

308409

UNIVERSIDAD LATINA 25

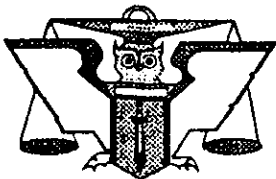


CAMPUS SUR

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE
EJECUCION Y SU INTERPRETACION
JURISDICCIONAL

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
ELIZABETH ORTIZ GUZMAN

ASESOR: LIC. CARLOS HUMBERTO REYES DIAZ



MEXICO, D.F.

299844

2001



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD LATINA, S.C.

INCORPORADA A LA U.N.A.M.



Coyoacán México, 26 de Noviembre de 2001.

**C. DIRECTOR GENERAL DE REVALIDACIÓN
E INCORPORACIÓN DE ESTUDIOS DE LA UNAM
P R E S E N T E:**

La C. **ORTIZ GUZMÁN ELIZABETH**, ha elaborado la tesis profesional titulada “**El procedimiento Administrativo de Ejecución y su Interpretación Jurisdiccional**”, bajo la dirección del LIC. **CARLOS HUMBERTO REYES DÍAZ**, para obtener el Título de Licenciado en Derecho.

La alumna ha concluido la tesis de referencia, misma que llena a mi juicio los requisitos marcados en la Legislación Universitaria y en la normatividad escolar de la Universidad Latina para las tesis profesionales, por lo que otorgo la aprobación correspondiente para todos los efectos académicos correspondientes.

ATENTAMENTE

“LUX VIA SAPIENTIAS”

LIC. SANDRA LUZ HERNÁNDEZ ESTÉVEZ

DIRECTORA TÉCNICA

LICENCIATURA EN DERECHO

CAMPUS SUR

A Dios:

Por que gracias a Él, he llegado a la meta que con tanto esfuerzo me propuse, por los regalos tan maravillosos que son mi familia y mis amigos.

A mi Padre José Luis:

Por su Amor y cariño, además de sus enseñanzas, por ser MI PILAR.

A mi Madre Evangelina:

Por todo el Amor que me ha dado a lo largo de tantos años, y por que gracias a su ejemplo aprendí a salir adelante, por que todos los hombres tienen una estrella, gracias por ser la estrella que alumbró mi camino..

A mis hermanos Alejandra, Esperanza y José Luis: *Por que por ellos he aprendido que la familia es una parte de mí sin la cual no me siento completa.*

A mi familia, *que de algún u otro modo forman parte de mis sueños y anhelos.*

A Luis Alonso:

*Por el Amor y comprensión que me ha dado durante estos años, gracias por ser la persona que me ha acompañado y que me ha hecho tan feliz.
Por ser parte de mi propia historia.*

A Abraham, Sra. Tere, Sr. Luis, Jeannette, Nidia, Tere, Iván y Manuel: *Por rodear mi mundo de tanto cariño.*

*A la **Universidad Latina:**
Por albergar durante cinco años mis sueños y
ayudarme a realizarlos.*

*A **Lic. Carlos E. Cuenca Dardón** y a la **Lic. Sandra Luz Hernández Estévez:**
Que han sabido enaltecer esta hermosa
profesión. Gracias por su ejemplo.*

*A mis **Maestros:**
Que más que profesores han sido unos
verdaderos maestros en mi enseñanza profesional.*

*A mi Asesor **Lic. Carlos Humberto Reyes Díaz:**
Por la paciencia y entrega con la que me apoyó
durante la realización de este proyecto.*

*A mi gran maestro **Lic. Simón P. Herrera Bazán:**
Por la confianza, el tiempo y por ser un
admirable maestro.*

*Al **Lic. Víctor López Esquivel:**
Por ser de las personas de las que aprendí que
un buen ejemplo es el mejor de los sermones.*

*A mis revisores de tesis: **Lic. Arturo Berumen Campos, Lic. Demetrio Choca Pliego, Lic. Roberto Esquivel Herrera, Dr. José Manuel Romero Guevara:** Por su ayuda y experiencia.
A mis compañeros de carrera, en especial a mis
amigos: **Paty, Pablo, Enrique, Salvador,***

Manuel, Valentín y José Juan (aunque en este momento esté lejos pero que recuerdo con tanto cariño), por que gracias a los momentos y experiencias que vivimos juntos soy una persona feliz.

A **Cristina** por ser una gran amiga y a **Luis Alberto**, por la amistad de tantos años.

A mis compañeros de trabajo: en especial a **Mary Laura, María Luisa y Rafael:**
A quienes admiro y quiero, ya que me han apoyado en todo momento y me han sabido impulsar en esta carrera tan maravillosa.

A **Segholene, Mario, Raúl y Osvaldo:**
Por su apoyo, sus consejos y sobre todo por el cariño que me han brindado sin esperar nada a cambio.

*A los Señores Magistrados integrantes de la Sala Superior del **Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa**, Licenciados:*

María Guadalupe Aguirre Soria, Luis Carballo Balvanera, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Silvia Eugenia Díaz Vega, Guillermo Domínguez Belloc, Jorge Alberto García Cáceres, Luis Malpica de Lamadrid, Alma Peralta Di Gregorio, Alejandro Sánchez Hernández, Francisco Valdés Lizárraga y María del Consuelo Villalobos Ortiz.

Así como al Licenciado Rubén Aguirre Pangburn, quien fue Presidente del entonces Tribunal Fiscal de la Federación.

De ellos aprendí invaluables lecciones jurídicas, a través de las opiniones que expresaron en las sesiones a las que tuve la fortuna de asistir.

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN Y SU INTERPRETACIÓN JURISDICCIONAL

INTRODUCCIÓN

CAPITULO 1.

MARCO JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

1.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	4
1.2. Ley de Justicia Fiscal.	21
1.3. Código Fiscal de la Federación.	30
1.4. Jurisprudencia.	35

CAPITULO 2.

ACTOS QUE INTEGRAN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

2.1. Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	38
2.2. Los actos administrativos que conforman el procedimiento administrativo de ejecución.	45
2.2.1 Requerimiento de pago, como acto de inicio.	45
2.3. Embargo.	50
2.3.1 Concepto.	50
2.3.2 Supuestos.	53
2.3.3. Objeto material.	58
2.3.3.1 Embargo de bienes muebles e inmuebles. Bienes embargables	58
2.3.3.2 Bienes inembargables.	61
2.3.3.3 Depósito de los bienes. Facultades y obligaciones de los depositarios.	62
2.3.3.4 Embargo de negociaciones.	65

2.3.3.4.1 Facultades y obligaciones del interventor.	65
2.3.3.4.2 Avalúo.	69
2.3.3.4.3 Subasta pública.	70
2.3.3.4.4 Remate.	71
2.3.3.4.5 Adjudicación.	77

CAPITULO 3.

SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

3.1. Concepto.	79
3.2. Garantía del interés fiscal.	80
3.3. Supuestos de la suspensión.	85
3.3.1 Recurso de revocación.	85
3.3.2 Solicitud de suspensión ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	88
3.3.3 Incidente de suspensión ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	92

CAPÍTULO 4.

LA INTERPRETACIÓN JURISDICCIONAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

4.1 La formación de la Jurisprudencia. Poder Judicial de la Federación.	100
4.1.1. A partir de la Reforma a la Ley de Amparo de 1988.	100
4.2. Suprema Corte de Justicia de la Nación.	102
4.2.1 Pleno.	102
4.2.2 Salas.	102
4.3. Tribunales Colegiados de Circuito	103
4.4. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	103

INTRODUCCIÓN.

El alcance económico, político y social de las resoluciones emitidas por la autoridad administrativa, en el desempeño de sus funciones fiscales, las reviste de gran importancia dentro del Derecho Público.

El procedimiento administrativo de ejecución es una de las manifestaciones más claras de los privilegios de que goza el Estado ante los gobernados, debido a que mediante su ejercicio, la autoridad fiscal puede cobrar coactivamente los créditos fiscales adeudados por el contribuyente.

La importancia de que el Estado se allegue de los recursos necesarios de acuerdo a la competencia tributaria que le corresponde, ha hecho que el procedimiento administrativo de ejecución se regule de una manera específica en la legislación fiscal.

En virtud de esta competencia tributaria, la autoridad fiscal puede ejecutar los créditos adeudados sobre los bienes del contribuyente, sin necesidad de que medie una resolución judicial, con el fin de aplicar el producto de su remate al pago del crédito fiscal adeudado.

Este trabajo de investigación, tiene como propósito fundamental, el estudio de cada uno de los actos que conforman el procedimiento administrativo de ejecución así como las diversas interpretaciones que a este respecto se han emitido por parte de las autoridades jurisdiccionales competentes.

En nuestro primer capítulo, se hace un estudio sobre la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que ésta ha sido cuestionada. Asimismo, se hace referencia a los ordenamientos legales que dieron origen a los fundamentos básicos del mismo, tal como la Ley de Justicia Fiscal que es el que dio vida a las primeras nociones de Competencia Fiscal en el año de 1936 y es en él, donde encontramos los primeros conceptos básicos de los procedimientos administrativos. Posteriormente se habla del Código Fiscal de la Federación que es el ordenamiento que regula la actividad de las autoridades fiscales tendientes a la recaudación de las contribuciones, específicamente, es el ordenamiento legal que da los lineamientos básicos que debe realizar el fisco a fin de llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución. Se hace una breve referencia de lo que es la Jurisprudencia como una introducción de lo que tratará el último de los capítulos de este trabajo.

En los capítulos 2 y 3, se realiza el estudio y análisis de todos y cada uno de los actos que constituyen el procedimiento económico coactivo en sí mismo. Comenzando con la naturaleza jurídica del procedimiento que nos ocupa, para continuar con los actos que lo conforman tal como el requerimiento, el embargo, el depósito, la intervención y los actos de culminación que son el avalúo, subasta, remate o adjudicación. En el caso de la suspensión del procedimiento se analizan las causas de procedencia en el caso de interponer recurso de revocación ante la autoridad ejecutora, solicitud de suspensión ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o juicio contencioso administrativo ante el mismo tribunal.

Por último, la interpretación jurisdiccional que se ha hecho en razón del procedimiento administrativo de ejecución, en un caso en concreto, que es cuando un contribuyente opta por autocorregir su situación fiscal y conviene el pago de sus créditos en parcialidades. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han emitido criterios diversos y contradictorios lo que traducimos en una problemática para la aplicación de la jurisprudencia y la impartición de justicia.

Por lo que se concluye con una serie de propuestas que van encaminadas a fortalecer la seguridad jurídica del contribuyente ante la facultad económica coactiva.

CAPITULO 1.

MARCO JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución, que ha sido conocido en México tradicionalmente como la "facultad económico-coactiva de la autoridad fiscal", se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación, en su Título V, Capítulo III, este último denominado "Del procedimiento administrativo de ejecución".

Este procedimiento, que es la materia de investigación del presente trabajo de tesis, constituye el medio legal con el que cuentan las autoridades fiscales para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene por objeto el cobro coactivo de los créditos fiscales, es decir, dicho procedimiento implica la acción ejecutiva que se otorga a la autoridad fiscal, con la fuerza necesaria para obligar al sujeto deudor a cubrir la cantidad que se le ha determinado como crédito fiscal.

Ahora bien, la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución ha sido cuestionada, por la aparente trasgresión a las garantías previstas en los artículos 14, 16, 17, 21 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aduciéndose que sólo puede ser cobrado un crédito en la vía de ejecución forzosa, una vez que la autoridad judicial ha resuelto que procede el cobro coactivo, siendo que dicho procedimiento permite

que la propia autoridad fiscal sea quien lleve a cabo el cobro coactivo, sin que medie una decisión del Poder Judicial.

Ahora bien, en la parte conducente del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece lo siguiente:

Artículo 14.- "(...) 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 (...)".¹

[Énfasis añadido]

Esto es, la obligación a cargo de los contribuyentes no constituye una obligación civil, por lo que ante la necesidad del Estado de sufragar el gasto público, no es posible dejar en manos de los Jueces la administración de los ingresos públicos, con lo cual evidentemente se entorpecería el desarrollo del país, al pretenderse que la hacienda pública, previamente al cobro de los créditos fiscales, venciera en juicio a los contribuyentes.

A este respecto el tratadista Gabino Fraga en su obra de *Derecho Administrativo* nos dice que: "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 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"²

¹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

² FRAGA, Gabino., *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. México 1999. P. 54

Esto es, podemos justificar la facultad económico-coactiva que tiene la autoridad por la naturaleza del mismo crédito fiscal, ya que éste responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, y estas necesidades superan y prevalecen frente a las necesidades particulares.

En México existió el debate acerca de la constitucionalidad del ejercicio de la facultad económico coactiva por parte de la autoridad administrativa, siendo Ignacio Luis Vallarta quien a través de sus votos particulares como Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, despeja la duda acerca de la existencia de su base política, dicho en sus palabras: " Sería preciso pretender que éstos (los jueces), puedan administrar, porque administrar es justamente cuidar de que los servicios públicos se presten en la forma en que lo ordenan las leyes, para atribuirles la jurisdicción que se intente darles; sería forzoso, en fin, confundir las facultades de los poderes públicos, alterando la naturaleza de los asuntos que a ellos corresponden, para insistir que el apremio necesario para el cumplimiento de los poderes políticos, administrativos, debe ser judicial, contencioso."³

Por lo que podemos decir que no existe violación alguna al principio constitucional en estudio ya que si se le prohibiera al Poder Ejecutivo exigir al particular a cumplir con sus obligaciones contraídas, aún por la fuerza, estaría de sobra aquél de los tres poderes a quien nuestra Carta Magna encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes. Ya que de aceptar tal situación, implicaría que la administración para hacer efectivo cada uno de sus actos, necesitaría el auxilio de un juez que lo legitimara.

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

³ VALLARTA, Ignacio L.. *Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva*. Imprenta del Gobierno. en Palacio. México 1885. p. 41.

"Artículo 16:

"(...)

"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..."

En efecto, se había sostenido que el procedimiento administrativo de ejecución era inconstitucional, toda vez que en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no se establece expresamente que la autoridad fiscal esté en posibilidad de llevar a cabo dicho procedimiento, como una de las funciones o facultades que tiene conferidas, atendiendo a la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 de la Constitución, que establece que la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permite.

Tenemos que el doctor Ignacio Burgoa Orihuela nos ilustra:

"La eficacia jurídica de la garantía de legalidad reside en el hecho de que por su mediación se protege todo el sistema del derecho objetivo en México, desde la misma Constitución hasta el reglamento administrativo más minucioso.

"La garantía de legalidad implicada en la primera parte del artículo 16 constitucional, que condiciona todo acto de molestia se contiene en la expresión fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

"Es evidente que todos los actos que emanan del Poder Ejecutivo deben provenir de autoridad competente, y constar por escrito donde se funde y motive la razón de su emisión."⁴

Ahora bien, tenemos que es el Poder Legislativo el encargado de la creación de leyes, y por mandato expreso de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se le ha conferido la Potestad Tributaria. Esto es, precisamente el Congreso de la Unión está facultado para imponer contribuciones mediante la expedición de una Ley que vincule a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria. Así, en el artículo 73, fracción XXIX, se le confiere la potestad tributaria, al Poder Legislativo.

La Potestad Tributaria a la que nos estamos refiriendo se agota con la creación de la norma y la Competencia Tributaria nace en el momento en que se debe de aplicar dicha norma, la cual se ejercerá por parte del Poder Ejecutivo conforme a las normas que regulan su ejercicio.

Por lo tanto, entendemos que esta competencia tributaria otorgada al Poder Ejecutivo, deberá cumplir con los requisitos y formalidades que la misma ley le ordene y así no violentar las defensas y las garantías del gobernado.

Coincide con esto el tratadista Narciso Bassols, al señalar que el Procedimiento Administrativo cumple con esas formas esenciales al reunir los requisitos que se mencionan:

1.- Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las

⁴ Voz Garantía de legalidad y de competencia constitucional, en Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, México, Editorial Porrúa, 1998.

consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada y que se le dé oportunidad de presentar sus defensas.

2.- Que se organice un sistema de comprobación en forma tal que quien sostenga una cosa la demuestre y quien sostenga lo contrario pueda también comprobar su veracidad.

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

4.- Que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas y que al mismo tiempo fije la forma de cumplirse.⁵

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

El Lic. Vallarta, da el carácter de obligaciones políticas a las obligaciones fiscales, y por ello es que no es competencia de la autoridad judicial, ya que al atribuirles jurisdicción en estos asuntos, se les capacita para administrar, concibiendo por administrar el cuidar que los servicios públicos se presten con regularidad, siendo la recaudación de contribuciones una necesidad política.⁶

Es el artículo 16 constitucional donde encontramos la referencia a la competencia de la autoridad emisora del mandamiento causante de molestia.

⁵ FRAGA, Gabino. Op. Cit. pp.283

⁶ VALLARTA. Ignacio. Op. Cit. pp. 41

Al hacer un análisis de los artículos 21, 22 y 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se vislumbra la competencia de la autoridad administrativa en el procedimiento administrativo de ejecución; esto, aunado al poder soberano del cual se revisten cada uno de los poderes federales, concluimos que el Poder Ejecutivo no se le puede negar la facultad coactiva, ya que se le estaría limitando al ejercicio de la soberanía nacional que le fue otorgada.

El ejercicio de esta facultad no constituye violación a derecho alguno ya que, como hemos visto, los particulares tienen a su favor un sistema de garantías individuales que se encuentran consagradas en nuestra Carta Fundamental. Así, encontramos que en el artículo 16 constitucional se establecen los conceptos de fundamentación y motivación que necesariamente deben contener todas y cada una de las actuaciones de las autoridades que causen molestia a particulares.

Entendemos que fundamentación consiste en el señalamiento de las disposiciones de derecho que dan origen al mandamiento que se expide. Por su parte la motivación es el razonamiento de las situaciones de hecho que dan origen a la aplicación de las disposiciones establecidas. Así, en el caso de que la autoridad que requiera a un contribuyente de pago de algún crédito fiscal a su cargo, deberá fundar y motivar su actuación.

Sin embargo, en la práctica nos hemos encontrado con situaciones en las cuales la autoridad hacendaria no expresa los razonamientos jurídicos que la llevaron a realizar actos de molestia al contribuyente. Por tal motivo, tenemos que la resolución que se dictó por parte de la autoridad en cuestión se encuentra viciada y la consecuencia será revocarla, en el caso de impugnarla ante la propia autoridad mediante el recurso de revocación o

declararla nula en caso de ser impugnada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según la instancia que promueva el afectado.

Así, tenemos que para que el contribuyente no se encuentre en estado de indefensión la autoridad se encuentra obligada a emitir resoluciones que se encuentren debidamente fundadas y motivadas.

Resulta necesario y conveniente reflexionar en el sentido de que el Poder Ejecutivo al exigir el pago de créditos fiscales por la vía forzosa, no significa que con ello se estén violando las garantías individuales que consagra el artículo 17 de nuestra Carta Magna, precepto que prescribe que *"ninguna persona podrá hacerse justicia por sí mismo ni ejercer violencia para reclamar su derecho"*, toda vez que en realidad no está haciéndose justicia por su propia mano, ya que el derecho al cobro de diversas contribuciones está precisamente previsto en el Código Fiscal de la Federación, además de que no hay que perder de vista la necesidad del Estado de percibir dichos ingresos para sufragar los gastos públicos, aunado a lo anterior existe la obligación por parte de los contribuyentes de cubrir dichos créditos fiscales por corresponder a ingresos que legalmente el Estado debe percibir.

Por su parte, Luis Vallarta respondió que *"si el poder Administrativo ejerciera violencia exigiendo los servicios públicos que la ley impone a los ciudadanos, de la manera proporcional y equitativa que la misma ley ordena; si a ese Poder le estuviera prohibido obligar al particular, aún por la fuerza, a que preste los servicios públicos que le tocan, él sería imposible 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, aun para exigir una multa por infracción de bandos 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”.*⁷

Por su parte Antonio Carrillo Flores menciona que “la ejecutividad no es sino la expresión técnica de la posibilidad de que la Administración se haga justicia por sí misma.”⁸

Sin embargo, no se puede afirmar que la Administración se haga justicia por sí misma, ya que realiza un procedimiento legal, que no se basa en consideraciones personales ni para beneficios personales.

Por otra parte, no ejerce violencia. Si bien es cierto que se obliga a cubrir un crédito fiscal, no se aplica la fuerza en contra del sujeto pasivo, físicamente o bien, por intimidación u otro medio ilegal; si no que, se ejecuta por “la fuerza de la ley”, fuerza legal cuya fuente es la justicia misma quitándole cualquier tipo de violencia cuyo elemento esencial es la injusticia, la falta de derecho y el abuso de la fuerza del quien la emplea.⁹

*“Cuando se cause una violación al aplicar una ley, el agravio cometido es en virtud del acto que trata de aplicar esa ley, no de la ley misma.”*¹⁰

Este comentario del tratadista Ernesto Flores Zavala, nos esclarece el hecho de que es precisamente la aplicación de la ley en los actos administrativos la que se puede encontrar viciada, pero esto no quiere decir que

⁷ VALLARTA, I.L., *op. Cit.* Pp. 51 y 52.

⁸ CARRILLO FLORES, Antonio. *La defensa jurídica de los Particulares frente a la Administración en México*. Editorial Porrúa, S.A. México, 1973. p. 67

⁹ VALLARTA, Ignacio. *Op. Cit.* p. 71

¹⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Fianzas Públicas*. Editorial. Porrúa, S.A. México 1989. Undécima Edición p.172-173

es la ley la que viola en perjuicio de los gobernados, sus garantías. Y en el caso del procedimiento económico coactivo, que la ley no viola las garantías consagradas en nuestra Carta Fundamental, sino que la aplicación de las normas que regulan dicho procedimiento podría violentar tales garantías. Es por esto la realización del presente trabajo de investigación.

El problema se agravó cuando se discutió la aplicación del artículo 21, que con relación al tema establece:

“La autoridad administrativa es competente para castigar las infracciones hechas a los reglamentos gubernativos y de policía. Dicho castigo consistirá en una multa, o bien se hará acreedor a arresto hasta por treinta y seis horas. La multa no podrá exceder de la cantidad que represente un día de trabajo cuando se aplique a jornalero, obrero o trabajador.”

Sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas opiniones de las que se concluye que la facultad económica coactiva es el ejercicio de un conjunto de atribuciones que las leyes fiscales reglamentan, manifestaciones claras de la soberanía material del propio Estado, es notorio que dicho cobro de impuestos no tiene que hacerse judicialmente, sino mediante disposiciones ejecutivas y unilaterales, no requieren tales disposiciones para su validez la sanción previa de los tribunales.¹¹

El Licenciado Ignacio Vallarta expresa argumentos al respecto, mismos que son adoptados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de entre ellos resalta la expresión en que acusa de inútil 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 bandos de policía, necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violencias”¹²

Ahora bien, si analizamos el precepto en cuestión deberemos entender en principio de cuentas en qué consiste una pena. Podemos decir que una pena consiste en el castigo o reacción que en forma legal el Estado impone a una persona por causa de infracción que haya cometido, con el fin de conservar el orden jurídico establecido.

De ellas existen penas propias, es decir, las que llevan como fin esencial el castigo y penas impropias, las aplicadas no como represión sino como un medio de reparar las situaciones originadas con la conducta indebida que origina una falta y no un delito. Las penas propias se aplican en el Derecho Penal y las impropias en la esfera administrativa.¹³

Cierto es que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no hace una división de las penas, también lo es que al interpretar este artículo se debe tomar en cuenta la existencia de diferentes tipos de penas; ya que el Poder Judicial como el Ejecutivo tienen en común asegurar el cumplimiento de las leyes del Estado, el primero como regulador en conflictos particulares y el segundo como titular de los derechos del Estado.

Al respecto los estudiosos Pablo Macedo y Emilio Pardo, han afirmado que la autoridad administrativa no tiene la facultad de imponer propiamente penas que requieran de un proceso; únicamente se les faculta a castigar correccionalmente, es por eso que la misma Constitución establece un

¹¹ *Idem*, pp.71-72

¹² VALLARTA, Ignacio. *Op. Cit.*, p.p. 51.

¹³ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*. Editorial Porrúa S.A. México 2000. Vigésima Segunda Edición. p. 308.

máximo de castigo corporal y pecuniario, este último regulado expresamente para jornaleros, obreros y trabajadores.¹⁴

Tal vez la parte más delicada de este artículo 21 de nuestra Ley Fundamental, es la que nos señala la competencia de la autoridad administrativa en la aplicación de sanciones o infracciones de reglamentos gubernativos de policía, ya que parece limitarla reduciéndola al orden municipal, por tener este carácter los reglamentos señalados.

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

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

Apoyando esta afirmación el Licenciado José N. Macías en los debates de los días 5 y 13 de enero de 1917, interviene haciendo una diferenciación entre faltas y delitos, siendo las primeras de competencia de la autoridad administrativa y los segundos de la autoridad judicial; continúa diciendo que la competencia de la autoridad administrativa no se limita a reglamentos ya que existen otras disposiciones administrativas por lo cual es mucho más amplia su competencia y sus facultades deben abarcar todas ellas.

¹⁴ LOMELI, Margarita. *Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal*. Editorial Continental, S.A. México 1991 p. 75

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

Para evitar toda discusión al respecto, Emilio Margáin Manatou propone llenar la laguna de este artículo 21 constitucional mencionando en su texto la facultad administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos tributarios, o sea la facultad para imponer penas pecuniarias.¹⁵

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

*"Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:
I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia"*

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

¹⁵ MANATAU, MARGAIN. Emilio..*Derecho Tributario*. Editorial Universitaria Potosina. México 1986. Cuana Edición p. 239

El Licenciado Gabino Fraga afirma que entre las facultades mencionadas en el artículo 21 constitucional, se encuentra la materia fiscal, la cual no se afecta por el demás contenido del artículo en cuestión ni mucho menos otros artículos constitucionales en que se contiene.¹⁶

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

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

"El Congreso tiene facultad:

(...)

VII Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

(...)

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

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

¹⁶FRAGA, Gabino. Op. Cit. p.271

Tocante a este punto el Doctor Ignacio Burgoa afirma que es el segundo párrafo del artículo 22 de la Carta Magna, el que salva la constitucionalidad de dicha facultad al establecer:

"...No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad resultante de la comisión de un delito para el pago de impuestos o multas"

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

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con relación al precepto 22 constitucional que:

"...la actividad desenvuelta a través del procedimiento económico-coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuesto o multas es lícito llevarlo a cabo sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones de carácter ejecutivo y que si bien, por supuesto, pueden someterse a solicitud de los afectados, a revisión judicial, no requieren para su validez de la previa aprobación de los tribunales. ¹⁷

¹⁷ DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A., México, 1999. p. 807

Por su parte el tratadista Ignacio L. Vallarta, hace ver que cada poder es independiente, por lo que la intervención del Poder Judicial en la materia fiscal implicaría negar la división de poderes siendo incompatible con el ejercicio de la magistratura todas aquellas actividades para determinar la imposición del impuesto, recaudarlos o exigirlos ejecutivamente, dado que si lo hiciese estaría vigilando las funciones legislativas, ya que es el poder legislativo el que aprueba la ley de donde proviene esta facultad.¹⁸

En el sentir de la Lic. Margarita Lomelí, el artículo 22 Constitucional acepta tácitamente que las autoridades administrativas hagan efectivos los impuestos y multas, ya que la confiscación aplicada a ello no sería considerada así y, además, nunca será total por la prohibición de excesos en multas e impuestos, por lo tanto no serán verdaderas confiscaciones¹⁹

Con todos estos argumentos podemos concluir que si bien es cierto que en el artículo 22 Constitucional se quiso que la aplicación de los bienes de una persona para el pago de la responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito sea hecha exclusivamente por la autoridad judicial, no significa que en tratándose del pago de impuestos o multas también se realice en la vía judicial, ya que la propia Constitución prevé que el Poder Ejecutivo tiene la obligación de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia de las leyes, ya que lo relativo a la tributación es inherente al ejercicio de las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquélla función de la soberanía recaudando el impuesto.

¹⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. p.p. 197

¹⁹ LOMELÍ, Margarita. Op. Cit. p. 89.

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

1.2. Ley de Justicia Fiscal.

En este apartado nos referiremos al sustento doctrinario de los procedimientos administrativos, para después hablar de la regulación del procedimiento económico coactivo.

El soporte doctrinal de lo que conocemos procedimiento administrativo, mismo que podemos definir como el cause legal que sigue la administración para la realización de su actividad o función administrativa, lo encontramos en el Congreso de Ciencias Administrativas, que se llevó a cabo en el año de 1936 en la ciudad de Varsovia, Polonia, mismos que estudiamos en la obra de Don Alfonso Nava Negrete de *Derecho Procesal Administrativo Mexicano*. De dicho estudio desprendemos que los postulados que dan origen al nacimiento de la Teoría de los Procedimientos Administrativos son:

Primer Postulado: Se reconoce el principio de audiencia de partes. De acuerdo con esto, todos los ordenamientos reguladores de los procedimientos administrativos deben reconocer que los administrados tienen el derecho de ser escuchados por la autoridad administrativa, ya sea de una manera previa o posterior a los actos administrativos. En nuestro sistema jurídico nuestros diversos ordenamientos reguladores de procedimientos administrativos recogen las dos categorías, en algunos casos a través del reconocimiento de la figura de la instancia administrativa de inconformidad, o la instancia administrativa que confiere a favor de los gobernados la posibilidad de ser escuchados dentro de los procedimientos administrativos.

En algunos otros casos se permite hacer valer la instancia administrativa dentro del procedimiento administrativo como un reconocimiento a la garantía de audiencia, pero en el caso de que esto no esté previsto, o que no

sea posible, la ley establece que los gobernados pueden hacer valer un medio de defensa correspondiente.

Segundo Postulado: Enumeración de los medios de prueba al alcance de los particulares que sean susceptibles durante la tramitación de los procedimientos administrativos. Sin embargo en nuestra legislación encontramos que existen ordenamientos jurídicos que confieren una posibilidad amplia de ofrecer todo tipo de pruebas, en tanto que en otros esta posibilidad es reducida.

Como ejemplo de las primeras lo encontramos en el procedimiento administrativo regulado en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, en el cual se permite que los afectados, con el procedimiento administrativo que corresponde, la posibilidad de ofrecer pruebas. En el otro caso, nos encontramos en el Código Fiscal de la Federación que se menciona de manera expresa que dentro del procedimiento administrativo de fiscalización sólo pueden ofrecerse pruebas documentales y la exhibición de libros contables.

Tercer Postulado: También en el Congreso de Ciencias Administrativas antes mencionado se estableció que la autoridad administrativa deberá actuar dentro de plazos determinados. Esta conclusión es de importancia fundamental, en lo particular considero que nos encontramos ante el sustento jurídico de otras figuras igualmente importantes conocidas en la doctrina y en la legislación. Ejemplo de esto son la caducidad, prescripción y el valor que se atribuye a la ausencia de la emisión de una resolución expresa por el silencio administrativo llamado en materia fiscal negativa ficta.

Hemos dicho que los procedimientos administrativos deben establecer los plazos dentro de los cuales la autoridad debe actuar y la consecuencia de la omisión del ejercicio oportuno de estas facultades. El primer

caso lo encontramos en la figura de la caducidad, regulada en el Código Fiscal de la Federación. En este ordenamiento, que no es más que un resumen de lo que la doctrina administrativa ha establecido, se previene de una manera sustancial que la caducidad es una forma de extinguir las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios así como para imponer sanciones, por el transcurso del tiempo. Igualmente en el Código Fiscal se establece la figura de la prescripción que consiste básicamente en la extinción de las facultades de cobro de la autoridad fiscal para llevar a cabo el procedimiento económico coactivo, es decir, para hacer exigibles los créditos por el simple transcurso del tiempo.

Otra figura importante que se desprende de los aspectos temporales es la conocida negativa ficta, es decir, el silencio administrativo y que se encuentra circunscrita a la materia que nos ocupa. Confiere a los particulares que han hecho valer una petición, una instancia o un recurso a la autoridad administrativa que después de transcurrido cierto tiempo, si no se recibe una resolución expresa, entonces, a fin de romper el estado de incertidumbre, los administrados pueden sujetar a la autoridad a que resuelvan la situación determinada mediante la promoción del juicio contencioso administrativo.

Cuarto Postulado: Tenemos que en los ordenamientos reguladores de procedimientos administrativos deberá plasmarse de manera indubitable en qué casos una autoridad administrativa puede solicitar la colaboración de otra o varias autoridades administrativas para la emisión de un acto administrativo y sin que esto implique un desbordamiento o intromisión de facultades.

Quinto Postulado: Una característica más desde el punto de vista doctrinario y que se desprende del congreso que estamos comentando, es la

necesidad de que los actos administrativos, resultado de un procedimiento administrativo, se encuentren motivados y fundados. A este respecto nuestra Carta Fundamental menciona de manera expresa que todos los actos de autoridad que molesten a los particulares deben estar motivados y fundados. La misma exigencia se contempla en los ordenamientos ordinarios, y no sólo es eso, sino que además a veces se enfatiza y se menciona de una manera categórica que los actos administrativos deben estar fundados y motivados.

Sexto Postulado: Otro aspecto importante relacionado con los postulados del Congreso de Ciencias Administrativas es el relacionado con las formalidades que deben satisfacerse dentro de la práctica de los actos administrativos. Sobre este particular, los ordenamientos mexicanos son muy escrupulosos y generalmente establecen que cuando los actos administrativos van a invadir la esfera jurídica de los particulares deben satisfacerse un cúmulo de formalidades con el objetivo de que el propio particular quede plenamente notificado, es decir, plenamente sabedor del acto administrativo, en nuestro caso plenamente sabedor de que se le está instaurando un procedimiento de ejecución para la satisfacción de sus créditos fiscales. Y llegado el momento, sepa de su trascendencia, para que si esta trascendencia provoca una lesión en su esfera jurídica, entonces esté en aptitud de hacer valer los correspondientes medios de defensa.

Ahora bien, resulta necesario hacer mención que en 1853, se publicó la Ley para el arreglo de lo Contencioso Administrativo. Ley que nunca entró en vigor pero que sus principios son recogidos en la Ley de Justicia Fiscal de lo cual podemos señalar lo que sigue:

"Artículo 1: No corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas.

Artículo 2: Son cuestiones administrativas, las relativas a obras publicas, ajustes y contratos celebrados por la Administración, las rentas nacionales, los actos administrativos en materia de policía, comercio e industria que tengan por objeto el interés general de la sociedad.

(...)

Artículo 6: Las competencias de atribución entre la autoridad administrativa y la autoridad judicial se decidirán por la Primera Sala de la Suprema Corte, compuesta de 2 Magistrados propietarios y 2 consejeros designados por el Presidente de la República.

(...)

Artículo 8: En el caso de embargo de bienes para el pago de cantidades debidas al Erario, la demanda de dominio de tercería tampoco podrá ser intentada ante los Tribunales, sin haber presentado antes una memoria a la autoridad administrativa.

Artículo 9: Los Tribunales Judiciales en ningún caso podrán despachar ni dictar providencias de embargo contra los caudales del Erario o bienes nacionales.

(...)

Artículo 11: Determinado el pago por sentencia ejecutoriada, la manera en que debe verificarse es de resorte exclusivo de la Administración.

(...)

(Énfasis Añadido)

De la transcripción anterior se desprende que con la expedición de la Ley de lo Contencioso Administrativo ya se marcaba la diferencia entre las facultades de recaudación por parte de la autoridad administrativa y la judicial. Es en esta ley, donde se encuentra la base que determina la facultad tributaria que le corresponde al Poder Ejecutivo, siendo que es del Poder Legislativo la potestad tributaria.

Es decir, el Poder Legislativo, como ya lo vimos, tiene la facultad otorgada por nuestra Carta Magna, de legislar en materia de recaudación, de impuestos y todo lo que concierne a la Hacienda Pública, mientras que será facultad exclusiva del Poder Ejecutivo llevar a cabo las acciones tendientes a la aplicación de dichas normas.

Sin embargo, como lo mencionamos esta ley nunca entró en vigor, ya que los tiempos políticos de Don Teodosio Lares no fructificaron. Pero es importante tener en cuenta que desde estos tiempos, ya se expresaban las ideas de que las facultades de recaudación y de lo concerniente al tema que nos ocupa son exclusivas de la administración pública.

Ahora bien, la Ley de Justicia Fiscal, que dio vida a las primeras nociones de Competencia Fiscal en el año de 1936 es de gran importancia para el trabajo que nos ocupa, toda vez que es aquí donde encontramos los primeros conceptos básicos de los procedimientos administrativos, así como el origen del primer Tribunal Fiscal de la Federación. Así que expondremos de una manera breve la Exposición de Motivos que dio vida a esta Ley de Justicia Fiscal.

La Ley creadora del primer Código Fiscal promulgado el 30 de diciembre de 1938, fue redactado por una comisión de abogados designada a principios de 1935, Antonio Carrillo Flores, Alfonso Cortina Gutiérrez y Manuel Sánchez Cuén, además de Narciso Bassols y Eduardo Suárez, quienes apoyaron la proposición para que se creara un procedimiento, dentro de un órgano autónomo pero administrativo, a través del cual la administración pudiera enmendar sus propios errores, conservando lo que es constitucionalmente ineludible en nuestro sistema jurídico, la competencia de la justicia federal de revisar las decisiones de ese órgano jurisdiccional, vía juicio de amparo.

El Tribunal Fiscal se originó cuando era Secretario de Hacienda y Crédito Público el Lic. Narciso Bassols. La idea original era proponer el estudio de un nuevo Tribunal que tuviera como objeto resolver las contiendas entre particulares y la administración pública en materia exclusivamente tributaria.

Realmente la Ley de Justicia Fiscal tuvo un origen claramente francés; la inspiración de este órgano de jurisdicción administrativa es esencialmente de origen francés, pero había que respetar la estructura constitucional de México. Se estudió el desarrollo en Francia del procedimiento contencioso administrativo. Estuvieron muy influenciados por este sistema de jurisdicción administrativa, aún cuando naturalmente no fue adoptado literalmente ni copiado a la letra, sino ajustado a la organización constitucional de nuestro país y ajustado también a las realidades prácticas.

El 26 de agosto de 1936, se promulgó la Ley de Justicia Fiscal y entró en vigor el dos de enero de 1937.

Los principios torales de la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal son:

1. En la materia tributaria se abandona, por inconveniente, una mera posibilidad de intervención de la autoridad judicial ordinaria.
2. Nada se opone a la creación de los tribunales administrativos, que aunque independientes de la Administración Activa, no se encuentran en el Poder Judicial. Los fallos del Tribunal Fiscal estarán sujetos al examen último de los Tribunales Federales en vía de Amparo.
3. La garantía de juicio, exigida por el artículo 14 constitucional, no es necesario que se tramite ante autoridades judiciales, por lo que se reconoce

la legalidad de procedimientos contenciosos de carácter jurisdiccional, llevados por las autoridades administrativas.

4. El órgano creado es un Tribunal, y ejerce funciones jurisdiccionales.

5. El Tribunal estará colocado en el marco del Poder Ejecutivo, pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad administrativa. Será de justicia delegada y autónomo.

6. Los fallos que se pronuncien serán de nulidad, indicando concretamente el sentido del nuevo acto que debe dictarse.

7. Es el acto, y a lo sumo el órgano, el sometido a la jurisdicción del Tribunal, y no el Estado.

8. El Tribunal no está dotado de competencia para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos.²⁰

Podemos decir que el objeto de la publicación de la Ley en cuestión no es más que la creación de un órgano que resuelva las cuestiones administrativas dando plena seguridad jurídica al gobernado al emitir fallos que nulifican su actuar pero que no interviene en el ejercicio de las funciones judiciales.

Sin embargo tenemos que el artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal señalaba concretamente que se conocería, por parte del Tribunal Fiscal de

²⁰ LOMELÍ CEREZO, Margarita. *Exposición de motivos de la ley de Justicia Fiscal y evolución del T.F.F.* Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1986. p. 6

la Federación, de los juicios contra las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de sus dependencias o de cualquier organismo fiscal autónomo que sin ulterior recurso administrativo, determinaran la existencia de un crédito fiscal, lo fijaran en cantidad líquida o dieran las bases para su liquidación; contra las resoluciones que constituyeran responsabilidades administrativas en materia fiscal; contra sanciones por infracciones a las leyes fiscales; contra cualquier resolución diversa que causara un agravio, en materia fiscal, no reparable por algún recurso administrativo; contra el ejercicio de la actividad económico coactiva; contra la negativa de la autoridad para devolver un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido y también se establecía competencia para nulificar una decisión administrativa favorable a un particular.

Así las cosas entendemos la trascendencia que ha tenido en la constitución de nuestro Estado Mexicano la idea de reforzar y darle competencia a los órganos administrativos para que las resoluciones que emiten en cuanto a la recaudación de créditos fiscales por medio del procedimiento económico-coactivo, sean eficaces sin que se afecten las garantías individuales que consagra nuestra Carta Magna.

1.3. Código Fiscal de la Federación.

En este apartado haremos referencia a la regulación del Procedimiento Administrativo de Ejecución en nuestro Código Fiscal vigente.

El tema que nos ocupa se encuentra previsto en el Código Fiscal de la Federación en el Título V, capítulo III, correspondiente a los procedimientos administrativos.

Como es precisamente en el Título correspondiente a procedimientos administrativos donde se encuentran ubicados los numerales correspondientes al procedimiento administrativo de ejecución, analizaremos de una manera muy breve, el concepto de Procedimiento Administrativo, toda vez que, si bien es cierto que sólo nos referimos a una parte de lo que esta institución jurídica implica, es importante que tengamos presente todo lo que el Procedimiento Administrativo abarca.

Alfonso Nava Negrete define al procedimiento administrativo como *"el camino o la vía legal que debe seguir la autoridad administrativa para la creación del acto administrativo. El procedimiento engloba todos los actos o procedimientos, pasos o formalidades que preceden a la formación definitiva del acto administrativo"*²¹

Por su parte el tratadista mexicano Gabino Fraga en su obra *Derecho Administrativo* define al procedimiento administrativo como *"un conjunto de actos que preparan y preceden al acto administrativo"*.²²

²¹ NAVA NEGRETE, Alfonso. *Derecho Procesal Administrativo*. Editorial Porrúa. México. 1998. p. 32

²² FRAGA, Gabino. Op. Cit. p. 212.

Cabe destacar que son cuestiones distintas el procedimiento administrativo y el proceso administrativo. Por lo que resulta pertinente mencionar que la función gubernamental puede tener tres características: la legislativa, la judicial y la administrativa según el órgano o individuo que lo realiza y siguiendo un procedimiento previsto en la ley para llevarlo a cabo.

De esta forma encontramos que el proceso legislativo se lleva a cabo por los depositarios del Poder Legislativo y que su finalidad será la creación de las leyes, facultad prevista en el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo que entendemos por proceso judicial se lleva a cabo ante los Tribunales establecidos por Ley y que es impulsado por aquellos que solicitan de la autoridad su intervención para la obtención de Justicia en sus controversias

Por su parte la función administrativa se realiza mediante un procedimiento que se lleva a cabo ante la administración. Es decir, el procedimiento administrativo tiene como propósito la creación de un acto administrativo, mientras que el proceso administrativo es la vía legalmente establecida para resolver una controversia administrativa.

Los procedimientos administrativos se pueden dividir en tres grandes rubros: el primero, se refiere a los procedimientos administrativos de creación de actos (formalidades que preceden y preparan el nacimiento de un acto administrativo); el segundo, se refiere a los procedimientos administrativos de ejecución -tema central de nuestro estudio- y finalmente el procedimiento administrativo de impugnación (se refiere a los medios que tiene el particular para defenderse del acto emanado por la autoridad).

No agotaremos el tema referente a los diversos tipos de procedimientos administrativos, y nos dedicaremos únicamente a una parte de ellos, los referentes a los procedimientos de ejecución.

La estructura que define nuestro Código Fiscal de la Federación en su Título V es de la siguiente manera:

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.

CAPITULO I. Del recurso administrativo.

SECCIÓN I. Del recurso de revocación.

SECCIÓN II. De la impugnación de las notificaciones.

SECCIÓN III. Del trámite y resolución del recurso.

CAPITULO II. De las notificaciones y la garantía del interés fiscal.

CAPITULO III. Del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

SECCIÓN I. Disposiciones generales.

SECCIÓN II. Del embargo.

SECCIÓN III. De la intervención.

SECCIÓN IV. Del remate.

De acuerdo al artículo 145 del ordenamiento en cita tenemos 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."²³
(...)"*

El llamado procedimiento económico-coactivo, o *procedimiento administrativo de ejecución*, como lo denomina el Código Tributario, constituye uno de los aspectos más importantes de los privilegios del fisco frente a los contribuyentes. Mediante el ejercicio de las facultades derivadas del procedimiento económico coactivo la autoridad fiscal tiene el derecho de cobrar por la vía ejecutiva los créditos fiscales que el contribuyente no haya pagado en forma voluntaria, una vez vencido el plazo que da la ley para pagar, o bien, cuando no haya garantizado el interés fiscal, en caso de que no hubiere estado de acuerdo con el pago de los créditos y hubiere tomado la decisión de impugnarlos por la vía legalmente procedente, en la forma y términos dispuestos por los ordenamientos legales.

La denominada vía *ejecutiva* consiste en que la autoridad fiscal de manera directa, sin necesidad de requerir la participación de ninguna autoridad judicial, ni de ninguna otra naturaleza, puede trabar embargo sobre los bienes del deudor, rematarlos, y el producto de la venta aplicarlo al pago de los créditos fiscales insolutos.

Como antes se expuso, la implantación de la facultad económico-coactiva que le otorgó al fisco el privilegio de hacer efectivos los créditos fiscales de manera directa, sin tener que demandar su existencia y pago ante los tribunales judiciales, desató una fuerte oposición de parte de los contribuyentes,

²³ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Fisco Agenda 2001.

quienes como también ya se dijo, interpusieron todos los medios de defensa legal a su alcance para impedir que el fisco pudiera hacer uso de esa facultad por estimarla inconstitucional.

Sin embargo, la importancia de que el Estado se allegue de los recursos necesarios de acuerdo a la competencia tributaria que le corresponde, ha hecho que el Procedimiento Administrativo de Ejecución se regule de una manera específica en la legislación fiscal. Así el Código Fiscal de la Federación, constituye la legislación encargada de regular este procedimiento.

A lo largo de este trabajo, concluiremos con que se requiere que el Código Tributario mejore la forma en que se reglamenta la función ejecutiva de la autoridad a fin de crear un estado de mayor seguridad jurídica al gobernado.

1.4. Jurisprudencia.

En nuestro sistema jurídico encontramos la figura de la Jurisprudencia como una de las fuentes de aplicación en el régimen tributario.

En Roma la *Iurisprudencia* se manifestaba como la interpretación de las normas basado en una técnica jurídica especial. Se exigía que la interpretación de cualquier norma tuviera en cuenta, si no la intención del legislador, cuando menos la clase de intereses que éste se proponía proteger.²⁴

Ahora bien, podemos decir que la Jurisprudencia no es exactamente una fuente de creación de Derecho, como se ha manifestado por varios juristas, ya que la función principal de esta institución no es más que la interpretación de las normas ya existentes, y con su creación no se origina otra norma, ya que su contenido no puede ir más allá de lo que la ley establece.

De acuerdo con esto tenemos que el artículo 133 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos establece que la estructuración de nuestro sistema normativo sólo es a través de la propia Constitución, las leyes del Congreso y los tratados aprobados por el senado, sin hacer mención alguna a la Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sin embargo, debemos reconocer que su aplicación es de importancia significativa, toda vez que a través de ella se precisa el contenido y alcance de las normas que componen nuestro sistema tributario en particular.

Aún cuando este tema se tratará de una manera más compleja en nuestro último capítulo mencionaremos lo siguiente:

²⁴ MARGADANT S. Guillermo F. *Derecho Romano*. Editorial Esfinge, SA de CV, México. 1999. p. 100.

En el campo judicial la Jurisprudencia se establece cuando un criterio es sostenido de manera ininterrumpida 5 veces y que va en un mismo sentido. Puede ser establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación actuando en Pleno, por cada una de las Salas que la componen y por los Tribunales Colegiados de Circuito. Ésta será de aplicación obligatoria para el órgano que la establezca, para los inferiores, para los Tribunales Judiciales de fuero común y los Tribunales de lo Contencioso Administrativo y del Trabajo.

A su vez se establece Jurisprudencia en el caso en que la Suprema Corte de Justicia actuando en Pleno, resuelva sobre la contradicción de sentencias emitidas por alguno de los órganos que la componen.

En materia fiscal, tenemos que el órgano que se encarga de la integración de la Jurisprudencia es la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa actuando en Pleno o en Secciones. Esta Jurisprudencia sólo es obligatoria para las Salas Regionales que componen al mismo Tribunal.

Ahora bien, como ya lo hemos dicho, la Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es de aplicación obligatoria, sin embargo, sólo representa un adecuado e importante instrumento de precisión del Derecho. Ya que aún cuando es obligatoria, quienes están obligados a acatarla son los Tribunales o los Juzgadores al resolver alguna controversia, pero no la autoridad al emitir sus actos al no encontrarse en ley. Esto debido al principio de reserva de ley que establece que cualquier autoridad administrativa sólo podrá actuar conforme a las disposiciones que se prevean en la Ley.

Debido a esto, nuestro estudio va encaminado a hacer un análisis de los diversos criterios sostenidos tanto por la Corte como por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sobre el tema que nos ocupa que es el

procedimiento administrativo de ejecución. La finalidad es establecer los mecanismos necesarios para que los criterios más importantes emitidos por estos órganos, formen parte de nuestra legislación y así obligar a las autoridades administrativas a acatarlos, proveyendo al contribuyente de seguridad jurídica toda vez que, como veremos más adelante, el procedimiento administrativo de ejecución se traduce en un acto de molestia por parte de la autoridad para con el contribuyente.

CAPITULO 2.

ACTOS QUE INTEGRAN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

2.1. Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Con base en lo que hemos detallado en el Capítulo anterior, tenemos que el procedimiento económico-coactivo es un procedimiento administrativo toda vez que quien lo ejecuta es precisamente la Administración; además materialmente este procedimiento no tiene como finalidad 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 de ese crédito, aunque dicho deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia.

Ahora bien, Sergio Francisco de la Garza nos explica que el Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene el carácter de expropiativo²⁵ ya que el objeto de la ejecución, pertenece a quien se encuentre en la situación jurídica tributaria, en este caso el deudor. La pretensión de la Administración, es precisamente realizar los actos necesarios para que el deudor cumpla con la obligación de cubrir el crédito que le fue determinado.

²⁵ DE LA GARZA, Sergio; Op. Cit. pp. 809.

En este apartado nos dedicaremos a examinar el concepto de CRÉDITO FISCAL, ya que para que se instaure el Procedimiento Administrativo de Ejecución es indispensable la existencia de un crédito a cargo de un deudor y cuya naturaleza sea fiscal.

Al respecto, el autor Rafael de Pina define al crédito como:

*"CRÉDITO.- Derecho que tiene una persona (acreedora) de recibir de otra (deudora), la prestación a que ésta se encuentra obligada. // Solvencia. // Garantía."*²⁶

De lo transcrito, podemos concluir que en forma simple y llana, el crédito es el vínculo jurídico que existe entre el obligado al pago y quien tiene derecho a exigirlo.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación en su artículo 4º, establece textualmente:

*"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 les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."*²⁷

Del texto anterior, podemos apreciar que subsiste el concepto de crédito expuesto por el jurista De Pina, ya que para efectos fiscales también se trata de un derecho que tiene el acreedor (en este caso el sujeto activo de la

²⁶ DE PINA, Rafael; *Diccionario de Derecho*. , 18º ed. México, 2000. pp. 203.

²⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

relación tributaria), frente a la obligación de pago que tiene el contribuyente (sujeto pasivo en dicha relación).

En ese orden de ideas, cabe comentar que la definición que al respecto daba el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación de 1967, que era más explícito al definir lo que era un crédito fiscal, ya que establecía lo siguiente:

"ARTÍCULO 18.- *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:*

A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse:

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

II.- Si es a los sujetos pasivos o responsables solidarios a quienes corresponde determinar en cantidad líquida la prestación, dentro de los veinte días siguientes al nacimiento de la obligación fiscal, y

III.- Si se trata de obligaciones derivadas de contratos o concesiones que no señalen la fecha de pago, éste deberá hacerse dentro de los quince días siguientes a la fecha de su celebración u otorgamiento."²⁸

De esta manera podemos concluir que existe un crédito fiscal cuando en una relación jurídico tributaria, el contribuyente se adecua a alguno de los supuestos previstos en la norma (hipótesis normativa y hecho imponible) y de esta adecuación surge a la vida jurídica la obligación jurídico tributaria. La obligación a que nos estamos refiriendo se concretiza en un crédito fiscal.

²⁸ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN de 1967

Así mismo tenemos que en el mismo ordenamiento de 1967, se seguía una teoría obligacionista al establecer en su artículo 17, en la parte correspondiente lo siguiente:

"La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales."

Es decir, que se establece que la obligación tributaria, nace desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el Fisco Federal.

El Código actual se aparta de dicho criterio y adopta un criterio del hecho imponible a la determinación o más frecuentemente a la autodeterminación de las contribuciones. De esta forma, se reconocen tres momentos distintos:

- a) La causación del impuesto, cuando se configura el hecho imponible.
- c) La determinación que es el momento en que nace la obligación.
- d) La fecha de pago.

Congruente con esos momentos, el Código Fiscal de la Federación vigente señala lo siguiente:

*Artículo 6.- Las contribuciones se **causan** conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

*Corresponde a los contribuyentes la **determinación** de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.*

*Las contribuciones se **pagan** en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:*

(...)

(Énfasis añadido)

De acuerdo con el precepto mencionado, las contribuciones se causan cuando se realiza el hecho imponible previsto en la ley fiscal vigente en el momento en que se realice dicha causación; además el numeral en estudio señala que para determinar una contribución, se aplicarán las normas vigentes en el momento de su causación, pero se aplicarán las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad; finalmente, señala que como regla general corresponde al propio contribuyente la determinación del tributo y como excepción, cuando exista disposición expresa, al respecto, corresponderá a las autoridades y en este caso los particulares deberán proporcionar la información necesaria para tal efecto.

Por su parte la determinación o "*accertamento*"²⁹ se ha tratado por varios estudiosos de derecho como sinónimo de liquidación pero podemos diferenciar uno de lo otro de la siguiente manera:

Entendemos por determinación a la actividad consistente en la identificación del nacimiento del hecho generador y por liquidación a la fijación en una cantidad cierta la suma debida por el causante.³⁰

La doctrina más autorizada señala que la determinación del tributo implica dos momentos: en el primero el contribuyente o la autoridad, según sea el caso, constata la realización del hecho imponible; en el segundo, se cuantifica la deuda tributaria en pesos y centavos.

Para continuar con nuestro estudio, podemos concluir lo siguiente:

a) La determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable (caso en el que se denomina autodeterminación) o un acto de la Administración en el que se constata la realización de ese hecho generador. Y se entenderá liquidación cuando esta determinación se fija en una cantidad cierta y cuantificada en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o tarifa respectiva.

b) La determinación puede ser acto del sujeto pasivo que en todo caso podemos decir que se expresa en la declaración, que no es más que la autodeterminación que el causante o contribuyente formula con elementos propios para el pago del crédito fiscal a su cargo.

²⁹ Se ha denominado en Italia *accertamento* como la actividad de la autoridad administrativa o de los sujetos pasivos de los tributos encaminada a la fijación de los elementos inciertos en la obligación. "*La Dichiarazioni Tributaria nell accertamento e nell contenzioso*" de Varoni. Italia, 1982.

³⁰ DE LA GARZA, Francisco. Op. Cit. pp. 554.

c) También puede ser un acto administrativo que emana de la autoridad fiscal y puede expresarse como la estimación, que es la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en presunciones legalmente establecidas o como la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en la información o elementos que le proporcionan o que ella misma se allega mediante facultades de comprobación.

A su vez tenemos que se pueden determinar créditos fiscales mediante algunas figuras, por ejemplo en el caso de:

- Retenciones: que es la determinación y descuento del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco que por imperativo legal debe ser quien paga una deuda, sobre el monto de la misma.
- Recaudaciones: que es la determinación y cobro del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo de legal debe hacer una persona que es ajena a la relación tributaria.

Sería la falta de pago, la que llevaría a la autoridad a exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de su obligación mediante el *Procedimiento Administrativo de Ejecución*, materia de nuestro estudio y a lo que nos dedicaremos a continuación.

2.2. Los actos administrativos que conforman el procedimiento administrativo de ejecución.

Ya que hemos definido lo que es un crédito fiscal, analizaremos cada uno de los actos que conforman al Procedimiento Administrativo de Ejecución, materia esencial de nuestro trabajo. Entendiendo que procedimiento es un conjunto de actos concatenados entre sí que persigue un fin determinado. En este caso el Procedimiento Administrativo de Ejecución se entenderá como un conjunto de actos que realiza la administración o autoridad fiscal cuya finalidad es el cobro de créditos fiscales que le son debidos por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria a que hemos hecho referencia. Este cobro será de manera coercitiva.

2.2.1 Requerimiento de pago, como acto de inicio.

De acuerdo con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación es facultad de las autoridades fiscales exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, mismo que inicia con la legal notificación del mandamiento de ejecución correspondiente, que es precisamente el requerimiento de pago del crédito fiscal respectivo, en el cual se otorga al contribuyente un plazo para que lo entere o en su caso lo impugne. Dicho precepto legal establece textualmente lo siguiente:

***"Artículo 145.-** Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución."
(...)*

Por su parte el artículo 65 del mismo ordenamiento legal citado establece el plazo para cubrir las contribuciones determinadas y liquidadas, mismo que reza:

"Artículo 65.- *Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación."*

Es decir, que para que el crédito pueda ser legalmente exigible, se deberá notificar al particular el crédito liquidado a su cargo, para que, dentro del plazo que fija la ley, lo entere o se inconforme con el mismo a través de los medios de defensa ordinarios procedentes, y sólo después de ese plazo, en que el crédito se hace exigible, la autoridad ejecutora podrá requerir su pago, conforme los preceptos legales antes trascritos.

Ahora bien, a este respecto debemos mencionar que estos requerimientos de pago deben estar debidamente fundados y motivados, tal como lo establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación ya que se trata de un acto de autoridad y debe contemplar los requisitos que se exigen por el numeral en cuestión.

Sin embargo, para poder decir que un requerimiento de pago se encuentra suficientemente fundado y motivado, la autoridad deberá señalar el porqué requiere el pago de créditos en determinadas cantidades, es decir, deberá señalar cuánto corresponde a actualización, cuánto a recargos y si hay otro rubro por el que se esté requiriendo de pago, ya que de no hacerlo así deja al contribuyente en estado de indefensión al no encontrarse en aptitud de comprobar si los montos que se le exigen son correctos o no.

Así, tenemos que la autoridad que requiera de pago a algún contribuyente deberá mencionar los fundamentos y motivos que la llevaron a determinar el monto que representan los créditos fiscales imputados, puesto que en los actos de molestia se deben mencionar las bases cuantitativas en que se apoyó la autoridad para establecer el monto del adeudo, así como mencionar las operaciones aritméticas que utilizó para determinar el monto de la actualización de la cual fue objeto el crédito y la fundamentación que ampara dichas operaciones, los gastos de ejecución que se hayan generado con motivo del cobro de éste, así como los recargos respetivos.

Los requerimientos de pago, como acto inicial del procedimiento administrativo de ejecución, deben ser actos que se notifiquen personalmente al deudor. Sólo cuando se ignore el domicilio del deudor en un procedimiento de naturaleza ejecutiva, se podrá hacer la notificación del requerimiento de pago por medio de edictos, ajustándose para ello a las disposiciones legales expedidas al efecto.

Al momento de hacer la notificación, la que se deberá entender directamente con el deudor, si éste tiene la calidad de persona física, o con su representante legal si se trata de personas morales, se deberá emplazar al deudor para que en ese mismo acto proceda a efectuar al ejecutor el pago de los créditos fiscales por los que se le está requiriendo, más los gastos de ejecución que correspondan conforme a derecho. El ejecutor es una persona designada por el funcionario competente de la llamada oficina exactora, es decir, aquella facultada para ejercer el procedimiento económico coactivo. Este ejecutor deberá identificarse en forma fehaciente ante el deudor, y estará autorizado para recibir en ese acto el pago de las prestaciones Fiscales adeudadas.

En caso de que el deudor efectúe el pago de lo adeudado, más los gastos de ejecución originados, se procederá a levantar acta de terminación de la diligencia. En ella se dejará constancia del pago de las sumas reclamadas. El acta será firmada por el ejecutor, por el deudor y por los testigos que éste haya designado. Esto es, se satisface plenamente con la pretensión del Estado, la recaudación de los créditos que le son debidos.

Con frecuencia se confunde el acto de requerimiento de pago con la diligencia de embargo, cuando éstas son situaciones totalmente diferentes. Esto se debe a que nuestro Código Fiscal de la Federación permite trabar el embargo sobre los bienes del deudor acto seguido del requerimiento de pago en el caso de que no se cumpla con la obligación en ese momento.

En la legislación mexicana existen varios casos de excepción, en cuanto a que debe transcurrir un plazo entre la fecha en que se efectuó el requerimiento de pago y aquella en que deba trabarse el embargo, según lo establece el artículo 151 del Código Fiscal Federal. Es decir, en estos casos de excepción no se efectúa de inmediato la diligencia de embargo y, consecuentemente, el sujeto requerido tiene seis días de plazo para realizar el pago de las prestaciones adeudadas. Esto ocurre cuando:

a) Habiendo obtenido prórroga para pagar en parcialidades el crédito fiscal, no se cumplió con su pago.

b) El crédito se haya derivado de error aritmético en una declaración presentada.

c) Se trate de una infracción cometida por el deudor, y que se refiera a alguna de las situaciones relacionadas con la no presentación de una declaración o un documento requerido.

En el caso en que transcurrido el plazo de referencia no se cumple, el crédito se torna ejecutable y se procederá al embargo de los bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

En relación con este artículo, en nuestro último capítulo, concluiremos que es causa de inseguridad el hecho de que se otorguen seis días para el pago de un crédito fiscal en el que se ha otorgado prórroga para pagarlo en parcialidades, en el caso de que este crédito se haya originado con motivo de una autodeterminación.

2.3. Embargo.

2.3.1 Concepto.

Si nos remontamos a los orígenes de la figura del embargo, nos encontramos que éste nace en la Roma antigua en los casos en que se incumpliera con alguna obligación o se llevara a cabo la ejecución forzosa de la misma. Sin embargo, esto sólo ocurría en el ámbito de las obligaciones civiles.

Originalmente el incumplimiento de cualquier obligación otorgaba derechos al acreedor de exigir cierta prestación del deudor o de su familia. Como garantía del cumplimiento de dicha prestación, un miembro de la familia del deudor quedaba atado a la familia del acreedor.

Posteriormente, el deudor se ofrecía a sí mismo como atadura o como responsable, si se incumplía, el acreedor podía llevarse al deudor a una cárcel privada, donde era retenido por sesenta días, mostrándolo tres veces en el mercado para ver si alguien quería liberarlo. Si esto no ocurría, pasando los sesenta días el acreedor podía vender al deudor e incluso podía matarlo.

Al evolucionar los conceptos se abandona este tipo de ejecución, pudiendo el acreedor apoderarse de algún bien del deudor para obligarlo a cumplir, e incluso destruir el bien pero nunca venderlo o adquirirlo para sí (llamada "*pignoris capid'*"). En Roma el pretor introduce una nueva figura llamada "*missio in possessionem'*", por lo cual el acreedor aprehendía el total del patrimonio del deudor el que era vendido ficta e íntegramente a un "*bonorum emptor*³¹" que posteriormente vendía realmente los bienes, ello podía ocasionar

³¹ Se trata de una figura ajena al procedimiento que era nombrado por el pretor y que buscaba un comprador de los bienes del deudor para llevar a cabo la venta de los mismos mientras se lleva a cabo el proceso contra el deudor.

para el deudor "*capitis diminuto*"³² e infamia. Con la implantación de la *Lex Iuliae*³³ se evitan esas consecuencias poniéndose los bienes a disposición de los acreedores.

Es aquí cuando el actor obtenía la custodia de los bienes del deudor, después de lo cual se convocaba a los demás acreedores de los que se nombraba a un *magister*³⁴ quien se encargaba de hacer un inventario de bienes, listas de los créditos y de las deudas para así ver si existía la manera de dar cumplimiento a las obligaciones contraídas.

Si después de esto, no se daba cabal cumplimiento a las obligaciones se nombraba in *sindicus* (figura similar a la actual en el procedimiento de quiebra) quien se encargaba de vender los bienes del deudor a fin de satisfacer las pretensiones de los acreedores.

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

Con relación a su concepto se le dan diferentes significados. El diccionario de la lengua le atribuye el mismo origen del término embarazar significando en una primera acepción impedimento, detener; otra de las

³² En la antigua Roma se tenía que una de las formas de pérdida de la personalidad es la "*capitis diminutio*" misma que podía ser máxima, media o mínima. Esto es por caer en esclavitud, por pérdida de la ciudadanía o por pérdida de pertenencia a un paterfamilias. Es decir, que la consecuencia de la *capitis diminutio* es la pérdida de los derechos que se adquirían con la personalidad.

³³ Se trata de una ley procesal que buscaba la celeridad en los juicios, cuando en otros sistemas se retrasaba la acción se buscaba que el deudor pudiera cumplir con sus obligaciones. en esta Ley se busca el cumplimiento de manera rápida y eficiente al poner los bienes en manos de los acreedores.

³⁴ Similar a la figura actual de depositario o interventor.

acepciones que le atribuye es la de retener una cosa en virtud de mandamiento de juez competente.

Coincidiendo con lo anterior, hay quien afirma que proviene del latín "*embarricare*" que significa impedimento, estorbo, obstáculo, en este sentido lo podemos definir como el medio de "poner traba o impedir la disposición del deudor sobre sus cosas y derechos por orden del órgano de la ejecución".³⁵

Francisco Lerdo de Tejada escribe que "el aseguramiento de bienes en la vía administrativa, son medidas de seguridad o providencias que toman las autoridades fiscales en vía de urgencia, para lograr el cumplimiento de la obligación fiscal, en virtud del incumplimiento de un mandato o imposición, da fundado motivo para presumir que durante el término legal no se ha hecho efectivo un derecho del fisco, o bien para evitar que el deudor oculte o dilapide sus bienes en perjuicio del patrimonio del Estado."³⁶

Por otro lado José Becerra Bautista ha definido al embargo como: "una medida de garantía, cautelar o ejecutiva, ordenada por un órgano jurisdiccional". Esta definición comprende los dos tipos de embargo, el llamado precautorio y el de ejecución que son susceptibles de ordenarse por un Juez o Tribunal.³⁷

Por lo tanto podemos concluir que se entiende por embargo al acto administrativo consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como objeto evitar la sustracción de los mismos, asegurando el cumplimiento de la obligación fiscal.

³⁵ ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Editorial Drishill, S.A. Buenos Aires, 1999, Tomo IX pp. 943

³⁶ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, comentado y anotado, México, Coparmex, 1990, p. 157

³⁷ BECERRA BAUTISTA, JOSE, *Proceso civil en México*, libro 2 "De los procedimientos especiales", Editorial IUS, S.A. México 1998. p. 99

2.3.2 Supuestos.

El secuestro administrativo como también es conocido el embargo en materia fiscal procede bajo ciertos supuestos, mismos que podemos enunciar de la siguiente manera:

- Debe existir un crédito fiscal que no haya sido cubierto por el deudor en el momento en que debió realizar el pago correspondiente. Esto es, cuando el crédito fiscal se torne exigible y se haya requerido de pago al contribuyente y éste no realice el mismo en el momento de la diligencia, procederá el embargo con fundamento en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.

- En el caso en que haya transcurrido el plazo de seis días cuando se han concedido prórrogas o se haya autorizado el pago en parcialidades. En este supuesto, el deudor tiene seis días para cubrir el crédito que le ha sido requerido y es el artículo 151 del Código Fiscal Federal, en su último párrafo el que establece esta situación.

- Tenemos también la figura del embargo administrativo a petición del interesado, esto es para garantizar un crédito fiscal. Con relación a este supuesto, se establece en el artículo 141, fracción V, del ordenamiento en cita como una de las formas que puede elegir el deudor, para garantizar un crédito fiscal, siendo este punto estudio en el siguiente capítulo.

- Dentro de estos supuestos podemos considerar al embargo precautorio, mismo que se llevará a cabo conforme a lo establecido en el artículo 145 del ordenamiento citado. Esto es, se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito se encuentre 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 su cumplimiento. Así mismo, tenemos que el embargo precautorio se llevará a cabo en los siguientes casos:

Art. 145 .

(...)

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

I.- El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

II.- Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

III.- El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.

IV.- El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad tramará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo

sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

V.- Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.

(...)

Es en estas situaciones, cuando la autoridad, de manera precautoria, podrá trabar embargo sobre los bienes del deudor, como una medida cautelar. Esto es por el interés que se tiene por parte del Estado, a que se cumplan con las obligaciones contraídas con el Fisco, ya que el interés general predomina sobre el particular, y el cumplimiento de obligaciones en materia de contribuciones tiene por objeto la satisfacción de necesidades colectivas.

- Cuando al realizarse actos de inspección y vigilancia se encuentren bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por esta, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva. El fundamento de lo anterior lo encontramos en el artículo 152 tercer párrafo del citado código.

"Artículo 152.- *El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento.*

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva."

Ahora bien, de los supuestos que hemos señalado, debemos hacer una referencia en especial del embargo precautorio, por la importancia que el mismo reviste.

Las autoridades fiscales están facultadas para embargar bienes de los particulares en cualquier tiempo, de manera precautoria, para garantizar el pago de los créditos fiscales, aun antes de que éstos sean exigibles, y aun antes de que se hubieren determinado en cantidad líquida, cuando exista peligro de que el presunto responsable se ausente o realice alguna maniobra con la que tienda a quedar insolvente para incumplir con sus obligaciones pecuniarias ante el fisco como ya lo señalamos.

Este embargo precautorio, como su nombre lo indica, es una medida cautelar que adoptan las autoridades fiscales y que está colocada fuera del procedimiento administrativo de ejecución, ya que, como ya se dijo, el embargo puede practicarse en cualquier momento, aunque lo usual es que se practique durante la etapa en que se desarrolla algún procedimiento de fiscalización.

Este embargo, por lo general, tiene vida perentoria, puesto que si las autoridades, dentro del plazo que al efecto señalen las disposiciones fiscales (el artículo 145 del código tributario remite al artículo 46-A que establece 6 meses durante visita y 18 meses cuando la autoridad solicite de los contribuyentes informes, libros o documentos necesarios para el ejercicio de las facultades de comprobación), no ejercen sus facultades de liquidación de algún crédito fiscal a cargo de ese sujeto, el embargo quedará automáticamente sin efecto, sin necesidad de que el fisco tenga que emitir una declaratoria levantando el embargo de bienes.

En caso de que dentro de ese plazo llegare a emitir la autoridad determinación de algún crédito fiscal a cargo del deudor y titular de los bienes embargados, si no se realiza el pago de ese crédito dentro del plazo legal (45 días), el embargo precautorio se convertirá en definitivo, y se continuará a partir de allí con el procedimiento de ejecución.

Si el particular afectado decidiere recurrir ese crédito ejerciendo algún medio de defensa legal, y garantizare el crédito adeudado en alguna de las formas que establece el Código Fiscal de la Federación, se podrá levantar el embargo.

Ahora bien, seguiremos con el estudio de este apartado referente a la figura del embargo, ya que hicimos una breve explicación de su forma cautelar.

2.3.3. Objeto material.

El objeto del embargo será todos aquellos bienes del deudor susceptibles de secuestro y que cubran la totalidad del adeudo, incluyendo sus accesorios. Estos bienes podrán ser tanto muebles como inmuebles que la misma ley establece en el artículo 151 del Código Tributario. Para su estudio en el presente trabajo nos referiremos al objeto de embargo en dos apartados, uno correspondiente al embargo de bienes muebles e inmuebles y otro al embargo de negociaciones. Esto ya que el tratamiento que se le da al embargo de negociaciones, aun cuando nos encontramos frente a un bien inmueble, es de manera especial.

2.3.3.1 Embargo de bienes muebles e inmuebles. Bienes embargables.

De acuerdo con los conceptos expresados, inmediatamente después de efectuado el requerimiento de pago, y durante la continuación de la diligencia, si el deudor no pagase, el ejecutor procederá a embargar bienes suficientes al deudor para garantizar el pago, tanto de los créditos como de los accesorios legales.

En toda diligencia de embargo que al efecto realice el ejecutor, deberá levantar acta circunstanciada con la intervención del deudor, de su representante legal y de dos testigos, para que la correspondiente diligencia quede debidamente legalizada.

En el acta de referencia deberá quedar asentado el nombre del o de los depositarios de los bienes embargados. El nombramiento de depositarios lo podrá hacer en primer lugar, el jefe de la oficina exactora, en su defecto, el ejecutor. Ese nombramiento podrá recaer sobre cualquier persona que tenga capacidad de ejercicio. Es frecuente que en los embargos decretados dentro del procedimiento administrativo de ejecución, se designe como depositario al mismo sujeto ejecutado, pero en la legislación mexicana esto no llega a constituir un derecho para el deudor de las prestaciones fiscales.

La autoridad fiscal está facultada para ampliar en cualquier momento el embargo de bienes al deudor. Esto acontecerá cuando, a juicio de la oficina ejecutora, se considere que los bienes embargados puedan ser insuficientes para garantizar el importe de los adeudos fiscales.

En la legislación fiscal mexicana se faculta al deudor a señalar los bienes que se deban embargar, la condición es que se sujete al orden que para tal efecto establece el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación. Para establecer el orden en que deben embargarse los bienes se toma en cuenta el menor o mayor grado de dificultad que exista en el mercado para su realización. Así se expresa que en primer lugar deben embargarse: dinero, depósitos bancarios a nombre del deudor, o metales preciosos, mismos que son susceptibles de ser cobrados con mayor facilidad a fin de cubrir el crédito.

El segundo grupo de bienes que maneja la legislación fiscal, sobre los que se puede trabar embargo, son las acciones, los bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios, y todos los créditos a favor del deudor que puedan ser de cobro fácil e inmediato, pero éstos se refieren a adeudos que tienen las dependencias del Gobierno Federal, de los gobiernos de los estados o de los municipios, así como de personas o instituciones de reconocida solvencia moral con el contribuyente embargado.

No se expresa aquí el hecho de que se trate de adeudos vencidos o por vencerse, pero es evidente que ésa es la intención y el propósito, ya que si se tratara de créditos a largo plazo, aunque sean a favor de estas dependencias, entidades y personas, no es aconsejable para el fisco embargarlas pues las autoridades tendrían que esperar para hacer efectivo los créditos.

El tercer grupo de bienes susceptibles de embargo se refiere a todos los demás bienes muebles propiedad del deudor que no hubieren quedado comprendidos en los dos puntos anteriores.

Finalmente, el cuarto grupo se integra por los bienes inmuebles propiedad del deudor, de los cuales podemos encontrar bienes raíces, derechos reales o negociaciones de cualquier género. Al respecto tenemos que se deberán inscribir en el Registro Público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate. Sin embargo, tenemos que en el caso de tratarse de una negociación, se dará un tratamiento específico, de lo cual nos ocuparemos más adelante.

Con el fin de posibilitar el accionar del ejecutor, es frecuente que las disposiciones fiscales lo faculten para señalar bienes en orden distinto al mencionado, cuando el deudor no hubiere señalado los bienes sujetos a embargo, no se hubiere sujetado al orden establecido por las disposiciones legales, cuando señale para embargo bienes que estén ubicados fuera de la circunscripción territorial de la oficina exactora, se trate de bienes que ya soporten algún gravamen, o cuando el deudor hubiere elegido bienes de fácil descomposición o deterioro, así como materiales inflamables, corrosivos, explosivos o radiactivos.

2.3.3.2 Bienes inembargables.

Por razones de muy diversa naturaleza es frecuente que las disposiciones fiscales señalen diversos grupos de bienes como inembargables por parte de las autoridades fiscales. En este sentido se establece en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación aquellos bienes que no podrán ser sujetos a embargo.

Los bienes de referencia no podrán ser objeto del ejercicio de la facultad económica coactiva, aunque éstos sean los únicos bienes que posea el deudor. En este numeral se expresa que son inembargables: El lecho cotidiano, los vestidos, tanto del deudor como de sus familiares; los bienes muebles de uso indispensable para él y sus familiares, siempre que a juicio del ejecutor no sean de lujo; los libros, los instrumentos, los útiles y el mobiliario que sea indispensable para que el deudor pueda ejercer la profesión, el arte o el oficio del cual subsista.

De los bienes citados tenemos que son inembargables aquellos bienes que son de uso indispensable para el deudor y su familia, sin embargo el Código Tributario establece la facultad discrecional del ejecutor de embargarlos siempre que considere que son bienes de lujo. Esto no es más que una apreciación subjetiva, misma que puede repercutir negativamente en el bienestar del deudor, ya que para el ejecutor se puede tratar de un bien de lujo y esto no ser así. Lo que debe quedar claro es que estos bienes deben ser de uso indispensable para el deudor lo que hace que sean inembargables.

Tampoco se consideran embargables para efectos fiscales la maquinaria, los enseres y semovientes de las negociaciones, en la medida en que sean necesarios e indispensables para que el deudor pueda realizar su actividad ordinaria. Sin embargo, se afirma que en estos casos esos bienes sí quedarán comprendidos cuando se acuerde por el ejecutor el embargo de la negociación

con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda. Esto resulta lógico en el entendido de que si existe una interventoría en la negociación, los bienes que resultan necesarios para la realización de los fines del negocio, quedan sujetos a embargo a fin de que continúe la labor del negocio y así obtener recursos que sirvan para cumplir con la obligación.

Tampoco pueden ser embargables los granos de una siembra, mientras no hubieren sido cosechados, pero sí podrá embargarse el derecho sobre ella. Es inembargable el derecho real de usufructo, pero en cambio sí son embargables los frutos que ese derecho real llegue a producir. Tampoco son susceptibles de embargo los derechos reales de uso y habitación, el patrimonio de familia debidamente constituido, los sueldos y salarios del deudor, los productos de las pensiones, cualquiera que sea su tipo, así como las tierras y los derechos ejidales.

Con relación a los bienes inembargables, podemos concluir que la finalidad de que existan bienes que queden fuera del embargo, es que el deudor no quede en un estado precario y que con el cobro de créditos de naturaleza fiscal, no se deje a una persona o a su familia sin elementos para subsistir.

2.3.3.3 Depósito de los bienes. Facultades y obligaciones de los depositarios.

En nuestra legislación fiscal se manejan las diversas facultades y obligaciones a que están sujetos quienes sean nombrados como depositarios por los ejecutores, que en la mayoría de los casos son los mismos deudores, quedando los bienes a su custodia. En el caso de embargo de negociaciones se nombrará a un administrador con cargo a la caja o interventor administrador, pero esto será objeto de estudio en otro apartado.

En el Código Fiscal de la Federación de 1967, contenía en su artículo 128 una relación de facultades, responsabilidades y obligaciones a cargo del depositario, que eran enumeradas de la siguiente forma:

- I. *Garantizar su maneja a satisfacción de la oficina ejecutora;*
- II. *Manifiestar a la oficina su domicilio y casa habitación, así como los cambios de domicilio o habitación.*
- III. *Remitir a la oficina inventario de los bienes o negociaciones, objeto del secuestro, con expresión de los valores determinados en el momento del embargo, incluso los de arrendamiento, si se hicieron constar en la diligencia, o en caso contrario luego que sean recabados. En todo caso en el inventario debe hacerse constar la ubicación de los bienes o el lugar donde se guardan, a cuyo respecto todo depositario debe dar cuenta a la misma oficina de los cambios de localización que se efectúen.*
- IV. *Recaudar los frutos y productos de los bienes secuestrados o los resultados netos de las negociaciones embargadas y entregar su importe en la caja de la oficina diariamente o a medida en que se efectúe la recaudación.*
- V. *Ejercitar ante las autoridades competentes las acciones y actos de gestión necesarios para hacer efectivos los créditos materia del depósito o incluidos en él, así como las rentas, regalías y cualesquiera otras prestaciones en numerario o en especie.*
- VI. *Erogar los gastos de administración mediante aprobación de la oficina ejecutora, cuando sean depositarios administradores, o ministrar el importe de tales gastos, previa la comprobación procedente, si solo fueren depositarios interventores.*
- VII. *Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.*
- VIII. *El depositario interventor que tuviere conocimiento de irregularidades en el manejo de las negociaciones sujetas a embargo o de operaciones que pongan en peligro los intereses del Fisco Federal, dictará las medidas provisionales urgentes*

y debe dar cuenta a la oficina ejecutora, la que puede modificarlas o ratificarlas.³⁸

De la lectura integral del capítulo correspondiente al embargo en el Código Fiscal de la Federación y de su reglamento, podemos observar que no encontramos disposición alguna que establezca las facultades y obligaciones del depositario tal como lo establecía el Código de 1967. Sin embargo en la práctica, se aplican supletoriamente las disposiciones relativas establecidas en los artículos 549 al 553 del Código Federal de Procedimientos Civiles. Entre las que encontramos lo siguiente:

El depositario que se nombre en el caso de tratarse de bienes muebles que no se trate de dinero, sólo tendrá el carácter de simple custodio de los objetos puestos a su cuidado, los que conservará a disposición del juez respectivo, por lo que pondrá en conocimiento del juzgado el lugar en que quede constituido el depósito, y recabará la autorización para hacer, en caso necesario, los gastos de almacenaje. Si no pudiere el depositario hacer los gastos que demande el depósito, pondrá esta circunstancia en conocimiento del juez.

Ahora bien, si los muebles depositados fueren cosas fáciles de deteriorarse o demeritarse, el depositario deberá examinar frecuentemente su estado y poner en conocimiento del juez el deterioro o demérito que en ellos observe o tema fundadamente que sobrevenga, a fin de que éste dicte el remedio oportuno para evitar el mal, o acuerde su venta con las mejores condiciones, en vista de los precios de plaza y del demérito que hayan sufrido o estén expuestos a sufrir los objetos secuestrados.

³⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 1967.

Si el secuestro recayere en finca urbana y sus rentas o sobre éstas solamente, el depositario tendrá el carácter de administrador, con las facultades y obligaciones que le confiere el artículo 553 del ordenamiento civil federal en cita.

Esto aún cuando el propio ordenamiento tributario obliga a la aplicación estricta de las normas contenidas en él, su artículo 5° nos dice que se aplicará supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, a falta de disposición expresa, siempre que ésta no sea contraria a la naturaleza del derecho fiscal.

2.3.3.4 Embargo de negociaciones.

Así como la autoridad puede trabar embargo sobre bienes muebles o inmuebles del deudor para hacer efectivo el crédito fiscal en vía de ejecución forzosa, también lo puede realizar sobre inmuebles que constituyan negociaciones a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales, esto con fundamento en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.

En estos casos de embargo sobre negociaciones, el depositario tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o administrador.

2.3.3.4.1 Facultades y obligaciones del interventor.

Como ya se expresó con anterioridad, cuando se embargue una negociación completa con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, la persona que sea designada como depositaria tendrá el carácter de interventor. Sus funciones serán las de hacerse cargo de la vigilancia de los ingresos de la negociación y, por lo tanto, extremará sus cuidados sobre la caja de la empresa

para retirar de los ingresos del negocio, las cantidades necesarias para ir cubriendo el importe de los créditos fiscales adeudados.

El interventor con cargo a la caja deberá proveer de la negociación, las cantidades necesarias para cubrir el importe de los salarios de los trabajadores, así como de otros créditos que sean preferentes. Del saldo disponible sustraerá un 10% de los ingresos para enterarlos en la caja recaudadora de la oficina exactora diariamente, o a medida que se obtengan. El legislador mexicano es inflexible para determinar la forma en que se operará una negociación embargada y para señalar la forma en que se cubrirán con cargo a la caja de la negociación los créditos fiscales adeudados. La verdad es que en la práctica, el plan de aplicación de pagos fiscales, se debiera estructurar de acuerdo con la naturaleza de la negociación, en lugar de establecer reglas legales uniformes que dificultan su adecuada implementación.

El interventor está obligado a adoptar todas las medidas precautorias que considere necesarias para resguardar adecuadamente los intereses fiscales. Es decir, si tiene conocimiento de alguna maniobra u operación susceptible de poner en peligro esos intereses, tendrá facultades para dictar todas las medidas que estime necesarias y urgentes, y de inmediato informará de ello a la oficina exactora.

En los casos en los que la autoridad pretenda nombrar un interventor con cargo a la caja dentro de un procedimiento de embargo, y la negociación estuviere ya intervenida por órdenes de alguna otra autoridad competente, la disposición fiscal indica que se nombrará de cualquier manera al interventor fiscal, el cual asumirá las mismas funciones para las demás autoridades mientras subsista el problema de adeudos fiscales.

En aquellos casos en los que a pesar del nombramiento del interventor fiscal, los funcionarios de la empresa no atendieran sus indicaciones para salvaguardar los intereses del fisco, la autoridad exactora podrá sustituir el nombramiento de interventor con cargo a la caja, por el de *interventor-administrador*, el cual tendrá todas las facultades que normalmente se les conceden por las leyes, inclusive las de ejercer actos de dominio.

Por disposición expresa de los preceptos fiscales de la legislación mexicana aplicables a este tipo de situaciones, el interventor-administrador no quedará supeditado al dueño de la negociación cuando éste sea persona física, y tampoco cuando se trate de persona moral, no lo estará a la asamblea de socios ni mucho menos al consejo de administración o directivos de la sociedad.

La oficina exactora también puede optar por enajenar la negociación en lugar de nombrar al interventor-administrador, si concluyere que esa decisión es benéfica para los intereses fiscales.

Las atribuciones fundamentales que establece nuestra legislación fiscal , en su artículo 167, para el interventor-administrador son las siguientes:

- a) Deberá rendir en forma mensual cuentas comprobadas de toda su actuación a la oficina ejecutora.
- b) Retirá de la caja de la negociación el 10% diario de los ingresos de la empresa y los enterará a la caja recaudadora de la oficina ejecutora.
- c) Si bien es cierto que al interventor-administrador se le dan facultades para ejercer actos de dominio dentro de la empresa intervenida, se le prohíbe expresamente realizar enajenaciones, de bienes de activo fijo propiedad de la negociación.

d) El interventor-administrador debe reunir a la asamblea de socios o al consejo directivo de la empresa, y requerir todos los informes y datos necesarios para un mejor desempeño de su cargo, así como para informar a esta personas de las decisiones que en beneficio del Fisco se deban tomar dentro de dicha empresa.³⁹

El nombramiento de interventor-administrador deberá ser inscrito en el registro público que corresponda a la circunscripción geográfica del domicilio de la empresa, a fin de que surta todos los efectos legales, incluso, hacia los terceros que realicen actos de negocios con esa empresa. El interventor y el interventor-administrador tendrán frente las autoridades fiscales todas las obligaciones y responsabilidades que las leyes imponen a los depositarios. Que como ya vimos se encuentran establecidas en el Código Federal de Procedimientos Civiles Federal en sus artículos 549 al 553.

La intervención se levantará cuando los créditos fiscales hayan quedado satisfechos, o bien, cuando, en los términos de las disposiciones fiscales aplicables, se hubiere perfeccionado la enajenación de la empresa. En estos casos, si el nombramiento de interventor se hubiere inscrito en el registro público correspondiente, la autoridad fiscal deberá dar el aviso respectivo para que se cancele el nombramiento.

Los preceptos fiscales aplicables señalan que la enajenación del negocio por parte de las autoridades fiscales procederá cuando, a pesar de la intervención, las cantidades recaudadas para la retención de los adeudos fiscales no se alcancen a cubrir en tres meses cuando menos en el 24% del monto de los adeudos, excepto cuando se trate de un negocio que obtiene la parte fuerte de sus ingresos en determinadas épocas del año. En este caso el porcentaje que se

³⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 2001.

tome en cuenta será el que corresponda al número de meses transcurridos, a razón del 8% mensual.

2.3.3.4.2 Avalúo.

Se le llama avalúo al acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa. La base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados es la del avalúo, en negociaciones es el avalúo pericial y en los demás casos la base que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo a que se refiere al artículo 173 del Código Fiscal de la Federación.

El citado numeral establece que se enajenarán los bienes embargados a partir del día siguiente en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 del mismo código. En los casos de embargo precautorio se enajenarán los bienes cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento. En el caso de que el embargado no proponga comprador antes del día en que se finque el remate o cuando quede firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer también procede la enajenación de los bienes.

Si el embargado o terceros acreedores se inconforman con la valuación dentro de los seis días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación, la autoridad exactora, a petición del embargado, debe nombrar como perito a alguna institución nacional de crédito autorizada, lo que debe hacerse en un plazo que no exceda de tres días. El avalúo que emita dicha institución será la base para la enajenación de los bienes.

Así mismo si el embargado o los terceros acreedores no están conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracción II, inciso d) del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, dentro de los 10 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del avalúo practicado (artículo 175 del Código Fiscal de la Federación). Se deberá designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el reglamento de dicho ordenamiento legal, o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o de los terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado conforme a las reglas que establece el reglamento del código, la autoridad exactora determinará un perito tercero valuador en un término de 6 días, mismo perito que deberá ser designado según lo establecido en el párrafo anterior.

Finalmente, el avalúo es el acto por medio del cual se establece el valor de los bienes del deudor a fin de que se lleven a subasta y sea cubierto el crédito adeudado.

2.3.3.4.3 Subasta pública.

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

Para Carnelutti la subasta pública es un sólo acto complejo con unidad de tiempo y que está integrado por tres declaraciones de voluntad: en primer lugar, el órgano, o su titular, propone la venta, previo anuncio, de los objetos y precio de apertura, al concurrente que ofrezca el precio más elevado; en segundo término, los asistentes, previa constitución de un depósito que

constituya un tanto por ciento del precio de apertura, realizan sus ofertas en las que aceptan la oferta hecha por la autoridad exigiéndose para que sean válidas las que sigan a la primera que el importe sea superior al anterior oferente; tienen el carácter de irrevocables y están sometidas cada una de ellas a una condición resolutoria, consistente en que surja otra oferta más elevada, siendo la última la única eficaz; por último una declaración del órgano en virtud de la cual después de afirmar que la última oferta no ha sido mejorada establece que es eficaz para concluir el contrato de venta, si a la oferta se une el pago del precio ofrecido. La irrevocabilidad de la oferta se demuestra en que, siendo la última la aceptada, si el oferente no realiza el pago pierde el depósito constituido para licitar.⁴⁰

La enajenación forzosa de los bienes del deudor para cubrir el crédito fiscal se lleva a cabo mediante la subasta pública que es el modo normal que establece el Código Fiscal de la Federación para realizar este fin.

El mismo código tributario usa como sinónimos "subasta" y "remate", este último objeto de estudio en nuestro siguiente apartado.

2.3.3.4 Remate.

Jurídicamente se denomina remate de bienes embargados a la serie de acciones que toman las autoridades competentes para propalar y lograr la enajenación en favor de terceros de los bienes. De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, el remate de bienes procede cuando se den las siguientes situaciones:

⁴⁰ DE LA GARZA, Sergio. Op. Cit. Pp. 824 y 825.

- a) Que se hubiese ya fijado la base para llevar a cabo el remate conforme a los preceptos fiscales aplicables.
- b) Estando presente el sujeto dueño de los bienes y no proponga comprador dentro de los plazos legales.

El remate de bienes dentro del procedimiento administrativo de ejecución se hará siempre en subasta pública, la cual, conforme a las disposiciones fiscales aplicables, se realizará en el local de la oficina exactora. No obstante, cuando así convenga a los intereses fiscales, se podrá señalar un lugar diferente para que se pueda efectuar la enajenación.

La base del remate para los bienes embargados será el valor de avalúo que señalen los peritos designados por la autoridad y por el deudor. En caso de que entre los peritos de la autoridad y los designados por el sujeto embargado, no hubiere acuerdo, prevalecerá el avalúo ordenado por la autoridad, para dejar a salvo los derechos del deudor para hacerlos valer en la vía procedente. A lo cual nos referimos en el apartado anterior.

El remate deberá ser convocado de manera pública por la autoridad en una fecha fija, dentro de los treinta días siguientes a aquella en que se determinó la base. Entre la convocatoria y la fecha del remate deberá mediar cuando menos un plazo de diez días.

Al efecto se seguirán las reglas que establece el Código Fiscal de la Federación del artículo 176 al 192.

Si en relación con los bienes llevados a remate hubiere otros acreedores, según los datos del registro de los bienes correspondientes a los últimos diez años, se les deberá citar para que expresen lo que a su derecho convenga.

Mientras el remate no se haya fincado, es decir, no haya causado estado y sea declarado legalmente válido, el deudor o dueño de los bienes embargados podrá proponer como comprador a quien ofrezca de contado las cantidades suficientes para cubrir los créditos fiscales y sus accesorios. De ser así, se aceptará la venta de esos bienes sin necesidad de rematarlos.

En el caso de remate de bienes, éstos se venderán al mejor postor, es decir, al que ofrezca los precios más altos por ello. Se considera postura legal la que es cuando menos igual a las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

Preferentemente, el valor de postura y sobre todo su pago, en caso de que se acepte el financiamiento del remate, deberá ser de contado, o bien se deberá pagar de esta forma cuando menos la parte que sea suficiente para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios. Si el importe de la postura es menor al monto de los adeudos sólo se aceptarán pagos de contado.

Las personas que pretendan concurrir como postores a un remate fiscal de bienes deberán formular una petición por escrito ante la oficina ejecutora, y deberán acompañarlo con un certificado de depósito de cuando menos el diez por ciento del valor fijado para el remate, ante una institución de crédito expresamente designada para ese efecto en la convocatoria.

Este depósito, como puede deducirse, es sólo una garantía de que cada postor en verdad pretende acudir a la subasta y, en su caso, cumplir con las obligaciones que adquiriera si se le adjudican los bienes. A los demás postores se les devolverá el importe de sus posturas una vez terminada la subasta. Al momento del remate los postores podrán ofrecer el precio que

quieran, de contado a partir de la postura legal. A este concurso de precios se le denomina *pujas*. Se le adjudicará desde luego el remate al postor que ofrezca el más alto valor de postura.

Cuando en la *primera almoneda*⁴¹ no hubieren concurrido postores, o los que concurrieron no hicieron ninguna oferta, cuando menos igual a la postura legal, se fijará fecha para una segunda, dentro de un plazo máximo de quince días. En este caso el valor de postura se rebajará en un 20% tomando como base el valor determinado para el remate de esos bienes. Si tampoco en esta segunda almoneda hubiere ninguna postura legal se considerará que el bien se enajenó en un 50% del valor de avalúo, y se aceptará como dación en pago para el efecto de que la autoridad se lo adjudique, o bien, lo enajene fuera de remate, o lo done a alguna dependencia gubernamental o a instituciones asistenciales.

También es posible que los bienes embargados se puedan enajenar fuera de subasta, y esto puede suceder cuando el dueño de los bienes proponga comprador, cuando se trate de bienes perecederos, o de bienes de manejo peligroso y no se cuente con los lugares adecuados para su almacenamiento, y finalmente cuando se trate de bienes que habiendo salido a remate en una primera almoneda, no hubieren sido subastados por falta de una postura legal.

⁴¹ Se refiere a la venta pública de bienes muebles que se hace con intervención de la justicia, adjudicándolos al que ofrece el mejor precio. *DICCIONARIO RAZONADO DE LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA MEXICANAS. Tomo I. 2000.p.118.*

Las personas que adquieran bienes producto de una venta fiscal los recibirán libres de todo gravamen, y los dueños deberán de entregar a las autoridades fiscales los documentos comprobatorios de la propiedad, o si se trata de inmuebles, acudirán ante el notario designado por la autoridad fiscal para firmar la correspondiente escritura. En caso de que esa persona no cumpliera con esta obligación, la autoridad extenderá en el primer caso una factura fiscal, que justificará la propiedad, o firmará la escritura notarial en rebeldía del dueño de los inmuebles.

Con relación al tema del remate es importante considerar el auxilio que pueda darse a las autoridades para que se realicen con éxito sus funciones administrativas, y al ver lo que hemos señalado en el párrafo anterior las autoridades complementarán sus labores con auxilio de notarios públicos, ya que al rematar un bien la autoridad debe estar completamente segura de que el bien ya sea mueble o inmueble está libre de gravámenes, por lo que se solicita un certificado de libertad de gravámenes.

En este punto se propone que, toda vez que el certificado de libertad de gravámenes es otorgado por el Registro Público de la Propiedad que se encuentre en la demarcación territorial en la que se ubica el bien que se ha rematado, debiera existir una red a nivel nacional en donde se pueda consultar los registros de todas las entidades federativas. Esto con la finalidad de que no existan bienes a nombre del deudor en otras entidades y que no hayan sido dados a conocer a la autoridad, en el caso de que no se cubra con todo el crédito, a fin de que se facilite la investigación de la solvencia del deudor. Y en el caso de que una propiedad tenga doble registro tanto en una entidad como en otra y que por lo mismo se pueda encontrar gravada, lo que resultaría desfavorable para los intereses del fisco.

Por lo tanto, encontramos que existen necesidades legales en materia registral en México, por lo que debería existir un nuevo funcionamiento del Registro Público de la Propiedad, en el cual, las transacciones jurídicas puedan ser registradas en una red nacional.

Esto va encaminado a lo siguiente:

a. Consolidación de un régimen de seguridad jurídica sobre las transacciones de los particulares; y

b. Modernización de los servicios en el Registro Público a fin de fortalecer la seguridad jurídica a través de la automatización de los sistemas registrales.

Para que esto se pueda llevar a cabo se deberá prever la creación de Módulos de Capacitación a los Fedatarios y a los encargados del Registro, con la intención de que se detalle tanto a nivel normativo como tecnológico las funciones de cada uno y la utilización de la red.

En general, esto podría abrir la puerta a un nuevo sistema registral tan necesario en nuestro país, lo cual daría celeridad a la inscripción de actos jurídicos y en el caso que nos ocupa, proveería seguridad jurídica tanto a los contribuyentes, como a la Hacienda Pública cuando se realicen actos de enajenación o adjudicación de bienes que fueron parte del procedimiento administrativo de ejecución.

2.3.3.4.5 Adjudicación.

Por último, el procedimiento económico coactivo al que hemos hecho referencia en este trabajo, puede concluir con la adjudicación de los bienes ofrecidos en remate a favor del adquirente o del Fisco Federal, este último al que se le reconoce por el Código Fiscal de la Federación una preferencia al respecto.

Sin embargo esta adjudicación a favor del fisco no queda al criterio del jefe de la oficina ejecutora, pues para que tenga validez requiere la aprobación de autoridad superior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo que se explica porque sólo excepcionalmente puede tener interés el Fisco Federal en recibir bienes en especie en lugar de su crédito en dinero, según lo dispone el artículo 190 del Código Fiscal Federal.

La adjudicación a favor del fisco puede tener lugar en los siguientes supuestos:

1.- A falta de postores, por la base de la postura legal que habría de servir para la postura de la almoneda siguiente.

2.- A falta de pujas, por la base de la postura legal no mejorada.

3.- En caso de postura o pujas iguales, por la cantidad en la que se haya producido el empate, la adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.

Ahora bien, en caso de que los bienes sean adjudicados al adquirente, el contribuyente afectado deberá entregar los documentos comprobatorios de la enajenación o las facturas respectivas, en el caso de que esto no se cumpla, la autoridad firmará el documento en rebeldía.

Los bienes sujetos a la adjudicación se entregarán libres de todo gravamen y se inscribirán en el Registro Público de la Propiedad, así mismo la autoridad se encargará de girar las órdenes necesarias para que los bienes sean entregados al adquirente.

Todo esto en relación a las formalidades que se cumplen dentro del procedimiento que estamos estudiando, debemos tener mucho cuidado con cada una de las actuaciones que lleva a cabo la autoridad en este procedimiento, toda vez que las mismas deberán estarse a lo dispuesto en la ley. Al ser este procedimiento un acto de afectación en el patrimonio del gobernado, no se debe perder de vista que la autoridad no debe de sobrepasar lo que la propia ley le permite, de ser así, existiría una flagrante violación a las garantías del particular afectado.

Dentro del procedimiento administrativo de ejecución tenemos que la ley otorga el beneficio de la suspensión de la ejecución bajo ciertas circunstancias, de las cuales nos dedicaremos en el siguiente capítulo.

CAPITULO 3.

SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

3.1. Concepto.

Conforme a lo que hemos venido estudiando, podemos decir que los actos que emite la autoridad administrativa son ejecutivos, lo que equivale a decir, que lo que manda la administración hay que cumplirlo, y en caso de oposición del particular la Administración cuenta con medios de ejecución forzosa para que sus actos se cumplan en caso de resistencia o incumplimiento por parte de los administrados. Tal es el caso del procedimiento administrativo de ejecución.

Ello es lógico si se tiene en cuenta que, persiguiendo la Administración fines colectivos, éstos podrían verse amenazados en caso de incumplimiento por parte de los administrados.

No obstante ello no quiere decir que los actos administrativos, en circunstancias excepcionales, no pueden ser suspendidos por la Administración o los tribunales contenciosos-administrativos, es decir, que los actos dejen de ser ejecutivos hasta que se resuelvan los medios de impugnación planteados contra los mismos.

Los actos administrativos pueden suspenderse cuando están viciados de nulidad de pleno derecho o cuando de ejecutarse se originarían perjuicios de difícil o imposible reparación.

Ahora bien, nuestra legislación tributaria establece la figura de la suspensión del procedimiento económico coactivo siempre que se cumplan ciertos presupuestos de los que hablaremos en este apartado.

Por su parte, para que el procedimiento administrativo de ejecución sea susceptible de ser suspendido, el código tributario establece un presupuesto básico, del cual nos ocuparemos antes de entrar al estudio de la suspensión, esto es la garantía del interés fiscal.

3.2. Garantía del interés fiscal.

La raíz etimológica de la palabra garantía la encontramos en el sustantivo femenino "garante", que significa "acción y efecto de afianzar lo estipulado"⁴²

"Garante" proviene de "*wérento*", adjetivo que significa "que da garantía".⁴³

Por lo anterior, la palabra garantía significa que una persona asegura a otra que cumplirá lo que promete, o pagará lo que debe, es decir, es dar confianza por alguno para seguridad o resguardo de intereses, o del cumplimiento de alguna obligación.

Desde el punto de vista gramatical interés proviene del sustantivo masculino "*interese*", que significa "provecho, utilidad o ganancia". Además del anterior significado el Diccionario de la Lengua Española establece los siguientes: "valor que en sí tiene una cosa; lucro producido por el capital; inclinación más o menos vehemente del ánimo hacia un objeto, persona o narración que le atrae o conmueve; bienes de fortuna; conveniencia o necesidad de carácter colectivo en el orden material o moral."⁴⁴

⁴² Diccionario de la lengua española, décimo novena edición, Madrid 1990, p.p. 654.

⁴³ *Idem*

⁴⁴ *Idem*, p. 715.

Para Rafael De Pina "garantía es el aseguramiento del cumplimiento de una obligación mediante la afectación de cosa determinada o del compromiso de pago por un tercero para el caso de incumplimiento de la misma por el deudor originario"⁴⁵

El artículo 65 del Código Fiscal de la Federación nos indica cuándo debe garantizarse los adeudos de los contribuyentes, o los créditos fiscales omitidos.

"Artículo 65.- Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación."

De igual forma, las garantías al interés fiscal podrán realizarse mediante:

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

⁴⁵ De Pina Rafael. Op. Cit.. p. 299

- V. Embargo en la vía administrativa.
- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para poder valorar que la garantía otorgada es suficiente, ésta deberá comprender, además del crédito actualizado adeudado, sus accesorios, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. En caso de que no se cubra el crédito dentro de estos doce meses, el importe se deberá actualizar cada año, por lo que la garantía se deberá ampliar a fin de que sea suficiente para que se cubra el total del crédito.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. Además, se establece que en ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

Artículo 70.- *La cancelación de la garantía procederá en los siguientes casos:*

I.- Por sustitución de garantía.

II.- Por el pago del crédito fiscal.

III.- Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.

IV.- En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

La garantía podrá disminuirse o substituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo.

(Énfasis añadido)

Es un hecho que la cancelación de la garantía se encuentra establecida en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Esto lo podríamos traducir en falta de seguridad jurídica para el contribuyente, ya que se trata de un elemento esencial de toda Institución Jurídica que es materia reservada a la Ley, es decir, debe estar en Ley y no en Reglamento, atendiendo a los siguientes razonamientos.

Entendemos que el Reglamento difiere de la Ley en que ésta establece principios, y aquél los desarrolla; ésta es perpetua y aquél varía según las circunstancias; ésta manda y aquél obedece; el reglamento por lo tanto, no puede usurpar el dominio de la ley, imponiendo penas, creando impuestos, organizando los Poderes Públicos, etc.

De esto, podemos definir al Reglamento Fiscal como una manifestación unilateral de la voluntad discrecional, emitida por un órgano administrativo tributario legalmente investido de potestad o competencia para hacerlo, creadora de normas jurídicas generales que desarrollan los principios de una Ley emanada del Congreso Federal o Local, de la Asamblea de

Representantes del Distrito Federal, a efecto de facilitar su ejecución y observancia en la esfera administrativa fiscal.

Por lo anteriormente expuesto hemos de considerar que en el Código Fiscal de la Federación encontramos la figura de la garantía y las formas en que se puede realizar dicha garantía, pero el mismo no hace referencia alguna a que exista una cancelación de ella, entonces ahí encontramos que el reglamento está innovando esta figura y que en ningún momento obedece a la ley en este punto en específico.

Ahora bien, ya que hemos estudiado lo que corresponde a la garantía del interés fiscal, sigamos con los supuestos de la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución.

3.3. Supuestos de la suspensión.

Una vez iniciado el procedimiento económico coactivo contra un deudor de un crédito fiscal, este deudor tiene la opción de solicitar la suspensión de dicho procedimiento. Esta suspensión no significa la condonación del pago del crédito, ni mucho menos su cancelación, ya que como lo hemos venido estudiando, el Estado tiene un interés especial para que los créditos fiscales contraídos sean satisfechos.

La finalidad de suspender este procedimiento, es evitar que la autoridad lleve los bienes del deudor a remate y causar de este modo un perjuicio irreparable al particular.

Así, tenemos que los supuestos de procedencia de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución pueden establecerse vía oficiosa mediante el recurso administrativo de revocación y mediante la vía contenciosa por medio de la solicitud de suspensión en términos del artículo 208-bis del Código Fiscal de la Federación o incidente de suspensión tramitados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esto es:

3.3.1 Recurso de revocación.

En nuestro Código Fiscal de la Federación se encuentra establecido como medio de defensa contra actos o resoluciones definitivas de las autoridades fiscales federales el recurso de revocación. En el estudio que estamos realizando, es importante hacer mención de este recurso, toda vez que en el caso de la interposición del mismo, procederá la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución bajo los requisitos que enseguida vamos a mencionar.

El artículo 117, fracción II, establece entre las causales de procedencia del recurso de revocación lo siguiente:

(...)

"II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.*
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.*
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.*
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código".*

(Énfasis Añadido)

Ahora bien, el artículo 127 del mismo ordenamiento legal establece lo siguiente:

"Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de

pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratara de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta."

De una interpretación armónica de los citados artículos, se desprenden los supuestos de procedencia del recurso de revocación entratándose de que el contribuyente impugne los actos dictados durante el procedimiento administrativo de ejecución, para efectos del presente estudio, es necesario establecer los casos por los cuales el contribuyente puede impugnar dichas resoluciones, para así, solicitar ante la propia autoridad exactora la suspensión de la ejecución del procedimiento.

Para que el contribuyente afectado por una resolución dictada dentro del procedimiento coactivo pueda solicitar la suspensión de la ejecución, la ley establece que deberá garantizar el interés fiscal en términos de lo dispuesto por el artículo 141 del multicitado Código.

Cabe señalar, que los actos administrativos no pueden ser ejecutados hasta en tanto no sean firmes, esto es, hasta después de cuarenta y cinco días siguientes a la notificación del mismo o quince días tratándose de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos del seguro social.

El beneficio que tiene el contribuyente en caso de presentar recurso de revocación, es que la ley establece el plazo de cinco meses para garantizar el interés fiscal siempre que compruebe ante la autoridad ejecutora la interposición de dicho recurso y que éste fue interpuesto en forma, ésto tendrá la consecuencia de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

De tal suerte que para que la autoridad fiscal se encuentre en posibilidad de hacer efectivo un crédito fiscal mediante el procedimiento en estudio, se debe estar ante una resolución firme y no impugnada.

Por su parte, el contribuyente podrá optar por la interposición del recurso de revocación después de cuarenta y cinco días en que fue notificada la resolución de la autoridad, tendrá a su vez cuarenta y cinco más para demostrar ante la ejecutora la presentación del medio de defensa y contará con el beneficio de garantizar el interés fiscal en el término de cinco meses.

Esto se debe a que resulta evidente que se deberá suspender el procedimiento económico coactivo, en tanto se resuelve por parte de la autoridad si revoca o no el acto que se está recurriendo, de no ser así se causaría un grave perjuicio al deudor del crédito.

3.3.2 Solicitud de suspensión ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En nuestro Código tributario vigente, se establece una nueva figura de suspensión al procedimiento administrativo de ejecución, a partir del 1º de enero de 2001. Así en el artículo 208-bis de la citada legislación tenemos que se podrá solicitar la suspensión de la ejecución del acto de autoridad, al momento de impugnarlo ante el Tribunal de referencia o durante la tramitación del juicio contencioso administrativo hasta que se dicte sentencia definitiva.

Así tenemos que el numeral establece en su parte conducente lo siguiente:

"Artículo 208-Bis.- *Los particulares o sus representantes legales, que soliciten la suspensión de la ejecución del acto impugnado deberán cumplir con los siguientes requisitos:*

1.- se podrá solicitar en el escrito de demanda.

2.-Por escrito, presentado en cualquier tiempo, hasta que se dicte sentencia.

Se presentará ante la Sala de conocimiento.

(...)

6.- Cuando sea procedente la suspensión o inejecución del acto impugnado, pero con ella se pudiera ocasionar daños o perjuicios a la otra parte o a terceros, se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudieran causar si no se obtiene sentencia favorable en el juicio de nulidad.

7.- Tratándose de la solicitud de suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, procederá la suspensión previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o de la Entidad Federativa que corresponda.

El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del actor según apreciación del magistrado, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

(...)"

De la exégesis del numeral transcrito, se advierte que cualquiera de las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ante la cual se controvierte una resolución administrativa, deberá conceder o no la suspensión de la ejecución de la misma, atendiendo a que el cumplimiento de los requisitos previstos por el transcrito numeral armonice con la naturaleza del acto de autoridad cuya suspensión de la ejecución se pretende, siendo necesario para ello acudir a la génesis de la resolución impugnada, a efecto de saber si se originó con motivo de un procedimiento administrativo genérico, incluyendo en éste las

sanciones de carácter administrativo o multas, o con motivo del cobro de contribuciones, al establecerse en el propio artículo 208-bis esta distinción.

Se entiende que cuando la resolución se dictó como culminación de un procedimiento administrativo que implique la imposición de una sanción o contenga la imposición de una multa por infracción a una determinada disposición legal, que constituyan incluso créditos fiscales en stricto sensu, la concesión de la suspensión de la ejecución se condicionará por la garantía del interés no sólo del ente administrativo, sino que deberá concurrir a ello el interés general y de los terceros, que en su caso podrían resultar afectados con aquella suspensión.

En el caso de que se solicite la suspensión de la ejecución del cobro de contribuciones, procederá la suspensión, previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa que corresponda.

Luego, con relación a esto, tenemos que los magistrados instructores han considerado que este depósito goza de las características que el artículo 141 del ordenamiento tributario le da a las garantías. Por lo que estamos en el supuesto de que la Sala de conocimiento, califica garantías.

A este respecto podemos concluir, que la reforma del 1° de enero de 2001, en la cual se adicionó esta figura, hace que la Sala pudiera caer en sustitución de la autoridad administrativa en la valuación de las garantías, ya que no se estableció de manera específica el mecanismo que debe seguir dicha Sala en la concesión de la suspensión de la ejecución.

Si bien, el Código Fiscal de la Federación establece la forma de determinación del monto de la garantía, la Sala deberá calificarla para estar en aptitud de acceder a la pretensión del contribuyente.

Así mismo este depósito, conforme al numeral en cita, no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del actor según apreciación del magistrado, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la propia autoridad.

De tal suerte, que de manera un tanto subjetiva, el Magistrado Instructor del juicio contencioso administrativo interpuesto por el contribuyente, podrá resolver sobre la suspensión eximiendo al actor del depósito de la garantía. Esto es, que a consideración del Magistrado, haciéndose allegar de los documentos que considere pertinentes, podrá resolver sobre la capacidad económica del contribuyente para el depósito de la cantidad adeudada, y si éste considera que la suma excede de la posibilidad del actor, podrá suspender de manera definitiva la ejecución hasta que se dicte resolución dentro del juicio.

Sin embargo, no debemos olvidar que específicamente, el reglamento al que hemos hecho referencia establece que en ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

En esta virtud, el contribuyente puede refugiarse en la facultad que le ha sido otorgada únicamente a la autoridad jurisdiccional para que se resuelva en el sentido de dispensar el otorgamiento de la garantía y aún más, obtener la suspensión del procedimiento.

Por lo que con esta modalidad sobre la solicitud de la suspensión, las Salas deberán establecer los criterios que servirán como fundamento para uniformar los mecanismos del otorgamiento de la suspensión.

Esto lo podemos traducir en que se le está dotando de una facultad excesiva a los magistrados a quienes se les solicita la suspensión de la ejecución, solicitando a su vez la dispensa de la garantía al interés fiscal.

3.3.3 Incidente de suspensión ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En este supuesto nos encontramos que es también el Magistrado Instructor de la Sala responsable del conocimiento del juicio promovido contra el procedimiento administrativo de ejecución, quien se encargará de resolver sobre la suspensión del procedimiento, pero con un matiz diferente al que acabamos de estudiar. Esto es debido a las causales de procedencia del incidente. Tenemos que la sala responsable del Tribunal de referencia, mediante la tramitación del incidente de suspensión, podrá otorgar dicha suspensión en el caso de que la autoridad ejecutora la haya negado previamente, se haya rechazado la garantía al interés fiscal o se reinicie la ejecución del cobro del crédito.

De lo anterior se desprende que el incidente antes mencionado es procedente en tres supuestos: a) Cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión; b) Cuando dicha autoridad rechace la garantía ofrecida y c) Cuando la autoridad ejecutora reinicie la ejecución.

En el primer supuesto de negativa de suspensión, es menester que exista una solicitud de suspensión al procedimiento administrativo de ejecución por parte del contribuyente y una resolución por parte de la autoridad negando dicha medida cautelar, o en su caso una omisión a pronunciarse al respecto en un tiempo razonable, así como que el promovente del incidente acompañe a su instancia dicha documentación.

Lo mismo sucede en el segundo de los casos mencionados, en el que es necesario que previamente el particular que pretende la suspensión ofrezca alguno de los medios que para garantizar el interés fiscal establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, y que de igual manera se emita una respuesta negativa por parte de la autoridad ejecutora, debiéndose exhibir al

curso de promoción del incidente tanto el escrito de ofrecimiento de garantía como la negativa dada por la autoridad.

En la tercera hipótesis de procedencia, debe la autoridad reiniciar la ejecución, lo cual sucede únicamente cuando en el pasado se ha concedido la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución por haberse solicitado dicha medida, y en este supuesto el incidentista debe presentar con su promoción el acuerdo por el que se le concedió la suspensión y las constancias documentales de las que se desprenda la violación a la misma.

En relación con este incidente, debemos tener claro que para su procedencia se requiere de la impugnación ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por medio de un juicio de nulidad.

Es decir, una vez que se ha iniciado el procedimiento administrativo de ejecución, el gobernado puede optar por impugnarlo ante las salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en lugar de interponer el recurso de revocación.

Si la autoridad ejecutora niega la suspensión del procedimiento instaurado contra los bienes del deudor o bien rechaza la garantía ofrecida, el contribuyente tiene la opción de interponer dentro del juicio de nulidad el incidente de suspensión previsto en los artículos 227 y 228 del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, algunas situaciones que se presentan cuando a la autoridad fiscal jurisdiccional se le solicita la suspensión del procedimiento, asegurando que se ha otorgado garantía al interés fiscal, nos hemos encontrado casos en los que en realidad no se ha otorgado dicha garantía, sino que dentro del mismo procedimiento se ha trabado embargo a los bienes del deudor.

Esto es, la autoridad debe tener presente la diferencia entre el embargo administrativo cuando se otorga como garantía al interés fiscal y cuando es parte del procedimiento administrativo de ejecución. Es decir, son diferentes situaciones las que se dan cuando el embargo en la vía administrativa se origina como una forma de garantía del interés fiscal, situación que se regula por la Sección Primera, del Capítulo II, del Código Fiscal de la Federación; y cuando el embargo es consecuencia y parte del procedimiento administrativo de ejecución, situación que se regula por la Sección Segunda, del Capítulo III, del ordenamiento legal invocado, pues mientras que en el primer caso se trata de garantizar un interés fiscal controvertido, en el segundo se está ya en la ejecución del mismo.

Advertimos que se trata de dos cuestiones distintas, una es la intención de la autoridad para recuperar lo que el contribuyente le debe, y para ello en ejercicio de sus facultades inicia el procedimiento administrativo de ejecución y otra es que el particular, a efecto de detener ese procedimiento, otorgue como garantía el embargo de bienes.

En el caso de que se solicite la suspensión de la ejecución del procedimiento administrativo de ejecución, y ya se encuentre trabado el embargo a los bienes del deudor, para que éste pueda ser considerado como constitución de la garantía del interés fiscal se deberá solicitar ante la autoridad que dicho embargo sea tomado precisamente como una de las formas de garantía.

Concluimos diciendo que al afectado únicamente puede lograr que se suspenda la ejecución del crédito cumpliendo con los requisitos que exige el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, esto es, promoviendo juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o interponiendo recurso de revocación ante la autoridad responsable, y en ambos casos, garantizando el crédito, dentro de los términos que establece el propio numeral.

Hasta aquí el estudio de los actos que constituyen el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en nuestro siguiente capítulo vamos a referirnos a la parte toral de este trabajo, la interpretación que se ha hecho por las autoridades jurisdiccionales sobre el tema, la Jurisprudencia y su aplicación, y terminaremos con nuestras propuestas y conclusiones.

CAPÍTULO 4.

LA INTERPRETACIÓN JURISDICCIONAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

El tema elegido tiene por objeto poner de manifiesto la problemática que se presenta en la interpretación jurisdiccional del procedimiento administrativo de ejecución, así como la aplicación de los diversos criterios emitidos por los órganos competentes. En este caso vamos a estudiar sobre la Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito así como del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Así mismo, tomaremos en cuenta algunos de los precedentes sustentados por dichos órganos en relación con el tema que nos ocupa.

Sabemos que la función del juzgador, en los casos en que existan vacíos en la ley, es la de aplicar la interpretación de las disposiciones legales que han realizado quienes son conocidos como expertos en la materia y que tienen la facultad de emitir criterios sobre dichas cuestiones.

Sin embargo en muchas ocasiones su referencia a un caso en particular resulta a veces complicada, difícil, contradictoria y sobre todo carente de reglas precisas que indiquen la forma en que se debe proceder.

Retomando lo que expusimos en nuestro Capítulo I referente a la Jurisprudencia, definida como la Ciencia del Derecho o el Derecho Científico, la Ciencia de lo justo y de lo Injusto, es considerada en diversas legislaciones como una de las fuentes formales del derecho.

Justiniano la definió como el "DIVINARUM ATQUE HUMANARUM RERUM NOTTTIA, JUSTI INJUSTIQUE SCIENTIA" es decir "El conocimiento de las cosas divinas y humanas, la ciencia de lo justo y de lo injusto", definición que por sí sola no dice mucho a quien nada conozca sobre el tema del derecho. De ahí

que pudiera clasificarse la acepción que sobre Jurisprudencia formula Justiniano como un concepto filosófico.

En esa tesitura mencionaremos que el vocablo jurisprudencia etimológicamente hablando proviene de las raíces latinas jus y prudentia, la primera que significa derecho y la segunda prudencia, moderación o pericia.

Eduardo Pallares sostiene que en el Derecho Procesal significa tanto la serie de juicios o sentencias uniformes pronunciadas por los tribunales sobre un punto determinado de Derecho, como el contenido de dichos fallos, la enseñanza o doctrina que dimana de ellos.⁴⁶

El Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española la define como la norma de juicio que suple omisiones de la ley y que se funda en las prácticas seguidas en casos iguales o análogos, o como la costumbre que impera en los tribunales.⁴⁷

En nuestro derecho positivo mexicano el término Jurisprudencia, según el autor Alfonso Noriega, tiene dos connotaciones fundamentales: la primera de ellas como "... el conjunto de pronunciamientos de carácter jurisdiccional dictados por órganos judiciales o administrativos». Estos pronunciamientos constituyen el llamado derecho judicial en cuanto comprende a los fallos y sentencias emanados de los juicios o tribunales Judiciales o bien el denominado derecho jurisprudencial administrativo".⁴⁸

⁴⁶ DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL CIVIL.- *Eduardo Pallares*. Porrúa. 1998. P. 152

⁴⁷ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. *Real Academia Española*. Editorial Espasa. 1999.

⁴⁸ ALFONSO NORIEGA. *Lecciones De Amparo*.. Porrúa. 2000. P. 369.

La otra acepción más generalizada es la siguiente: "Se entiende por jurisprudencia al conjunto de sentencias dictadas en sentido concordante acerca de determinada materia" además agrega que: "la coincidencia de sentido de ciertos grupos de decisiones jurisdiccionales, permite hablar en estos casos, de jurisprudencia uniforme, lo cual, a su vez, traduce la unidad de criterio con que en la práctica son resueltos los casos análogos por los tribunales judiciales o administrativos".⁴⁹

Resulta en este punto trascendente mencionar que en nuestro sistema jurídico la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en los artículos 94 y 107 fracción XIII y la Ley de Amparo en los diversos del 192 al 197 B hacen mención expresa de la jurisprudencia, sin embargo, en ninguno de dichos preceptos se establece una definición concreta en cuanto al concepto materia de nuestro trabajo, no obstante ello la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas tesis ha sostenido lo siguiente:

"INTERPRETACIÓN Y JURISPRUDENCIA.-

Interpretar la ley es desentrañar su sentido y por ello la Jurisprudencia es una forma de interpretación judicial, la de mayor importancia, que tiene fuerza obligatoria según lo determinan los artículos 193 y 193 BIS de la ley de amparo reformada en vigor, según se trate de jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o a través de sus Salas. En síntesis: la jurisprudencia es la obligatoria interpretación y determinación del sentido de la ley, debiendo acatarse, la que se encuentra vigente en el momento de aplicar aquella a los casos concretos, resulta absurdo pretender que en el período de validez de una cierta jurisprudencia se juzguen algunos casos con interpretaciones ya superadas y modificadas por ella, que es la única aplicable.

⁴⁹ HUMBERTO BRICEÑO SIERRA, *Teoría Y Técnica Del Amparo*.. Editorial Cajica. 1997. P. 241.

(Apéndice al Semanario judicial de la Federación 1917-1988, segunda parte. Salas y tesis comunes, Pág. 1696.)"

Finalmente es importante señalar que de acuerdo con la doctrina, la Jurisprudencia puede tener efectos confirmatorios, supletorios, interpretativos o derogatorios de la ley, los cuales están permitidos en nuestro sistema jurídico, excepto el efecto derogatorio, dado que en este último caso estaría en pugna con el artículo 14 Constitucional y con lo dispuesto en el artículo 9 del Código Civil, que previene que la ley sólo puede ser abrogada o derogada por otra posterior que así lo declare expresamente o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles con la ley anterior.

En ese orden de ideas podemos concluir que la finalidad de la Jurisprudencia no es la creación de nuevas normas, ya que esta facultad es atributo exclusivo del Congreso de la Unión, sino su propósito fundamental es el de interpretar la ley, suplir sus deficiencias y confirmar su sentido para lograr la uniformidad de los criterios de los tribunales.

Sin embargo, lo que se propone en este trabajo de investigación, es precisamente que del análisis de los criterios sustentados por el Poder Judicial y por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa relacionados al procedimiento administrativo de ejecución, y que son en muchas ocasiones contradictorios, desprendamos que existe una imperiosa necesidad de instaurar un procedimiento para que la última decisión (la de la Corte) se eleve a ley o bien que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tenga la oportunidad de iniciar leyes, toda vez que encontramos interpretaciones por parte de los órganos competentes que son contrarias una de otra y lo que provoca es un estado de inseguridad al contribuyente que quiere impugnar los actos de la autoridad y que esta sujeto a la interpretación de las normas respectivas.

Esto es, después de reflexionar acerca de la creación de Jurisprudencia y de los criterios emitidos por estos órganos y que son contradictorios, llegaremos a la conclusión que con relación a este tema en particular, se ha interpretado de diversas formas y que mientras no se regule lo correspondiente nos encontraremos ante una ausencia de certeza jurídica.

4.1 La formación de la Jurisprudencia. Poder Judicial de la Federación.

Los órganos del Poder Judicial de la Federación que en la actualidad están facultados para establecer jurisprudencia de conformidad con lo establecido en la Ley de Amparo y su Ley Orgánica son el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las Salas de la misma y los Tribunales Colegiados de Circuito, integrándose por reiteración o por contradicción y las reglas para su formación han variado según las reformas hechas a los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, siendo las más significativas para efectos del presente estudio, las publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 16 de enero de 1984 y 5 de enero de 1988 (vigente en la actualidad).

4.1.1 A partir de la Reforma a la Ley de Amparo de 1988.

El 15 de enero del año de 1988 entra en vigor la trascendente reforma a la Ley de Amparo que en su exposición de motivos, en lo concerniente a la jurisprudencia, indica que:

"En la actual distribución de competencias entre la Suprema Corte de Justicia y los Tribunales Colegiados de Circuito, ambos órganos comparten el control de la legalidad, al revisar las resoluciones judiciales de toda la República, con distinción de cuantía, penalidad o características especiales de las cuestiones

Judiciales planteadas. Esta división de competencia no era la solución final desde el punto de vista político y jurídico y, además, conservaba el inconveniente de orden práctico por el número de asuntos de los que corresponde conocer a la Suprema Corte de Justicia".

"La presente iniciativa propone que la Suprema Corte de Justicia se dedique fundamentalmente a la interpretación definitiva de la Constitución, como debe corresponder al más alto Tribunal del país".

"La presente iniciativa propone que los Tribunales Colegiados de Circuito conozcan de todos los problemas de legalidad, sin distinción de cuantía, penalidad o características especiales de las cuestiones judiciales planteadas, puesto que no existe razón alguna para mantener la actual distinción.

"Además, se hacía evidente que la Suprema Corte estaba desempeñando funciones de Tribunal de alzada o de casación, impropias de su rango, cuya elevada dignidad deriva de la función de interpretar en exclusiva y en definitiva los mandatos de la Constitución".⁵⁰

De conformidad con las reformas de 1988 que siguen en vigor (con una pequeñísima adición al artículo 197), la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede establecer jurisprudencia funcionando en Pleno y Salas de la forma siguiente:

⁵⁰ MARTHA CHÁVEZ PADRÓN, *Evolución Del Juicio De Amparo Y Del Poder Judicial Mexicano..* Ed. Porrúa , Méx. 1999. Pp. 262 y 263.

4.2 Suprema Corte de Justicia de la Nación.

4.2.1 Pleno.

1. Para integrar jurisprudencia tienen que sustentarse cinco sentencias en el mismo sentido, no interrumpidas por otra en contrario y que hubiesen sido aprobadas por lo menos por 8 ministros.

2, También constituyen jurisprudencia las tesis que dilucidan contradicciones de las sentencias de las Salas (basta sólo una tesis).

3. De la contradicción entre tesis sustentadas por los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando se trate de asuntos que por razón de materia no sean de competencia exclusiva de alguna de las Salas.

La Jurisprudencia del Pleno es obligatoria para las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, Juzgados de Distrito, los Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y Tribunales Administrativos y del Trabajo, Locales y Federales.

4.2.2 Salas.

1. Para integrar Jurisprudencia tienen que sustentarse cinco sentencias, no interrumpidas por otra en contrario, aprobadas por lo menos por cuatro ministros.

2. A partir de 1988 las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también pueden integrar jurisprudencia por contradicción de tesis de los Tribunales Colegiados de Circuito.

4.3 Tribunales Colegiados de Circuito.

Para integrar jurisprudencia tienen que sustentarse cinco sentencias, no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los Magistrados que los integran.

Cabe hacer notar que para integrar jurisprudencias del Pleno, de las Salas y de los Tribunales Colegiados de Circuito, se hace referencia a sentencias en los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo y en el artículo 197-B del mismo ordenamiento, se refiere a ejecutorias.

Las jurisprudencias de los Tribunales Colegiados de Circuito obligan a los Tribunales Unitarios, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Militares y judiciales del fuero común de los Estados y del D.F. y los Tribunales Administrativos y del Trabajo, Locales y Federales.

4.4. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

De conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la Sala Superior o las Secciones de la misma, son las únicas facultadas para establecer jurisprudencia, misma que se fija por reiteración y por contradicción.

4.4.1 A partir de la Reforma del 1° de enero de 2001.

A partir del 1º de enero del 2001, al llamado Tribunal Fiscal de la Federación se le cambia de nombre y ahora es conocido como Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debido a que sus facultades y competencia se amplían. En el ámbito al que nos estamos refiriendo, es decir, a la creación de Jurisprudencia, las reglas son las siguientes:

4.4.1.1. Pleno.

4.4.1.1.1 Por reiteración.

Se fija siempre que haya tres precedentes en el mismo sentido no interrumpido por otro en contrario. A su vez se constituye un precedente cuando las tesis sustentadas en las sentencias, hayan sido aprobadas por el Pleno por lo menos por siete Magistrados y publicadas en la Revista del Tribunal.

4.4.1.1.2 Por contradicción.

Se fija Jurisprudencia con las resoluciones pronunciadas por la Sala Superior, aprobadas por lo menos por siete Magistrados, que diluciden las contradicciones de tesis sustentadas en las sentencias emitidas por las Secciones o por las Salas Regionales del Tribunal.

Esto es, en el caso de contradicción de sentencias, la resolución que dicte el Pleno de la Sala Superior, se tendrá por creada como Jurisprudencia una vez que se publique en la Revista del Tribunal.

Además para que la Sala Superior pueda pronunciarse con relación a una contradicción de sentencias entre las Secciones o las Salas Regionales del Tribunal, deberá integrarse un quórum mínimo de diez magistrados.

4.4.1.2. Secciones de la Sala Superior.

4.4.1.2.1 Por reiteración.

Se fijará Jurisprudencia por alguna de las Secciones, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario. Constituye precedente, la tesis sustentada en las sentencias de las Secciones de la Sala Superior siempre que sean aprobadas por lo menos por cuatro Magistrados integrantes de la Sección de que se trate y sean publicadas en la Revista del Tribunal.

El artículo 263 del Código Fiscal de la Federación en vigor, establece la obligatoriedad de la Jurisprudencia de la Sala Superior, para las Salas del Tribunal, de lo que se entiende que la Jurisprudencia del Pleno obliga al mismo, a sus Secciones y a las Salas Regionales y a su vez, la Jurisprudencia de las Secciones obliga a las mismas y a las Salas Regionales, con la única condición de que no se contravenga la jurisprudencia del Poder Judicial Federal.

4.5 Problemas prácticos en la aplicación de la Jurisprudencia.

En el quehacer Jurisdiccional, quienes lo realizan se enfrentan a diversos deberes y a la constante preocupación de cumplir fielmente su función, siendo uno de los más trascendentes el de aplicar adecuadamente la Jurisprudencia, que entre otras finalidades pretende la uniformidad de criterios entre los tribunales, lo cual da lugar a distintos conflictos y controversias, de los cuales presentaremos en este trabajo, en forma ilustrativa sólo algunos ejemplos, ya que el tema que da vida a este estudio, es precisamente la interpretación jurisdiccional que se le ha dado al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

4.6 Obligatoriedad de la aplicación de la Jurisprudencia emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito.

Con relación a este tema las Salas regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se han enfrentado al problema práctico relativo a la aplicación de la jurisprudencia que emiten los Tribunales Colegiados de Circuito cuando existen criterios de interpretación encontrados.

En principio es conveniente señalar que antes de la modificación del artículo 193 y la derogación del 193 bis de la Ley de Amparo, texto vigente hasta el 14 de enero de 1988, era irrefutable jurídicamente que la Jurisprudencia emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito sólo era obligatoria para los Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del Fuero Común y para los Tribunales administrativos y del trabajo que funcionaran dentro de la jurisdicción territorial del Tribunal Colegiado que la emitiera.

Luego entonces, sin la existencia de tal disposición a partir de la reforma a la Ley de Amparo de 1988, podría afirmarse que la Jurisprudencia emitida por los Tribunales Colegiados adquiere la característica de obligatoria sin importar la jurisdicción territorial del tribunal o juzgado que deba aplicarla.

Sin embargo tal conclusión se antoja simplista porque es posible que existiendo Jurisprudencia de un Tribunal Colegiado de distinto Circuito al que pertenecen los juzgados o tribunales que deben aplicarla, el Tribunal Colegiado que corresponde a su Jurisdicción territorial sostenga criterio diverso al establecido en dicha jurisprudencia, lo que provoca sin lugar a dudas conflicto, desconcierto y falta de certeza jurídica para las partes contendientes y para el propio juzgador que la aplica.

De ahí que podríamos sostener que en tal aspecto existen dos posturas: la primera ya fue señalada y la segunda en el sentido de que pese a la derogación del artículo 193 bis y la modificación del artículo 193 a partir del 15 de enero de 1988, debe prevalecer el criterio de que la Jurisprudencia de un Tribunal Colegiado de Circuito sólo obliga dentro de su jurisdicción territorial, pues de otra forma daría lugar a la anarquía jurídica.

Cabe destacar en este punto que aún cuando en la Ley de Amparo, en el artículo 196, se establece un procedimiento para cuando exista contradicción de criterios entre los Tribunales Colegiados, consistente en que si la jurisprudencia de otro Colegiado no es compartida por aquel que debe resolver la controversia, el Tribunal del conocimiento razonará el por qué no debe confirmarse el criterio Jurisprudencial invocado por alguna de las partes y remitirá con posterioridad a la emisión de la sentencia los autos a la Suprema Corte de Justicia, lo cual no resuelve la problemática que se presenta en la práctica para aquellos tribunales obligados a acatar la Jurisprudencia de los Colegiados, pues tendrían que necesariamente decidir a sabiendas de que el Tribunal Colegiado de su jurisdicción territorial no comparte la jurisprudencia sustentada por otro Colegiado, si deben seguir aplicando en sus sentencias dicho criterio Jurisprudencial.

Ahora bien, atendiendo a un verdadero sentido práctico y de economía procesal, consideramos que si existe una Jurisprudencia de un Tribunal Colegiado de Circuito que no es compartida por el Tribunal Colegiado al que compete resolver los juicios de amparo y recursos de revisión promovidos en contra de las sentencias de una de la Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dicha Sala podría dejar de aplicarla, pues de otra manera cualesquiera de las partes para obtener un fallo favorable tendría que acudir necesariamente a una posterior instancia para lograr una decisión benéfica,

entorpecándose de esa manera la impartición de la justicia en forma expedita y oportuna. Lo que sucede con frecuencia en el caso que nos ocupa.

4.7 Diversas interpretaciones en un caso concreto.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, han existido diversas interpretaciones por parte tanto del Poder Judicial de la Federación como del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Muchas de ellas, como en todas las materias, han cumplido con su función, auxiliar en la correcta aplicación de las normas. Sin embargo, también existen muchas interpretaciones que han causado confusión y que al ser contradictorias entre sí, han entorpecido la impartición de justicia.

Así tenemos por ejemplo el caso en el que el particular se autodetermina un crédito y conviene con el fisco el pago en parcialidades. Conforme lo establecido en la ley, si el contribuyente deja de pagar tres parcialidades, este crédito se vuelve exigible. Ahora bien, cuando la autoridad procede a cobrar este crédito por medio del procedimiento administrativo de ejecución, se ha encontrado con problemas en relación a la interpretación que se ha hecho a las normas que rigen este caso en particular.

Por lo que vamos a dedicar este estudio al caso que hemos hecho referencia.

Comencemos por la Jurisprudencia emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, en este caso de la que emitió el Segundo Tribunal

Colegiado Del Sexto Circuito, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: VII, marzo de 1998.

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. ES IMPROCEDENTE SI PREVIAMENTE NO SE DETERMINA Y NOTIFICA EL CRÉDITO FISCAL POR LA AUTORIDAD HACENDARIA, AUN CUANDO EL CONTRIBUYENTE, QUE OPTÓ POR LA AUTODETERMINACIÓN, HAYA INCUMPLIDO CON EL PAGO EN PARCIALIDADES. De conformidad con los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, que contienen verdaderas formalidades técnico-jurídicas, ad hoc con los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se deduce que para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito, la legal notificación de lo adeudado, así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días, a la fecha en que surta efectos la citada notificación, para que, en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, ni se interponga medio de defensa alguno, entonces exigirse su cumplimiento. Ahora bien, no pueden tenerse por cumplidos tales requisitos cuando la autoridad exactora inicia el procedimiento económico-coactivo en contra del contribuyente porque éste incumplió con el pago de tres parcialidades en forma sucesiva a que se había obligado al optar por autocorregir su situación fiscal, dado que el incumplimiento de la obligación unilateral de pago no exime a la autoridad correspondiente de cumplir con las formalidades contempladas en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación antes referidos."

*Revisión fiscal 15/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Puebla, en representación de las autoridades demandadas (Cecilia Exsome Nahum). 9 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.
(Énfasis añadido)*

Tenemos que bajo el criterio de esta Jurisprudencia se estimó que si bien es cierto que el propio contribuyente determinó créditos fiscales, dado que solicitó le fuera autorizado el pago de éstos en parcialidades, también es verdad que la citada autodeterminación no constituye un acto definitivo, ya que tal liquidación puede ser revisada por la autoridad hacendaria, en su caso, determinar el importe que el particular debe pagarle como contribución, lo cual origina que al ser éste un acto de particular, es decir, la cantidad establecida por el contribuyente como pago de impuestos, dicho monto no puede ser exigido por la autoridad fiscal, puesto que para ello es menester que ésta determine en cantidad líquida las contribuciones que debe pagar dicho contribuyente y una vez hecho lo anterior, tal resolución le debe ser notificada al particular, a fin de que se pueda iniciar el procedimiento administrativo de ejecución.

Además se argumenta que expresamente no existe disposición legal que establezca que únicamente una resolución de autoridad sobre un crédito fiscal puede dar origen a la instauración del procedimiento administrativo de ejecución; sin embargo, esto se infiere de las disposiciones legales que regulan el procedimiento, puesto que en primer lugar el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación establece, entre otras cosas, que no se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal, hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación; por tanto, para que pueda notificarse un crédito fiscal al particular es necesario que la autoridad lo determine, a fin de que tenga la oportunidad, no solamente de cumplir en tiempo con el pago, sino principalmente de impugnarlo.

Así mismo tenemos la Jurisprudencia IV-J-2aS-6, emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en la Revista no. 21 del propio Tribunal, Cuarta Época, Año II, que a continuación se transcribe:

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- NO PUEDE INICIARSE ÉSTE SI NO ESTÁ PREVIAMENTE NOTIFICADO EL CRÉDITO FISCAL DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 65 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.- Para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito y su legal notificación, así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días desde la fecha en que surtió efectos este último evento, para que en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, proceda a exigirse su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución. Por consiguiente, en los términos del artículo 144 del propio Código, no pueden ejecutarse los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales, y tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal, hasta que venza el término de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, ya que de lo contrario, los actos que llegaran a emitirse dentro del procedimiento económico-coactivo, carecen de fundamentos y motivos.”
(Énfasis Añadido)

En este sentido, la Segunda Sección considera que la autoridad no se encuentra eximida de la obligación de determinar el crédito, por el hecho de que el contribuyente haya autodeterminado el mismo, solicitando su pago en parcialidades, y dejando de enterar tres parcialidades, puesto que lo previsto en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación tutela la garantía de audiencia consagrada a nivel constitucional!

En el mismo sentido la Sección del Tribunal de referencia emitió la siguiente Jurisprudencia IV-J-2aS-7 cuyo texto se transcribe:

"REQUERIMIENTO DE PAGO.- SU ILEGALIDAD POR AUSENCIA DE UNA RESOLUCIÓN LEGITIMADORA DA LUGAR A UNA NULIDAD LISA Y LLANA.- En primer término, conviene señalar que la ausencia de fundamentación y motivación de la resolución impugnada configura la causal de ilegalidad que establece el artículo 238 en su fracción II del Código Fiscal de la Federación, y que dicha causal provoca la nulidad para efectos en los términos de la fracción III, del artículo 239 de dicho Código, pues al tratarse de un vicio formal, el orden jurídico naturalmente requiere que si la administración pública considera oportuna su reposición por tratarse de facultades discrecionales, lo haga en forma fundada y motivada; sin embargo, se debe distinguir entre dicho vicio y otro cualitativamente diverso, el cual consiste en el hecho de que un requerimiento de pago no esté respaldado por una resolución definitiva que lo legitime. En este último supuesto, si bien hay un acto administrativo impugnado y no una simple actuación administrativa, se está, de cualquier forma, en presencia de una auténtica vía de hecho, pues el requerimiento de pago, no está respaldado por una resolución que lo legitime. En nuestro sistema jurídico, al ser el crédito fiscal una obligación "ex lege", es decir, que deriva de la ley, no de la voluntad de las partes y, que en consecuencia, no es posible iniciar el procedimiento administrativo de ejecución con base en una obligación libremente asumida por un particular, para poder proceder a la ejecución de un crédito fiscal, la autoridad administrativa debe previamente cumplir los siguientes requisitos: 1) iniciar un procedimiento que permita la garantía de audiencia, 2) dictar, en su caso, una resolución que determine un crédito fiscal y 3) comunicarla al afectado y permitirle, en el plazo que señala la ley, que lo pague voluntariamente o lo impugne. La ilegalidad anterior no puede implicar ni la reposición del requerimiento, estamos, en consecuencia, frente a una violación de la ley que excede el simple vicio formal de la ausencia de fundamentación y motivación, y por lo tanto, configura la causal de ilegalidad contenida en la fracción IV, del artículo

238 citado e implica que la nulidad del requerimiento de pago debe ser lisa y llana.”
(Énfasis Añadido)

Así tenemos que el Tribunal Fiscal lo que hace es resolver en el sentido, que aún cuando el contribuyente se haya autocorregido, haya solicitado pago en parcialidades y haya incumplido con el pago de tres de ellas, efectivamente la autoridad debe emitir un requerimiento de pago que no transgreda las garantías del contribuyente.

Por lo que los asuntos que ingresaban al Tribunal se resolvían siguiendo estos lineamientos, el criterio es que se deben seguir las formalidades que exige el Código Tributario para la procedencia del procedimiento administrativo de ejecución, siguiendo con lo establecido en los artículos que se refieren a la emisión de una resolución determinante de un crédito, y la oportunidad que tiene el contribuyente a pagar o impugnar dicho crédito en los términos que la propia ley establece, esto es 45 días.

Sin embargo, aparece el siguiente criterio emitido por el Primer Tribunal Colegiado Del Quinto Circuito, la Jurisprudencia J/21, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: IX, Junio de 1999.

"AUTODETERMINACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. HACE INNECESARIA LA RESOLUCIÓN LIQUIDATORIA DE LA AUTORIDAD HACENDARIA. *En los casos en que el contribuyente se autodetermina no es necesario que la autoridad hacendaria emita resolución liquidatoria de un crédito, en atención a que en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, corresponde originalmente al propio particular determinar el alcance de sus obligaciones fiscales, de modo que si éste ocurre ante la autoridad a manifestar a cuánto ascienden sus obligaciones, y para el efecto de su cumplimiento pide*

que se le permita enterar el importe de su obligación en mensualidades, y la autoridad accede a la petición, con tal actuación y por consenso de ambas (contribuyente y autoridad fiscal) queda establecido el importe del crédito a liquidar, por lo que no existe la necesidad de que el fisco ejerza sus facultades de comprobación, ni de que liquide un crédito que ya es líquido y determinado, ya que al tenor de los numerales 66 y 151 del Código Fiscal de la Federación, el requerimiento de pago se justifica dado que el primero de ellos establece, en su fracción III, inciso c), que la autorización para pagar en parcialidades quedará revocada ante el impago de tres parcialidades consecutivas, y el segundo de los dispositivos prevé el derecho de la autoridad hacendaria de hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requiriendo de pago al deudor, y en caso de que no sea cubierto, podrá proceder al embargo en los términos que el propio artículo dispone, estableciendo en el cuarto párrafo de su fracción II, que: "Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades ...", 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; esto es, que tal disposición no remite, para hacer efectivo el crédito, a los términos y condiciones que refieren los artículos 144 y 145 del Código Fiscal, sino que le permite a la autoridad requerir al contribuyente cuando se revoque la autorización de pago en parcialidades, de lo que se concluye que tales disposiciones, sin lugar a dudas, establecen el fundamento para que la autoridad hacendaria formule el requerimiento al contribuyente, al haberse ubicado en el supuesto contemplado en la fracción III, inciso c), del artículo 66 citado, y por ende, para formular el requerimiento de pago no es necesario que la autoridad hacendaria agote el procedimiento establecido en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, para determinar en cantidad líquida el crédito.

(Énfasis Añadido)

En el caso en cuestión, tenemos que el Tribunal Colegiado, interpreta la aplicación del artículo 66, fracción III, del Código Tributario bajo el

criterio de que en los casos en que el contribuyente se autodetermina una contribución no es necesario que la autoridad hacendaria emita resolución liquidatoria de un crédito, en atención a que en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, corresponde originalmente al propio particular determinar el alcance de sus obligaciones fiscales.

De modo que si éste ocurre ante la autoridad a manifestar a cuánto ascienden sus obligaciones, y para el efecto de su cumplimiento solicita el pago del mismo en mensualidades, y la autoridad accede a la petición, con tal actuación y por consenso de ambas queda establecido el importe del crédito, por lo que, en estos términos no existe la necesidad de que el fisco liquide un crédito que ya es líquido y determinado.

Así, la Jurisprudencia obligaba al Tribunal Fiscal a resolver los asuntos en el sentido de que si la autoridad exactora requería del pago del crédito autocorregido, tenía la facultad de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución sin que medie entre éstos resolución liquidatoria del crédito.

También se emitieron varias tesis aisladas en el sentido de aprobar este criterio así como tesis contrarias. Sin embargo como las tesis aisladas no tienen fuerza vinculatoria, este problema, como en otros casos, únicamente servía de apoyo para conocer de los criterios que seguía cada Tribunal Colegiado.

Finalmente por resolución de 21 de enero del año dos mil, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció la Jurisprudencia 16/2000, al resolver la contradicción de tesis administrativa número 54/99, entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, la cual es obligatoria tanto para los Tribunales Colegiados de Circuito como para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en términos de lo dispuesto por el artículo 192 de

la Ley de Amparo, misma que se encuentra publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en el tomo XI, del mes de febrero de 2000, página 203, y que su texto es el siguiente:

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

(Énfasis Añadido)

De la Jurisprudencia que se ha transcrito, se puede apreciar que la Corte ha resuelto que tratándose de incumplimiento de pago en parcialidades

autorizadas al contribuyente que se autodeterminó un crédito fiscal, antes de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, y de acuerdo con los artículos 141 a 151 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad debe emitir un título que traiga aparejada ejecución con el cual se justifique la procedencia de la cantidad a cobrar; documento que debe ser notificado al particular para que proceda a su pago.

Es decir, de acuerdo con este criterio no es obligatorio que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación para verificar la declaración donde consta la autodeterminación del crédito por el particular y con base en ello determinar el crédito, sino que basta con que emita y notifique al contribuyente un título ejecutivo que otorgue certidumbre jurídica.

En efecto, el título ejecutivo, de acuerdo con la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe dar certidumbre sobre la situación legal del contribuyente, para lo cual se debe demostrar la existencia de la obligación patrimonial determinada, líquida y exigible al momento en que se intenta el procedimiento.

Tal como lo hemos venido estudiando, el procedimiento administrativo de ejecución tiene el carácter de ejecutivo, esto es, tiene como finalidad que, a través de actos administrativos se haga efectivo un derecho a favor del fisco cuya existencia está demostrada en un documento auténtico o título ejecutivo, por lo que la existencia de éste es indispensable para que se intente el procedimiento en estudio.

Ahora bien, para que un título sea considerado como ejecutivo debe satisfacer ciertos requisitos:

- a) Que haga prueba por sí mismo sin necesidad de

complementarlo con algún reconocimiento, cotejo o autenticación;

- b) Que mediante él se demuestre la existencia de una obligación que, en este caso debe ser patrimonial, determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el juicio.

Así tenemos que:

"El título ejecutivo es el documento en el que se hace constar la obligación de la parte contra la cual se ha de dirigir la ejecución. Esta parte tiene la condición de deudor o ejecutado y el promotor de la ejecución se llama acreedor o ejecutante, o ambas cosas a la vez, porque tiene respecto de la otra, recíprocamente el derecho o la obligación de dar, de hacer o de no hacer una cosa...."⁵¹

Sobre el particular, el autor Sergio Francisco de la Garza en su obra Derecho Financiero Mexicano, Pág. 810, expresa:

"Siendo ejecutivo el procedimiento de que tratamos, es obvio que tiene que fundarse en un título ejecutivo, que atribuye al titular del derecho, en ese caso, la Administración Fiscal, la legitimación para exigir su ejecución forzosa. Ese título constituye la prueba legal de la existencia del crédito, de su liquidez y de su exigibilidad y como título ejecutivo es algo que está fuera del procedimiento de ejecución, por constituir un presupuesto formal de éste; debemos afirmar que el título ejecutivo está representado por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida el crédito fiscal o que ordena el cobro de la prestación que nace a favor del estado...'

⁵¹ Pietro Castro, citado por Eduardo Pallares en su obra Diccionario de Derecho Procesal Civil, Pág. 492

En el procedimiento administrativo de ejecución, el título ejecutivo se encuentra constituido precisamente, por la resolución de la autoridad administrativa, es decir, la resolución ejecutiva de autoridad que se requiere para iniciar el procedimiento económico coactivo, se configura a través del requerimiento de pago mismo que debe ser notificado al contribuyente, como requisito formal previo al referido procedimiento.

Este requerimiento de pago va a ubicar al contribuyente como sujeto pasivo de la contribución adeudada, aún cuando el contribuyente haya optado por la autocorrección del crédito.

Así tenemos que el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, en la parte que nos interesa establece lo siguiente:

"Artículo 151.- *Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible del importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:*

(...)

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 efectos la notificación del requerimiento."

El último párrafo del numeral que hemos transcrito se advierte la exigibilidad del crédito derivada de la falta de pago de las parcialidades autorizadas, y al mismo tiempo establece que la autoridad debe requerir al contribuyente al señalar que se podrá efectuar el pago dentro de los seis días

hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento. Requerimiento que como hemos visto se trata del título ejecutivo que da certeza jurídica al contribuyente.

Ahora bien, para que se cumpla lo anterior, el requerimiento debe señalar el monto de las parcialidades pagadas, el monto de la contribución pendiente de pago y en su caso, los montos debidamente fundados y motivados por concepto de actualización y recargos; circunstancia que normalmente no acontece en la práctica, pues la autoridad se limita a citar una cantidad global por concepto de crédito adeudado, y lo que hemos visto es que la autoridad requiere al contribuyente del monto histórico de la cantidad adeudada sin establecer de manera específica las parcialidades pagadas, las que se dejaron de pagar y el total que se adeuda.

Por lo que tenemos, que el problema con el que nos enfrentamos una vez que la Corte ha establecido en su Jurisprudencia que estamos estudiando que sólo se requiere de un título ejecutivo y que éste se trata de el requerimiento de pago, es que la autoridad exige montos que normalmente no son los adeudados, y los contribuyentes afectados, únicamente contarán con seis días, a partir de que surta efectos la notificación de este requerimiento, lo que se traduce en falta de certeza jurídica. Esta afirmación se basa en que los algunos Tribunales Colegiados, han resuelto en el sentido de que la autoridad únicamente deberá emitir el requerimiento de pago para la legal procedencia del procedimiento administrativo de ejecución. Aun cuando nuestro máximo tribunal resolvió que este requerimiento debe de estar debidamente fundado y motivado, en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se han tenido que cumplimentar sentencias en el sentido de declarar validez a un requerimiento de pago que exige un crédito autodeterminado y cuya exigencia se derivó de lo establecido en el artículo 151, último párrafo del Código Tributario. Mismo requerimiento que está solicitando el pago del crédito por un monto histórico que no se le han disminuido las parcialidades pagadas.

Al respecto tenemos que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, antes de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitiera la jurisprudencia que estamos estudiando, emitió un precedente cuyo texto es el siguiente:

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- ES ILEGAL SI PREVIAMENTE NO SE DESGLOSA EL IMPORTE DE LA CANTIDAD REQUERIDA.- *En los términos de los artículos 6, 66 y 151 del Código Fiscal de la Federación, corresponde en principio, a los propios contribuyentes la "autodeterminación" de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; asimismo, las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de dichas contribuciones, pudiéndose revocar esta autorización cuando el contribuyente deje de pagar tres parcialidades sucesivas; supuesto que actualiza que el crédito se vuelva exigible, por lo que la autoridad puede iniciar el procedimiento administrativo de ejecución. Sin embargo, previo al inicio de dicho procedimiento, la autoridad está obligada a desglosar el monto de la cantidad exigida, especificando cuánto corresponde a la suerte principal, cuánto por concepto de actualización y recargos, así como también disminuyendo el importe de las parcialidades cubiertas, si las hubiere; pues de lo contrario, se deja en estado de indefensión al particular, dado que no se encuentra en aptitud de comprobar si el monto que se le exige es correcto."*
(Énfasis Añadido)

A fin de ejemplificar tenemos un caso concreto a continuación:



SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
 ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE -----
 DOMICILIO -----

C R II 150

DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO

DATOS DE IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE DEUDOR

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES: XXXXXX. NÚMERO DE CONTROL:XX

DENOMINACIÓN O RAZÓN: XX.

DOMICILIO: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX.

DATOS DEL CRÉDITO

CRÉDITO NÚM. Q-XXXXXXXX IMPORTE \$XXXXXXXXXXXXXXXXX MAS ACCESORIOS LEGALES

NUM. DE DOCUMENTO DETERMINANTE FECHA DE CORTE XXXXXXXXX

FECHA DE NOTIFICACIÓN: XXXXXXXXXXXX

CONCEPTO: PROAFI

EN VIRTUD DE NO HABER PAGADO DOS O MAS PARCIALIDADES IGUALES O SUCESIVAS DEL CRÉDITO ARRIBA INDICADO DENTRO DEL PLAZO LEGAL CORRESPONDIENTE, SE LE REQUIERE DE PAGO. CON FUNDAMENTO EN LOS ARTÍCULOS 65 Y 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ASÍ COMO EL ARTÍCULO 41 APARTADO A. FRACCIÓN XI DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL ACUERDO EN EL CUAL SEÑALA EL NOMBRE, SEDE Y CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE SUS UNIDADES ADMINISTRATIVAS APERCIBIÉNDOLE QUE DE NO HACERLO DURANTE EL ACTO DE ESTA DILIGENCIA SE LE EMBARGARAN BIENES DE SU PROPIEDAD SUFICIENTES PARA HACER EFECTIVO EL CRÉDITO FISCAL Y SUS ACCESORIOS LEGALES. DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 151 DEL CITADO CÓDIGO.

PARA EL CUMPLIMIENTO DE LO MANIFESTADO Y CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 152 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE DESIGNA, AL EJECUTOR C. XXXXXXXXX, EL CUAL SE IDENTIFICA CON CREDENCIAL NÚMERO XXXXXXXX HABILITÁNDOSE CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 13 DEL CITADO ORDENAMIENTO HASTA 18 HORAS DEL DÍA XXXXXXXX PARA PRACTICAR LA DILIGENCIA.

ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACION

LIC. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

ACTA DE REQUERIMIENTO DE PAGO

CON FUNDAMENTO EN LOS ARTÍCULOS 135, PRIMER PÁRRAFO 137, SEGUNDO PÁRRAFO Y 152 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN ESTA FECHA Y HORA XXXXXXXX SE LE REQUIERE DE PAGO A XXXXXXXX EL CRÉDITO QUE CONTIENE EL ACTO ADMINISTRATIVO, CUYOS DATOS SE DESCRIBEN EN LA PARTE SUPERIOR: QUIEN LO RECIBE EN SU CARÁCTER DE XXXX IDENTIFICÁNDOSE CON XXXXXXXX CONFORME A LO SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 137 PRIMER PÁRRAFO DICHO ORDENAMIENTO SE HACE CONSTAR QUE

SI PRECEDIÓ CITATORIO Y SE ENTREGA UN EJEMPLAR DE ESTE DOCUMENTO.

EL EJECUTOR

CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL

De lo anteriormente transcrito se desprende, que se requiere de un crédito, señalándose que dicho requerimiento se efectúa "en virtud de no haber pagado dos o más parcialidades iguales o sucesivas del crédito"; sin embargo, la autoridad omite señalar el importe de las parcialidades que en su caso hubieren sido cubiertas, así como de la cantidad que a su juicio resta por pagar, cuestión que resulta fundamental para justificar el saldo adeudado.

En este orden de ideas, la autoridad ejecutora omite notificar al particular el título ejecutivo en los términos señalados por la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es decir, la autoridad omitió señalar el monto de las parcialidades pagadas, el monto de la contribución pendiente de pago y en su caso, los montos debidamente fundados y motivados por concepto de actualización y recargos.

De lo que podemos concluir que si no existe una clara liquidación del crédito fiscal requerido, estaremos en presencia de una serie de actos de autoridad arbitrarios, sujetos al capricho de la autoridad que de manera propia simplemente podrá emitir hojas de saldo y requerir el pago de estas hojas. Por lo que existe la imperiosa necesidad de que el fisco federal realice el acto de autoridad en el que se exija al contribuyente montos fundados y motivados del crédito fiscal a su cargo para que se cumpla con la garantía de legalidad y del debido proceso en el cobro coactivo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

La notificación del inicio del procedimiento implica necesariamente la legal procedencia de éste, es decir, la existencia de la causa legal, la autoridad simplemente no puede llegar con un particular y exigir de inmediato el pago de cantidades que no son las adeudadas, sino que debe determinar el porqué se deben dichas cantidades, es decir, la autoridad debe fundar y motivar sus actos, sobre todo si éstos implican la pérdida de la propiedad de determinados bienes de los particulares.

Ahora bien, las autoridades no tienen expeditos los límites de su actuación, ya que no pueden de manera arbitraria y caprichosa aumentar o disminuir los montos de los adeudos fiscales, sobre todo, sin que el contribuyente conozca el cómo y porqué aumentan dichos créditos fiscales, aun y cuando haya aceptado pagar dichos créditos en parcialidades y se trate de un crédito autodeterminado.

Sin embargo, aún cuando la Corte se ha manifestado en la jurisprudencia en estudio sobre el inicio del procedimiento administrativo de ejecución en caso de revocación del pago en parcialidades de un crédito autodeterminado, esta jurisprudencia deja en estado de incertidumbre respecto de los requisitos que se deben de tener para que el requerimiento que dicte la autoridad sea legal, y esto se encuentra visible de manera contundente en la siguiente tesis dictada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al resolver la revisión fiscal 122/2000 de fecha 8 de septiembre de 2000, que se encuentra visible en la página 881 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo: XII, Noviembre de 2000 tesis: I.2o.A.26 A.

"PAGO EN PARCIALIDADES, REVOCACIÓN DE AUTORIZACIÓN DE. EL COBRO DEL SALDO INSOLUTO EXIGE REQUERIMIENTO PREVIO AL MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN. *La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis entre los Tribunales Primero del Quinto Circuito y Segundo del Sexto Circuito, sobre el tema relativo a las exigencias previas a la incoación del procedimiento económico-coactivo cuando se ha revocado la autorización del pago en parcialidades, sin decidir que alguna de las dos tesis que contendieron habría de prevalecer, elaboró una tesis propia según la cual, tratándose de la revocación de la autorización del pago en parcialidades, la autoridad puede requerir el total del adeudo sin necesidad de emitir una resolución determinante del mismo y notificarla al deudor. Sin embargo, la propia Sala dejó muy claramente establecido que, a pesar de no darse aquella exigencia, seguía siendo necesario, para justificar la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, un título que traiga aparejada ejecución; de ahí que deviniera necesario que antes de incoar dicho procedimiento, la autoridad hiciera un requerimiento de pago al contribuyente; requerimiento este último que de conformidad con los términos de la tesis, debe necesariamente entenderse como anterior al mandamiento de ejecución, teniendo en cuenta que es con dicho mandamiento como se inicia el procedimiento económico-coactivo.*
(Énfasis Añadido)

Al respecto la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, emite Jurisprudencia V-J-2aS-2, relativa a 5 juicios en el mismo sentido en los que se resolvió lo siguiente:

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- REQUIERE DE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA, INCLUSIVE EN EL CASO DEL INCUMPLIMIENTO DEL PAGO EN PARCIALIDADES DE UN CRÉDITO AUTODETERMINADO.- *La Segunda Sala de*

la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia 16/2000, ha interpretado que de acuerdo con los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de incumplimiento en el pago en parcialidades autorizadas al contribuyente, respecto de un crédito fiscal autodeterminado, la autoridad debe, antes de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, dictar una resolución administrativa que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible, ya que se requiere de la existencia de un título ejecutivo que traiga aparejada ejecución para legitimar el inicio de dicho procedimiento. En consecuencia, tratándose del incumplimiento de pago en parcialidades autorizado, resulta innecesario que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación para verificar la declaración donde el contribuyente se autodeterminó el crédito, pues basta que el requerimiento de pago reúna los requisitos de una resolución ejecutiva en la cual se le dé a conocer los montos de las parcialidades pagadas y los de la contribución pendiente de pago; así como, en su caso, las cantidades debidamente fundadas y motivadas por concepto de actualización, recargos y multas, brindando de esa manera, certeza jurídica al contribuyente."
(Énfasis Añadido)

De lo anteriormente transcrito observamos que la interpretación que realiza el Tribunal Colegiado en cuestión, si bien es cierto que de manera clara especifica que se debe de emitir un título ejecutivo para incoar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, también lo es que interpreta la jurisprudencia de la Corte como facultativa a la autoridad para requerir del monto total del crédito adeudado.

Lo que resuelve el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deja claro que la autoridad deberá desglosar el importe de cada uno de los créditos que se están cobrando, dar a conocer los montos de las parcialidades pagadas y los de la contribución pendiente de pago; así como, en su caso, las cantidades debidamente fundadas y motivadas por concepto de

actualización, recargos y multas, brindando de esa manera, certeza jurídica al contribuyente.

Por otro lado tenemos que el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, que ha quedado transcrito con anterioridad, establece que el crédito podrá ser pagado en un plazo de seis días a partir de la notificación del requerimiento de pago.

Por su parte el artículo 117 del mismo ordenamiento legal establece:

"Artículo 117.- *El recurso de revocación procederá contra:*

(...)

II. Los actos de las autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley."

(...)

Tenemos que el recurso de revocación previsto por el numeral transcrito establece como causales de procedencia del mismo la exigencia del pago de créditos fiscales cuando se alegue que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora. Para la interposición de este recurso el contribuyente cuenta con cuarenta y cinco días siguientes al en que haya surtido efectos la notificación del acto que se va a impugnar, conforme a lo establecido por el artículo 121 del ordenamiento tributario.

De este modo, el hecho de que la autoridad emita un requerimiento de pago que no contenga los montos que se deben, que no contemple los pagos realizados por el contribuyente afectado y que sea este acto el título ejecutivo al que nos hemos referido, el particular cuenta con seis días para pagarlo o en caso de no hacerlo se procederá al embargo de bienes suficientes para hacer efectivo el cobro del crédito.

Por lo que consideramos, que en el caso de tratarse de un crédito autodeterminado, crédito conocido y aceptado por el contribuyente, que se ha pactado el pago en parcialidades y que se ha revocado la autorización de dicho pago, la autoridad emite un requerimiento en el que se hace exigible el crédito por medio del procedimiento administrativo de ejecución, existe falta de seguridad jurídica al contar únicamente con seis días para su pago y no tener los cuarenta y cinco días que se establecen para interponer el recurso de revocación.

Recordemos que en el caso de que sea la autoridad quien determine la existencia de un crédito por medio de sus facultades de fiscalización y comprobación, el acto que determine dicho crédito, sólo podrá ejecutarse hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la notificación del mismo.

Al respecto, cabe recordar lo siguiente: el crédito fiscal puede ser determinado por el sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria, sin la intervención de la autoridad administrativa, conociéndose esta forma como "**autodeterminación**"; o bien, puede ser determinado por la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo o bien por sí sola. Respecto de la autodeterminación, el Maestro Sergio Francisco de la Garza, en su obra titulada "Derecho Financiero Mexicano", señala:

"[...] En consonancia con el sistema de los impuestos más importantes en nuestro país [por lo pronto, simplemente anotamos los impuestos a la renta y sobre valor agregado], el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6º, erige como regla general a este sistema de determinación, cuando dispone que "corresponde a los contribuyentes la determinación de las obligaciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario". Ello constituye el reconocimiento de que el Derecho Tributario tiende a ser cada vez en mayor medida, un Derecho de las Obligaciones Tributarias.

En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo éste reconoce la existencia de una hecho generador que a él se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente, cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la Administración Tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero".

En el caso que estamos estudiando, la Corte ha resuelto que no hace falta la determinación del crédito por parte de la autoridad toda vez que se trata de un crédito autodeterminado. Es decir, el particular reconoce la existencia de los créditos a su cargo, incluso celebra convenio con la autoridad para pagarlos en parcialidades, por lo que la autoridad no está obligada a determinar previamente dichos créditos. Así, tenemos que la autoridad para hacer efectivos tales créditos, realiza el requerimiento de pago atendiendo a lo dispuesto por el artículo 151, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, del que se desprende que para hacer efectivo un crédito fiscal exigible, por cese de la autorización para pagar en parcialidades, la autoridad fiscal requerirá de pago al deudor, quien podrá efectuarlo dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento, y una vez que venza dicho plazo, si no se efectúa el pago correspondiente, la autoridad podrá proceder al embargo.

Si en el acto de autoridad se le requiere de pago al deudor una cantidad diferente a la autocalificada e incluso superior, y en este acto no se le dice al contribuyente el porqué el cobro de dichos montos, tenemos que el contribuyente sólo tendrá 6 días para impugnar dicho acto antes de que se le ejecute el cobro del crédito en su patrimonio.

En el caso de que sea la autoridad quien determine el crédito, ya vimos que se cuenta con 45 días para interponer el recurso correspondiente, por qué entonces, al tratarse de un crédito autodeterminado pero que la autoridad realiza una liquidación en el requerimiento de pago, sólo se tienen 6 días para interponer cualquier tipo de recurso ya que sabemos que la autoridad ejecutora procederá al embargo de bienes del deudor si en este plazo no se realiza el pago requerido.

Por lo que se está proponiendo que, ya que la Corte ha definido que no se requiere de una determinación de crédito al tratarse de créditos autodeterminados y que se revoca la autorización del pago en parcialidades, se contemple en la ley el plazo para que sea impugnabile el requerimiento únicamente en el caso que estamos estudiando.

Desde luego, el establecimiento del plazo de 45 días en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, materializa la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que ordena dar oportunidad al sujeto pasivo de la contribución de que se trata, ya sea para controvertir la legalidad del crédito a través de los medios de defensa, para pagarlo, o para garantizar el interés fiscal federal. Por esta razón es que se propone la adición antes mencionada.

Es decir, se propone que el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, que establece que si la exigibilidad se origina por cese de la autorización para pagar en parcialidades, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, exprese que se contará con cuarenta y cinco días para que se torne exigible dicho crédito; en caso también, de que ese pago en parcialidades se origine por una autodeterminación de créditos.

Para concluir con nuestro trabajo de investigación, podemos decir que en un mundo tendiente a perfeccionarse y a perfeccionar sus instituciones, constituye una exigencia otorgar a la Suprema Corte de Justicia de la Nación la facultad de iniciar leyes o de proponer cambios o modificaciones a las mismas. Esto, exclusivamente en los asuntos de la competencia del Poder Judicial de la Federación, tal como es el caso que nos ocupa.

Reconocemos que la Suprema Corte es la que mejor conoce las leyes que sirven de instrumento al Poder Judicial de la Federación para administrar justicia.

Aun cuando se pudiera pensar que esta facultad implicaría un desequilibrio de poderes, se debe aclarar que es el Poder Legislativo quien siempre tendrá la posibilidad de aprobar o rechazar una iniciativa de ley, el Poder Ejecutivo de aplicarla y el Judicial, interpretarla en definitiva.

No se trata de entrometerse en las funciones de otro poder, sino de lograr su integración y modernización.

Así es que se deberá instaurar un procedimiento específico a fin de lograr una mejoramiento en la aplicación de las normas que conforman nuestro sistema jurídico mexicano y que la impartición de justicia sea cada vez más clara.

Una vez que hemos estudiado el problema en su conjunto, y que hemos analizado las interpretaciones jurisdiccionales del procedimiento administrativo de ejecución concluimos lo siguiente:

CONCLUSIONES.

1. El procedimiento administrativo de ejecución, tal y como lo prevé el Código Fiscal de la Federación, constituye una de las manifestaciones más claras de los privilegios de que goza el fisco ante los contribuyentes, debido a que mediante su ejercicio, la autoridad fiscal puede cobrar coactivamente los créditos fiscales adeudados por el contribuyente, no pagados o garantizados en tiempo.

De esta manera, la autoridad fiscal puede de manera directa, sin necesidad de acudir ante la autoridad judicial, trabar embargo sobre los bienes del deudor con el fin de aplicar el producto de su remate al pago del crédito fiscal adeudado.

2. La cancelación de la garantía se encuentra establecida en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siendo que en el Código Fiscal de la Federación, se establece como cancelación de la garantía un supuesto diferente al que establece el reglamento de referencia. Lo cual crea inseguridad jurídica para el contribuyente; razón por la cual es deseable que se unifiquen los criterios consignándose los mismos en la ley y no en el reglamento.

3. En relación con la suspensión de la ejecución del cobro de contribuciones, prevista en el artículo 208-bis del Código Fiscal de la Federación, los Magistrados Instructores de las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, califican la idoneidad del depósito realizado a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución, sin que al respecto existan reglas precisas que limiten la actuación del

magistrado instructor, por lo que se propone una reforma al artículo en cita, con el objeto de subsanar esta deficiencia.

Así mismo este depósito, conforme al numeral en cita, no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del actor según apreciación del magistrado. Esto es, que de manera subjetiva, el magistrado instructor del juicio contencioso administrativo interpuesto por el contribuyente, podrá resolver sobre la suspensión eximiendo al actor del depósito de la garantía. Se propone la inclusión de reglas para el efecto de llevar a cabo de manera eficiente esta suspensión sin que se cause un agravio al interés general.

4. La autodeterminación de contribuciones que se efectúe por parte de un contribuyente no tiene las características de acto administrativo, porque fue realizado por un particular y no por una autoridad; por tanto, tal acto carece de definitividad, porque puede ser revisado por el fisco y, en todo caso, éste puede determinar que existen diferencias a su favor que no le fueron cubiertas y, en consecuencia, puede, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, exigir su cumplimiento, previa liquidación del crédito respectivo.

5. Que la autoridad exactora inicia el procedimiento económico-coactivo en contra del contribuyente, porque éste incumplió con el pago de tres o más parcialidades en forma sucesiva a que se había obligado al optar por autocorregir su situación fiscal, no exime a la autoridad correspondiente de emitir una liquidación, o como lo define la Suprema Corte de Justicia de la Nación, un título ejecutivo, mismo que debería ser susceptible de impugnación ante la propia autoridad o ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el plazo de 45 días, según el medio de defensa por el que se opte.

Lo anterior, a fin de materializar la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que ordena dar oportunidad al sujeto pasivo de la contribución de que se trata, ya sea para controvertir la liquidación del crédito a través de los medios de defensa, para pagarlo, o para garantizar el interés fiscal de la Federación.

BIBLIOGRAFÍA.

1. ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 2000.
2. ALFONSO NORIEGA *Lecciones De Amparo*.. Porrúa. 2000.
3. ARMIENTA CALDERÓN, Gónzalo, *El proceso tributario en México*, Textos universitarios, UNAM, México. 1987.
4. BECERRA BAUTISTA, JOSÉ, *Proceso civil en México*, libro 2 "De los procedimientos especiales". Editorial IUS, S.A. México 1998.
5. BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Público*, Tomo III, 15º Edición, 1992.
6. BRICEÑO SIERRA, Humberto, *Teoría Y Técnica Del Amparo*.. Editorial Cajica. 1997.
7. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Garantía Individuales*, Porrúa, México, 1999.
8. CARRILLO FLORES, Antonio. *La Defensa de los Particulares Frente a la Administración*. Editorial Porrúa, S. A. México, 1973.
9. CASTELLANOS TENA, Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*. Editorial Porrúa S.A. México. Vigésima Segunda Edición. 2000.
10. CHÁVEZ PADRÓN Martha, *Evolución Del Juicio De Amparo Y Del Poder Judicial Mexicano*.. Ed. Porrúa , Méx. 1999.
11. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. 2ª ed., Ed. PAC., México, 1986.
12. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H. y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Elementos de Derecho Administrativo*. Segundo Curso. 2ª reimp. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México, 1999.
13. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª ed., Editorial Porrúa, S. A. México, 1999.
14. DE PINA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Editorial Porrúa, S. A. 2000.
15. DELGADO MOYA, Rubén. *Ley de amparo. Comentada*. Editorial Sista. 1997.

16. FENECH, Miguel, *Principios de derecho procesal tributario*, 3º edición, tomo II, Bosch, Barcelona, 1979.
17. FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, "Aspectos Fiscales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos". *Obra Conmemorativa del Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*. 1ª edición. Tomo I. México, 1982.
18. FIX ZAMUDIO, Héctor, *Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano*. Colegio Nacional de México. 1983.
19. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Fianzas Públicas*. Editorial. Porrúa, S.A. México Undécima Edición. 1989.
20. FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, S. A. México, 1999.
21. GÓNGORA PIMENTEL, Genaro. *Introducción Al Estudio Del Juicio De Amparo*.-.- Editorial Porrúa., Décima Edición Ampliada, 1999.
22. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo *Introducción Al Estudio Del Derecho*, México. Editorial Porrúa.- Vigésima Edición. 1996.
23. LEÓN MÉNDEZ BERMAN *El Tribunal Fiscal, Principios Básicos de su jurisprudencia*, Tribunal Fiscal de la Federación, Décima Edición, 1999.
24. LOMELÍ CERESO, Margarita. *Exposición de motivos de la ley de Justicia Fiscal y evolución del T.F.F.* Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1986.
25. LOMELI, Margarita. *Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal*. Editorial Continental, S.A. México 1991.
26. MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*. Ediciones contables y Administrativas, México, 1996.
27. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 3ª edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1986.
28. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo de anulación o ilegitimidad*. 3ª edición. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1989.

29. MARGADANT S. Guillermo F. *Derecho Privado Romano*, Editorial Esfinge. Vigésima Edición. México, D.F. 1997.
30. MARGADANT S. Guillermo F. *Derecho Romano*. Editorial Esfinge, SA de CV, México. 1999.
31. MERCKEL, Adolfo, *Teoría general del derecho administrativo*. Revista de derecho privado, Madrid, 1993.
32. NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Procesal Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. México, 1998.
33. PALLARES, Eduardo, *Diccionario de Derecho Procesal Civil*. Editorial Porrúa, S.A. 1998.
34. PIETRO CASTRO, citado por Eduardo Pallares en su obra *Diccionario de Derecho Procesal Civil*.
35. PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. Porrúa, México, 1976.
36. SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*. Tomo II. 15ª Edición. Impresora Galve, S. A. México, 1992.
37. TENA RAMÍREZ, Felipe. *Leyes fundamentales de México*, 19ª edición, Porrúa, México, 1998.
38. VALLARTA, Ignacio L., *Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva*. Imprenta del Gobierno, en Palacio. México 1885.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS.

39. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, México, Editorial Porrúa, 1998.
40. Diccionario De Derecho Usual, Guillermo Cabanellas. Editorial Heliasta, Vigésima Edición, Buenos Aires, Argentina. 1996.
41. Diccionario De Derecho Procesal Civil.- *Eduardo Pallares*. Porrúa. 1998.
42. Diccionario De La Lengua Española. *Real Academia Española*. Editorial Espasa. 1999.
43. Diccionario de la lengua española, Décimo Novena edición, Madrid 1990.
44. Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia mexicanas. Tomo I. 2000.
45. Enciclopedia Jurídica Omeba. Editorial Drishill, S.A. Buenos Aires, 1999, Tomo IX.

LEGISLACIÓN.

46. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
47. Código Fiscal de la Federación vigente en 2001.
48. Código Fiscal de la Federación vigente en 1967.
49. Código Fiscal de la Federación, comentado y anotado, México, Coparmex, 1970.
50. Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 2001.
51. Ley para el arreglo de lo Contencioso Administrativo vigente en 1853.
52. Ley de Amparo.

OTROS.

53. Boletín Mexicano de Derecho. Revista no. 100, enero-abril de 2001; primera edición, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.
54. Semanario Judicial de la Federación.
55. Obras Conmemorativas del Tribunal Fiscal de la Federación.
 56. Cuarenta y Cinco Años.
 57. Cincuenta Años.
 58. Cincuenta y Cinco Años.
59. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. 1937-1993. Departamento de publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación.
60. Revistas del Tribunal Fiscal de la Federación. Primera, Segunda, Tercera y Cuarta Épocas. Departamento de publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación.
61. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época. Departamento de publicaciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

PÁGINAS DE INTERNET.

www.scjn.gob.mx

www.tff.gob.mx

www.precisa.gob.mx

www.canalfiscal.com

www.diccionarios.com

www.injef.com

<http://biblio.pue.udlap.mx>

<http://info.juridicas.unam.mx>