haberse satisfecho los requisitos previstos por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, la oficina ejecutora niegue decretar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución el sujeto ejecutado podrá acudir ante el superior jerárquico de la autoridad que negó la suspensión en el caso de que esté pendiente de resolución algún recurso administrativo (revocación, oposición al procedimiento ejecutivo), o bien si se está tramitando juicio de nulidad, el recurso se interpone y se resuelve en la vía incidental ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo.

Al escrito del recurso deben acompañarse los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal.

El superior o la sala debe ordenar a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento de ejecución y rinda informe en un plazo de tres días, debiendo resolver la cuestión dentro de los cinco días siguientes a su recepción.

Lo anterior se encuentra regulado en el último párrafo del artículo 144 y 228 del multicitado Código.

CAPITULO III

EL EMBARGO

3.1 DEFINICION

Para que las normas jurídicas tengan efectividad dentro del orden social, tienen como elemento la coercibilidad, es decir, que la norma jurídica tiene la posibilidad de ser cumplida aun en contra de la voluntad del obligado.

Cuando lo ordenado por una norma no se cumple, la consecuencia que se deriva de ese incumplimiento es la sanción. La ejecución forzosa consiste en que por vía coactiva se realiza la conducta debida cuando ésta no ha sido observada en el momento oportuno.

Ahora bien, cuando una persona está obligada respecto de otra a realizar una prestación, puede optar por dos soluciones; cumplir la prestación a que está obligada, o negarse a ello. En el segundo caso, en que la persona no cumple la prestación, bien porque dilate la realización o porque la realice en forma distinta a la obligada, el derecho se impone y arbitra una serie de medidas para hacer cumplir a la persona obligada; y la forma de coacción para hacer cumplir la obligación es la ejecución forzosa.

Por tanto, si el deudor no cumple voluntariamente con -- sus obligaciones se procede a realizar el embargo, que consiste en afectar los bienes patrimoniales del obligado, que puede ser una persona física o moral, por mandato de autoridad -- estatal para garantizar el pago de prestaciones a un sujeto -- acreedor.

Por otra parte, es necesario que el embargo lo determine un órgano del Estado, ya que todo embargo es resultado del -- ejercicio del imperio estatal, pues de manera unilateral, im- perativa y coercible, se impone al sujeto pasivo el secuestro de bienes para garantizar un adeudo. Hacemos énfasis en seña- lar "autoridad estatal" ya que no sólo la autoridad jurisdic- cional es la que puede realizar un embargo, puesto que éste -- puede decretarlo y realizarlo tanto una autoridad fiscal como una autoridad laboral, que son autoridades estatales pero no- pertenecen al poder judicial.

Ahora bien la afectación realizada a través del embargo- reduce el derecho de disfrute y libre disposición para el pro pietario de los bienes embargados a fin de que el valor de -- esos bienes o derechos no se vea disminuído y responda de la deuda del sujeto afectado por el embargo.

De la misma manera el embargo no otorga el ejecutante un derecho real sobre lo embargado, es decir, en el embargo no -- hay un poder directo e inmediato sobre los bienes del deudor-

porque dichos bienes se colocan bajo la guarda de un tercero a disposición del juez, éste es el criterio jurisprudencial - que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, - ante la ausencia de disposiciones específicas sobre la naturaleza jurídica del embargo en la legislación vigente.

Enseguida se expondrán algunas definiciones del embargo:

José Becerra Bautista en su obra el Proceso Civil en México expresa lo siguiente:

"La palabra embargo, según el Diccionario de Lengua, tiene el mismo origen que embarazar, y tiene como primera acepción: embarazar, impedir, detener, y como tercera: retener una cosa en virtud de mandamiento de Juez competente, sujetándola a las - resultas de un procedimiento o juicio".

"Sinónimo de embargo es secuestro, pues el artículo 549 dice: recayendo el secuestro sobre bienes-muebles..., el Código Civil define el secuestro como el depósito de una cosa litigiosa en poder de un tercero, hasta que se decida a quien debe entregarse (2539) y el secuestro judicial como el constituido por el decreto del juez, mismo que se rige por - las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles, y en su defecto por las mismas del secuestro - convencional, según los artículos 2544 y 2545".

Después de efectuar una serie de consideraciones sobre el tema particular, este autor concluye afirmando lo siguiente:

"Sostenemos por tanto que se trata de un gravamen real, temporal, oponible a terceros, del que es titular únicamente el órgano jurisdiccional, sujeto a las contingencias del proceso en el cual, tanto el ejecutante como el ejecutado y el mismo depositario deben cumplir las cargas, obligaciones y derechos respectivos".(45)

El diccionario de la Lengua de la Real Academia Española define al embargo como "la retención, traba o secuestro de bienes por mandamiento del juez, o autoridad competente".

Por su parte, el tratadista Eduardo Pallares define al embargo como sigue:

"El embargo propiamente dicho es un acto procesal por virtud del cual se aseguran determinados bienes según la naturaleza de los mismos, para que estén a las resultas del juicio. En algunos casos, el aseguramiento consiste en el secuestro de los bienes, o sea en su depósito judicial pero no siempre sucede así, porque hay bienes que no pueden ser depositados, por ejemplo, un crédito, derechos hereditarios, una concesión administrativa, etc.

"De estos se infiere que embargo y secuestro en su acepción más genuina, no se identifica, aunque la ley use con frecuencia la palabra embargo como sinónimo de secuestro. Este último tradicionalmen-

(45) Becerra Bautista José. El Proceso Civil en México. Edit. Porrúa, Octava Edición, México 1980, págs. 304, 310.

te ha sido considerado como depósito judicial y así lo reglamenta el Código Civil. Lo que caracteriza al embargo es que asegura jurídica y materialmente (cuando esto último es posible) determinados bienes y se les afecta legalmente para hacer efectiva en ellos la sentencia que se pronuncie en el proceso".(46)

Rafael de Pina y José Castillo Larrañaga, citan la opinión de Don Galeano Sierra, quien señala que:

"El embargo es la simple retención de los bienes del deudor por mandamiento de la autoridad competente, y para garantizar los fines de la reclamación.- Etimológicamente significa obstáculo a la libre disposición de lo embargado; jurídicamente, es una medida ejecutiva de subrogación, en virtud de la cual el juez sustrae del patrimonio del deudor las cosas de su propiedad, privándole de la tenencia y administración para que en su oportunidad, proceda a su conversión en dinero, y hacer pago al acreedor"...

De todas estas definiciones que sobre el embargo han ver-
tido los tratadistas citados con antelación podemos concluir señalando que el embargo es una institución jurídica por medio de la cual se realiza una afectación (retención, ocupación, intervención, aprehensión) de bienes patrimoniales o de derechos de un deudor, por mandato de una autoridad estatal a fin de garantizar el pago de prestaciones pecuniarias a un sujeto acreedor.

(46) Pallares Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil, Ed. Porrúa, S.A., México, Sexta Edición.

En análisis a la definición propuesta encontramos que:

a) El embargo es una institución jurídica, en virtud de que existe una serie de relaciones jurídicas unificadas y con una finalidad común, por lo que observamos que el embargo no se agota en un acto único ya que existen relaciones jurídicas entre el juez y las partes, entre el actuario y las partes, entre el depositario y las partes, entre los terceros y las partes, entre los valuadores y las partes, y así tenemos que la finalidad común del embargo es garantizar el pago de prestaciones pecuniarias a cargo del deudor.

b) Lo más importante en el embargo es la afectación de bienes o derechos. Así tenemos que dentro del patrimonio del deudor encontramos los bienes y derechos, los cuales responden genéricamente por todos los adeudos a cargo del titular de esos derechos y bienes; pero en virtud del embargo, ya especial ciertos bienes están destinados a responder por el importe de adeudos concretos, por lo que ya no es genérica la responsabilidad sino que está específicamente dirigida a unos derechos o bienes determinados.

Por tanto, los bienes y los derechos son susceptibles de embargo; entendiendo por bienes los objetos materiales con valor intrínseco o representativo y por derechos a las prerrogativas derivadas de una norma jurídica para exigir de un sujeto obligado una prestación determinada.

c) El embargo sólo puede ser decretado por un órgano del Estado, esto es, que no puede constituirse en forma privada, ni aun existiendo mutuo acuerdo entre acreedor y deudor, toda vez que como ya se señaló con anterioridad, el embargo es resultado del ejercicio de imperio estatal, pues de manera unilateral, imperativa y coercible, se impone al sujeto deudor-- la afectación de bienes para garantizar un adeudo.

De esta forma tenemos que una autoridad estatal es la -- única que puede decretar el embargo; afirmación que permite - señalar y diferenciar el hecho de que no sólo la autoridad ju- dicial es la que puede realizar un embargo, puesto que éste - puede ser efectuado también por una autoridad laboral o por - una autoridad fiscal, en este caso haciendo uso de su facul- tad económico coactiva, cuya finalidad es exigir el cumpli- - miento de prestaciones tributarias y no de derechos privados- como acontece en el embargo judicial. De esta manera observa- mos que tanto la autoridad laboral como la fiscal son autori- dades estatales pero no pertenecen al poder judicial.

Por tanto, tenemos que la finalidad del embargo es garan- tizar el pago de prestaciones a cargo de un sujeto deudor a - través de la afectación y aseguramiento material de bienes.

3.1.1 Naturaleza Jurídica del Embargo

Cuando se trata de estudiar la naturaleza jurídica del--

embargo, surgen desde luego una serie de encontradas opiniones respecto a las siguientes interrogantes:

¿Crea el embargo un derecho de naturaleza real?, ¿Estamos acaso ante la presencia de un derechos personal?, ¿Es sólo una institución jurídico procesal de naturaleza sui géneris?

La verdad es que el embargo no otorga al ejecutante un derecho real sobre lo embargado, pues los derechos que nacen de dicho acto procesal son de naturaleza sui géneris, toda vez que no coinciden con los atribuibles a los derechos reales.

Lo anterior no significa que necesariamente se engendren exclusivamente derechos personales, sino que dan nacimiento a un régimen especial sui géneris, de afectación de bienes que se dan en garantía para el cumplimiento de obligaciones contraídas en favor del titular del crédito de que se trate.

Esta afirmación se comprobará en el desarrollo del presente capítulo.

Es de precisarse que para la determinación de la naturaleza jurídica del embargo, ante la ausencia de disposiciones legales que en forma directa la establezcan, se hace necesario partir del criterio sustentado por la H. Suprema Corte de

Justicia de la Nación, la que ha sentado jurisprudencia firme en el sentido de que el embargo no otorga al ejecutante un de recho real sobre lo embargado.

Así con esta afirmación, se procederá a desglosar los di versos postulados de la Corte.

Forma parte integrante del criterio sostenido por la Cor te, la tesis relacionada con la jurisprudencia firme que a la letra dice: "El secuestro no otorga al ejecutante un derecho-real sobre lo embargado".⁽⁴⁷⁾

De las tesis relacionadas con la jurisprudencia anterior se destacan las principales características que son:

1. En primer lugar señala las características principales de los derechos reales que son: poder directo e inmediato sobre la cosa; derecho de persecución y derecho de preferencia.

2. En el embargo no hay poder directo e inmediato porque la cosa se coloca bajo la guarda de un tercero a disposición-

(47) Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1917- a 1965. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tercera Sala, Tesis No. 175, Embargo, Naturaleza Jurídica del.

del juez, por lo que sus características lo relacionan con el depósito.

3. El embargo tiene su origen en el secuestro romano y no en el *pignus praetorium* o en el *pignus ex iudicati*.

4. El embargo no tiene el derecho de persecución, pues éste lo adquiere hasta que se convierte en adjudicatario; --- mientras tanto sólo tiene el derecho de hacer rematar la cosa, en virtud de la *actio iudicati*.

5. El embargo no tiene derecho de preferencia en virtud del registro, pues cuando el acreedor hipotecario embarga no aumenta su preferencia.

6. Si se considera una causa de preferencia la que establece el Código de Procedimientos Civiles en el caso del reembargante, entonces tendría que considerarse una tercera causa de preferencia al lado de las garantías y privilegios con características especiales, que implicarían una excepción, de estricta interpretación, y

7. Que en caso de concurrencia de créditos hipotecarios con créditos garantizados con embargo o reembolso, la preferencia corresponde a los primeros. (48)

(48) Tesis relacionada, Embargo Naturaleza del, Quinta Epoca: Tomo XLIX, - pág. 588; Junquera Rafael.

Para entender los postulados de la Corte, es conveniente recordar la aportación del derecho romano sobre este punto.

Ninguna legislación ha separado con tanta claridad como el derecho romano a los derechos reales de los derechos personales, al decir del tratadista Eugene Petit⁽⁴⁹⁾ quien los define como sigue:

"El derecho real es la relación directa de una persona con una cosa determinada, de la cual aquella obtiene un determinado beneficio, con exclusión de todas las demás".

"El derecho de crédito (o personal) es una relación de persona a persona, que permite a una de ellas, llamada acreedor, exigir de la otra, llamada deudor, determinada prestación".

De los anteriores conceptos surgen las siguientes diferencias entre ambos derechos.

a) El derecho real existe en beneficio de una sola persona, hacia y en contra de todas las demás, sin imponer más deber que el de respetarlo y no impedir su ejercicio, esto es, una mera obligación de abstención, de no-hacer; por oposición, los derechos personales permiten al acreedor exigir del deudor un derecho, es decir, exigirle el cumplimiento de una obligación de hacer, pero solamente el deudor, y nadie más es

(49) Petit Eugene, Tratado elemental de derecho romano, traducido de la novena edición francesa y aumentado con notas originales muy amplias en la presente Ed., por D. José Fernández, México 1976.

tá obligado a cumplir tal obligación, correlativa del derecho de crédito o personal.

b) La persona que adquiere un derecho real obtiene un derecho de preferencia, entendido como la inafectabilidad del mismo por derechos constituidos posteriormente a él. Por su parte, en el caso de los derechos personales, la constitución de otros posteriores conlleva la misma fuerza que el primero, de tal suerte que si el patrimonio afectable del deudor no bastare para pagar a todos los acreedores, el derecho de cada uno de ellos se verá reducido y disminuído proporcionalmente.

c) El derecho real sólo puede tener por objeto una cosa con existencia actual, por lo que su campo de aplicación es más reducido que el de los derechos de crédito, los que pueden versar sobre cosas futuras.

d) En cuanto a su forma de constitución, se aprecia que los derechos reales sólo pueden originarse por modos especiales, sin que baste el acuerdo de las partes para constituirlos, mientras que en el caso de los derechos de crédito, se encuentra al contrato como su fuente más fecunda.

é) En lo referente a las acciones que sancionan la existencia de cada uno de ellos, se otorgaba la acción in rem para la protección de los derechos reales, facultando a su titu

lar para exigir del juez la sanción a su derecho, para ejercerlo libremente y sin que nadie obstaculice tal ejercicio.

Por oposición, en el caso de los derechos de crédito, se otorgaba la acción in personam, por la cual, además de exigir el acreedor el reconocimiento de su derecho, se pretende vencer la resistencia del deudor que no hubiere "hecho" aquello a lo que se obligó.

Con los antecedentes que se citan, se está en posibilidad de apreciar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece como características de los derechos reales, más o menos las mismas que ya desde el derecho romano a ellos se les atribuían.

Se encuentra el poder directo e inmediato del titular sobre una cosa (inciso a), el derecho de persecución (inciso e), en lo referente a la acción in rem, así como el derecho de preferencia (inciso b).

En tesis relacionadas con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos explica que las características más importantes de los derechos reales son:

1. El poder directo e inmediato que confiere a su titular sobre una cosa.
2. El derecho de persecución, y

3. El derecho de preferencia cuando se trata naturalmente de los derechos reales que constituyen una garantía.

Asimismo, se sostiene en esta tesis que es indudable que el embargo no concede al embargante un poder directo e inmediato sobre la cosa embargada, sino que la coloca bajo la guarda de un tercero y a disposición del juez que conoce del juicio en que ordenó la providencia, lo que significa que la cosa embargada no se encuentra bajo el poder del embargante, sino bajo el poder de la autoridad judicial; aquí se hace énfasis en que al juez no puede considerarse siquiera como intermediario entre el embargante y la cosa, dado que éste y no el embargante es el que puede disponer de los bienes secuestrados, y concluye añadiendo que en base a lo anteriormente descrito, al embargo deba considerársele como una institución de carácter procesal y de naturaleza sui géneris, puesto que tiene características que se relacionan con el depósito según lo dispuesto por los artículos 2545 y 2546 del Código Civil de 1884.

También añade que el origen del embargo debe buscarse -- en lo que los romanos denominaban secuestro, y no en el pignus praetorium, ó en pignus ex iudicati causa captum, que --- constituían en el derecho romano, casos de seguridad o garantía real.

Por último se señala que tampoco implica el embargo el derecho de persecución, toda vez que éste consiste en la fa-

cultad de obtener toda o parte de las ventajas de que es -- susceptible una cosa, reclamándola de cualquier poseedor, siguiendo un juicio en contra de un tercero o sea, deduciendo una acción que es correlativa del derecho de persecución; de acuerdo a lo anterior nos aclara que aun aceptando que el embargante pueda privar en ciertos casos a un nuevo adquirente de la cosa embargada, haciendo que ésta se remate y se le adjudique, el derecho de persecución lo adquiere desde el momento en que se convierte en adjudicatario, es decir en propietario, teniendo entre tanto sólo el derecho de hacer rematar la cosa por el juez a cuya disposición se encuentra el bien embargado, derecho que emana estrictamente de la sentencia pronunciada en el juicio en el que se ordenó el embargo.

Respecto al derecho de persecución, la Suprema Corte -- afirma que para el embargante no existe, pues éste lo adquiere hasta que se convierte en adjudicatario; mientras tanto -- sólo tiene el derecho de hacer rematar la cosa, en virtud de la actio judicati.

Por tanto el derecho de persecución como lo entiende la Corte es la facultad de obtener todas o parte de las ventajas de que es susceptible una cosa, reclamándola de cualquier --

poseedor, siguiendo un juicio en contra de un tercero, o sea, deduciendo una acción que es correlativa del derecho de persecución, y aparece claramente que este derecho sólo se encontrará plenamente en el derecho de propiedad.

Por lo que respecta al derecho de preferencia, se sostiene en esta tesis que el embargo no otorga al embargante el derecho de preferencia, ni tampoco se adquiere tal prerrogativa que es característica de los derechos reales de garantía, en virtud de su registro, puesto que el acreedor hipotecario no aumenta su preferencia, ni puede decir que tiene una nueva causa de ello, cuando embarga la cosa hipotecada mediante la fijación de la cédula respectiva.

Así, y a modo de explicar la afirmación anterior, se hace una comparación diciendo que si el titular de una segunda hipoteca se subroga en los derechos del primer acreedor hipotecario, con relación a los demás acreedores, también hipotecarios, puede invocar en lo sucesivo dos causas de preferencia, y en caso de que no existan otros acreedores, puede decirse no sólo que tiene dos causas, sino que su preferencia aumentó;

Y concluye diciendo que lo anterior significa que el embargo en sí no constituye una causa de preferencia, a menos - que se considere como tal, la prelación que se establece por el Código de Procedimientos Civiles, en el caso del reembargante;

Y de ser así señala que entonces tendría que considerarse una tercera causa de preferencia al lado de las garantías y de los privilegios, con características especiales y que no podría aplicarse sino al caso expresamente previsto por la ley, ya que las disposiciones que establecen la preferencia, implica una excepción a la regla general, según la cual, todos los acreedores deben sufrir proporcionalmente las disminuciones que resienta el patrimonio de su deudor;

Y así como en el caso de concurrencia de créditos preferentes, por causas de garantías reales o créditos privilegiados, el problema se resuelve dando la preferencia a estos últimos, por lo que tendrá que concluirse en caso de concurrencia de créditos hipotecarios con créditos garantizados con embargos o reembargo, que la preferencia corresponde a los primeros.

Por lo que se refiere a este derecho de preferencia la Corte afirma que el embargante no tiene el derecho de preferencia en virtud del registro, pues cuando el acreedor hipotecario embarga no aumenta su preferencia.

Aquí podemos añadir que en el momento en que formalmente se traba el embargo sobre los bienes señalados éstos sufren un cambio jurídico, toda vez que la plena propiedad que el -- deudor tiene sobre esos bienes se ve menguada en cuanto que a partir de ese momento no puede disponer libremente de ellos, - (Jus utendi, Jus fruendi et abutendi) a tal grado que si el - propietario del bien embargado transmite la propiedad comete un delito, por lo que esa limitación a la propiedad es un ver dadero gravamen que pesa sobre la cosa embargada y surge en - el momento en que éste se traba.

De esta manera observamos que el propietario del bien ya no puede disponer de él, es decir, pierde el Jus abutendi característico del derecho de propiedad y, en consecuencia, sur ge a su cargo la obligación de no disponer de esa cosa.

Asimismo el embargante adquiere el derecho a que la cosa se conserve con esa limitación de propiedad, para que pueda - ser rematada al dictarse sentencia ejecutoria, debiendo el -- Juez vigilar que la cosa embargada se conserve a su disposi- ción y para ello tiene el poder suficiente de exigir al depo- sitario la entrega de los bienes embargados a la persona que- el Juez indique, en el momento que juzgue conveniente y corre- lativamente adquiere la obligación de impedir cualquier acto- del ejecutante o del ejecutado, o del depositario, que viole- los derechos surgidos con motivo del secuestro, o bien solici- tar al Juez que extinga la obligación por haberse realizado - el pago, y por consiguiente cesen los efectos del embargo.

Así es como se deduce en esta tesis que el embargo no -- constituye un derecho real, dado que no reúne ninguna de las características más importantes que este derecho confiere a su titular. (50)

Se anticipa desde ahora que, atinadamente, la Corte jamás hace referencia en la tesis que se desglosa, a que en --- ella mencione la totalidad de las características de los derechos reales, sino que únicamente lo hace, según expresión textual, en cuanto a "las características más importantes" de -- los referidos derechos.

Sostiene la Corte que el embargo, indudablemente, no concede al embargante un poder directo e inmediato sobre la cosa embargada, sino que coloca a ésta bajo la guarda de un tercero, y a disposición del juez que conoce del juicio en que se ordena la providencia.

Explica que lo anterior significa que la cosa no se encuentra en poder del embargante sino en el de una autoridad judicial, y que ésta no puede considerarse siquiera como intermediario entre el embargante y la cosa, dado que es el --- juez y no el embargante, el que puede disponer del bien se--- custrado.

(50) Tesis relacionada, Embargo Naturaleza del, Quinta Epoca; Tomo XLIX, - página 588, Junquera Rafael.

De lo anterior concluye la Corte que al embargo deba considerársele como una institución de carácter procesal y de naturaleza sui géneris.

Por la fuerza que en el sistema procesal mexicano adquiere la jurisprudencia, como criterio último de resolución de conflictos entre particulares, y la dificultad en cuanto a procedimiento y a tiempo que implica su variación, debe tomarse muy en cuenta esta tesis, en lo referente a determinar la naturaleza jurídica del embargo en el derecho positivo mexicano.

Lo anterior adquiere mayor fuerza cuando la propia Corte no sólo sostiene un criterio, sino que además lo hace considerando sus argumentos como indudables.

Además, en el caso a estudio, requiere destacarse que si bien la Corte ha sostenido el no otorgamiento de derechos reales a los embargantes, no por ello hace una distinción tajante de criterios, colocando el embargo como derecho real o como derecho personal, sino que incluso le da expresamente el carácter de institución procesal, de naturaleza sui géneris, lo que necesariamente implica que el embargo, como tal, pueda participar de algunos lineamientos de ambas clases de derechos, sin que por ello deba catalogársele en uno o en otro grupo.

Las afirmaciones anteriores serán de gran utilidad para las consideraciones siguientes:

1. El poder sobre una cosa embargada es detentado por el juez que conoce el juicio en el que se ordenó la providencia de embargo.

Es importante destacar que si bien el juez es quien detenta el poder de disposición del bien secuestrado, tal poder no queda a su arbitrio, sino que encuentra en la ley su más estricta reglamentación en cuanto a su ejercicio.

En otras palabras, el juez sólo podrá ejercitar su poder de disposición del bien embargado, de las siguientes formas:

a) Ordenando su remate, a fin de obtener con su producto la satisfacción de los intereses del embargante, correlativos de la obligación incumplida del propietario del bien embargado, en cumplimiento de la razón de ser del órgano jurisdiccional como aquél a quien compete la resolución de conflictos en aras a la aplicación de la justicia y el mantenimiento del orden social.

b) Ordenando su levantamiento, en virtud del pago de las prestaciones reclamadas, de conformidad con las partes en conflicto en los casos que procedan.

c) Ordenando el cambio en la persona del depositario del bien embargado, y en general, decretando las providencias necesarias tendientes a la preservación del estado jurídico-procesal de dicho bien.

Por lo tanto es necesario precisar el alcance de la afirmación y dejar claramente asentado que la disposición sobre la cosa embargada de que es titular el juez, no es el poder de disposición que incluye todo derecho de propiedad tradicionalmente entendido, por lo tanto, no es correcto hablar de un poder de disposición absoluto del juez de los autos sobre el bien embargado, sino, en estricto derecho, de un poder de disposición derivado de una protección que la ley consagra en favor de quien ha obtenido del órgano jurisdiccional la sanción de su derecho, o en el caso de juicio ejecutivo, de quien la propia ley le ha establecido una presunción de razonable fuerza.

Por otra parte es necesario también precisar que no siempre queda la cosa en poder de un tercero sino que puede quedar como depositario el propio demandado.

Por lo que se refiere a lo que establece la Corte en el sentido de que al embargo debe considerársele como una institución de carácter procesal y de naturaleza sui generis, y -- que deben relacionársele las características del depósito según la regulación del Código Civil de 1884, encontrando sus--

antecedentes históricos en el secuestro romano, cabe precisar que el hecho de que el embargo sea una institución de carácter procesal es evidente.

En efecto, a diferencia de figuras tales como la hipoteca y la prenda sólo a virtud de orden de autoridad judicial, y nunca por convenio entre particulares, podrán embargarse -- bienes de la propiedad de una persona, bien sea porque el actor en un juicio haya acreditado sus pretensiones, bien sea porque aparezca como titular de una presunción lo suficientemente fuerte, de acuerdo con la ley, para que le sea concedida la ejecución en bienes de su deudor.

A continuación se establecerán las características del depósito conforme al Código Civil de 1884, a fin de entender la referencia que a ellas se hace en la tesis de la Corte anteriormente citada.

Conforme al artículo 2545 del citado ordenamiento, "El depósito en general es un acto por el cual se recibe la cosa ajena con la obligación de custodiarla y restituirla en especie, sin facultad de usarla ni aprovecharse de ella..."

De acuerdo con los artículos 2545 y siguientes, se llama ba depósito, simplemente, al que se efectuaba por el dueño de la cosa, mientras que si el depositante lo era la autoridad -

pública o los litigantes en un proceso judicial, de común acuerdo, se llamaría secuestro.

Conforme al artículo 2516 del Código Civil vigente,

"El depósito es un contrato por el cual el depositario se obliga hacia el depositante a recibir -- una cosa, mueble o inmueble, que aquél le confía, y a guardarla para restituírla cuando la pida el depositante".

En el artículo 2539 se establece que:

"El secuestro es el depósito de una cosa litigiosa en poder de un tercero hasta que se decida a -- quien debe entregársele previniéndose en el artículo 2540 que el secuestro puede ser convencional o judicial, siendo este último el que se constituye -- por decreto del juez".

Por lo que se refiere a la interpretación de estos preceptos, se desprende que en el sistema del Código de 1884 se consideraba al depósito como un acto, y no como un contrato, como se hace en el sistema vigente.

En efecto, en la regulación del Código Civil de 1884, en su artículo 2545 se refiere al depósito y lo define en su aspecto general, cuando afirma:

"El depósito en general es un acto...",

lo cual constituye una imprecisión, puesto que después de esta regla general no habla de excepciones expresas, es decir, no refiere casos específicos distintos de la regla general, --

de aquí se desprende que admite en su definición la posibilidad de figuras como el embargo, el que definitivamente no puede considerarse unido a la figura del contrato.

Así vemos la diferencia de lo que establece el Código vigente que señala que todo depósito es un contrato, y el embargo, en relación con el depósito, no puede ser conceptualizado como contrato (entendido como secuestro judicial).

En cuanto a su antecedente histórico, debe buscarse, según la tesis que se analiza, en el secuestro romano, y no en el *pignus praetorium*, ni en el *pignus ex iudicati causa captum*. A continuación se analizarán estas figuras, siguiendo los lineamientos aportados por el tratadista Eugene Petit, en su obra citada en la bibliografía de este trabajo.

"El secuestro, *sequestrum*, es el depósito en manos de un tercero, *sequester*, de una cosa sobre la que hay contienda entre dos o varias personas con cargo de conservarla y devolverla a la parte que gana la causa. El secuestro obedece en general a las reglas del depósito ordinario.

Se distingue de él, sin embargo, por las particularidades siguientes: a) Puede tener por objeto inmuebles, lo mismo que muebles y aun personas; y, -- b) El *Sequester* tiene la verdadera posesión de la cosa depositada; pero el beneficio de esta posesión, y especialmente la usucapión que haya podido resultar, es adquirida en definitiva por la parte que -- triunfe".(51)

(51) Petit Eugene. *Tratado Elemental de Derecho Romano* traducido de la Novena Edición francesa y aumentado con notas originales, muy amplias en la presente Edición, por D. José Fernández González, Ed. Nacional, México 1976, pág. 386.

Ahora bien el tratadista citado con antelación nos dice que como fuente de la hipoteca, se encontraba la decisión del magistrado, en el caso de que el pretor hubiere puesto en posesión de los bienes de un deudor a su acreedor, el simple hecho de esta posesión hacía adquirir a éste un verdadero derecho de prenda sobre los bienes, llamado Pignus Praetorium.

También partiendo de la fuente ubicada en la decisión -- del licenciado, Petit refiere⁽⁵²⁾ La Pignus Causa Judicati -- Captum, consistente en que a partir de Antonino el Piadoso se decidió que si un deudor condenado a ello no pagaba dentro -- del plazo indicado en la condena, el magistrado tendría facultad de asegurar la ejecución de la sentencia mediante el embargo de ciertos bienes del deudor, los cuales son atribuidos como prenda al acreedor, y vendidos en caso de falta de pago.

Relata Petit a continuación que, tanto en caso de la Pignus Praetorium, como en la de la Pignus Causa Judicati Captum, no existían verdaderos casos de hipoteca, puesto que el derecho del acreedor estaba subordinado a la posesión; es decir, que para ejercitar la acción In Rem (real) requería de dicha posesión, y si la perdía, perdía también el ejercicio de la acción real.

No fue sino hasta la época del emperador Justiniano, y -

(52) Petit Eugene. Ob.cit., pág. 302.

sólo en el caso de la *Pignus Praetorium*, cuando se concedió la acción real al acreedor desposeído.

Por lo que toca a la *Pignus causa iudicati captum*, los bienes sobre los que se despachaba ejecución eran atribuidos en prenda al acreedor y vendidos en caso de falta de pago de éste. Si bien la semejanza es aparentemente notoria con el embargo contemporáneo, éste difiere de la figura romana en -- que en ningún momento se atribuyen los bienes al acreedor en un litigio, sino que, como dice la Corte, son puestos bajo la guarda de un tercero y a disposición del Juez, para ser rematados y de su producto hacer pago al acreedor, quien jamás interviene en una relación "directa" frente a los bienes, sino siempre frente al deudor, de quien la ley le permite sustraer ciertos bienes, en garantía del cumplimiento de su obligación, o como base para una ejecución forzosa de la que obtendrá la satisfacción de sus pretensiones.

Así es como se concluye que el embargo no constituye un derecho real, ya que no reúne ninguna de las características más importantes que este derecho confiere a su titular.

3.1.2 Clases de Embargo

a) Embargo en materia civil.

Dentro del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal se encuentra regulado el embargo precautorio en

los artículos 534 y 235. Aquí observamos que la ley lo regula como medida precautoria, por lo que el embargo precautorio tiene la característica de ser una medida cautelar sujeta a mayores exigencias que el embargo genérico, toda vez que esta institución tiene como objeto fortalecer o asegurar los derechos del acreedor evitando que el deudor pueda disponer de -- los bienes afectándolos, pues puede suceder que el acreedor-- se encuentre ante la necesidad de asegurar su derecho sin disponer de un título que en esa época traiga aparejada la ejecución o que lo tenga y quiera solicitar el embargo con anterioridad, en virtud de estar pendiente el plazo.

Las características legales del embargo precautorio son las siguientes:

El embargo precautorio se funda en el temor de extracción de bienes del patrimonio del deudor o en su ocultamiento.

Quien solicite esta providencia precautoria debe acreditar el derecho que tiene para gestionar y la necesidad de la medida que solicita. Asimismo las pruebas deben consistir ya sea en documentos o en testigos idóneos, que serán por lo menos tres (artículo 239 del Código de Procedimientos Civiles).

El solicitante del secuestro provisional debe expresar el valor de la cosa que reclama, designando ésta con toda precisión, (artículo 234 del ordenamiento arriba citado).

Si la solicitud del secuestro provisional no está fundada en un título ejecutivo, el actor otorgará una fianza a --- efecto de responder por los daños y perjuicios que se causen, ya sea porque se revoque la providencia o porque entablada la demanda, sea absuelto el reo, (artículo 244 del ordenamiento ya citado).

La autoridad que conoce de este embargo precautorio es el juez que, al ser presentada la solicitud, esté conociendo del negocio, (artículo 237 del multicitado ordenamiento).

Ahora bien, si se trata de una actuación prejudicial ha de ser el juez competente para conocer del futuro juicio que habrá de intentarse.

Cuando la providencia precautoria se dicte por un juez que no sea el que deba conocer del negocio principal, una vez ejecutada y resuelta la reclamación, si se hubiere formulado, se remitirán al juez competente las actuaciones, que en todo caso se unirán al expediente, para que en él obren los efectos que correspondan conforme a derecho (artículo 254 del Código de Procedimientos Civiles).

Por lo que respecta a la cuantía del embargo precautorio debe señalarse que el juez, al decretar el embargo provisional fijará la cantidad por la cual haya de practicarse la diligencia (artículo 234 del ordenamiento ya citado), haciendo-

notar que la fijación de la cantidad no es arbitraria pues es tará fundada en la cantidad expresada por el interesado al so licitar el secuestro provisional, así como en las pruebas ren didas respecto del derecho que tiene para gestionar, (artículo 239 y 243 del citado ordenamiento).

Por lo que respecta a la oposición del demandado al embargo precautorio podemos decir que para que dicho embargo se levante, el demandado puede optar por realizar lo siguiente:

1. Consignar el valor u objeto reclamado.
2. Dar fianza bastante a juicio del juez.
3. Demostrar que tiene bienes raíces suficientes para -- responder del éxito de la demanda (artículo 245 del multicitado ordenamiento).

Por otra parte y a efecto de evitar reiteración de todas las normas que rigen al secuestro, el legislador remite a las reglas generales del embargo, en el artículo 249 del Código - de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal.

b) Embargo en materia fiscal

Ahora bien, por lo que respecta a las clases de embargo- en materia fiscal tenemos que dentro del Código Fiscal de la- Federación se señalan tres clases de embargo que son:

1. El embargo en la vía Administrativa

La Fracción V del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación prevé como una de las formas de garantizar el interés fiscal, al embargo en la vía administrativa. Asimismo se encuentra regulado en el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Este tipo de embargo se practicará a solicitud del contribuyente, siempre y cuando se observen los lineamientos prescritos en el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y se cubran los honorarios de ejecución correspondientes.

2. El embargo Precautorio.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en su segundo párrafo, prevé la posibilidad jurídica de que la autoridad hacendaria pueda recurrir a la utilización del embargo con carácter precautorio de los bienes del deudor a efecto que el interés fiscal quede asegurado en los siguientes casos:

a) Cuando la autoridad considere que existe el peligro de que el contribuyente se ausente, enajene u oculte sus bienes.

b) Realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de la obligación.

Basta para proceder a la práctica del embargo precautorio en el presente caso, cuando la autoridad hacendaria juzgue que se realice cualquiera de los supuestos previstos por el precepto anteriormente mencionado, no obstante que el crédito fiscal no haya sido determinado o bien que no sea exigible, por no haber transcurrido el periodo para su pago voluntario, por lo que la ejecución en este caso no tiene el sustento de un crédito fiscal.

Para la terminación del embargo precautorio se prevén -- dos situaciones distintas:

a) Que el embargo quede sin efecto si la autoridad hacendaria no emite ni notifica dentro del plazo de un año la resolución determinante del crédito fiscal, computada a partir de la fecha del embargo.

b) Que el embargo precautorio se convierta en definitivo de existir la resolución determinante del crédito fiscal y su notificación dentro del plazo referido del año.

Asimismo el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II regula dos supuestos en que procede el embargo precautorio:

a) Cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios.

b) Cuando no se atiende a tres requerimientos formulados por la autoridad y referentes a la misma omisión, salvo que se refiera al incumplimiento de la obligación de presentar -- declaraciones, caso en el que bastará el incumplimiento de un solo requerimiento.

Con base en lo anteriormente expuesto el embargo quedará sin efecto, tal y como lo prevé la fracción II del artículo - 41, cuando se dé alguna de estas dos situaciones:

a) Que se dé cumplimiento a los términos del requerimiento.

b) Si transcurridos dos meses de practicado el embargo - las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

c) El Embargo en General

Este embargo, que se encuentra regulado en el artículo - 151 del Código Fiscal de la Federación, ya fue tratado ampliamente en el Capítulo segundo del presente trabajo, por lo que remitimos a lo anteriormente expuesto.

3.1.2.1 Diferencias entre el embargo en Materia Civil y el embargo en Materia Fiscal

En primer lugar tenemos que a pesar de que el embargo en

materia fiscal y el embargo en materia civil hayan sido decretados por una autoridad estatal esto no implica que sólo la autoridad judicial pueda realizarlo, sino que también éste pueda ser decretado por la autoridad administrativa.

En materia fiscal existe una relación entre el Estado -- que va a tener el carácter de sujeto activo y el particular -- que será el sujeto pasivo, teniendo el Estado la facultad de exigir a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, las que no tienen como fuente un acuerdo de voluntades, -- sino que es voluntad unilateral del Estado la que se impone al particular, encontrándose dentro de este tipo de actos los que dan origen a los impuestos, multas o recargos.

En materia civil existen varias partes que intervienen -- en el embargo como son el deudor y el acreedor, el depositario y la autoridad jurisdiccional; así tenemos que cuando el deudor no cumple voluntariamente sus obligaciones, el acreedor puede exigir el cumplimiento de las mismas por medio de -- la intervención coactiva de los tribunales.

De lo anterior se desprende que existe una relación entre particulares para con el Estado que es el que va a llevar a cabo la ejecución forzosa de la obligación.

El embargo en materia fiscal se realiza en beneficio del interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende

a regular la obtención de los recursos que el Estado necesita para hacer frente a sus gastos.

El embargo en materia civil se efectúa impulsado por el interés de los particulares los cuales buscan satisfacer sus pretendidos derechos. Es bien sabido que cuando entre particulares se suscita un conflicto, no deben hacerse justicia -- por sí mismos, es preciso que acudan ante el órgano jurisdiccional para que ejercite la acción correspondiente, haciendo valer sus derechos frente al adversario, de aquí se desprende que la acción sólo prospera a instancia y por el impulso de la parte interesada.

El embargo en materia fiscal se caracteriza por la ofi-
ciocidad que en él impera, es decir, que la misma autoridad es la interesada en que se siga el procedimiento, desarrollándose éste por el impulso propio del órgano; existen casos de excepción en los que sí se requiere la instancia de éstos para provocar la actuación administrativa.

Las resoluciones que la autoridad fiscal dicta se tienen por legítimas hasta que el perjudicado demuestre su ilegalidad, pero esa presunción está fundada en que la autoridad, antes de emitir su decisión reunió en un expediente elementos materiales suficientes para demostrar que alguien es deudor del fisco:

El embargo en materia fiscal es menos formalista en comparación con el embargo en materia civil, debido a que el interés público exige que las autoridades puedan dictar sus resoluciones con el mínimo de formalidades que son indispensables, para garantizar el buen orden administrativo, de lo contrario tantas solemnidades entorpecerían su solución inmediata.

Por su parte, el interés privado exige que la autoridad se avoque a las formalidades del procedimiento para que el individuo no sea sacrificado en forma ilegal y arbitraria.

La agilidad de los procedimientos en materia fiscal se debe fundamentalmente a los fines sociales que persigue el Estado, motivo por el que la autoridad se ve obligada a actuar con mayor rapidez y eficacia, abreviando para ello los formalismos y solemnidades que generalmente existen en los procedimientos jurisdiccionales.

En materia fiscal existe una diversidad de personas que intervienen en el desarrollo de un procedimiento administrativo, es decir, los actos de la administración se producen en una complejidad de personas que intervienen en su formación, por lo que es difícil singularizar el origen de un acto administrativo.

En cambio, en los procedimientos judiciales cada una de

las partes realiza ciertos actos, los cuales son perfectamente definidos y atribuidos a quien los efectuó.

De esta manera estimamos haber analizado en forma simple las principales diferencias entre el embargo en materia fiscal y el embargo en materia civil en una forma general, refiriendo tales diferencias al procedimiento objeto de nuestro estudio.

CAPITULO IV

PRIVILEGIOS DEL CREDITO FISCAL PARA EL FISCO FEDERAL

4.1 DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL

4.1.1 Concepto

Es importante hacer notar que toda la ley tributaria debe establecer el método o sistema con base en el cual, el contribuyente o la autoridad fiscal o mediante acuerdo de ambos, se determine el crédito a pagar.

Entraremos a estudiar el concepto de la determinación y al efecto se expondrá la opinión de los siguientes tratadistas:

El licenciado Sergio Francisco de la Garza nos dice:

"Para nosotros la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alicuota ordenada por la ley".(55)

(55) Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, Décimo cuarta Edición, México 1986, pág. 545.

Alfonso Cortina Gutiérrez, al referirse a la determinación manifiesta que:

"Se trata pues del acto en virtud del cual los órganos de la administración financiera determinan: Primero, el hecho que da nacimiento al crédito fiscal, por ser el hecho hipotéticamente previsto en la ley; Segundo, la medida de la obligación tributaria, ya sea señalándose las bases de las cuales se desprende su liquidación, o ya sea determinando el crédito en cantidad líquida".(56)

Para Giuliani Fonrouge, la determinación de la obligación tributaria es:

"El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imposible y el alcance cuantitativo de la obligación".(57)

Dino Jarach nos dice que:

"La determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual está manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva".(58)

-
- (56) Alfonso Cortina Gutiérrez. Ciencia Financiera y Derecho Tributario. - Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, colección de estudios Jurídicos, Volumen I. Primera Edición 1981, versión taquigráfica de Rosa López y Edelmira Zúñiga, pág. 131.
- (57) Carlos M. Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Volumen II, 3a. Edición ampliada y actualizada. Editorial Depalma, Buenos Aires 1977, -- pág. 453.
- (58) Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Editorial-Porrúa, Décimocuarta Edición, México 1986, pág. 545.

De las opiniones expuestas con antelación se desprende - que la doctrina no resulta uniforme respecto a quién es el su je to que debe de llevar a cabo la determinación, toda vez que algunos autores sostienen con todo rigor que la determinación sólo puede llevarse a cabo por parte de los órganos de la administración hacendaria ya que siempre constituye ésta el -- ejercicio de una función administrativa.

En contraposición a la anterior postura existen tratadis tas que sostienen que la determinación puede ser llevada a ca bo tanto por la administración hacendaria como por los pro- - pios sujetos administrados, específicamente por el propio con tribuyente.

En nuestro Código Fiscal de la Federación precisamente - se consagra el principio de que en materia de determinación - de las contribuciones ésta debe llevarse a cabo por los pro- - pios contribuyentes, constituyendo la anterior afirmación la- regla general que rige en nuestro derecho fiscal, pocas son- las leyes que establecen que corresponde al fisco determinar- los créditos fiscales y excepcionales las que requieren para- este efecto el acuerdo del fisco y contribuyentes.

Al efecto tenemos que el Artículo 6o., del Código Fiscal de la Federación establece que:

"Corresponde a los contribuyentes la determina- ción de las contribuciones a su cargo, salvo dispo-

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

Asimismo, para confirmar la anterior regla, en el artículo 12-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta se reitera la participación del contribuyente dentro del procedimiento liquidatorio. Artículo 12-A.- "Los contribuyentes para determinar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 12 de esta ley estarán a lo siguiente..."

Por otra parte es claro que la participación e ingerencia de los órganos de la administración dentro del procedimiento de determinación siempre ha sido importante y habría constituido prácticamente la regla, sin embargo en la actualidad como ha quedado señalado, la participación directa de las autoridades fiscales dentro del procedimiento de determinación es cada vez menor, sin embargo, no implica lo anterior que su ingerencia sea nula.

Como ejemplo podemos señalar que las autoridades hacendarias en una forma directa y total llevan a cabo los procedimientos de determinación cuando ejercitan sus facultades de fiscalización o de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Por ejemplo una visita de auditoría lleva a cabo por las autoridades fiscales prácticamente culmina-

con la emisión por parte de ellas de la determinación de las obligaciones a cargo del visitado.

A efecto de esclarecer lo anterior a continuación se transcriben en lo conducente dos artículos del Código Fiscal de la Federación que prevén supuestos en los que las autoridades hacendarias llevan a cabo tanto la determinación como la liquidación de obligaciones.

Artículo 57.- "Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero por más del 3% sobre las retenciones enteradas".

Artículo 64.- "Las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación respecto de contribuciones que se pagan mediante declaración periódica formulada por los contribuyentes, procederán como sigue para determinar contribuciones omitidas".

I.- "Determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas en el último ejercicio de doce meses por el que se hubiera presentado o debió haber sido presentada la declaración, a más tardar el día anterior al que se ejerzan las facultades de comprobación, así como las contribuciones correspondientes al periodo transcurrido entre la fecha de terminación de dicho ejercicio y el momento en que ejerzan las citadas facultades".

4.1.2 Naturaleza

La naturaleza y efectos jurídicos del acto de determinación con respecto a la obligación tributaria, es un problema muy discutido entre autores de varias nacionalidades, pudiendo

do agruparse las diversas interpretaciones en dos categorías bien definidas que son:

a) Las que pretenden que la obligación nace con el presupuesto del tributo, de modo tal que la determinación tiene un simple efecto declarativo.

b) Las que le atribuyen carácter constitutivo de la obligación, es decir cuando la determinación se convierte en un acto que da nacimiento a la obligación de tal manera que mientras no exista el procedimiento de determinación no existe obligación.

c) Existen algunos autores que procuran una conciliación entre ambos extremos y asignan ciertos efectos declarativos y algunos efectos constitutivos al acto de determinación.

Por lo que respecta a los efectos declarativos tenemos que la doctrina germánica se manifiesta en favor del efecto declarativo del acto de determinación, según el cual la deuda impositiva nace al producirse la circunstancia de hecho que, según la ley, da lugar al impuesto, por lo que carece de importancia al respecto, que el impuesto sea materia de determinación, y en qué momento ni cuándo deba ser satisfecho.

Asimismo tenemos a Giannini que es uno de los principales expositores de esta teoría, la cual atribuye efectos de--

clarativos a la determinación y que nos dice que la obligación tributaria, como natural consecuencia de ser una obligación ex - lege, nace en el preciso momento en que concurren los dos factores: la norma legal por una parte, y la realización del presupuesto, por la otra parte, aun cuando ello no excluye que el legislador pueda adoptar una regla diversa, la cual es la de aplazar el nacimiento de la obligación al momento en que es determinada, posteriormente por la autoridad administrativa, cuya determinación, obviamente, tiene un efecto meramente declarativo.

Por su parte el licenciado Araujo Faicao Almicar señala que el acto declarativo pone fin a un estado de incertidumbre que perturba el ejercicio de un derecho preexistente, y que éste es precisamente su función innovadora dinámica, reparadora o protectora. Además de que afirma que la determinación no hace más que disipar dudas en cuanto a las características y dimensiones de la obligación tributaria preexistente, creando a su respecto un estado de certeza; en donde deriva la exigibilidad de la deuda tributaria para el fisco.

Y concluye diciendo que no se crea ni la obligación tributaria ni un derecho nuevo, sino que se declara la existencia de una relación jurídica previa, de donde la exigibilidad es una consecuencia del estado de certeza proveniente del acto declarativo y que cuando se fija un término o un plazo para el cumplimiento de una prestación, sólo entonces se torna

exigible, sin que ello permita decir que el derecho que constituye su objeto comience a existir con el transcurso del término a la terminación del plazo.

De todo lo anteriormente expuesto pensamos que el efecto declarativo solamente va a declarar la preexistencia de la obligación tributaria.

Ahora bien por lo que respecta a los efectos constitutivos tenemos la opinión de autores como Allorio, Miguel Fenech y Berliri que al efecto sostienen que la determinación no es acto declarativo porque en los casos en que está prevista su emisión, la deuda tributaria sólo puede exigirse, y aun pagarse después de practicado dicho acto.

Algunos autores como Allorio, llegan a afirmar que antes de la determinación no hay obligación tributaria o relación jurídica tributaria de ninguna especie sino que a lo sumo haya un mero interés legítimo de la hacienda.

Agregan que tanto no es declarativo el acto, pues que para su elaboración muchas veces se permite a la administración formular juicios discrecionales.

En conclusión tenemos que los autores que se pronuncian por la naturaleza constitutiva de la determinación, argumentan en favor de su tesis en primer lugar que antes de la de-

terminación, la administración no tiene un derecho en contra del sujeto pasivo, resultando incomprensible la existencia de un derecho que no pudiese ser exigido por el sujeto activo y, lo que es más, que ni siquiera podría ser satisfecho espontáneamente por el sujeto pasivo; y en segundo lugar que en la determinación son posibles actos y apreciaciones discrecionales; lo que demuestra su eficacia constitutiva, puesto que no es concebible un acto declarativo cuyo contenido al menos en parte, se constituya mediante libre opción y disposición de su autor.

Por último tenemos la tesis respecto de la cual se le atribuye al acto de determinación tanto efectos declarativos como constitutivos.

En esta teoría tenemos la doctrina Brasileña y algunos códigos tributarios latinoamericanos que establecen una separación entre obligación y exigibilidad de la obligación; según esta tendencia, la obligación de pagar u obligación tributaria principal nace al producirse el hecho generador, en tanto que la determinación tiene por fin constituir el crédito tributario, de manera que este acto tiene un efecto mixto que es en primer lugar declarativo en cuanto al nacimiento de la obligación y constitutivo respecto del crédito fiscal.

Por otra parte tenemos a Giannini, que también señala --

que el acto de determinación tiene efectos tanto declarativos como constitutivos en virtud de que es declarativa porque da un estado de certeza a una obligación ya existente y es constitutiva respecto a otros efectos jurídicos como son por ejemplo la constitución de la Mora, el inicio de prescripción, etc.

Asimismo el Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez⁽⁵⁹⁾ nos señala que la determinación tiene un carácter declarativo de la obligación tributaria y constitutiva del crédito fiscal, y que a través de ella se va a constatar la existencia del hecho imponible con todos sus elementos (sujeto, objeto, base, tarifa).

De todas las opiniones expuestas con anterioridad podemos concluir que la tesis que atribuye al acto de determinación efectos constitutivos y declarativos es la más acertada toda vez que es la que regula nuestra legislación fiscal, lo cual se desprende del artículo 60. del Código Fiscal de la Federación.

No debemos pasar por alto de que existe diferencia entre lo que es la determinación y lo que es la liquidación toda vez que entendemos por determinación aquellas acciones tendientes a verificar si el hecho imponible o las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley, de cuya realiza-

(59) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario". Editorial Limusa, Primera reimpresión, México, 1990.

ción nace la obligación tributaria, se ha dado en la realidad.

Por el contrario se aplica el término liquidación para el acto o serie de actos orientados a cuantificar el monto de la deuda a cargo del sujeto obligado.

No obstante lo anterior utilizaremos en lo sucesivo en forma indistinta ambos vocablos.

4.1.3 Clases

Tanto la doctrina como la legislación de los diversos países consagran una serie de modalidades diversas del acto de determinación al grado que es dable hablar de múltiples especies del mismo.

Básicamente los criterios utilizados para establecer las diversas especies de determinación se refieren a si la determinación de la base gravable o valor del hecho imponible se lleva a cabo sobre bases reales y objetivas que presupongan un conocimiento exacto del mismo o por el contrario ante la inexistencia de tales elementos se recurre a la determinación estimativa o de tipo presuncional.

Otro de los criterios asimismo utilizados es atender a--

si el acto de determinación se refiere a un sujeto en lo individual o por el contrario a un grupo de ellos.

De acuerdo con nuestra legislación nacional podemos establecer que la determinación puede revestir, entre otras, tres grandes modalidades:

a) Autodeterminación. - Esta se da cuando es el propio sujeto obligado o contribuyente quien debe verificar si en su caso se ha dado el supuesto previsto en la norma, como hecho generador de la obligación tributaria y finalmente determinar el monto del impuesto a pagar, lo que normalmente se contiene en el acto formal de la declaración.

El artículo 60. del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 10 de la Ley del impuesto sobre la Renta ofrecen un claro ejemplo de lo anterior al establecer en - el primer caso que por regla general la determinación es a -- cargo de los contribuyentes y en el segundo al establecerse - el procedimiento que debe seguirse para calcular la base gravable tratándose del impuesto sobre la renta de personas morales.

b) Determinación directa. - Se presenta cuando el particular contribuyente a través de la determinación o bien, la autoridad hacendaria al ejercer la facultad de verificación conocen en forma cierta y exacta el valor de los actos y opera

ciones realizados por el sujeto procediendo en tal caso a la cuantificación de la base o ingreso gravable y finalmente a la del impuesto a pagar.

c) Determinación presuncional.- Se presenta dicha modalidad cuando la autoridad hacendaria al ejercer la facultad de fiscalización se ve imposibilitada materialmente para conocer el valor real de los actos realizados por el sujeto y por ende el monto de sus ingresos y ante tal circunstancia determina el monto de los mismos en base a una serie de indicadores señalados por el legislador o bien utilizando toda una gama de presunciones de tipo legal. Ejemplos de lo anterior se encuentran en los artículos 55 a 57 del Código Fiscal de la Federación.

4.2 EL CREDITO FISCAL

Antes de iniciar la exposición de las principales instituciones que conforman el crédito fiscal, resulta de interés señalar que, el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967 en su artículo 18 definía lo que es un crédito fiscal y decía:

"El Crédito Fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".

Es de hacer notar que el Código Fiscal actual no da una definición de lo que debemos entender por crédito fiscal toda vez que en su artículo 4o. señala a los créditos fiscales como los créditos que tiene derecho a percibir el Estado con lo que muy poco se avanza por el camino de la definición.

Al efecto dicho artículo establece lo siguiente:

Artículo 4o.-"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados -- que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades -- que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes le den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

"La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinan a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Oficinas que dicha Secretaría autorice".

De lo anterior se desprende que no obstante las fallas -- respecto a la definición podemos decir que tienen el carácter de créditos fiscales los ingresos que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, por concepto de impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, --

aprovechamientos y accesorios, así como los provenientes de responsabilidades a cargo de particulares y servidores públicos y finalmente todos aquellos a los que las leyes respectivas les atribuyan tal carácter.

Al respecto cabe señalar que, debido a las deficiencias y limitaciones de nuestra legislación fiscal que se dio con antelación al Código Fiscal de 1981, provocaron que se sostuvieran criterios doctrinales, legales y jurisprudenciales muy amplios, de lo que se entendía por crédito fiscal, como lo era el que consistía en afirmar que todos los ingresos del Estado eran fiscales, o declarar que lo que daba carácter fiscal a un crédito dependía de la calidad de sujeto activo que era el poder público, sin embargo los anteriores fallos fueron aclarados por el pleno del Tribunal quien declaró que el carácter de fiscal no dependía de la calidad de sujeto activo o pasivo, sino de que tuviera su origen en la aplicación de una ley tributaria, considerando así que puede existir crédito fiscal cuando el deudor sea el Estado, por lo que como ya quedó asentado la obligación tiene su origen en una ley fiscal.

4.2.1 Nacimiento

Para que exista el crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que quepan dentro de la situación jurídica

ca que define la ley, para esto se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable.

No puede en consecuencia, decirse que el crédito fiscal nace cuando aisladamente existan hechos previstos en la ley, o se encuentre una situación jurídica supuesta en ella, para ello se necesita la conjunción de los dos elementos, el hecho y la ley. En otros términos, para que exista crédito fiscal es indispensable que la autoridad demuestre que encontró un hecho gravado o imponible conforme a una disposición fiscal que le sea aplicable con exactitud.

Así tenemos que respecto al nacimiento del crédito fiscal diversos autores concluyen diciendo que:

a) Para que nazca el crédito fiscal es requisito indispensable la previa existencia de la obligación.

b) El acto de la determinación en la cuantificación de la obligación.

El crédito fiscal nace en el momento en que se determina o cuantifica en cantidad líquida la obligación fiscal nacida con anterioridad.

4.2.2 Bases para liquidar los Impuestos

Todo procedimiento de determinación y liquidación en materia tributaria necesariamente parte de la comprobación o verificación de si el supuesto previsto en la norma se ha dado en la realidad, por ejemplo, la enajenación de bienes, la prestación de servicios en forma independiente para efectos del impuesto al Valor Agregado y de acuerdo con el artículo 10. de la Ley de la materia. Verificar asimismo, si se ha dado en la realidad la percepción de ingresos por concepto de salarios, honorarios, por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, etc., para efectos del Impuesto sobre la Renta y en relación a los artículos 78, 84 y 89 de la ley respectiva.

Por lo anteriormente expuesto se deduce pues, que antes de pensar siquiera en iniciar el procedimiento tendiente a cuantificar el monto de la deuda a cargo de sujeto alguno, se debe constatar si la obligación tributaria en relación a dicho sujeto ha nacido, para lo cual será indispensable llevar a cabo la verificación de si la hipótesis prevista en la norma y a la cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación se ha dado en la realidad.

En el caso de los ejemplos anteriormente referidos y antes de proceder a fijar en cada caso el monto a pagar por concepto de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta, tendrá que constatarse si los mencionados sujetos tienen el-

carácter de obligados al pago de tales impuestos, para lo --
cual, será indispensable comprobar si han realizado alguno o --
la totalidad de los supuestos previstos por las leyes de la -
materia, es decir, el primer paso, consistirá en constatar si
han enajenado bienes o prestado servicios en forma indepen---
diente o bien, si han percibido ingresos por concepto de sala
rios, honorarios, o bien por otorgar el uso o goce de bienes-
inmuebles, de ahí pues que resulte lógico sostener que la pri
mera etapa o fase de cualquier procedimiento de liquidación,-
sea comprobar si el hecho imponible se ha dado en la realidad.

Una vez que se ha podido constatar que el hecho o la si-
tuación jurídica o de hecho se ha dado en la realidad y por--
ende se ha llegado a la conclusión de que la obligación tribu
taria ha surgido, se requiere como segundo paso dentro del --
procedimiento de determinación asignar un valor al hecho impo
nible de acuerdo con las normas aplicables al caso.

Si la determinación se orienta a la cuantificación del--
monto de la deuda tributaria a cargo del obligado se requiere-
a efectos de lograr tal propósito atribuir o precisar el va--
lor de dicho hecho imponible al que aplicada la tasa de como-
resultado el monto del impuesto a pagar.

La atribución del valor o valores al hecho imponible no-
constituye ni remotamente el ejercicio de una facultad discre
cional de parte de las autoridades o bien un procedimiento --

llevado a cabo a gusto del administrado o contribuyente, sino que por el contrario la atribución de dicho valor constituye una materia perfectamente regulada por el ordenamiento jurídico al grado que inclusive ni cualquier forma puede preverlo, por ejemplo un reglamento.

Dicha fase del procedimiento de liquidación necesariamente debe ser regulada por una norma jurídica con rango de ley. Lo anterior constituye una consecuencia de las exigencias constitucionales consignadas en el artículo 31 Fracción IV de la Constitución General de la República, misma que se encuentra reiterada en la Fracción II del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en la que se estipula que la base de los tributos no puede ser materia de regulación en ningún sentido -- por parte de disposiciones generales emanadas del Ejecutivo Federal.

Genéricamente se denomina base gravable o simplemente base, al valor del hecho imponible que sirve o es tomado en cuenta para determinar el monto del impuesto a pagar.

Una vez que se ha comprobado la realización del hecho imponible y que se ha logrado la asignación de su valor, es decir el cálculo de la base gravable se requiere aplicarle la tasa obteniendo por resultado de dicha operación la cantidad a pagar.

No resulta ocioso el repetir que otro de los elementos del tributo que deben estar previstos por una ley lo constituye precisamente la tasa, no pudiendo por tanto dicho elemento ser fijado ni modificado por norma jurídica alguna que tenga una jerarquía o rango inferior a la ley, como podría ser por ejemplo el reglamento o la circular.

Lo anterior constituye una lógica conclusión del contenido del artículo 31 fracción IV constitucional y 39 fracción II del Código Fiscal de la Federación en el que se estipula que la tarifa de los tributos no podrá ser modificada en forma alguna por disposiciones emanadas del Ejecutivo Federal.

Principios de Legalidad que deben salvaguardar los Impuestos.- "Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal que son obligaciones de los mexicanos, "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que primero esté establecido por la ley, segundo, proporcional y equitativo, y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las au-

toridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria -- pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir -- para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipios en que resida."

"Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede -- enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, "Nullum tributum sine lege". "

Amparo en revisión 331/1976.- María de los Angeles Prende de Vera.- agosto 31 de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5332/1975.- Blanca Meyerberg de González.- agosto 31 de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5464/1975.- Ignacio Rodríguez Treviño. -- agosto 31 de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5888/1975.- Inmobiliaria Havre, S.A. agosto 31 de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 1008/1976.- Antonio Hernández Abarca. agosto 31 de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Jurisprudencia Pleno, Informe 1976. Primera Parte, Tesis I, - pág. 481.

Pág. 263.- Jurisprudencia y Tesis Sobresalientes de 1976-1977. Actualización administrativa, sustentadas por la 2a. Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

4.2.3 Exigibilidad del Crédito Fiscal

Una vez que ya se ha fijado el importe líquido de la obligación, necesita, para ser exigible, que se notifique al deudor, a fin de que lo pague o impugne su resolución, o bien -- cuando es a los deudores a quienes corresponde liquidar el -- crédito, éste es exigible a partir de la fecha en que debe -- ser pagado conforme a la ley relativa.

El artículo 6o. párrafo IV señala que a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que

se presentará ante la oficina autorizada, dentro del plazo -- que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día once del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

El anterior Código señalaba que las prestaciones fiscales son exigibles a partir de la fecha señalada por las disposiciones que las establezcan, haciendo notar que dicha disposición no se señala en nuestro Código Fiscal actual, sin embargo el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 de -- nuestro actual Código Fiscal de la Federación, el cual establece que 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.

Por tanto la exigibilidad de la obligación fiscal se da-

una vez que se ha vencido o ha transcurrido la época de pago-- por lo que mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal aún no será exigible.

4.3 LOS PRIVILEGIOS DEL CREDITO FISCAL

El licenciado Sergio Francisco de la Garza señala que, - con el fin de asegurar el adecuado cumplimiento del crédito - del Estado, se atribuye a dicho crédito "Una posición preemi- nente con relación a los demás acreedores y cuyo conjunto de- medidas tendientes a ese fin se les llama privilegios".

Siendo por lo tanto el crédito fiscal un crédito privile- giado, es decir, que en caso de que el deudor no cubra en for- ma espontánea su deuda, el ente público acreedor tiene frente a los demás acreedores, un derecho preferente para ser pagado antes que a otros acreedores. (60)

Por su parte Carlos M. Giuliani Fonrouge define a los -- privilegios fiscales como el "derecho dado por la ley a un -- acreedor para ser pagado con preferencia de otro", y señala - que ésta preferencia es "la prelación otorgada al Estado en- concurrencia con otras categorías de acreedores, sobre los -- bienes del deudor". (61)

(60) De la Garza, Op.cit., pág. 567.

(61) Carlos M. Giuliani Fonrouge, Op.cit., pág. 543.

Para Antonio Berliri los privilegios fiscales

"Sólo son aquellos que, establecidos por cualquier ley, confieren al sujeto activo de la obligación tributaria un derecho de prelación con relación a los titulares de otras obligaciones".(62)

Por su parte, Mario Pugliese señala que:

"La obligación tributaria tiende a asegurarse mediante privilegios generales y particulares que atribuyen al Estado un derecho de preferencia o que constituyen en su favor una verdadera garantía real sobre los bienes de los contribuyentes".(63)

Del análisis de los conceptos señalados, se observa claramente, que dentro de la doctrina del derecho tributario, -- existe la aceptación unánime de que es necesario que el Estado se asegure que el contribuyente va a cumplir con el pago-- del crédito fiscal a su cargo, y para lograr esto, es necesario que dicho crédito goce de un derecho preferente en relación con otros créditos.

Este derecho preferente consiste en una cualidad del crédito a favor del Estado, la que se traduce en un conjunto de

(62) Antonio Berliri. Principios de Derecho Tributario. Volumen II, Traducción, estudio preliminar y notas por Narciso Amorós y Rico y Eusebio-González García. Ed. de Derecho Financiero. Madrid 1971. pág. 545.

(63) Mario Pugliese. Instituciones de Derecho Financiero. Estudio preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez. Ed. Porrúa, S.A. Segunda Edición,-- México 1976, pág. 370.

medidas que tienen por finalidad garantizar que el crédito a favor del Estado va a ser satisfecho.

La razón de ser de lo anterior, es debido a que la obligación tributaria tiene suma importancia en la actividad del Estado, ya que los recursos de que dispone el Estado tienen como finalidad el que pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos. En este sentido encontramos la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"Semanario Judicial de la Federación, Tomo LV, - página 3002 FISCO, PREFERENCIA DEL.- Las prestaciones en dinero que el Estado exige en forma unilateral a los ciudadanos, para cubrir sus necesidades económicas, constituyen los tributos públicos y el derecho a exigirlos es por virtud de esa necesidad indispensable para la vida económica del Estado, -- preferente a la de los particulares, quienes no pueden oponer, frente a las pretensiones del derecho público de la colectividad, intereses de naturaleza privada y dicha preferencia se deriva también de la necesidad del mismo Estado, de buscar los medios -- para que no se eluda el cumplimiento de la obligación constitucional de tributar".

Por todo lo anterior se concluye que además de las garantías que existen con el fin de asegurar el interés fiscal (artículo 141 Código Fiscal de la Federación), existen otros medios que la doctrina denomina "Privilegios", con el fin de -- que el Estado asegure el adecuado cumplimiento de los créditos a su favor.

A continuación procedemos a exponer algunos de estos -- "privilegios", que actualmente se encuentran vigentes en nuestra legislación.

4.3.1 Privilegios de derecho de preferencia del fisco federal en relación con determinados acreedores para el pago de créditos

El artículo 149 del Código Fiscal de la Federación regula la preferencia que, por regla general, tiene el fisco federal con respecto a los acreedores particulares, 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 de vengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo.

Con el fin de que las excepciones arriba indicadas surtan efectos en contra de la preferencia del fisco federal, es necesario que dichas excepciones reúnan los siguientes requisitos:

1. Que antes de la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda.

2. Que respecto a los adeudos por alimentos se haya pre-

sentado la demanda ante las autoridades competentes antes de que surta efectos la notificación del crédito fiscal.

3. Que se compruebe en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo, la vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque.

En el último párrafo de este artículo, se establece que en ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Y que 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.

4.3.2 Controversia entre el fisco federal y fisco local en relación a la preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales

El artículo 147 del Código Fiscal de la Federación señala que las controversias que surjan entre el fisco federal y los fiscos locales, relativas al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales, se resolverán por los Tribunales Judiciales de la Federación, tomando en cuenta las garantías constituidas conforme a las siguientes reglas:

1. La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su-

favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.

2. En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

4.3.3 Privilegios establecidos en el Código Civil para el Distrito Federal

El artículo 2980 del Código Civil para el Distrito Federal establece que "Preferentemente se pagarán los adeudos fiscales provenientes de impuestos, con el valor de los bienes-- que los hayan causado".

De la lectura de este precepto se observa que en él se establece un privilegio, a favor del fisco, para que se le pague preferentemente a otros acreedores con el valor de los bienes que causaron un impuesto. Cuando se trata de otros créditos fiscales, el fisco es acreedor de segunda clase en los términos de la fracción II del artículo 2995 del Código Civil para el Distrito Federal.

El artículo 2995 se encuentra dentro del capítulo V denominado: "acreedores de segunda clase", del título primero "de la concurrencia y prelación de los créditos" de la tercera parte del libro Cuarto del ordenamiento citado con antelación, y dice así:

"Pagados los créditos antes mencionados, se pagarán: II.- Los créditos del erario que no estén comprendidos en el artículo 2980 y los créditos a que se refiere la fracción V del artículo 2935, que no hayan sido garantizados en la forma allí prevenida".

4.3.4 Privilegio de ejecutoriedad de las resoluciones fiscales

Uno de los privilegios que tiene el Estado en relación a los créditos a su favor, es el relativo a que sus determinaciones son de aplicación inmediata, esto es, en virtud de ellas las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos en favor del Estado, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 de la Constitución Federal, de que nadie puede ser privado de lo que tiene sino en virtud de sentencia que se dicte en juicio seguido en su contra.

El licenciado Martínez López Luis⁽⁶⁴⁾ transcribe un extracto de un fallo del Tribunal Fiscal de la Federación, en el que se explica este principio, mismo que a la letra dice:

"... Pero es necesario hacer notar claramente -- que en cualquier caso, ya sea que se trate de obligaciones directamente emanadas de la ley o de obligaciones derivadas de un contrato, se requiere que el Estado como persona de derecho público dicte una

(64) Martínez López Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial ECASA, Octava Edición, 1986 México, pág. 21.

resolución que al mismo tiempo que establezca unilateralmente derecho al cobro ordene la percepción in mediata de la prestación que se adeuda; sin esta resolución unilateral, denominada en la doctrina extranjera "Resolución ejecutoria" no es posible que en caso alguno pueda pretenderse el cobro del crédito por la vía administrativa... El artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal, por otra parte, establece que el objeto del juicio es la reclamación de nulidad de la resolución ejecutoria por lo que sin esta resolución no es posible ni iniciar el juicio, ni proceder al cobro económico coactivo... Pleno de 16 de noviembre de 1937. Tomo de tesis jurisprudenciales de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, página 5084".

Por tanto la ejecutoriedad constituye un atributo de todos los actos administrativos y consiste precisamente en que la autoridad administrativa tiene una facultad privilegiada para hacer cumplir por sí misma y llevar a efecto los actos emanados de ella, sin necesidad de acudir ante el órgano jurisdiccional.

Así tenemos que el crédito fiscal goza por lo tanto del carácter ejecutorio, a través del cual la autoridad respectiva que sea titular de dicho derecho de crédito, puede por sí misma llevar a cabo todos los actos tendientes a lograr el cumplimiento de la obligación a través del procedimiento administrativo de ejecución, procedimiento que presupone la atribución de la autoridad administrativa de ejercer la facultad económica coactiva ante el incumplimiento del obligado.

4.3.5 Privilegio de Presunción de Legalidad de los actos y resoluciones del Fisco

Esta presunción de legalidad consiste en que todos los--
actos de naturaleza concretamente fiscal se presumen legales--
(es decir válidos conforme a derecho) como lo son las resolu-
ciones determinantes de créditos fiscales, existiendo por su-
puesto la posibilidad para el particular de probar la ilegali-
dad de las mismas a través de la utilización de los medios de
defensa, como pueden ser el recurso de revocación, o bien el
juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación en
tre otros.

La presunción de legalidad se denomina Juris Tantum pre-
cisamente por admitir prueba en contrario.

El privilegio de legalidad encuentra su fundamento jurí-
dico en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que
establece:

Artículo 68.- "Los actos y resoluciones de las -
autoridades fiscales se presumirán legales. Sin em-
bargo, dichas autoridades deberán probar los hechos
que motiven los actos o resoluciones cuando el afec-
tado los niegue lisa y llanamente a menos que la ne-
gativa implique la afirmación de otro hecho".

4.3.6 Formas de Garantizar el Interés Fiscal

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación contiene las formas o medios para garantizar los créditos fiscales. Deben otorgarse a favor de la tesorería de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o dependencias de las entidades federativas que realicen estas funciones.

Las garantías subsisten hasta que proceda su cancelación en los términos del Código Fiscal y su Reglamento. Los gastos que se originen con motivo de la garantía son por cuenta del interesado (artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, podrán combinarse las diferentes formas que establece el artículo 141 del Código Fiscal, así como sustituirse entre sí, caso en el cual, antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la sustituta. La garantía constituida puede garantizar uno o varios créditos fiscales, y deberá ampliarse dentro del mes siguiente a aquel en que concluya su vigencia. (artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Las formas de garantizar el interés fiscal que señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación son:

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

II.- Prenda o Hipoteca.

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

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

V.- Embargo en la vía administrativa.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

El artículo 142 del propio código establece que procederá a garantizar el crédito fiscal cuando:

I.- Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

II.- Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III.- Se solicite la aplicación del producto por tener un crédito preferente.

IV.- En los demás casos que señalen este ordenamiento y las Leyes Fiscales.

4.3.7 El Embargo Precautorio

Otras de las instituciones a través de las cuales se tutela el derecho de crédito del fisco es el embargo precautorio, mismo que tiene por finalidad fortalecer la postura del sujeto acreedor evitando el mínimo riesgo de insolvencia respecto a maniobras llevadas a cabo por el sujeto deudor.

Tan el embargo precautorio constituye una nueva medida ideada por el legislador para proteger el interés fiscal, que el mismo procede, no obstante que la obligación tributaria no se haya liquidado, es decir, aun antes de que se haya cuantificado el monto del adeudo a cargo de sujeto alguno.

El anterior privilegio se encuentra consignado en el artículo 145 párrafo 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación y en virtud del cual se establecen para dicha institución las siguientes modalidades y características:

a) La práctica del embargo precautorio constituye el ejercicio de una facultad potestativa, inclusive el vocablo utilizado al respecto por el legislador es "se podrá".

b) Dicho embargo tiene por finalidad ser un medio de garantía del interés fiscal.

c) Los supuestos para que pueda proceder tal medida son que exista un peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento.

d) Constituye el ejercicio de una facultad discrecional el valorar en qué casos, determinadas situaciones en que se encuentra el contribuyente son precisamente de aquellas que constituyen supuestos para proceder al embargo precautorio. La autoridad en ejercicio de su más amplia discrecionalidad concluirá cuándo se dan los supuestos o no para proceder al embargo en cuestión.

e) La autoridad hacendaria dispone de un año a partir de que se practicó el embargo precautorio para determinar el cré

dito fiscal a cargo del obligado, de no llevarse a cabo, dentro de tal plazo, la liquidación, el embargo quedará insubsistente.

f) Notificada oportunamente la liquidación, el embargo - precautorio se convierte en definitivo continuándose por lo tanto con el procedimiento administrativo de ejecución.

g) Constituye un derecho del ejecutado-deudor sustituir, si así lo desea el tipo de garantía utilizando cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, debiendo en tal caso, procederse al levantamiento del embargo, por no tener ya razón de ser.

CAPITULO V

ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL EMBARGO PRECAUTORIO

5.1 CONSIDERACIONES GENERALES

En el capítulo II de este trabajo se estableció que el embargo es la institución jurídica por medio de la cual se realiza una afectación de bienes patrimoniales o derechos de un individuo por mandato de autoridad estatal, a fin de garantizar el pago de prestaciones pecuniarias a un sujeto acreedor.

Tal institución al ser trasladada del derecho civil al derecho administrativo y como consecuencia al derecho fiscal, toma características peculiares que le distinguen en tal campo jurídico.

Con base en la anterior afirmación se puede precisar que el embargo precautorio tiene la característica de ser una medida cautelar sujeta a mayores exigencias que el embargo genérico, dado que es una forma de garantizar los resultados de la acción fiscal, que podrían ser frustrados por cualquier maniobra del contribuyente para hacer desaparecer sus bienes.

Por tanto, el embargo precautorio es una institución a través de la cual se tutela el derecho de crédito del fisco,

en donde éste trata de fortalecer su postura de sujeto acreedor para evitar el mínimo riesgo de insolvencia por parte del deudor, ya que éste puede realizar maniobras para evadir su cumplimiento.

Esta clase de embargo constituye una medida creada por el legislador con la finalidad de proteger el interés fiscal llegando al grado de poderse aplicar aunque la obligación tributaria no se haya liquidado, es decir, aun antes de que se haya cuantificado el monto del adeudo a cargo del contribuyente, extremo que da lugar a muchas discusiones, como posteriormente se expondrá.

5.2 SUPUESTOS DEL EMBARGO PRECAUTORIO

El embargo precautorio en materia fiscal encuentra su fundamento en el artículo 145, párrafos del 2º al 5º, del Código Fiscal de la Federación, y que establece lo siguiente:

"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 hubiere 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 hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

"El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde

la fecha en que fue practicado, resolución en la -- que determine créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.

"El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

"Son aplicables al embargo precautorio a que este artículo se refiere y al previsto por el artículo 41, fracción II, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables".

De la lectura del artículo transcrito se desprenden las siguientes modalidades y características:

a) La práctica del embargo precautorio constituye el --- ejercicio de la facultad discrecional.

b) Dicho embargo tiene por finalidad ser un medio de garantía del interés fiscal.

c) Los supuestos para que pueda proceder tal medida son: que existe un peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

d) Constituye el ejercicio de una facultad discrecional, el valorar en qué casos determinadas situaciones en que se encuentra el contribuyente son precisamente de aquellas que --- constituyen supuestos para proceder al embargo precautorio. - La autoridad en ejercicio de su más amplia discrecionalidad-- concluirá cuando se dan los supuestos o no para proceder al-- embargo en cuestión.

e) La autoridad hacendaria dispone de un año a partir de que se practicó el embargo precautorio, para determinar el -- crédito fiscal a cargo del obligado; de no llevarse a cabo -- dentro de tal plazo la liquidación, el embargo quedará insub-- sistente.

f) Notificada oportunamente la liquidación, el embargo - precautorio se convierte en definitivo continuándose por lo - tanto con el procedimiento administrativo de ejecución.

g) Constituye un derecho del ejecutado deudor sustituir, si así lo desea, el tipo de garantía, utilizando cualquiera - de los medios a que se refiere el artículo 141 del Código Fis- cal de la Federación, debiendo en tal caso procederse al le-- vantamiento del embargo, por no tener ya razón de ser.

5.3 BASES CONSTITUCIONALES

En el primer capítulo de esta tesis se estudió lo referente a las bases constitucionales de la facultad económico-coactiva o procedimiento administrativo de ejecución, y se señaló que éste no se encuentra sancionado expresamente en la Constitución; sin embargo, también señalamos que éste se justifica por consideraciones de política fiscal, consistente en la necesidad que el Estado tiene de contar oportunamente con medios económicos suficientes para el desempeño de las atribuciones que se le han encomendado y, consecuentemente, se revela que para poder recaudar tales ingresos por esa vía de privilegio, deberán generarse dentro de una connotación del derecho de imperio que tiene el Estado, es decir, a través de actos unilaterales, imperativos y coercitivos.

Asimismo señalamos, de acuerdo con el pensamiento del licenciado Herrera Cuervo⁽⁶⁵⁾, que la característica primordial de todo Estado de derecho, la constituye el régimen de garantías Constitucionales que se otorgan al gobernado y colateralmente su respeto efectivo por parte de la autoridad; pero también es cierto que el Estado requiere, para subsistir, de mecanismos idóneos y ágiles para el desempeño de las atribuciones que se le otorgan; por esta razón dijimos que se justifi

(65) Cfr. Op.cit., pág. 720.

5.4 BASES LEGALES

Conforme a nuestra legislación, para proceder a la realización del embargo precautorio basta con que la autoridad hacendaria juzgue que se realiza cualquiera de los supuestos -- previstos por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, no obstante que el crédito fiscal no haya sido aún determinado, o bien que habiéndolo sido no sea exigible, por no haber transcurrido el periodo para su pago voluntario.

El problema aquí radica en el hecho de que la autoridad administrativa está facultada para practicar el embargo precautorio sin que exista una deuda, es decir, la ejecución en este caso no tiene el apoyo de un crédito fiscal y, por ende, consideramos que este hecho atenta contra la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Retomando lo expuesto en el cuarto capítulo del presente

fica la búsqueda constante de nuevos recursos y de instrumentos jurídicos apropiados para su recaudación. Aquí es justamente donde surge la preocupación en un régimen de derecho, para que los medios económicos se obtengan dentro de los límites de la ley, respetando siempre las garantías del particular, pues de lo contrario estaríamos frente a un Estado represivo.

Por tanto, señalamos también que existen factores que deben conjugarse dentro del procedimiento administrativo de ejecución para lograr un equilibrio entre las facultades de las autoridades administrativas y las garantías individuales de que gozan los particulares, para que de esta manera su establecimiento en la ley resulte Constitucionalmente legítimo.

Así concluimos que la facultad económico coactiva debería ajustarse a los siguientes lineamientos para que, a nuestro modo de ver, pueda ser jurídicamente válida:

1. Sólo será procedente para el cobro de créditos fiscales ya exigibles y determinados.

2. Su desarrollo deberá ajustarse totalmente a la ley fiscal respectiva, vigente en el momento en que se realicen los hechos a que se refiera la hipótesis legal aplicada en el caso concreto.

3. El ejecutado deberá ser oído dentro del procedimiento, con absoluta oportunidad, y con la finalidad de hacer valer sus derechos.

4. Se consagren en favor de deudores y terceros, que sean afectados con la ejecución, defensas oportunas y eficaces, por cuyo conducto se pueda obtener la reparación de los daños causados por la autoridad en la gestión del cobro, cuando se hubiere realizado ésta fuera de lo establecido legalmente.

5. Deberá instrumentarse la posibilidad de que el procedimiento ejecutivo se suspenda mediante la satisfacción de ciertos requisitos.

Así tenemos que si se estructura el mecanismo administrativo de cobro en forma distinta al anteriormente descrito, se romperá el equilibrio entre las facultades que tiene la administración y las garantías del particular, a favor de la autoridad.

Si tomamos en cuenta todas las consideraciones anteriormente señaladas, podemos llegar a la conclusión de que el embargo precautorio tampoco se encuentra sancionado expresamente en la Constitución, ya que éste es una especie de embargo que precede al procedimiento administrativo de ejecución, pero aquí no podemos justificar el porqué de la forma de su ---

planteamiento, toda vez que este embargo procede no obstante que la obligación tributaria no se haya liquidado, es decir, - aun antes de que se haya cuantificado el monto del adeudo a cargo de un contribuyente cuyo pago debe lograrse mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, por mera sospecha de las autoridades fiscales, de que el contribuyente pudiese evadir el cumplimiento de una prestación, de -- una obligación que aún no es exigible o aún no se ha determinado, como lo dispone textualmente el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo, dejando sólo -- mente como única esperanza al contribuyente, que dicho embargo precautorio quedará sin efecto, si la autoridad no emite -- la liquidación correspondiente dentro del plazo de un año a -- partir de la fecha de dicho embargo.

Esta facultad de las autoridades ejecutoras resulta exor -- bitante en el régimen jurídico que vivimos, toda vez que el -- principio constitucional de seguridad jurídica que protege a -- los particulares puede quedar supeditado al libre arbitrio de una autoridad, o a una "simple sospecha", al grado de que los actos de molestia que constituyen este embargo precautorio, -- indebidamente podrán tener como motivación, contrariamente a -- lo establecido en el artículo 16 constitucional, la "sospecha" de que el contribuyente "... se ausente, enajene u oculte -- bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir su -- cumplimiento", cuestión que carece de motivación suficiente -- al tenor de lo dispuesto por el precepto aludido.

Pero lo grave no concluye aquí, sino que los actos de -- molestia pueden ser ejecutados por la autoridad en contra de un contribuyente ya sujeto al régimen fiscal, pero que todavía no esté "obligado", es decir que no puede exigírsele el cumplimiento impuesto por la ley al menos en el momento de -- realizar el embargo precautorio, ya que en los términos del -- segundo párrafo del artículo 145 de referencia, este embargo se podrá practicar aun antes de que exista crédito fiscal que cubrir a la Hacienda Pública, lo cual resulta ilegal.

En efecto, si el contribuyente sobre cuyos bienes se --- efectúa el embargo precautorio aún no se encuentra en el momento de que le sea exigible el cumplimiento de una obligación fiscal pues aún no ha nacido crédito fiscal alguno, no existe la motivación a que hace referencia el artículo 16 --- Constitucional toda vez que a pesar de que el sujeto pasivo cumple con todas sus obligaciones tributarias la autoridad -- realiza el embargo precautorio solamente porque "a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento", no siendo en este caso suficientes dichos motivos para la invasión del patrimonio del -- contribuyente, por lo tanto si no existe suficiente motivación, el acto de realizar un embargo precautorio resulta violatorio del precepto aludido conculcando de esta manera las -- garantías Constitucionales de los contribuyentes.

trabajo, se estableció que para que exista un crédito fiscal es necesario cuantificar la obligación tributaria de pago, es decir, para que nazca el crédito fiscal es indispensable la previa existencia de la obligación y posteriormente debe realizarse el acto de la determinación y cuantificación de la obligación; así tenemos que el crédito fiscal nace en el momento en que se determina en cantidad líquida la obligación fiscal nacida con anterioridad.

De aquí se desprende la interrogante consistente en que:

¿Cómo es posible que el fisco realice un embargo respecto de un crédito fiscal que aún no ha nacido a la vida jurídica?

Esto tiende a provocar serios problemas para los contribuyentes en razón de que se les priva de la disponibilidad de sus bienes, que bien puede ser por ejemplo, desde su automóvil hasta su casa, puesto que ni la autoridad ni el contribuyente conoce a cuánto va a ascender el monto del embargo, toda vez que el crédito fiscal aún no se ha cuantificado.

Así vemos un serio perjuicio para los contribuyentes que se encuentran en esta situación, puesto que el embargo se realiza sobre un crédito no cuantificado y, por lo tanto, los contribuyentes desconocen a cuánto ascenderá el valor en bienes de los que van a ser privados y por consiguiente, se les-

imposibilitará para disponer libremente de ellos por el término de un año, lo cual viola en su perjuicio la garantía consagrada en el artículo 16 Constitucional, el cual establece que:

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

Al respecto resulta claro que tratándose del embargo precautorio en materia fiscal no se está respetando esta garantía, en atención a las siguientes consideraciones:

Primeramente es necesario dejar asentado que el embargo precautorio constituye un acto de aseguramiento que no implica para el contribuyente privación definitiva de los derechos de posesión o propiedad que tenga sobre los bienes embargados, en tanto el fisco no se adjudique en su favor dichos bienes, embargados a diferencia del acto de privación que tiene como objetivo final la disminución, el menoscabo o el impedimento para ejercer un derecho.

Sin embargo, el licenciado Ignacio Burgoa, al referirse a la facultad económico coactiva señala que éste culmina con un acto típico de privación (adjudicación en favor del fisco o de algún postor en remate público del bien o bienes secuestrados), todo ello con la finalidad de resarcir al fisco federal por una deuda que el contribuyente tenga en su favor.

De esta manera el fisco federal asegura que el cumplimiento de las obligaciones fiscales no pueda ser de ningún modo evadida por el particular.

Ahora bien, en este orden de ideas cabe señalar que a diferencia del acto de privación, el acto de molestia constituye una mera perturbación o afectación que se usa como medio para lograr estos propósitos como lo establece el artículo 16 Constitucional al referirse a los cateos (búsqueda de alguna persona u objeto determinado) a las visitas domiciliarias -- (cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía o la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se ha cumplido con las disposiciones fiscales).

De lo anterior se desprende que cuando el fisco lleva a cabo, ya sea el acto de aseguramiento o el acto de privación, es porque ya existe el monto determinado de una deuda y es porque el contribuyente ya conoce los motivos y el monto de su adeudo; sin embargo, en el caso del embargo precautorio se está violando la garantía de motivación consagrada en el artículo 16 Constitucional en virtud de que la autoridad no justifica la ejecución de su acto puesto que dicha autoridad ejecutara basa su juicio en motivos meramente subjetivos, con lo cual no se justifica la invasión del patrimonio del contribuyente, lo que trae un detrimento en su patrimonio, ya que no existe un monto determinado para realizar dicho embargo, lo-

que también trae aparejada la imposibilidad de garantizar el crédito en cuestión, y en consecuencia es claro que el contribuente queda en un estado de indefensión.

La garantía que mayor protección imparte al gobernado -- dentro de nuestro orden jurídico constitucional es, sin duda alguna, la de legalidad consagrada en el artículo 16 de nuestra Constitución, la cual, dada su extensión y efectividad jurídica, pone a la persona a salvo de todo acto de autoridad - que afecte su esfera de derechos para que dichos actos no --- sean arbitrarios, es decir, cuando no están basados en normas legales, o que sean contrarios a cualquier precepto.

En su primera parte el Artículo 16 Constitucional establece que:

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

De aquí se desprende la garantía de legalidad, la cual - condiciona todo acto de molestia y se basa en la expresión, - fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

Es decir, todo acto de autoridad debe estar adecuado y--

suficientemente fundado y motivado,

"... entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, que también debe señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas".(66)

Ahora bien, la fundamentación legal de todo acto autoritario que cause al gobernado una molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 Constitucional (persona, familia, domicilio, papeles y posesiones) no es sino una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

En efecto, la Suprema Corte ha afirmado que:

"...las autoridades no tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal".(67)

(66) Ignacio Burgoa. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, Décimo novena Edición. México 1985, pág. 603.

(67) Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XIII, pág.--514.

Así tenemos que las autoridades al fundar legalmente todo acto de molestia tienen diversas obligaciones que se traducen en las siguientes condiciones según lo señala el licenciado Burgoa: (68)

1. En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo.

2. En que el propio acto se prevea en dicha norma.

3. En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan.

4. En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.

Por lo que respecta a la motivación el licenciado Burgoa nos dice que ésta implica la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o surtir sus efectos, y que sin dicha adecuación, se violaría -

(68) Ignacio Burgoa. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, Décimo novena Edición, México 1985, pág. 596.

por ende la citada garantía que con la fundamentación legal, integra la de legalidad.

Asimismo añade el licenciado Burgoa que para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de molestia, la autoridad respectiva debe aducir los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, motivos que deben manifestarse a los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso para que éste se encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente; y que la mención de esos motivos debe formularse precisamente en el mandamiento escrito, con el objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa. (69)

Ahora bien, cuando la norma jurídica concede a la autoridad la facultad de apreciar según su criterio subjetivo los hechos, circunstancias y modalidades en general del caso concreto para adecuarlo a sus disposiciones, se está en presencia, de una facultad discrecional.

Al respecto el licenciado Burgoa señala que:

"La motivación legal no siempre exige que la referida adecuación sea exacta, pues las leyes otor-

(69) Op.cit., pág. 598.

gan a las autoridades administrativas y judiciales lo que se llama facultad discrecional para determinar si el caso concreto que vayan a decidir encuadra dentro del supuesto abstracto previsto normativamente.

"La mencionada facultad, dentro de un régimen de derecho donde impera el principio de legalidad, debe consignarse en una disposición legal, pues sin ésta, aquélla sería arbitraria, es decir, francamente conculcadora del artículo 16 Constitucional".

"La discrecionalidad entraña una potestad decisoria que se mueve dentro de supuestos generales consagrados en la norma jurídica. Por tanto, la facultad discrecional se ostenta como el poder de apreciación que tiene la autoridad respecto de un caso concreto para encuadrarlo dentro de la hipótesis --normativa preexistente, cuyos elementos integrantes debe necesariamente observar".

"En otras palabras, la facultad discrecional maneja estos elementos para referirlos a la situación específica de que se trate, pero jamás importa la potestad de alterarlos. La sola idea de que una autoridad pueda, a pretexto de ejercitar dicha facultad, actuar sin ley o contra la ley, equivaldría a subvertir todo el régimen de derecho mediante la vulneración al principio de legalidad que lo sustenta". (70)

Asimismo tenemos la siguiente tesis jurisprudencial que señala que:

"El artículo 16 de la Constitución Federal, exige que en todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento. Para cumplir con este mandamiento, deben satisfacerse dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo.

"El elemento formal queda surtido cuando en el--

(70) Op.cit., pág. 599.

acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron su emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados sean bastantes para provocar el acto de autoridad".(71)

Al efecto es de señalarse que se practicará el embargo precautorio, cuando a juicio de la autoridad hubiese peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento...

Y de aquí se desprende que la práctica de este embargo queda a criterio de la autoridad, es decir, se realiza con base en la facultad discrecional de la autoridad, lo cual podría traer como consecuencia arbitrariedades, toda vez que dicha autoridad puede, so pretexto de ejercer su facultad discrecional, actuar contra la ley, lo que equivaldría a romper todo el régimen de derecho; lo anterior en virtud de que en la disposición que regula el embargo precautorio no se establecen los casos en que la autoridad debe considerar que existen los motivos suficientes para practicar éste.

Medidas como éstas no hacen sino propiciar conductas ilegítimas y extorsiones para las cuales constituye una abierta invitación esta disposición, pues coloca a toda la ciudada-

(71) Op.cit., pág. 603.

nía bajo el riesgo de un embargo precautorio por la mera sospecha del jefe de la oficina ejecutora de intervenir el patrimonio de los ciudadanos, por la sola sospecha de que no paguen algún crédito que quizá algún día lleguen a determinar a cargo de ese contribuyente, sin más consuelo para el mismo, de que dicho embargo sea levantado un año más tarde ante la ausencia de la resolución emitida por la autoridad.

En consecuencia, no se puede justificar la práctica de dicho embargo pues la autoridad se basa en meras sospechas, lo que trae como consecuencia que su acto carezca de motivación y, por tanto, no se justifique la invasión del patrimonio del particular, violándose por consiguiente la garantía de motivación consagrada en el artículo 16 Constitucional.

Otro aspecto que es conveniente precisar es que para que exista un crédito fiscal es necesario que se hubiere ya cuantificado la obligación tributaria de pago, y, sin embargo, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de practicar un embargo precautorio para el aseguramiento del interés fiscal "antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible"... es decir, que si no se ha llevado a cabo la cuantificación de la obligación fiscal, no es dable hablar de un embargo respecto de un crédito que aún no ha nacido.

Por otra parte no se contiene una adecuada reglamenta-

ción en relación con los casos en que la autoridad debe considerar que existen los motivos suficientes para practicar dicho embargo precautorio, por lo que las disposiciones relativas deben ser modificadas para garantizar con ello la seguridad jurídica del gobernado, puesto que de lo contrario la autoridad, escudándose en sus facultades discrecionales, encuentra el sustento jurídico para poder llevar a cabo toda clase de arbitrariedades.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentra en la cumbre de la pirámide jurídica, es decir, es jerárquicamente superior, y todo lo que en ella no se encuentra expresamente estipulado no puede ser reglamentado por leyes secundarias, las cuales no deben ir más allá de lo contemplado por nuestra Carta Magna.

En atención a las consideraciones anteriores se propone reglamentar una reforma Constitucional que por un lado convierta el embargo precautorio en Constitucional y una vez hecho lo anterior, tomando en consideración lo aquí expuesto, se reglamente debidamente lo relativo al embargo precautorio para que con ello se logre una armoniosa y perfecta concordancia de nuestro orden jurídico normativo fiscal y Constitucional.

En otro orden de ideas también resulta cuestionable el hecho de que se haya establecido el plazo de un año contado -

desde la fecha en que fue practicado el embargo, para dejar sin efecto el mismo, si la autoridad no emite resolución en la que determine crédito fiscal alguno.

De la consulta que se llevó a cabo del informe razonado-dirigido al C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, rendido por la Comisión Redactora del Código vigente, no se encontró ningún razonamiento que pudiera haber sido suficientemente válido para justificar el porqué la autoridad señala expresamente el plazo de un año para la elaboración de la resolución en la que determine créditos fiscales, lo cual deviene inoperante toda vez que dicho plazo resulta ser excesivo en virtud de que por una parte, como es de todos sabido, la vida económica, tanto del Estado como de los particulares, requiere una adecuada administración y una libre disposición para poder generar el beneficio económico respectivo, es decir, su rentabilidad, y si con el embargo precautorio se priva al particular de sus bienes, lógicamente esto conlleva un perjuicio individual, por lo que un embargo de tal naturaleza debe quedar sujeto a disposiciones normativas y a una temporalidad -- que se adecúe a la realidad social del momento histórico en que estamos viviendo.

Es cierto que el Estado requiere de gran número de recursos para la realización de sus objetivos, en bien de la comunidad, lo cual integra el interés público; sin embargo no es posible que con la justificación de este valor como bandera--

se lesionen los intereses individuales en forma arbitraria, - ya que, cuando anteponemos el interés público frente a los de rechos individuales, deba haber la suficiente justificación - para supeditar estos a aquel, y, en el caso que tratamos, la "simple sospecha" de la autoridad fiscal no justifica la le- sión que el embargo sin monto puede causar.

Por tanto, será necesario realizar las reformas, proce- dentes para la instrumentación adecuada, legal y Constitucio- nal de esta disposición.

CONCLUSIONES

1. La facultad económico coactiva se ha regulado no solamente en México, sino en todos los países civilizados, pues es una necesidad vital para la subsistencia del Estado, y como una característica en común tenemos que la administración es la autoridad competente para ejercer dicha facultad.
2. Podemos definir la facultad económico coactiva como el derecho que tiene el Estado para hacer efectivos los créditos fiscales que no se cubren voluntariamente por los contribuyentes, dentro de los plazos señalados por la ley, -- aplicando en su contra los medios de apremio que establezcan las leyes, sin necesidad de que intervenga el poder judicial para hacer valer el derecho.
3. La facultad económico coactiva no se encuentra sancionada expresamente en la Constitución; se reitera y se justifica por la necesidad que el Estado tiene de contar oportunamente con medios económicos suficientes para el desempeño de las atribuciones que se le han encomendado, y como una consecuencia de lo anterior se señala que para que tales ingresos puedan ser recaudados por esa vía de privilegio, deberán generarse dentro de una connotación del derecho de imperio que tiene el Estado, es decir, a través de actos unilaterales, imperativos y coercitivos.

Reconocemos plenamente la justificación que se ha hecho -- por parte de varios tratadistas de la facultad económico-coactiva, y por consiguiente, reconocemos la necesidad de su existencia y de su ejercicio a través del procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo señalamos que tales ideas únicamente nos muestran la conveniencia de esta facultad del Estado, pero no nos dan su fundamento -- constitucional, porque la Constitución no previó esa hipótesis, lo que llevó a la doctrina y a la jurisprudencia a elaborar forzadas interpretaciones del texto constitucional para darle apoyo jurídico.

Es por ello que consideramos que debería modificarse la - Constitución federal a fin de que se prevea la facultad -- económico coactiva del Estado, y así esta facultad tenga una base constitucional expresamente establecida en favor de la autoridad ejecutiva.

4. La naturaleza jurídica del procedimiento administrativo - de ejecución es de carácter administrativo, tanto por la naturaleza del órgano que lo ejecuta: la administración, - como porque materialmente no tiene por finalidad la resolución de ninguna controversia, sino la recaudación de -- los créditos fiscales que no fueron cubiertos oportunamente por el deudor dentro de los plazos establecidos por la ley.

5. Nuestra legislación fiscal no da una definición de embargo, por lo que es necesario recurrir al derecho civil y a la doctrina para estudiarlo. Así tenemos que el embargo es una institución jurídica por medio de la cual se realiza una afectación (retención, ocupación, intervención, aprehensión) de bienes patrimoniales o derechos de un deudor, por mandato de una autoridad estatal, a fin de garantizar el pago de prestaciones pecuniarias a un sujeto acreedor.

6. El procedimiento administrativo de ejecución es una serie de actos realizados por la autoridad fiscal, a fin de proceder coactivamente en contra de los administrados que dentro del plazo fijado por las leyes respectivas no han pagado voluntariamente los créditos fiscales a que legalmente están obligados.

7. Tienen el carácter de créditos fiscales los ingresos que el Estado o sus organismos descentralizados tienen derecho a percibir por concepto de impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y accesorios, así como los provenientes de responsabilidad a cargo de particulares y servidores públicos y, finalmente, todos aquellos a los que las leyes respectivas les atribuyan tal carácter.

8. El embargo precautorio en materia fiscal es una institu-

ción a través de la cual se tutela el derecho de crédito del fisco, en donde éste trata de fortalecer su postura de sujeto acreedor para evitar el mínimo riesgo de insolvencia por parte del deudor, ya que éste puede realizar maniobras para evadir su cumplimiento.

Esta figura no se encuentra sancionada expresamente en la Constitución, ya que es una especie de embargo que precede al procedimiento administrativo de ejecución, además de que este embargo se practica no obstante que la obligación tributaria se haya determinado, es decir, aun antes de que se haya cuantificado el monto del adeudo a cargo de un contribuyente, cuyo pago debe lograrse mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, por mera sospecha de las autoridades fiscales de que el contribuyente pudiera evadir el cumplimiento de una prestación, como lo dispone el artículo 145, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos que cuando el fisco lleva a cabo, ya sea el acto de aseguramiento o el acto de privación, es porque ya existe el monto determinado de un adeudo y es porque el contribuyente ya conoce los motivos y el monto de su adeudo; sin embargo, en el caso del embargo precautorio se está violando la garantía de motivación consagrada en el artículo 16 constitucional, en virtud de que la autoridad no justifica la ejecución de su acto, puesto que dicha autoridad ejecutora basa su

juicio en motivos meramente subjetivos, con lo cual no se justifica la invasión del patrimonio del contribuyente.

De lo anterior se desprende que la práctica de este embargo queda a criterio de la autoridad, es decir, se realiza con base en la facultad discrecional de la autoridad, lo cual podría traer como consecuencia arbitrariedades, toda vez que dicha autoridad puede, so pretexto de ejercer su facultad discrecional, actuar contra la ley, lo que equivaldría a romper todo el régimen de derecho; lo anterior en virtud de que en la disposición que regula el embargo precautorio no se establecen los casos en que la autoridad debe considerar que existen los motivos suficientes para practicarlo.

Por otra parte, no se contiene una adecuada reglamentación en relación con los casos en que la autoridad debe considerar que existen los motivos suficientes para practicar dicho embargo precautorio, por lo que las disposiciones relativas deben ser modificadas para garantizar con ello la seguridad jurídica del gobernado, puesto que de lo contrario la autoridad, escudándose en sus facultades discrecionales podría encontrar el sustento jurídico para poder llevar a cabo toda clase de arbitrariedades.

Así, es necesario señalar que cuando anteponemos el interés público frente a los derechos individuales, debe haber la

suficiente justificación para supeditar éstos a aquél, y, en el caso que tratamos, la "simple sospecha" de la autoridad fiscal no justifica la lesión que el embargo sin monto puede causar a los contribuyentes.

En atención a las consideraciones anteriores se propone realizar las reformas procedentes, que por un lado den el sus tento constitucional al embargo precautorio, y una vez hecho lo anterior, tomando en consideración lo aquí expuesto, se es tablezca su legal instrumentación, para lograr una armoniosa y perfecta concordancia de nuestro orden jurídico normativo fiscal y constitucional.

BIBLIOGRAFIA

1. ARELLANO CARCIA CARLOS. DERECHO PROCESAL CIVIL. Ed. Porrúa, S.A., Primera Edición, México 1981.
2. BECERRA BAUTISTA JOSE. EL PROCESO CIVIL EN MEXICO. Editorial Porrúa, S.A., Octava Edición, México 1980.
3. BENVENUTO GRIZIOTTI. PRINCIPIOS DE POLITICA, DERECHOS Y CIENCIAS DE LA HACIENDA. Traducción de la 1a. Edición italiana por Enrique R. Mata. Editorial Reus, S.A., Madrid -- 1936.
4. BERLIRI ANTONIO. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. Vol. 1 y 2. Traducción, estudio preliminar y notas por Narciso -- Amoros y Rico y Eusebio González García. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1971.
5. BRISEÑO SIERRA HUMBERTO. DERECHO PROCESAL FISCAL. Editorial Robredo, Primera Edición, México 1964.
6. BURGOA IGNACIO. GARANTIAS INDIVIDUALES. Editorial Porrúa, S.A., Décimonovena Edición, 1985, México.
7. CASTILLO JUAN. LA FACULTAD ECONOMICO COACTIVA. Editor Eusebio Sánchez, El Aguila 12, México 1898.
8. CASTILLO VELASCO JOSE MARIA. ENSAYO SOBRE EL DERECHO ADMINISTRATIVO MEXICANO. 2 volúmenes, Tomo II. Impreso por Castillo Velasco e hijos. México 1875.

9. CARRILLO FLORES ANTONIO. LA DEFENSA JURIDICA DE LOS PARTICULARES FRENTE A LA ADMINISTRACION EN MEXICO. Editorial Porrúa, S.A., México 1939.
10. CORTINA GUTIERREZ ALFONSO. CIENCIA FINANCIERA Y DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos Volumen I. Primera Edición 1981, versión taquigráfica de Rosa López y Edelmira Zúñiga.
11. DE LA GARZA SERGIO, F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Editorial Porrúa, S.A., Décimocuarta Edición, México 1986.
12. DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Limusa, Primera reimpresión: México, 1990.
13. FENECH MIGUEL. PRINCIPIOS DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO. Librería Bosh, Barcelona, Tomo II.
14. FLORES ZAVALA ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Editorial Porrúa, S.A., Vigésimoseptima Edición, México 1986.
15. FRAGA GABINO. DERECHO ADMINISTRATIVO. Editorial Porrúa, S.A., Vigésimotercera Edición, México 1984.
16. GARZA J. SERVANDO. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Cultura, Primera Edición, México 1949.

17. GIULIANI FONROUGE M. CARLOS. DERECHO FINANCIERO. Volumen II, Tercera Edición ampliada y actualizada, Editorial Depalma, Buenos Aires 1977.
18. HERRERA CUERVO ARMANDO. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. 45 años, Tomo I México. Primera Edición 1982.
19. LOMELI CEREZO MARGARITA. DERECHO FISCAL REPRESIVO. Editorial Porrúa, S.A., Primera Edición, México 1979.
20. MARGAIN MANAUTOU EMILIO. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Universitaria Potosina, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Segunda Edición, México 1969.
21. MARTINEZ LOPEZ LUIS. DERECHO FISCAL MEXICANO. Editorial Ecasa, Octava Edición, México 1986.
22. OVALLE FAVELA JOSE. DERECHO PROCESAL CIVIL. Primera Edición, Editorial U.N.A.M., México 1980.
23. PALLARES EDUARDO. DERECHO PROCESAL CIVIL. Editorial Porrúa, S.A., Décima Edición, México 1983.
24. PORRAS LOPEZ ARMANDO. DERECHO PROCESAL FISCAL. Editorial Textos Universitarios, Cuarta Edición, México 1980.
25. PETIT EUGENE. TRATADO ELEMENTAL DE DERECHO ROMANO. Traducido de la novena edición francesa aumentado con notas originales muy amplias en la presente edición por D. José Fernández, México 1976.

26. PUGLIESE MARIO. INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO. Estudio Preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez, Editorial -- Porrúa, S.A., Segunda Edición, México 1976.
27. RODRIGUEZ LOBATO RAUL. DERECHO FISCAL. Editorial Harla -- Harper Row Latinoamericana, Segunda Edición, México 1986.
28. SANCHEZ LEON GREGORIO. DERECHO FISCAL MEXICANO. Editorial Cárdenas y Editor Distribuidor, Séptima Edición, México - 1986.
29. VALLARTA IGNACIO L. ESTUDIO SOBRE LA FACULTAD ECONOMICO - COACTIVA. Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia, Tomo VIII, NO. 29 enero-marzo 1946, México.

LEGISLACION

1. CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, Editorial Porrúa, - S.A., 56a. Edición, México 1988, actualizado.
2. CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL DISTRITO FEDERAL, Editorial Porrúa, S.A., 34a. Edición, México, 1988, actualizado.
3. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Editorial Trillas, 16a. -- Edición 1989, 1990 y 1991.
4. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Editorial Porrúa, 89a. Edición 1990.
5. LEY DE JUSTICIA FISCAL, Diario Oficial de la Federación de 31 de agosto de 1936.
6. DUBLAN Y LOZANO, LEGISLACION MEXICANA, Tomos III, V, VII, - X, XI y XLIII.- Imprenta del Comercio, México 1876.
7. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1917-1965. Apéndice 1975, Quinta, Sexta y Séptima; Tomo XIII.
8. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1917, 1965, Parte III, 2a. Sala.
9. Semanario Judicial de la Federación Sexta Epoca, Volumen - I, Julio 1957.
10. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1917 a 1965.- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tercera Sala.

11. Informe 1969.- Tribunal Pleno Tesis 58 Primera Parte. --
Apéndice 1975.
12. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación número 25-26.
Editada por el Tribunal Fiscal de la Federación.