

UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO



***“LA PROFESIONALIZACIÓN DEL EJECUTOR EN EL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN”***

T E S I S

***Que para obtener el título de
LICENCIADO EN DERECHO***

Presenta

JOSE LUIS JIMÉNEZ RUÍZ

ASESORA

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

MEXICO D.F.

2007



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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 NACIONAL
AVENIDA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D. F., a 7 de noviembre de 2007.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **JIMÉNEZ RUIZ JOSÉ LUIS** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "**LA PROFESIONALIZACIÓN DE LA FIGURA DEL EJECUTOR EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN**".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DERECHO FISCAL

**A JOSE LUIS, MI PADRE;
A IRMA, MI MADRE;
A DANIEL, MI HERMANO;
A BRISEIDA, MI MUJER;
A ESTEFANIA, MI HIJA;
A LA DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO, MI ASESORA;
A TODOS Y CADA UNO DE MIS MAESTROS;
A LA H. FACULTAD DE DERECHO;
A LA H. UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO;
A TODOS AQUELLOS QUE CONTRIBUYERON;
A MI GRAN PAIS;
A DIOS.**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	5
CAPITULO PRIMERO	
EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	
1.1. Antecedentes del Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	7
1.2. Regulación del Procedimiento Administrativo de Ejecución en el Código Fiscal de la Federación.....	16
1.3. Las diligencias de la notificación, requerimiento de pago y embargo.....	31
1.4. Formalidades en el Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	49
1.5. Bienes a embargar.....	56
1.6. Depositario.....	62
1.7. Interventor con cargo a caja y Administrador	66
1.8. Avalúo de Bienes Embargados	77
1.9. Remate de los Bienes.....	79
1.10. La subasta.....	81
1.11. La adjudicación de bienes.....	83
CAPITULO SEGUNDO	
LA FIGURA DEL EJECUTOR EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.	
2.1. Facultades y restricciones del Ejecutor.....	85
2.2. Violaciones formales en el Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	91
2.3. Violaciones de fondo en el Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	94
2.4. Irregularidades en la actuación del Ejecutor.....	96
2.5. Efecto económico por un actuar ilegal del Ejecutor.....	100
2.6. Efectos jurídicos por el actuar ilegal del Ejecutor.....	102
CAPITULO TERCERO	
NECESIDAD DE PROFESIONALIZAR LA FIGURA DEL EJECUTOR.	
3.1. Concepto de profesionalización.....	112
3.2. Antecedentes e Intentos de la profesionalización del Ejecutor.....	116

3.3.	La selección del Ejecutor.....	121
3.4.	La capacitación del Ejecutor.....	123
3.5.	El control y la evaluación del Ejecutor.....	124
3.6.	La actualización del Ejecutor.....	128
3.7.	Relación con la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal.....	129
3.8.	Necesidad de reformar el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación.....	136
CONCLUSIONES		142
BIBLIOGRAFÍA		146

INTRODUCCION

La facultad económico coactiva que tiene la autoridad fiscal, la ejerce a través de una serie de actos administrativos encaminados a exigir el pago de los créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos establecidos por la ley, dicho procedimiento permite la recuperación de adeudos ya sea por medio de pago o por enajenación de bienes embargados; y precisamente dentro de este procedimiento es donde encontramos a la figura del ejecutor que es quien se encarga de realizar el requerimiento de pago y embargo.

La facultad económica coactiva o también llamada Procedimiento Administrativo de Ejecución, se encuentra regulada en el Código Fiscal de la Federación en su Título quinto, Capítulo Tercero, la cual comprende del artículo 145 al 196 B; sin embargo, en la práctica el ejecutor suele actuar ilegalmente, y en algunos casos su actuación constituye una constante violación a los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por lo que esta es la razón de nuestro interés en estudiar la figura del ejecutor, ya que de manera constante se cometen diversas irregularidades en su actuar, por lo que en nuestra opinión se puede resolver dicha situación, a través de su profesionalización.

Por lo que establecemos como planteamiento del problema: ¿Es necesario profesionalizar la figura del Ejecutor en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, para que su actuar se ajuste a estricto derecho?, y como hipótesis de trabajo: “Si en la práctica la figura del ejecutor no se ajusta a las formalidades que establece la ley por falta de conocimientos jurídicos, entonces es necesario que se profesionalice, y que sea requisito indispensable, para su contratación que tenga título de Licenciado en Derecho”.

Así en el primer capítulo titulado “El Procedimiento Administrativo de Ejecución”, abordamos los antecedentes del procedimiento administrativo de ejecución, su regulación, las diligencias de notificación, requerimiento de pago y embargo, las formalidades, los bienes a embargar, la figura del depositario, la del interventor con cargo a caja y administración, el avalúo de los bienes embargados, su remate, la subasta y la adjudicación de los mismos.

En el segundo capítulo denominado “La Figura del Ejecutor en el Procedimiento Administrativo de Ejecución”, tratamos las facultades y restricciones del ejecutor, las irregularidades y los efectos económicos y jurídicos por su actuar ilegal.

En el tercer y último capítulo titulado “Necesidad de Profesionalizar la Figura del Ejecutor”, nos encontramos con el estudio del concepto de profesionalización, los antecedentes y intentos de la profesionalización del ejecutor, la selección y capacitación del mismo, el control y evaluación de su actuar y proponemos la reforma al artículo 152 del Código Fiscal de la Federación y agregar el artículo 152 A al ordenamiento referido.

Por todo lo antes expuesto afirmamos que la figura del ejecutor responde a una necesidad social indispensable para fortalecer el Estado de Derecho, de tal suerte que se debe reformar el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación para efecto de que el ejecutor cuente invariablemente con la formación de Licenciado en Derecho y paralelamente se propone agregar el artículo 152 A del ordenamiento en comento.

CAPITULO PRIMERO

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

1.1. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

“Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre.”¹

La facultad económica coactiva del Estado siempre ha existido en la historia de la humanidad y en particular de las civilizaciones, los gobernantes o autoridades de todas esas organizaciones sociales para hacer efectivas determinadas deudas que los súbditos o los subordinados habían de cubrir, se auxiliaban por medio de la coacción que su mismo poder les otorgaba para poder ejercer su facultad de cobrar los tributos o impuestos a los que estaban obligados a pagar.

Al hablar de impuestos o tributos tenemos que pensar que al ser inventados estos por el hombre también se inventó la forma de cobrarlos, es decir, al hablar de impuestos tenemos que pensar en la facultad coactiva para cobrar esos impuestos, lo que trae como consecuencia deducir que la facultad económica coactiva siempre ha existido desde que existen los impuestos.

Así la facultad económica coactiva siempre se ha justificado para hacer posible el buen funcionamiento y mejoramiento del Estado ya sea moderno o antiguo, aunque esta en algunos tiempos se ha caracterizado por ser ejercida de manera ilegal, arbitraria, inhumana y a la libre determinación de quien esta facultado para cobrarlos.

Las primeras leyes tributarias que se conocen existieron en Egipto, en China y en el territorio comprendido entre el Eufrates y el Tigris, es decir, Mesopotamia.

Desde los tiempos más remotos han existido los tributos o impuestos y por ende también los mecanismos para cobrarlos, debido a las características del ser humano; en Egipto ya existían los tributos para el faraón, sin embargo, común era el tributo del trabajo, la prueba se encuentra en la construcción de las pirámides como la conocida como la pirámide de Keops (2,500 A.C.), los egipcios demostraron su control fiscal, al operar con recibos el cobro de tributos y una inscripción en la tumba de Sakkara (aprox. 2,300 A.C.), en algunas otras culturas

¹ SÁNCHEZ León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano., 3ra., ED. Universitaria, 1974, México, Pág. 1

el tributo solo consistía en arrodillarse y pedir gracia, así vemos que la facultad coactiva de los gobernantes existía para con los súbditos y esta era llevada a cabo por medio de la fuerza.²

Tiempo después el Rey bíblico Salomón necesitaba decenas de miles de trabajadores para abatir los cedros del Líbano destinados a la edificación de palacios y barcos. El rey Minos de Creta, la isla mediterránea en la que en el segundo milenio A. C. Floreció una gran cultura, recibía incluso tributos con seres humanos.

“Es fácil de suponer que, antiguamente, por lo regular, los impuestos se cargaban a capricho de los soberanos, y que tuvieran una triste secuela de atrocidades...”³

Confucio en el año 532 A.C. fue inspector de hacienda del príncipe Dschau en el Estado de Lu; Lao-Tse.

En Grecia existían impuestos sobre minas y comercio, Aristóteles y Jenofonte se ocuparon de la relación tributaria y más tarde por la escolástica en la Edad Media también se abordaba el tema.

Los que gozaban el derecho de la ciudadanía romana en el gran imperio, durante muchos años gozaban de la dicha de no pagar impuestos, se debía a que los pueblos subyugados pagaban por ellos. En Roma Augusto cobraba el uno por ciento de los negocios globales, Tito el emperador cobraba por el uso de los urinarios públicos.

Otros caracteres impositivos se encuentran en la Edad Media, sin embargo, era un régimen anárquico, arbitrario, injusto, autoritario, antidemocrático y apoyado en la esclavitud al grado de ser inhumano e infame. Así pues, vemos que los vasallos tenían cargas económicas hacia el señor feudal; tenían que pagar impuestos por el casamiento de la hija del señor, por armar caballero a su hijo, por el rescate del señor cuando caía prisionero. Los siervos tenían que pagar una servidumbre matrimonial, ventas de productos, derechos para poder usar los hornos del señor feudal para elaborar sus alimentos, también tenían que pagar derechos para poder usar puentes, así como el derecho de peaje, etc. Así encontramos en la Edad Media un gran número de antecedentes históricos de impuestos y aún de sistemas fiscales actuales.

Se tenía que prestar un servicio militar a favor al señor feudal, también se tenían que cultivar las tierras propiedad del feudo, así como orientar al señor en los negocios y hacer guardia en las labores, si no cumplía el siervo tenía que pagar las “tasas de rescate”. En cuanto a las obligaciones económicas se tenían que pagar las contribuciones para hacer uso de los molinos del señor feudal,

² Cfr. SÁNCHEZ León, Gregorio. Op. Cit. Pág. 2-5

³ SÁNCHEZ León, Gregorio. Op. Cit. Pág. 1

contribuir con vino, proporcionar granos, cabezas de ganado así como aportar los impuestos de la talla, el impuesto de la mano muerta, etc.

El impuesto de la talla consistía en una marca a una madera, cuando se casaba una hija, se armaba caballero a un hijo, la adquisición de equipo para las cruzadas; el impuesto de la mano muerta consistía en el derecho de adjudicación de bienes cuando algún miembro fallecía. En Rusia existía impuesto por la barba, impuesto de justicia, el de peaje (derecho a tránsito), pontazgo (para usar puentes).

Posteriormente en la revolución Francesa el 4 de agosto de 1789 se derogan prestaciones personales como las servidumbres y los derechos feudales ocupados por el Estado. Fue promulgada la igualdad de todos los franceses ante los impuestos.

“La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano que fue aprobada en agosto de 1789 y La Declaración de Derechos del Estado de Virginia de 1776 son fundamento para un cambio en el Sistema Fiscal Mundial”⁴, ya que en el artículo 13 del ordenamiento de 1789 se estableció:

ART. 13. - Para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de administración, es indispensable una contribución común; debe ser igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades.”⁵

Aquí vemos que el antecedente y el fundamento de los sistemas fiscales contemporáneos se encuentra en el anterior artículo, aboliéndose así el sistema que se seguía en la Edad Media; y así a partir de estos movimientos liberales en los que participaron Rosseau, Montesquiu, John Locke, Bodino, entre otros, los sistemas jurídicos comienzan una transformación pasando de sistemas monárquicos a sistemas republicanos, lo cual trae como consecuencia que las facultades coactivas de las autoridades de dichos gobiernos de ser arbitrarias, inhumanas e ilegales, se ajustaran a unas ciertas normas establecidas tendientes a ser más democráticas y apegadas a estricto derecho.

Ahora hablaremos un poco del Derecho tributario de los Aztecas, enfatizando que esta época el tributo nació de la actividad laboral, del estado social al que pertenecía el individuo, de la tenencia de la tierra, así como de la guerra, podían pagar con servicios, no pagaban los dignatarios, sacerdotes, nobles, niños, huérfanos y esclavos, los pueblos conquistados pagaban un tributo anual dirigido al sostenimiento de la Triple Alianza.

Los Aztecas lograron establecer una sólida estructura impositiva entre los pueblos que dieron origen al México de hoy, contaban con tributos dirigidos hacia

⁴ GORDOA López, Ana Laura; Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano, 1ª, ED. Porrúa, 2000, México, Pág. 11

⁵ Ídem.

los pueblos sometidos, sobresaliendo los religiosos, así mismo los militares durante el tiempo de guerra igualmente tenían que pagar dichos tributos.

Los soberanos exigían cigarrillos, animales, bolas de cuero, serpientes, etc., así, el pueblo azteca estableció un sistema de tributos en especie y basándose en un sistema de guerra.

Los aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron la técnica, para su cobro empleaban los “Calpixquis”, que llevaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra, lo que podemos equiparar a los ejecutores de nuestra época.

En la región de los incas florecieron lo que hoy se conoce como asesores fiscales los “Quipo-Camayos” que significa nudo, orientaban a los que debía de pagar impuestos.

“En España no puede hablarse de la existencia de un principio de sistema tributario general, hasta la conquista de los romanos.”⁶

El sistema adoptado por el gobierno español en sus colonias de América, tenía su origen en la legislación romana, y en las leyes y hábitos de los tiempos feudales. Así, México durante la dominación española tenía el tributo (que debían pagar las distintas castas y razas de la colonia), alcabalas (cuotas de consumo), derechos de importación y estancos (sobre productos en que el Estado ejercía su monopolio); así mismo el Papa Alejandro VI autorizó el dominio pleno y absoluto de los diezmos, los cuales eran cobrados de igual manera a los impuestos reales.

“La conquista ha sido por mucho tiempo para las naciones un medio legítimo de adquirir. A pesar de que la civilización a variado mucho el derecho de gentes, todavía se ve en nuestro siglo que los pueblos fuertes ensanchan su territorio a espensas (sic) de los débiles, reputándose justas o injustas esas adquisiciones, según lo hayan sido los motivos que ocasionaron la guerra.”⁷

El artículo 131 de la Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el día 19 de Marzo de 1812, ordenaba:

131.- Las facultades de las Cortes son:

Duodécima: Fijar los gastos de la Administración Pública.

Decimatercera: Establecer anualmente las contribuciones y los impuestos.

Decimacuarta: Tomar caudales a préstamo en casos de necesidad, sobre el crédito de la nación.

⁶ BELTRÁN Florez, Lucas, Lecciones de Derecho Fiscal, 4ta., ED. Lex Nova, 1968, Valladolid, España Pág. 73

⁷ DUBLAN, Manuel. Derecho Fiscal, “Reproducción Facsimilar de la Edición de 1865”, 1ra., ED. Porrúa, 1975, México, Pág. 8

Decimoquinta: Aprobar el repartimiento de las contribuciones entre las provincias⁸

Durante el transcurso de los 300 años el sistema hacendario de la Colonia, fue verdaderamente caótico; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo, a partir de la fundación de la Villa de Veracruz, se estableció el quinto real destinado al Rey de España y pronto se designaron los burócratas de la hacienda pública, tales como veedores, factores, contadores, ejecutores, etc.

En la época virreinal el Consejo de las Indias tenía facultades tanto legislativas como administrativas, lo que en materia tributaria permitía establecer una imposición tributaria mayor a la requerida.

En el movimiento de independencia los insurgentes suprimieron las gabelas y los tributos a cargo de las castas e indios, sin embargo, ya en el acta de independencia de 1813 y la Constitución de Apatzingan de 1914 establecieron como obligación a los ciudadanos la de contribuir a los gastos públicos y militares.⁹

Nuestro sistema constitucional fue copiado de la Constitución de los Estados Unidos de América, ya que nuestros legisladores constituyentes desearon imitar su sistema federal al respecto su legislación indica:

Sección 8.- El Congreso tendrá la obligación de establecer y cobrar contribuciones, derechos, impuestos y alcabalas, para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y alcabalas serán uniformes en todos los Estados Unidos.

“La separación de poderes y el sistema federal, son indiscutiblemente otros principios del Derecho Constitucional de Estados Unidos de América que han ayudado a nuestro país a organizarse –cuando menos teóricamente- sobre bases de limitación de las facultades de la autoridad del Estado, y que proporcionan seguridad jurídica a los ciudadanos e impiden la concentración del poder público. Consecuentemente, las obligaciones de naturaleza fiscal a cargo de los ciudadanos están necesariamente reguladas en México por esos principios fundamentales”¹⁰

Miguel Hidalgo en el Bando de Diciembre de 1810 estableció el cese de los tributos a todas las castas e indios; en los Sentimientos de la Nación se estableció que cada individuo pagaría el cinco por ciento de sus ganancias y se aboliera la alcabala, el estanco, el tributo y otros; en los artículos 36 y 41 del Decreto

⁸ Cfr. DE LA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal, Ira., ED. Porrúa, 1999 México, Pág. 143

⁹ Ibidem. Pág. 144

¹⁰ ORRANTIA, Arellano Fernando A., Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, Ira., ED. Porrúa, 1998, México, Págs. 14 y 15.

Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814 se establece que las contribuciones públicas no son extorsiones sino donaciones para seguridad y defensa de los ciudadanos, así como obligaciones a los ciudadanos a contribuir a los gastos públicos.

En el artículo 15 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano de 1822 se establece que:

“ART: 15. - Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.”¹¹

En la base primera del plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana de 1823 se establece cooperar al bien general de la Nación; el artículo 10 del Proyecto de Reforma a las Leyes Constitucionales de 1836 contemplo por primera vez la garantía de legalidad ya que nos dice en su artículo 10 que son obligaciones de los mexicanos en su fracción segunda la de cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes; el artículo 4 del Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana de 1856 estableció que son obligaciones de los habitantes pagar los impuestos y contribuciones de todas las clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio o industrias que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República.

En la Constitución de 1957 se estipuló:

“ART. 31. - Es obligación de todo mexicano:

....

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹²

En el estatuto provisional del Imperio Mexicano de Maximiliano de 1865 se introduce el principio de vigencia anual de las leyes fiscales, los principios de generalidad y legalidad.

“La Ley de justicia Fiscal tuvo antecedentes en la historia del México independiente, se ubican en la Ley de 20 de enero de 1837 y su reglamento, los que vinieron a introducir una modificación en el cobro de las contribuciones, por cuanto los agentes ejecutivos vieron compensada su responsabilidad con el ejercicio de la facultad económico coactiva, para llevar a cabo la percepción tributaria con inhibición de las autoridades judiciales, a menos que se tratara de cuestiones contenciosas.”¹³

¹¹ GORDOA López, Ana Laura; Op. Cit., Pág. 17

¹² GORDOA López, Ana Laura; Op. Cit. Pág. 21

¹³ BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal, 2ª, ED. Porrúa, 1985, México, Pág. 213

Así para el decreto del 20 de Noviembre de 1838 se requería de pago por medio de la facultad económico coactiva y toda resistencia o insulto de palabra u obra se castigaba con la misma pena que las leyes imponían al que se resistiera a la justicia, debiendo cualquier autoridad que fuera requerida a privar de su libertad al delincuente para que fuera juzgado lo cual ocasionaba en ese tiempo claras violaciones a las garantías individuales de los ciudadanos.¹⁴

La facultad de los entonces ejecutores no era, tan absoluta como lo pretendieron los autores del decreto del 15 de Octubre de 1846, por lo cual quedo derogado, estableciéndose de nuevo las leyes que regían con anterioridad, puesto que dicha facultad se encontraba limitada por la competencia de los órganos judiciales en asuntos contenciosos, en aquellos en que se dudaba sobre la aplicación de la ley misma. Así el 11 de Diciembre de 1871 se decretó la reimplantación de la Ley de 1837, pero entre tanto, se había expedido y dejado sin aplicación la Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo y su Reglamento, llamada la Ley Lares, de 25 de Mayo de 1853, dicha Ley es probablemente el antecedente nacional que puntualizó el contencioso administrativo.

Esta llamada Ley Lares incluyó en sus disposiciones las cuestiones entre el Estado y sus administrados y las de estos entre sí, cuando en ellas estuviere interesado el fisco, las relativas a las contabilidades de las oficinas, las que versaren sobre la recaudación, pago y liquidación de contribuciones.

El contencioso administrativo esparció sus problemas en todas las direcciones posibles, desde el juicio de amparo hasta los controles administrativos, perdiendo sistematización, unidad doctrinaria y jurisprudencial, ya que se fue absorbiendo por lo contencioso civil, de exclusiva competencia judicial. Así la Ley de 1837 declaró autorizados a todos los empleados encargados de la cobranza de las rentas, contribuciones y deudas del erario con responsabilidad pecuniaria, para ejercer la facultad económico coactiva, a fin de hacer efectiva su recaudación y el cobro de créditos, constituyéndose dichos empleados como ejecutores teniendo como consecuencia una baja y nula capacitación de estos empleados.

El primer Código Fiscal Federal lo encontramos a fines del año 1938, el cual vino a suplir a la Ley de Justicia Fiscal ya mencionada anteriormente debido a una necesidad económica y social al país, diversa a la de aquellos años en la que regulaba la Ley abrogada.

En el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1961, apareció el decreto que adiciona y reforma diversos artículos al Código Fiscal de la Federación, entre ellas destaca las destinadas al hasta entonces Tribunal Fiscal de la Federación, toda vez que dicho Tribunal surgió el 27 de agosto de 1936 con la Ley de Justicia Fiscal, se caracterizaba por tener el carácter de mera anulación; y con esta reforma se facultaba al entonces Tribunal Fiscal de la Federación a

¹⁴ Cfr. DUBLAN, Manuel. Derecho Fiscal, Op. Cit. Pág. 17

conocer de aquellas controversias que se suscitaran en torno al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El 30 de diciembre de 1966 se expide un nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual se deroga el 1º de Enero de 1983 con la entrada en vigor de un Nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual abroga con la expedición de su Reglamento en el año de 1984 el Reglamento para el cobro y aplicación de los gastos de ejecución y pago de honorarios por notificación de créditos de fecha 29 de diciembre de 1973.

En el año de 1967 con el nuevo Código que deroga el de 1938 se establecen disposiciones en el Código Fiscal de la Federación para otorgarle oportunidad al particular de poder defenderse, en cuanto al embargo de las negociaciones se limito a los interventores para retirar fondos de dichas negociaciones y permitir su libre funcionamiento. En la oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución se permite interponer un mínimo de excepciones perentorias que deben resolverse por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y se autoriza objetarse a este por medio del recurso de revocación. Encontramos en la exposición de motivos de este Código la necesidad de una Ley Orgánica que regulara al Tribunal Fiscal (hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) y la eliminación de los preceptos relativos a la organización del Tribunal.

Así en este Código quedó debidamente regulado el punto de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que se pudieron tramitar los recursos o juicios de nulidad, siempre que el interesado garantizara el crédito fiscal y sus consecuencias; así mismo fueron revisadas y se reformaron en lo conducente las normas que se refieren a la oposición de terceros en el procedimiento de ejecución, haciendo valer derechos de preferencia o de propiedad. Así de los artículos 108 al 157 se regulaba y establecía todo lo concerniente al Procedimiento Administrativo de ejecución.

Bajo este contexto referiremos que del año de 1974 a la fecha ha sucedido lo siguiente:

- El número de contribuciones federales existentes en 1970 se han venido reduciendo constantemente.
- Todas las disposiciones distintas al sujeto, objeto, base y tasa-cuota o tarifa se fueron trasplantando al Código Fiscal de la Federación, haciendo que hoy la totalidad de las contribuciones federales se causan tomando como base los principios generales de la materia tributaria mexicana contenidos en este último ordenamiento.
- La globalización de la economía mexicana y la mundial ha hecho que la materia tributaria del país este considerada dentro del campo internacional, habiendo nuestro país celebrado tratados para evitar la doble tributación y

incorporar al Sistema Tributario Domestico, la totalidad de los criterios de aplicación del modelo de tratado para evitar la Doble Tributación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.)

- La Administración Tributaria se deposita en el organismo desconcentrado de la Administración Pública Federal denominado Servicio de Administración Tributaria, el cual cuenta con Administraciones Locales de Recaudación y Jurídicas las cuales estas capacitadas por medio de los ejecutores adscritos a dichas dependencias a llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de ejecución.

Como lo hemos mencionado el Código Fiscal de la Federación que nos rige actualmente es el publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982 el cual entró en vigor en toda la República para el primero de enero del año de 1983 derogando el Código de 1966, y teniendo vigencia hasta la fecha, pero que, sin embargo ha tenido diversas reformas a su contenido que no han modificado la esencia de origen en cuanto al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En el año de dos mil dos se intento profesionalizar a los ejecutores que pertenecían al Servicio de Administración Tributaria y que ejercían el Procedimiento Administrativo de ejecución, incorporando dentro de sus filas a estudiantes de derecho o pasantes de derecho con el fin de realizar la facultad económico coactiva de una manera más eficaz.

Dichos jóvenes recién egresados de diversas Universidades del país, al incorporarse al Servicio de Administración Tributaria fueron capacitados según los intereses del organismo desconcentrado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, por lo que en la práctica se conducen bajo criterios de manuales que emite el Servicio de Administración tributaria que son ilegales en el desarrollo del procedimiento Administrativo de Ejecución.

Las conductas de los ejecutores adscritos a las Administraciones Locales de Recaudación y Jurídicas constituyen comúnmente violaciones a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a las disposiciones del Orden Penal, a la Leyes Fiscales y a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, perjudicando patrimonial, moral y jurídicamente a los contribuyentes.

Por lo que con el desarrollo del presente estudio de investigación se pretende evidenciar la necesidad de una profesionalización de los ejecutores en el procedimiento administrativo de ejecución a fin de que la Facultad Económica Coactiva sea realizada con estricto apego a las disposiciones constitucionales y legales aplicables.

1.2. REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

“Se puede definir este procedimiento como el medio jurídico mediante el cual la autoridad fiscal logra la satisfacción del crédito fiscal cuando esta no se hace en forma voluntaria y se hace necesario su cobro en forma coactiva.”¹⁵

Es conveniente hacer mención que en la historia jurídica fiscal de nuestro país se ha cuestionado la constitucionalidad de la Facultad Económica Coactiva, y al respecto el magistrado Ignacio L. Vallarta en una carta dirigida al Magistrado Antonio Gutiérrez manifestó:

“Muchos y muy distinguidos jurisconsultos entre nosotros (sic) han acatado el ejercicio de la facultad económica, (sic) coactiva, considerándola anticonstitucional por diversos capítulos; porque ella implica la confusión de poderes que prohíbe el artículo 50 de la Constitución; porque ella está en pugna con el precepto del artículo 17 de este mismo Supremo Código supuesto que importa la autorización al fisco para ejercer violencia para reclamar su derecho, sin ocurrir a los Tribunales en demanda de justicia.”¹⁶

El término proceso significa en su acepción genérica, una serie de fenómenos que íntimamente unidos acaecen en el tiempo y en el espacio.

El Dr. Cipriano Gómez Lara nos indica que es común confundir proceso con procedimiento ya que el mundo normativo los hace sinónimos, y también en el mundo fáctico se confunden. El doctor nos dice: El proceso, es pues, un conjunto de procedimientos, entendidos estos, como un conjunto de formas o maneras de actuar. Por lo anterior, la palabra procedimiento en el campo jurídico, no debe ni puede ser utilizado como sinónimo de proceso.

“El proceso es, pues, un conjunto de procedimientos, entendidos estos, como un conjunto de formas o maneras de actuar. Por lo anterior la palabra procedimiento en el campo jurídico, no debe ni puede ser utilizado como sinónimo de proceso.....”¹⁷

Calamandrei afirma que el proceso es una serie de actos coordinados y regulados por el Derecho Procesal, a través de los cuales se verifica el ejercicio de la jurisdicción. Guasp, a su vez, nos dice que el proceso es una serie o sucesión de actos que tienden a la actuación de una pretensión mediante la intervención de

¹⁵ YANOME Yasaki, Mauricio, Facultades y Obligaciones de las autoridades fiscales, 1ª, ED. Elsa G. De Lazcano, 2002, México, Pág. 267.

¹⁶ PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Ignacio Luis Vallarta, “Archivo Inédito”, Tomo II, Comp. Manuel González Oropeza, 1ª, ED. Themis, Noviembre 1993, México, Pág. 348.

¹⁷ TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Procedimiento en Materia Fiscal y Administrativa, “Especialización en Materia Procesal Fiscal”, V. I, 1ª, ED. Tribunal Fiscal de la Federación, 2000, México, Pág. 102.

los órganos del Estado instituidos especialmente para ello. Alfredo Rocco dice que el proceso es un conjunto de actividades necesarias para el desenvolvimiento jurisdiccional. Menéndez Pinal declara que la palabra proceso, viene del Derecho Canónico y se deriva de *procedere*, término que equivale a avanzar.¹⁸

Para diferenciar el término proceso de procedimiento diremos que el primero es principio e idea jurídica en tanto que el segundo es la realización plena y concreta de los actos jurídicos del proceso. El proceso es un sistema para el desarrollo de la actividad jurisdiccional, en tanto que el procedimiento es la forma material del desenvolvimiento del proceso, el primero es lo abstracto y el procedimiento lo concreto.

La tradición del Derecho Romano, consideró que el proceso era un conjunto judicial, o bien, que era una especie de cuasi-contrato, establecido entre el actor y el demandado ante el juez que iba a conocer y resolver el negocio.

Así en el Derecho Fiscal encontramos que para que intervenga un poder jurisdiccional este no se puede dar si los interesados no actúan, lo que se ha llamado iniciativa o instancia de parte, así dicho proceso es dinámico y siempre implica un avance, del cual se tiene que llevar un formalismo.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene su fundamento en el Código Fiscal de la Federación, sin embargo este, esta supeditado a los Fundamentos Constitucionales que se enumeran a continuación:

El artículo 16 Constitucional contempla cuatro principios:

1. Escritura.- Deberá responder a nuestros signos gráficos comprendidos en nuestro alfabeto, sin utilizar abreviaturas que resulten incomprensibles para los particulares.
2. Competencia.- Señalar leyes, artículos, fracciones, incisos que den existencia a la autoridad emisora, así como los que justifiquen la causa legal de los procedimientos tanto material como territorialmente.
3. Fundamentación y motivación. La primera significa motivar las leyes y la segunda el señalamiento de las causas, los motivos o circunstancias que se base la autoridad para actuar.
4. Inviolabilidad domiciliaria.- En términos de este principio el domicilio de los particulares resulta inviolable. Sin embargo las autoridades fiscales pueden llevar a cabo visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En la Constitución se consigna como se organiza la función de la administración pública, se faculta al Poder legislativo a crear leyes fiscales, al Poder Ejecutivo para hacer cumplir las normas fiscales, y al Poder Judicial para

¹⁸ Cfr. PORRAS Y LOPEZ, Armando, Derecho Procesal Fiscal, 2ª, ED. Textos Universitarios, 1974, México, Pág. 192

resolver los conflictos que surgen entre los particulares o contribuyentes que son los sujetos pasivos del derecho fiscal y los órganos del Estado que son parte del sujeto activo.

“Arrijo Vizcaíno, argumenta que el fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución; que de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios postulados.”¹⁹

Así pues, la Constitución es la fuente primaria del Derecho Fiscal, que como ya lo mencionamos, constituye en nuestra esfera y normatividad en torno al derecho positivo mexicano el máximo ordenamiento “Ley Fundamental”, la fuente de nuestro derecho, y por ende, la fuente de toda la normatividad tributaria.

Entendiendo nuestra pirámide normativa y haciendo alusión a Kelsen, así como al artículo 133 Constitucional entendemos que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la base de todo nuestro aparato normativo, y por ende la fuente fundamental y principal de nuestro derecho fiscal.

“Para entender el procedimiento económico coactivo tenemos que analizar la facultad tributaria del Estado, esta, enfocada hacia la forma en que el Estado justifica el establecimiento, recaudación y erogación de los impuestos.”²⁰

Así, encontramos que el ordenamiento donde encuentra sustento la tributación es:

Artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución vigente el cual señala:

“Artículo 31. - Son obligaciones de los ciudadanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”.

De aquí el derecho fiscal que lo podemos definir como:

“Un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, respecto del establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones, así como la determinación y existencia de créditos fiscales a los particulares, fijar su importe en cantidad líquida, percibirlo y cobrarlo en su caso, y hacerlo exigible a través de procedimientos oficiosos y contenciosos, y el establecimiento y aplicación de sanciones por infracciones a las disposiciones legales”²¹

¹⁹ SANCHEZ, Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 1ª, ED. Porrúa, 1999, México, Pág. 43

²⁰ SAINZ Olivarez, Martha Gabriela, Revista Indicador Jurídico, “Derecho Fiscal”, Vol. I, No. 3, 1997, México, Pág. 103

²¹ KAYE. Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal, “Colección Textos Universitarios”, 6ª, ED. Themis, 2000, México, Pág. 2

Así encontramos que el Derecho Fiscal se encuentra dentro de una rama del derecho público y la doctrina refiere que pertenece al Derecho administrativo y su cuadro normativo lo encontramos primeramente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los Tratados Internacionales, en Leyes Especiales con sus Reglamentos, en la Ley de Ingresos, en el Código Fiscal de la Federación, en aplicación estricta del Artículo 31 fracción IV de la Constitución y los Artículos 73 fracción VII, XXIX, 131 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La potestad tributaria es “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza a fin de que pueda cumplir con las funciones públicas”²²

El fundamento constitucional de la facultad impositiva del Estado Mexicano, en sus tres niveles de gobierno: Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, lo encontramos en los artículos 31, fracción IV, 73, fracción VII y XXIX, 131, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, al hablar de la potestad tributaria que tiene la Federación, el Distrito Federal y los Estados forzosamente tendríamos que hablar de la competencia para recaudar, al respecto los siguientes preceptos constitucionales nos indican:

“Artículo 39. - La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de este. El pueblo tiene, en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.”

“Artículo 40. - Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

“Artículo 41. - El pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estado, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto federal.....”

El Congreso solo puede expedir leyes en materias que expresamente consigna la Constitución, esa competencia se contiene primordialmente, no exclusivamente en el artículo 73 Constitucional en sus fracciones VII y XXIX las cuales versan de la siguiente manera:

²² YANOME Yesaki, Mauricio, Compendio de Derecho Fiscal, 1ª, ED. Elsa G. de Lozano, 2002, México, Pág. 59

“Artículo 73. - El Congreso tiene facultad:

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

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1º Sobre el comercio exterior.

2º Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendido en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.

3º Sobre las instituciones de crédito y las sociedades de seguros.

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

5º Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

d) Cerillos y fósforos.

e) Aguamiel y productos de su fermentación.

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.”

En ese orden de ideas se estableció en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos lo siguiente:

“Artículo 124. - Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”

Así, las contribuciones deben de estar encuadradas en la Ley de Ingresos de la Federación la cual es una lista pormenorizada de las obligaciones de pago que la Federación podrá cobrar para el ejercicio fiscal, y en la estimación de la cantidad que se desea recaudar para cada uno de los impuestos federales, no menos importante es la regulación que se establece en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución vigente, misma que ya referimos.

Disposición que contempla los siguientes aspectos:

- Los mexicanos están obligados a pagar impuestos.
- Tienen derecho a percibir impuestos tanto la Federación, los Estados, los municipios y el Distrito Federal.
- Los impuestos a cuyo pago están obligados los mexicanos, deben ser establecidos por una ley federal o estatal o municipal.

- Los impuestos deben ser proporcionales y equitativos.
- El dinero recaudado por los impuestos debe destinarse al gasto público federal, estatal, municipal o del Distrito Federal, según el impuesto sea federal o estatal o municipal o del Distrito Federal.

La Suprema Corte de Justicia con el número 173 emitió una tesis en 1984 que refiere lo siguiente:

“De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo; que sea proporcional y equitativo; y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación a las garantías individuales cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este tribunal pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal pleno ha estimado que se vulnera el derecho del Contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.”

Así pues, entendemos lo anterior en el supuesto de que no se cumplan con los requisitos que establece el artículo 31 fracción IV Constitucional, que algunos tratadistas consideran la base de nuestro derecho fiscal mexicano.

El artículo no menciona a los extranjeros como obligados, sin embargo, estos deben pagar impuestos únicamente cuando obtienen ingresos o beneficios por fuentes de riqueza ubicados en nuestro país o cuando son propietarios de bienes ubicados en nuestro territorio, la Constitución de 1857 establecía esta obligación a cargo de los extranjeros en su artículo 33.

Por lo que solamente mediante la aprobación de una ley pueden establecerse obligaciones fiscales o impositivas a los contribuyentes y se impide que el Poder Ejecutivo pueda aprobar cargas fiscales no aprobadas por el Poder Legislativo, este examinará la naturaleza del gravamen que se desea imponer ya sea a iniciativa propia del Congreso de la Unión, de las legislaturas de los Estados o del Presidente de la República como lo establece el siguiente supuesto constitucional:

“Artículo 71. - El derecho de iniciar leyes o decretos compete:
Al Presidente de la República.
A los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, y
A las legislaturas de los Estados.

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las legislaturas de los Estados o por las diputaciones de las mismas, pasarán desde luego a comisión. Las que presentaren los Diputados o los Senadores, se sujetarán a los trámites que designe el reglamento de debates.”

Así, el principio de legalidad debe ajustarse al contenido del artículo 14 Constitucional que a la letra dice:

“Artículo 14. -.....
Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año de 1976 interpretó en la tesis número 168, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación el siguiente criterio:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma

abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados este establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, este encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que No quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y esta reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

En este orden de ideas es necesario tomar en consideración que las resoluciones que establecen reglas de carácter general tienen su fundamento en el artículo 35 del código Fiscal de la Federación que nos indica:

“Art. 35. Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.”

Tiene relación en ese sentido el artículo 33, fracción I, inciso g) que nos establece:

“Art. 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades estarán a lo siguiente:

I. Procuraran asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procuraran:
g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de

manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año.”

La fracción XXI del artículo 37 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, faculta a la Dirección General de Política de Ingresos, para formular el anteproyecto de la resolución que establezca reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal en las materias de competencia de las unidades administrativas de la Subsecretaría de ingresos, en coordinación con dichas unidades.

En el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se establece que cada Secretaría o Departamento de Estado formulara, respecto de los asuntos de su competencia, los proyectos de Leyes, Reglamentos, Decretos, acuerdos y Ordenes del Presidente. (No se menciona la resolución miscelánea).

El artículo 16 de la Administración Pública Federal señala que, corresponde originariamente a los Secretarios de Estado el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo, podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15, cualesquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de Ley o del Reglamento Interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares.

“Indudablemente, para quien desee iniciar un procedimiento de defensa en materia fiscal, debe analizar si los actos de la autoridad administradora del Poder Ejecutivo desbordan los límites establecidos en la ley como norma de conducta general, abstracta, impersonal y obligatoria que emana de una sola competencia de autoridad, que es la del Poder Legislativo y en este orden de ideas, todo acto de autoridad administradora en materia fiscal, debe encontrarse fundado en la ley que establece y regula las contribuciones”²³

La elaboración de las leyes fiscales deben de iniciarse en la Cámara de diputados; por lo demás las leyes fiscales tienen su iniciativa, discusión, aprobación en los términos y su promulgación y su publicación en el Diario Oficial de la Federación, previo refrendo que de las mismas hagan los Secretarios de Estado, según lo dispone el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. En cuanto a su vigencia el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación establece que las leyes entraran en vigor en toda la República al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

²³ KAYE. Dionisio J. Op. Cit. pág. 11

En este orden de ideas en su obra “La Riqueza de las Naciones” escribió Adán Smith, que los súbditos de cada Estado deben cubrir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.

Este principio se subdivide en dos subprincipios que son:

1. El de Generalidad.
2. El de Uniformidad.

En donde la generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos.

La uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva, o sea, la posibilidad económica de pagar un impuesto, como criterio objetivo, y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos.

Adán Smith señala que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse y la cantidad a pagar deben ser claras para el contribuyente o cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador. Así es necesario para su cumplimiento especificar con precisión los siguientes datos: El sujeto, el objeto, la causa, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien paga, las penas en caso de infracción.

“La impersonalidad, ello se refiere a que toda ley no debe sujetarse a una persona específica, porque no puede estar enfocada a un caso concreto y determinado de antemano, pues ello violaría el principio de generalidad e igualdad ante la ley, y debe aplicarse en igualdad de condiciones para todos aquellos sujetos comprendidos en su esfera normativa”²⁴

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis 170 publicada en 1985 en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación sostiene:

²⁴ SANCHEZ, Gómez Narciso, Op. Cit. Pág. 44

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

.....El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

En la doctrina de Adan Smith, ha quedado señalado que una ley regulatoria de contribuciones, reúne los requisitos de proporcionalidad y equidad cuando en la misma se encuentran específicamente regulados el objeto de la contribución, los sujetos a cargo de quien gravita la contribución, la base gravable de la contribución y la tasa, cuota o tarifa que determina en cantidad líquida la contribución a pagar al Erario Federal.

No debemos confundir el principio de igualdad con el de equidad, en principio se puede considerar que la equidad es generalmente singular, mientras que la igualdad es particularmente grupal, o de otra manera dicho la equidad significa el trato justo a un individuo en algún asunto particular y la igualdad en el tratar de la misma manera a los iguales y de diferente manera a los desiguales.

“De esta manera podemos apreciar que el concepto de proporcionalidad esta vinculado estrechamente con la capacidad de pago de los contribuyentes, cuyos patrimonios son diferentes; mientras que los elementos relativos a la Equidad del impuesto se refieren a consideraciones jurídicas que aunque aluden a la justicia del gravamen fiscal, no estén relacionados con la cuantía u onerosidad del impuesto, sino a cualidades objetivamente determinables, que permiten apreciar si afecta o perjudica a algunos sujetos y no a otros, como la generalidad, la uniformidad y la abstractividad de la ley que crea la obligación fiscal.”²⁵

Dentro del principio de proporcionalidad, también debe considerarse a cada contribuyente en forma individual para que la ley lo obligue a aportar al Erario Federal, una parte razonable de sus percepciones gravables y por eso, el principio de proporcionalidad sostiene que los únicos tributos que se ajustan a dicho

²⁵ ORRANTIA, Arellano Fernando A., Op Cit. Pág. 43

principio, son los que se determinan en base a tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan en términos cualitativos, contribuciones mayores o menores, según la capacidad económica contributiva de los sujetos pasivos.

No debemos confundir la proporcionalidad con la progresividad, la primera se refiere a la capacidad contributiva del causante en base a sus ingresos y a sus cargas fiscales y la progresividad se refiere a que un contribuyente puede verse obligado a enterar un tributo en relación al tratamiento tributario entre cada nivel.

Así para que un impuesto pueda ser justo y proporcional debemos primero concentrarnos en el monto de sus ingresos, y esto nos dará el conocimiento de su capacidad contributiva, y aquel que obtenga más ingresos más altos será su impuesto a pagar.

“El gasto público puede definirse como toda erogación del Gobierno Federal, de un Estado o de un Municipio, en cumplimiento de las disposiciones del presupuesto de egresos respectivo, de acuerdo a lo señalado por el artículo 126 de la Constitución, en relación con el gasto de la Federación:

Artículo 126. - No podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.”²⁶

El presupuesto ejerce una doble función:

- Establecer, hasta donde sea posible, todos los gastos del Gobierno Federal.
- Permitir que los gastos de la Federación sean revisados, analizados y aprobados por el Poder Legislativo.

Si una erogación esta prevista por el Presupuesto de Egresos de la Federación, es indiscutible que dicha erogación forma parte del gasto público del Gobierno Federal, este ordenamiento también es aplicable a los Estado y Municipios.

En cuanto a nuestro tema objeto de estudio es pertinente señalar que la parte sustantiva del Código Fiscal de la Federación se encuentra comprendida desde el artículo 1º. Hasta el artículo 115, en donde se establecen sujetos, obligaciones, contribuciones, multas, sanciones, recargos, facultades de comprobación, visitas domiciliarias, entre otros muchos supuestos de carácter general.

²⁶ *Ibíd.*, Pág. 50

La parte oficiosa de dicho Código, es decir, aquella en donde la autoridad sin desvestirse de su imperio de autoridad, en donde se dice que es juez y parte; ya que conoce y resuelve de sus propios actos mediante procedimientos, se encuentra contenida a partir del artículo 116 en donde se establece entre otras cosas el Procedimiento Administrativo de Ejecución, el recurso de revocación, el juicio de nulidad, etc.

Por su parte el derecho adjetivo, es decir, donde se encuentra regulado el proceso contencioso administrativo, se encontraba regulado a partir del artículo 197, ya que a partir del 1º de Enero de 2006 entró en vigor la Ley Federal del Procedimiento contencioso Administrativo.

De lo anterior es correcto precisar que el derecho sustantivo tiene como esencia la materia concreta o de fondo de las disposiciones fiscales; mientras que el derecho adjetivo o procesal se establecen los procedimientos contemplados en la ley como las disposiciones que hagan referencia a los procedimientos encaminados a controvertir o dejar sin efectos los actos de autoridad.

Al respecto cabe citar los artículos 5 y 6 del Código Fiscal de la Federación que nos refieren lo siguiente:

“Artículo 5. - Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

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

Como podemos vislumbrar de los anteriores textos jurídicos reconoce el Código en primer término las normas de carácter sustantivo, como aquellas que establecen cargas y excepciones a los particulares, las cuales se interpretaran de manera estricta, asimismo dichas normas serán aplicables al momento de que los contribuyentes se ubiquen en el supuesto jurídico y las demás disposiciones de las

normas del procedimiento, se aplicaran en el momento en que se lleve a cabo el acto administrativo correspondiente pudiéndose aplicar supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles.

El procedimiento administrativo de ejecución objeto de nuestro tema se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación entre la parte oficiosa y la parte contenciosa, desde que se ha hecho exigible la resolución previamente notificada, es decir, una vez que se volvió firme, por haber trascurrido los 45 días sin haber sido pagado ni garantizado, por lo que esto justifica nuestro tema de estudio.

Por lo que hace al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el mismo cumple con la misión que para el efecto fue creado por el ejecutivo federal de proveer en la exacta observancia de la aplicación de la ley. De la misma manera regula el procedimiento administrativo de ejecución por lo que hace a las garantías del interés fiscal, honorarios y gastos de ejecución, rompimiento de cerraduras y enajenación a plazos de bienes embargados.

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria señala la naturaleza jurídica del SAT como un órgano desconcentrado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público que tiene a su cargo el ejercicio en las facultades y despacho de los asuntos que le encomienda la ley del SAT y los distintos ordenamientos legales aplicables a través de sus diversas unidades administrativas, así como la aplicación de la Facultad Económica Coactiva.

En dicho ordenamiento se establece la competencia de la Administración General de Recaudación de establecer la política y los programas que deben seguir las Administraciones Locales de Recaudación en las materias de recaudación de contribuciones, aprovechamientos, accesorios, y productos, pago diferido en parcialidades y la determinación de sanciones que deriva de su incumplimiento de las determinadas por errores aritméticos en las declaraciones, notificación, cobro coactivo (Procedimiento Administrativo de Ejecución), determinación de responsabilidad solidaria y garantía de los créditos fiscales.

Así mismo se regula la competencia de las Administraciones Locales de Recaudación como Unidades Administrativas de la Administración General de Recaudación entre las que destacan la de llevar a cabo en términos de la Legislación Fiscal el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes responsables solidarios y demás obligados, cuando dicho procedimiento no sea de la competencia de otra autoridad administrativa del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) surge en el año de 1995, por una parte es un instrumento de determinación de las obligaciones fiscales y por otra participa directamente en la recaudación tributaria.

Conforme a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se consigna como objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación, de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y contribuciones de mejoras, todos ellos de carácter federal, incluyendo accesorios.

El SAT se encuentra constituido como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal, contando con órganos de gestión, con recursos y organización administrativa propios; Además de efectuar la recaudación tributaria, coordinación fiscal, colabora en la negociación de tratados internacionales, otra función es la consultoría y fijación de los criterios del gobierno federal y a los causantes.

También ejerce funciones de asistencia al contribuyente, procedimiento de aclaración administrativa, la facultad discrecional de las autoridades fiscales de revisar resoluciones desfavorables, etc.

El SAT por una parte participa directamente en la recaudación Tributaria y por otra es un Instrumento de determinación de las obligaciones fiscales, también ejerce funciones de coordinación fiscal y colabora en la negociación de tratados internacionales en la materia, incluyendo los aspectos aduaneros.

El Servicio de Administración Tributaria, no es propiamente un ente de la administración pública federal que pueda compararse con un organismo descentralizado, la estructura del SAT es incorrecta, ya que se apega más a las reglas que para los organismos descentralizados prevé la Ley Federal de Entidades Paraestatales, que a las reconocidas por la doctrina y la práctica administrativa mexicana para los órganos desconcentrados, como lo es en este caso el SAT.

Una función fundamental es la consultoría y fijación de los Criterios del gobierno Federal a los causantes, lo que permite identificar las obligaciones de los registrados en el padrón de contribuyentes.

En cuanto a nuestro tema es pertinente hacer mención que el Servicio de Administración Tributaria por medio de los Administradores de Recaudación, Grandes Contribuyente y Jurídico, se lleva a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución y particularmente se nombran ejecutores para llevar a cabo el mismo en las distintas unidades administrativas.

1.3. LAS DILIGENCIAS DE LA NOTIFICACIÓN, REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO.

“La notificación es el medio legal por el cual se da conocimiento a una persona de un hecho o del contenido de una resolución o acuerdo administrativo que deba de efectuarse en forma legal, a fin de que produzcan éstos sus correspondientes efectos.”²⁷

El maestro Luis Martínez López lo define de la siguiente manera “El primer acto de ejecución de la resolución que declara que alguien es deudor del Fisco, es la notificación del acuerdo”²⁸

En el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se contiene que el Supremo Poder de la Federación, para su ejercicio, se divide en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, sin que puedan reunirse dos o más de ellos en una sola persona.

En materia de notificación de actos administrativos, estos, encajan dentro de la actividad del Poder Ejecutivo, así el procedimiento administrativo de notificación corresponde realizarlo a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, por conducto del Servicio de Administración Tributaria y sus diferentes unidades administrativas, que puedan emitir y llevar a cabo este tipo de actos.

Las autoridades administrativas no están exentas de observar la legalidad de sus actos por lo que su actuar debe de llevarse a cabo con estricto apego a las disposiciones legales, partiendo del principio de que las autoridades únicamente pueden hacer lo que la ley les permita.

Es importante hacer notar lo establecido en el artículo 14 Constitucional, ya que este precepto tiene que observarse en los procedimientos que realice la autoridad fiscal.

Del Código Fiscal de la Federación se regula específicamente el procedimiento de notificación que realizan las autoridades fiscales, en su título V denominado De los Procedimientos administrativos, en su capítulo II, denominado De las Notificaciones y la Garantía del Interés Fiscal (artículos 134 al 140) se contienen las disposiciones legales aplicables en materia de notificaciones, luego entonces es indispensable que todo servidor público que tenga la facultad de desahogar el procedimiento administrativo de ejecución debe observar obligatoriamente tales disposiciones.

²⁷ KAYE. Dionisio J. Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa, 1ª, ED. IEESA, 1981, México, Pág. 87.

²⁸ MARTINEZ, López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, 3ª, ED. Talleres de Lito Impresos Finos, 1965, México, Pág. 216

En este orden de ideas, es importante referir lo que establece el artículo 16 Constitucional que dispone en su primer párrafo:

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

...”

La competencia en términos generales se observa bajo cuatro rubros: territorio, cuantía, grado y materia. Al considerarse en nuestra Constitución este aspecto de la legalidad, se desprende que las autoridades solo pueden, y deben, hacer lo que la ley les permite, que en este caso es el Código Fiscal de la Federación

En el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se regula la forma en que se encuentra estructurado el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominado Servicio de Administración Tributaria, en el que se contienen las Unidades Administrativas que la integran así como las facultades específicas que a cada una de ellas se le confieren.

La Administración General de Recaudación es una unidad del Servicio de Administración Tributaria, la cual entre otras funciones tiene la siguiente:

Notificar sus actos, los que determinen créditos fiscales, citatorios, requerimientos, solicitud de informes y otros actos administrativos, que nos sean competencia de otras unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

La competencia territorial de las Administraciones Locales de Recaudación, tiene su sustento en el Acuerdo mediante el cual se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

Para estos efectos se ha dividido el territorio nacional en 66 Administraciones Locales, en su artículo segundo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se especifica la circunscripción territorial que cada una de ellas, motivo por el cual su actuación tendrá un límite que no puede rebasar y a la cual deberá circunscribir sus actos. Este acuerdo menciona que las Administraciones Generales tienen competencia en todo el territorio nacional. Si una administración actuara en una circunscripción territorial que no le corresponda, dará lugar a que el particular acuda a los tribunales de jurisdicción federal a solicitar la protección de la Justicia Federal o a interponer los recursos ordinarios que se encuadran en el Código Fiscal de la Federación.

El segundo párrafo del artículo 5 del Código Fiscal prevé que, a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Es de explorado derecho que de las normas del derecho común ha surgido el derecho fiscal, por lo que es factible aplicarlas bajo la figura de la supletoriedad, ya que se trata de enriquecer el actuar de las autoridades fiscales bajo un marco jurídico no limitativo sino, por el contrario, complementado con la gama de disposiciones en que se pueda apoyar, con la única salvedad de que no contravengan el derecho fiscal.

Entendemos como acto administrativo aquel que tiende a constituir, reconocer, modificar, o revocar derechos que tiene el gobernado, como consecuencia, tiende a interferir en la esfera jurídica del gobernado. El acto administrativo es la exteriorización de la voluntad de la Administración Pública que tiene por efecto producir efectos jurídicos, la voluntad es unilateral, es decir, no se toma en consideración la voluntad del sujeto al que va dirigido.

El catedrático Miguel Acosta Romero conceptualiza el acto administrativo como:

“Es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente en el ejercicio de la potestad pública, Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general.”²⁹

Los actos administrativos en materia fiscal gozan de la presunción de la legalidad y validez, así lo establece el artículo 68 del código Fiscal de la Federación. La administración Pública actúa a través de los servidores públicos y al no tener estos un interés personal y directo en los actos que emiten es de considerarse que dicha su actuación la realizan en concordancia con las facultades que expresamente les confiere la norma jurídica.

La norma jurídica contempla dos aspectos, uno formal y otro material, el primero es una disposición que emana del Poder Legislativo, órgano facultado por la Constitución Política para crear leyes, el segundo se refiere a que la ley debe ser abstracta, general, imperativa, creadora de situaciones jurídicas generales, de mandatos obligatorios, por lo tanto no pretende regular conductas de un individuo en particular.

Los requisitos del acto administrativo están determinados en el artículo 38 del Código fiscal de la Federación el mismo que fue reformado el 28 de junio del 2006 , requisitos que son los siguientes:

- a) Constar por escrito en documento impreso o digital.

²⁹ Acosta, Romero Miguel, Compendio de Derecho Administrativo, “Parte General”, 1ª, ED. Porrúa, 1996, México, Pág. 369

- b) Señalar la autoridad que lo emite.
- c) Señalar lugar y fecha de emisión.
- d) Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito que se trate.
- e) Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a quien vaya dirigido.

Las normas jurídicas se dividen en sustantivas y adjetivas, las sustantivas son las que regulan el supuesto jurídico tutelado y las adjetivas son las que prevén los procedimientos de cómo deben aplicarse estas normas. La notificación se ubica dentro de las normas adjetivas o de procedimientos.

De esta manera entendemos como notificación el acto por virtud del cual las formalidades legales preestablecidas se hacen saber una resolución a una o a unas personas determinadas a la que se le reconoce como interesadas en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal.

La notificación es un procedimiento administrativo que se traduce en un acto jurídico que tiene por objeto dar a conocer a los interesados a quienes vaya dirigido, cualquier persona a que acredite tener un interés jurídico, el contenido de una resolución administrativa.

“El procedimiento de notificación en materia Administrativa, específicamente fiscal se encuentra claramente regulado por el Código Fiscal de la Federación (CFF), razón por la cual, generalmente, no es susceptible de complementarse por otra legislación aplicable como lo sería el Código Federal de Procedimientos Civiles. En este contexto, como es de explorado derecho, no aplica la figura de la suplencia a menos que la figura jurídica que se pretenda suplir se encuentre regulada en el ordenamiento suplido y tal regulación sea parcial o inexistente”³⁰

La figura del notificador se encuentra prevista en el artículo 137 del Código Fiscal y debe entenderse como aquella persona que esta encomendada por la autoridad fiscal para llevar a cabo la diligencia de notificación, de su correcta actuación dependerá la eficacia del acto administrativo, en la actualidad podemos ver cotidianamente que aquellas que personas que llevan a cabo el procedimiento administrativo de notificación son los llamados ejecutores, estableciéndose dentro del plano laboral como notificadores y ejecutores.

La notificación se debe practicar generalmente en el domicilio del interesado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, salvo que se hubiere designado otro para notificaciones, domicilios contemplados que se contienen en los artículos 10 (reformado el 28 de junio del 2006) y 18 del Código Fiscal de la Federación.

³⁰ Sánchez Soto Gustavo, Defensa Fiscal, “Impugnación de Citatorios”, Análisis integral, 2ª Quincena Julio 2004, Número 355, Año XVI, México, Pág. 130

En el caso de las notificaciones realizadas en forma personal, por instructivo, por correo (ordinario o certificado) y telegrama las notificaciones se tienen por practicadas en la misma fecha en que se realizan, ello en virtud de que es una forma en que directamente se practican al interesado o en el domicilio señalado en el propio acto.

Las notificaciones por estrados se tienen por practicadas al sexto día siguiente a aquel en que se haya fijado el documento. Las realizadas por edictos se tendrán como fecha de la notificación la de la última publicación.

El siguiente precepto del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“Artículo 135.- Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique...”

El artículo 134 del Código Fiscal de la Federación reformado el 28 de Junio del 2006, establece distintas formas que pueden ser utilizadas para notificar por las autoridades fiscales, las cuales son las siguientes:

- a) Personalmente.
- b) Correo certificado.
- c) Mensaje de datos con acuse de recibo.
- d) Correo ordinario o por Telegrama.
- e) Estrados.
- f) Edictos; y
- g) Por Instructivo.

La notificación personal, por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo de conformidad con lo dispuesto por la fracción I del artículo 134 del Código, debe practicarse cuando lo que se pretenda notificar tenga por objeto un citatorio, un requerimiento, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

La reforma del anterior artículo el publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 28 de Junio del 2006 agrega las notificaciones por medio de documento digital, las cuales podrán hacerse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o mediante correo electrónico, conforme las reglas de carácter general.

Respecto de los lugares donde se pueda llevar a cabo la notificación: El último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes o el designado otro para recibir notificaciones, es importante destacar que en el acto administrativo a notificar debe contener en la parte donde se identifica la persona que va dirigido el domicilio donde debe practicarse la

notificación, puesto que el domicilio fiscal es el que sujeta al contribuyente a la competencia de la autoridad.

Respecto del domicilio fiscal la autoridad deberá analizar el contenido en el artículo 10 del Código Fiscal para que tenga certeza de cual es el domicilio fiscal del contribuyente.

En la fracción V del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, se establece como requisito de los actos administrativos el contener el nombre o los nombres de las personas a quien va dirigido, por lo que la persona a notificar será precisamente la que se busque para proceder a practicar la diligencia de notificación.

Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar le dejara citatorio. Al constituirse en el domicilio y solicitar a la persona a quien deba notificar, se entiende actos previos al inicio material del procedimiento administrativo de notificación, el citatorio es el momento en que inicia formalmente la notificación, es el primer documento que deberá integrar el notificador.

El segundo párrafo del artículo 137 establece que:

“Tratándose de actos administrativos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicara la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.”

Con esta disposición en el citatorio se deberá asentar que, en caso de que no esperare la persona citada, o su representante legal, la diligencia se practicara con quien se encuentre en el domicilio, inclusive con un vecino.

El notificador deberá constituirse en el domicilio señalado en el acto administrativo, una vez que se cerciora que este es el domicilio donde debe practicar la diligencia, y es atendido por quien se encuentre en el, requerirá la presencia del destinatario de la resolución, o de su representante legal, para que acuda a su presencia y este en posibilidad jurídica de practicar la notificación.

Una vez que le comunican al notificador que no esta la persona con quien deba practicar la diligencia, solicitara a la persona que le atienda proporcione una identificación para cerciorarse de su identidad, acto seguido procederá a la elaboración material del citatorio, para lo cual asentara la fecha y el lugar en que se levanta, a continuación anotara los datos de la persona buscada, circunstanciará el hecho de que se constituyó en el domicilio del destinatario del acto y que requirió su presencia indicándole que no se encontraba en ese momento la persona buscada motivo por el cual deja en su poder el citatorio al C... para que lo espere y se sirva esperarlo a una determinada hora,

manifestándole que de no estar presente practicara la diligencia con un vecino o con un tercero.

Tratándose de personas morales el citatorio, previo a anotar la denominación de la persona moral, se deberá anteponer que a quien se busca no es a la persona moral, por ser este un ente abstracto e intangible, por lo tanto, el citatorio será dirigido al representante legal jurídicamente constituido.

“El citatorio encarna la constancia en virtud de la cual se advierte el primer contacto entre el órgano fiscalizador y el contribuyente que se pretende revisar, es la materialización del vínculo.....Por tanto, claramente se advierte que el citatorio no puede ser una actuación de la autoridad de corte unilateral o desprovista de soporte jurídico; al contrario, su elaboración y práctica debe encontrarse sujeta a estricto control de legalidad”³¹

Cuando el acto este dirigido a una persona física, y el notificador lo encuentre en el domicilio procederá a identificarla y, cerciorado de que es la que busca, iniciará el procedimiento administrativo de notificación de conformidad con lo previsto por el artículo 135 del Código Fiscal.

Así recordemos que la práctica de las diligencias se realizara en días y horas hábiles, toda vez que para efectos de notificación no todos los días son hábiles y no todas las horas. Por otra parte el notificador debe de tener la certeza de que la persona con quien se entiende la diligencia es precisamente quien debe ser, de preferencia el documento identificatorio la cartilla, pasaporte, credencial de lector, cedula profesional, licencia de conducir, etc.

La constancia de notificación es el documento donde se hace constar como fue el desarrollo de la diligencia, en ella se contienen la serie de pasos llevados a cabo por el notificador para lograr la notificación del acto, es un acto material cuyo efecto jurídico es el soportar, al igual que el citatorio, documentalmente el actuar del notificador. Se debe realizar un detalle pormenorizado de los hechos ocurridos durante la diligencia.

“En este orden de ideas, se ha llegado a la conclusión de que se hace necesario para que la autoridad aporte elementos de convicción idóneos que innegablemente demuestren que cumplió con el orden legal que fija el artículo 137 citado, debe elaborar un acta exhaustivamente circunstanciada en la que consten los pormenores del desarrollo de la diligencia de notificación que se trate, circunstanciación que deberá evidenciar el cumplimiento de los extremos normativos que integran el mandato del citado artículo”³²

³¹ Sánchez Soto Gustavo, Defensa Fiscal, “Impugnación de Citatorios”, Análisis integral, 2ª Quincena Julio 2004, Número 355, Año XVI, México, Op Cit. Pág. 131

³² Ibidem, Pág. 133

El penúltimo párrafo del artículo 136 dispone que toda notificación personal practicada con quien deba de entenderse, será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales. La razón por la cual se prevé esta situación es por el hecho de que el procedimiento administrativo de notificación tiene como finalidad poner del conocimiento del particular el contenido del acto administrativo, independientemente del lugar donde se practique.

Se considera que el crédito fiscal es exigible en los siguientes casos:

1. Tratándose de pago en parcialidades por el incumplimiento de pago de 3 Parcialidades.
2. En los créditos fiscales con diferimiento de pago, cuando este no se realice al término de la prórroga.
3. Al emitirse resolución de un Recurso Administrativo, favorable a los intereses del fisco federal, siempre que esta no sea impugnada dentro del término legal.
4. Al dictarse sentencia firme en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o juicio de garantías ante autoridad judicial.
5. Al negarse la condonación de una multa si su importe no es cubierto al notificarse su resolución.

Si por cualquier circunstancia la garantía ofrecida por el contribuyente resulta insuficiente, la autoridad requerirá al contribuyente la ampliación de la misma.

Una vez transcurrido el periodo de doce meses siguientes a la fecha de otorgamiento de la garantía, a que se refiere el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, si el crédito persiste insoluto y la garantía ofrecida resulta insuficiente para respaldar los recargos de un nuevo periodo de doce meses, se exigirá la ampliación correspondiente, la cual deberá hacerse dentro del mes siguiente a aquel en que hubiera concluido el periodo que se indica, de conformidad con el artículo 69 último párrafo del Reglamento.

Al cumplir el contribuyente con la obligación del crédito fiscal se cancela la garantía otorgada. Al igual que en el derecho común, el principal medio para extinguir las obligaciones sustantivas tributarias es el pago.

Sin embargo, existen excepciones en las que se releva de otorgar la garantía del interés fiscal, sin que esto se considere como dispensa de garantía, como son las siguientes:

- Las facultades administrativas que la SHCP otorga anualmente a los contribuyentes, personas físicas que opten por pagar hasta en treinta y seis parcialidades de conformidad con el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

- Las que se refieren a las entidades que están exentas de otorgar garantía del interés fiscal por disposición de la ley, que son entre otras el Banco de México, Instituciones de Crédito, Ferrocarriles Nacionales de México, etc.

La garantía del interés fiscal debe de cancelarse conforme a los artículos 69 y 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en los siguientes casos:

- Por sustitución de garantía.
- Por el pago del crédito fiscal.
- Cuando en definitiva quede sin efecto la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
 - 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.

El contribuyente o tercero que tenga interés jurídico deberá presentar la solicitud de cancelación de la garantía ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando a dicha solicitud los documentos en los que acredite la procedencia de la cancelación.

La cancelación de las garantías en que con motivo de su otorgamiento se hubiere efectuado la inscripción en el Registro Público de la Propiedad, se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al Registro Público que corresponda, solicitando su cancelación.

Si la garantía se otorgo por medio de fianza de institución afianzadora, la cancelación se hará devolviendo el original de la póliza de fianza al deudor, si fue con prenda, se devolverá el bien sobre el que se constituyo la misma. En el caso de que la garantía fuera en depósito de dinero en institución de crédito autorizada para tal efecto, la cancelación se hará entregando el billete con el endoso respectivo, y si fue con embargo de bienes, se levantará dicho embargo.

En todos los anteriores supuestos se integrara acta de cancelación que corresponda, con la asistencia de dos testigos y la firmaran tanto estos como el propio deudor y la autoridad ejecutora.

“Transcurrido el término para el pago del término liquido y exigible, notificado previamente en forma legal, procede el requerimiento al deudor, el cual debe ajustarse a las prescripciones del Código y usando para ello los esqueletos oficiales.”³³

³³ MARTINEZ, López Luis, Op. Cit. Pág. 220

Cabe señalar que el requerimiento de pago es la diligencia por medio del cual, las autoridades fiscales exigen el pago del crédito fiscal no cubierto ni garantizado dentro de los plazos legales establecidos por la ley.

El Mandamiento de Ejecución lo podemos definir como el acto administrativo mediante el cual la autoridad competente, fundamenta y motiva el acto de molestia al contribuyente o deudor a fin de justificar la acción de cobro.

“La ejecución es el medio jurídico por el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando esta no se consigue a través de la prestación del deudor u es necesario conseguir aquella satisfacción, aun en contra de la voluntad del deudor”³⁴

Sin embargo este acto administrativo debe de cumplir con los requisitos esenciales y con la Garantía Constitucional encuadrada en su 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...”³⁵

Así mismo dicho mandamiento debe estar apegado a lo establecido por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 38. - Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
- II. Señalar la autoridad que la emite.
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.
- IV. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.....”

Partiendo de esto podemos asegurar que la autoridad en todo escrito debe precisar con claridad y detalle las disposiciones legales y jurídicas que lo justifiquen y le den validez por los cuales se fundamenta para inferir un acto de molestia a los particulares; así mismo al motivar el acto debe mencionar las

³⁴ ROTTER, Aubanel Salvador, et al, Nuevo Consultorio Fiscal. Num. 264, año 14, 2ª Quincena, Agosto 2000 Pág. 63

³⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

circunstancia de tiempo, lugar, cuantía y las causas inmediatas o particulares para llevar a cabo dicho acto.

Así mismo el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación establece:

““El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 157 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregara copia a la persona con la que 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 caso de inspección o vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por estas, siempre que quien practique la inspección este facultado para ello en la orden respectiva.”

Como se puede apreciar la figura del ejecutor o lo que actualmente en el ámbito hacendario sé esta denominando abogado tributario; El administrador local es el facultado por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributario para requerir el pago y en su caso embargar, sin embargo, quien va en su representación como autoridad es el ejecutor designado en los términos del artículo anterior por medio de un oficio y en el propio mandamiento de ejecución.

En todos los actos deberá identificarse como tal, debiendo asentar en el acta correspondiente una pormenorización de tal identificación, consistente en especificar el número de oficio o credencial que contenga su fotografía, el nombre y cargo de quien le emite el oficio o credencial de identificación, la fecha de expedición y de vigencia, como señalar el fundamento legal en que se basó la autoridad para tal designación.

En el acto deberá levantar acta circunstanciada, que es aquella que contiene la indicación e identificación de las personas que intervienen en ella, así como el detalle de los hechos de los que se quiere hacer constar; debe contener además, la descripción de las actividades desarrolladas y de las manifestaciones hechas.

Al ejecutor le corresponde ejercer las siguientes funciones:

- Diligenciar todo tipo de actos administrativos inherentes a la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

- Requerir el pago, y en su caso, embargar bienes propiedad del contribuyente para la recuperación de los créditos fiscales.
- Extraer bienes dejados en depósito.
- Investigar sobre bienes susceptibles de embargo propiedad de deudores del fisco federal.
- Retroalimentar resultados de los actos administrativos a la autoridad.

Así el artículo 145 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación establece:

“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.”

Este nos remite al artículo 151 del propio Código Fiscal de la Federación:

“Las autoridades fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no se pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I.- A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios, que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

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

Cuando los bienes raíces, los derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del Registro Público que corresponda, en todas ellas corresponderá el embargo.”

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”

Como podemos identificar del ordenamiento anterior nos habla del embargo de bienes y de negociaciones, lo cual trataremos en los próximos temas y en particular la intervención de las negociaciones donde surge la figura del interventor.

Es importante conocer que las autoridades fiscales dentro del Servicio de Administración Tributaria facultadas para llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución son las Administraciones Generales de Grandes

Contribuyentes y de Recaudación; dicha facultad se las otorga el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en sus artículos 19 fracción XV y 25 fracción XXIII respectivamente.

Por su parte, la Administración General Jurídica esta facultada para ordenar o sustanciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución y las resoluciones que esta facultada a notificar son aquellas que dicte en forma recurrente las Administraciones Generales de Auditoría Fiscal Federal y de Grandes Contribuyentes, facultades que no son limitativas según el artículo 22 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

La Administración General de Recaudación conforme a lo señalado en el artículo 20 fracción XXIII, esta facultada para llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución, para hacer efectivos los créditos fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, cuando dicho procedimiento no sea competencia de otra unidad administrativa del SAT.

Todo lo antes expuesto nos permite afirmar que “...no cualquier autoridad administrativa puede aplicar el procedimiento económico coactivo, sino que, en el ámbito municipal, por lo general, las leyes orgánicas establecen que la única dependencia facultada para aplicar el procedimiento es la Tesorería Municipal, resultando entonces que solo el tesorero municipal y, en su caso, funcionarios facultados legalmente quienes podrán iniciar la cobranza forzosa a través de este procedimiento.”³⁶

Cabe señalar que al llevar a cabo el requerimiento de pago en algunos casos se podrá pagar dentro de los seis días hábiles siguientes como en los supuestos que a continuación se describen:

Si la exigibilidad se origina por el cese de alguna prórroga o por algún convenio celebrado para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por las situaciones previstas por la fracción I prevista en el artículo 41 del CFF, se podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efecto la notificación del requerimiento; al respecto el artículo 41 fracción I establece:

“Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultáneo o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

I.- Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la

³⁶ Santana Loza Salvador, Indetec, Hacienda Municipal, No. 67 Junio 1999, México, Págs. 63-64

omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos periodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados a presentar declaración omitida.”

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia Secretaria podrá hacer efectiva al contribuyente, con carácter provisional, una cantidad igual a la contribución que a este corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en esta fracción, queda liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la autoridad, éste se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente.”

Si el contribuyente o deudor no cumple con el requerimiento de pago se procederá al embargo.

Bajo este contexto en el Código Fiscal de la Federación se establece en el “Artículo 13. - La práctica de las diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en forma inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se consideraran hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Las autoridades fiscales para la práctica de las visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargo precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con la que se va a efectuar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.”

La ejecución del requerimiento de pago debe llevar y cumplir con la formalidades de ley previstas en los artículos 137 y 151 del Código Fiscal de la Federación, las cuales le toca realizar al executor que fue designado para tal efecto y plasmar en el acta de requerimiento de pago.

El ejecutor designado se debe constituir en el domicilio fiscal del contribuyente o deudor y de manera inmediata deberá solicitar la presencia de éste o de su representante legal, en caso de que ninguno de ellos estuviere presente, deberá dejar citatorio para que dicho contribuyente, deudor o representante legal lo esperen en el domicilio en el que se constituyó en una hora hábil del día hábil siguiente, cuyo citatorio además debe señalar la diligencia a realizar, el nombre a quien se deja y el carácter del mismo.

Si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir notificación, esta se hará por medio de instructivo, que se fijará en un lugar visible de dicho domicilio, así mismo, el ejecutor deberá identificarse ante la persona con la que se atiende la diligencia cuya identificación debe señalar la autoridad que lo expide, nombre y cargo del funcionario que la emite, la vigencia de la misma y señalar los fundamentos que tuvo la autoridad para emitirla. Los Tribunales han señalado que el acto de molestia consiste en requerimiento de pago y embargo, debe cumplir con los mismos requisitos de formalidad que el de las visitas de comprobación que realiza la autoridad fiscal.

El embargo es el acto administrativo que tiene por objeto la recuperación de créditos, mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o del deudor, para en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco. También se define como la medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para asegurar el resultado de un proceso y que recae sobre determinados bienes, cuya disponibilidad se impide.

Obedece a la resistencia del pago espontáneo por parte del contribuyente. Por ello la ley ha implementado como una medida de cobranza coactiva para que el Estado, mediante funciones específicas, asegure los ingresos que le son atribuidos por derecho, es decir, para que se garantice el interés fiscal correspondiente.

Como ya se menciona el requerimiento de pago se lleva a cabo por que se hace exigible el crédito fiscal, más el importe de sus accesorios, y en dado caso de que el contribuyente no pague la autoridad fiscal podrá recurrir a la figura del embargo.

Se deberá pagar adicionalmente dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución el 2% del total del crédito por conceptos de gastos de ejecución, por el requerimiento de embargo, por el embargo mismo y por el remate, mismo cobro que es regulado por el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación. Los gastos de ejecución serán destinados al establecimiento de un fondo revolvente para los gastos de cobranza, para fomentos de programas con el público en general y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales.

Es importante hacer notar la importancia del artículo 51 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo respecto a las hipótesis que se señalan en cuanto a la ilegalidad de las resoluciones administrativas y la relación con los vicios para la entrega del citatorio a que se refiere el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.

En este tenor nos encontramos con la figura del ejecutor el cual se establece en el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y 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 entregara copia a la persona con la que 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 caso de inspección o vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por estas, siempre que quien practique la inspección este facultado para ello en la orden respectiva.

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales como lo establece el artículo 154 del código.

Las autoridades pueden embargar bienes suficientes para en su caso, rematarlos, enajenarlos, fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.

El legislador hizo una clasificación específica del embargo en materia tributaria, atendiendo a diferentes situaciones de hecho y de derecho que se susciten:

- Embargo en Vía de ejecución.
- Embargo precautorio.
- Embargo en la vía administrativa del cual ya se hablo anteriormente y que es una forma de garantizar el interés fiscal.

No debe confundirse el embargo precautorio con el embargo en vía de ejecución materia de nuestro estudio, así el embargo precautorio en materia fiscal es, sin lugar a dudas, aquel acto administrativo cuya práctica diligenciaría es mayormente controvertida en su estudio y en cuanto a la constitucionalidad del mismo.

Se puede definir como la medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para evitar probables daños y perjuicios en contra de los intereses del fisco por incumplimiento de obligaciones a cargo del contribuyente. El embargo precautorio cuenta con las siguientes características:

- Es una medida cautelar.
- Tiene por objeto asegurar el resultado de un procedimiento.
- Busca evitar daños y perjuicios a los intereses del fisco.
- Procede cuando se observen en la realidad situaciones de hecho previstas en la ley.

La definición de embargo precautorio la encontramos implícita en el reformado artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala:

“Artículo 145. - Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando 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 esta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de 10 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento. Trascurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, este quedará firme.....”

Con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de Junio del año 2006, entre otras disposiciones se agrega el artículo 145 A al Código Fiscal de la Federación en el cual se establecen los supuestos en el que las autoridades discales pueden decretar el aseguramiento de los bienes o de la negociación de los contribuyentes.

Por tanto el embargo precautorio no tiene nada que ver con el Procedimiento Administrativo de Ejecución, por lo que ambos son procedimientos totalmente diferentes y la figura del ejecutor solo la encontramos en el Procedimiento Administrativo de Ejecución. A continuación se presenta una jurisprudencia al respecto.

EL siguiente Precedente de la Tercera época, del Pleno, en Publicación: No. 88. Abril 1995, Página: 11 establece:

EMBARGO PRECAUTORIO.- NO FORMA PARTE DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, dicha figura es una medida cautelar o precautoria que tiene como finalidad asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los gobernados. Es por ello, que al no formar parte del procedimiento administrativo de ejecución, resulta improcedente que en contra del mismo se interponga el recurso de oposición, pues al ser sólo una providencia cautelar, la misma, incluso puede quedar sin efecto si la autoridad no emite la liquidación correspondiente, antes de un año a partir de la fecha en que éste se practique.

Así, el embargo en la vía de ejecución constituye una de las fases del procedimiento administrativo de ejecución, el cual se podría definir de la siguiente manera: “acto unilateral, imperativo y coercitivo por medio del cual la autoridad competente busca el aseguramiento del pago de los créditos fiscales determinados y no cubiertos en los plazos que señale la ley.”

Es el acto administrativo de la autoridad fiscal, que en el ejercicio de sus facultades económico coactivas, realiza el embargo de bienes propiedad del deudor, a efecto de hacer efectivos créditos fiscales exigibles, para que mediante el remate de los mismos se cubran los pasivos de los contribuyentes.

La autoridad competente como resultado de su facultad de comprobación, determina y notifica el crédito fiscal al contribuyente para que este pague o en su caso garantice el crédito fiscal determinado en la resolución en el plazo que la Ley dispone. Así al transcurrir ese lapso de tiempo y el contribuyente no ha realizado ninguna de las acciones descritas anteriormente, el crédito fiscal a su cargo se vuelve exigible y la autoridad estará en completa disposición legal, para llevar a cabo el procedimiento económico coactivo de cobro de dicho crédito.

Existen dos supuestos generales para que el embargo en la vía de ejecución se lleve a cabo; por una parte después de realizada la notificación al contribuyente del crédito a su cargo, el Código Fiscal concede un término de 45 días; también cuando cese la autorización de pago a plazos; en caso de error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstos en la fracción I del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, en estos supuestos otorga seis días para que el contribuyente pague el crédito fiscal que se le requiere y en caso contrario la autoridad fiscal podrá llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

1.4. FORMALIDADES EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

“No todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es un procedimiento. Procedimiento, según dicen varios autores, es “rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad”, que puede ser jurisdiccional o no, en cambio, proceso implica siempre litigio, composición.”³⁷

“En el campo del Derecho administrativo, y, por ende en el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones.”³⁸

“Cuando la obligación fiscal puede determinarse en cantidad líquida, estamos en presencia de un crédito fiscal. Como puede verse, el crédito fiscal constituye una obligación de dar y es la obligación fiscal, determinada en dinero.”³⁹

Si la obligación fiscal en general no es exigible de inmediato, su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que esta no es exigible como tal sino que requiere su transformación a crédito fiscal, lo cual se realiza a través de un procedimiento denominado determinación, por el que se precisa el monto de aquella obligación sustantiva.

“El Procedimiento Administrativo de ejecución no es un instrumento que pueda utilizarse para cualquier adeudo que se tenga con la administración pública, sino que es el instrumento que sirve para cobrar solamente créditos fiscales. Sobre esto se debe ser muy puntual, ya que cuando no constituyan créditos fiscales los adeudos, no puede ser aplicado este procedimiento.”⁴⁰

El término crédito implica un derecho para exigir el objeto de la obligación y deriva del latín *credere* que significa prestar, fiar o confiar de tal forma que aquel que realice cualquiera de estas acciones adquiere sobre un deudor un derecho. El crédito es el derecho del acreedor de exigir a su deudor la prestación u obtención patrimoniales a las que este último se ha obligado por disposición de ley, de su voluntad o de ambas.

³⁷ Kaye, Dionisio J., Op. Cit. Pág. 75

³⁸ Rodríguez y Lobato Raúl, Derecho Fiscal, 2ª, ED. Oxford, 1998, México, Op Cit. Pág. 237

³⁹ Kaye, Dionisio J., Op. Cit. Pág. 43

⁴⁰ Santana Loza Salvador, Op. Cit. Pág. 63

Bajo este contexto cabe citar lo siguiente:

Concepto de exigibilidad. Artículo 2190 del Código Civil para el Distrito Federal (C.C.). (Sic) Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a Derecho.”⁴¹

Un crédito fiscal es cuando el sujeto activo, el titular del crédito es el fisco sin prejuzgar sobre el concepto del cual derive el importe del adeudo. El Código Fiscal de la Federación desprende en el siguiente artículo:

“Artículo 4. - 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.

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

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.”

De lo anterior podemos observar que el sujeto activo esta constituido por el Estado y por organismos descentralizados. Los conceptos que pueden integrar el crédito son las contribuciones, los aprovechamientos, accesorios de ambos, los provenientes de responsabilidades de los servidores públicos o particulares, aquellos que tengan el carácter por disposición de la ley y los que a la fecha de la recaudación de los ingresos de la Federación se efectuó por las instituciones de crédito autorizadas.

Así pues, deducimos que hay dos clases de crédito fiscal: por su naturaleza que serian aquellos provenientes de contribuciones, aprovechamientos y los accesorios de ambos; y por disposición de ley aquellos que tendrán el carácter de fiscales en tanto una ley así lo disponga.

⁴¹ Sánchez Miranda Arnulfo, Aplicación Práctica del Código Fiscal “Introducción al Derecho Fiscal”, 1ª, ED. Línea Universitaria Calidad de Información, 2001, México, Pág. 200

De lo anterior derivamos que toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación fiscal.

Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado en la Quinta época, Tomo LXI, Pág. 1875 que se entiende por materia fiscal:

“Materia Fiscal.- Por adeudo fiscal deber entenderse aquel que procede de obligaciones relativas a impuestos e infracciones a leyes fiscales, que rigen, por lo que, cuando se trata de hacer efectiva la multa por infracciones a la ley de pasos y medidas no sé esta en el caso de un adeudo fiscal.”

La naturaleza del crédito fiscal es de carácter público, atendiendo a que la obligación tributaria y por lo tanto el crédito fiscal, contiene una teleología dispuesta precisamente en la fracción IV del artículo 31 Constitucional que es una disposición de carácter público e interés social; las disposiciones que le son aplicables se constituyen en cargas para el gobernado, sujeto pasivo; su fuente única esta constituida por el conjunto de disposiciones legales; precisa un mecanismo de efectividad, de un proceso especial y determinado y por último si un crédito a favor de la Federación no tiene el carácter de fiscal no puede hacerse efectivo a través del procedimiento ya referido.

Como se establece en el artículo 6 del Código las contribuciones se causan conforme los particulares se encuadran en el supuesto normativo, asimismo, en caso de que el contribuyente no pague dentro de los plazos establecidos en la ley las autoridades fiscales ejercerán sus facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. En caso de que los contribuyentes no paguen dentro del plazo, las autoridades fiscales ejercerán las facultades de comprobación, para determinar las contribuciones omitidas, conforme a los siguientes artículos, del ordenamiento en comento:

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

“Artículo 145. - Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”

Así pues si el contribuyente no ha pagado, garantizado el crédito fiscal o no ha interpuesto algún medio de defensa por el cual pudiera inconformarse el crédito fiscal a su cargo se vuelve exigible y la autoridad estará en completa disposición legal, para llevar a cabo el procedimiento económico coactivo.

“Como sabemos, nuestra legislación fiscal en que momento nace la obligación fiscal, pero mientras ella no se cuantifique, si el sujeto activo ni el sujeto pasivo tendrán la certeza de cuanto es lo que se debe”⁴²

“La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la relación del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida”⁴³

Hay tres momentos del crédito fiscal: 1. La obligación fiscal, “. La cuantía fiscal y 3. Su exigibilidad.

1. El primer momento, la ley señala que situaciones va a generar un crédito fiscal, la propiedad de una casa, la producción de un objeto, el trabajo personal, etcétera. ¿Por qué debo?

2. El segundo momento se refiere al calculo del impuesto que se va a pagar, lo representamos con la pregunta ¿Cuánto debo?

La liquidación del impuesto, que en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva.

Así nos encontramos con que 4 son los procedimientos de liquidación:

a) La liquidación elaborada por el sujeto pasivo, en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal.

b) La liquidación que realiza la administración en colaboración con el sujeto pasivo.

c) La liquidación que se hace por medio de un contrato, convenio o acuerdo, elaborado entre la autoridad fiscal y el sujeto pasivo.

d) La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del sujeto pasivo.

3. El tercer momento se caracteriza por su exigibilidad, y representa el plazo que la ley señala para pagar los impuestos; el crédito fiscal se hace exigible cuando se ha vencido el plazo lo podemos representar con la pregunta ¿cuándo voy a pagar?

Si se vence el plazo establecido por la ley y no se ha cubierto el crédito fiscal, este se convierte en exigible, y procederá hacerlo efectivo el fisco por medio del procedimiento de ejecución.

⁴² Urbina Nandayapa Arturo, Prontuario de Actualización Fiscal, 2ª Quincena de Septiembre de 1998, Número 215, Año X, México, 56 Pág.

⁴³ Urbina Nandayapa Arturo, Prontuario de Actualización Fiscal, 2ª Quincena de Septiembre de 1998, Número 215, Año X, México, Op. Cit. 57 Pág.

Si el contribuyente determinó y pago sus contribuciones dentro de los plazos de ley, o dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la notificación del o los créditos fiscales, el proceso fiscal llega a su fin, pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago o garantía (que procede otorgar cuando se impugna el crédito), la autoridad fiscal podrá llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en uso de su facultad económico coactiva.

“La autoridad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivo en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, se ha conocido en México tradicionalmente como facultad económico coactiva y el Código Fiscal de la Federación la regula con el nombre de procedimiento administrativo de ejecución.”⁴⁴

Es importante hacer notar que debe existir una previa notificación del fincamiento del crédito fiscal para que la autoridad administrativa respete la garantía de audiencia del demandado, ya que mediante su notificación se da a conocer al particular los motivos y fundamentos, por lo que se concluye que esta es el medio señalado en el multicitado Código.

Podemos decir que el Procedimiento Administrativo de Ejecución es el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en el uso de su facultad coactiva para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos establecidos por la ley, que permite lograr la recuperación de los adeudos ya sea por pago o enajenación de los bienes embargados. Su legalidad se presume por disposición del siguiente supuesto del Código Fiscal:

“Artículo 68. - Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”

El procedimiento es regulado en el Título Quinto, Capítulo Tercero del Código Fiscal de la Federación el cual comprende del artículo 145 al 196B. La justificación de la facultad económico coactiva se apoya en la naturaleza pública del crédito fiscal ya que frente al interés público no puede prevalecer en interés particular.

Por otra parte, el artículo 17 constitucional ordena que ninguna persona podrá hacerse justicia por si misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho”.

Al relacionar estos preceptos constitucionales con el Procedimiento Administrativo de Ejecución, que permite a las autoridades fiscales exigir el pago de los créditos fiscales no cubiertos o garantizados dentro e los plazos señalados en las leyes respectivas y regulado jurídicamente en el Título V, capítulo III, del

⁴⁴ Yanome Yesaki Mauricio, Op. Cit. 267 Págs.

Código Tributario mencionado podría entenderse que inclusive las autoridades fiscales no pueden hacerse justicia por si mismas, es decir, para hacer efectivos los créditos fiscales tendrían que recurrir a los tribunales para lograr tal fin.

No obstante ese peculiar procedimiento no infringe los artículos 14 y 17 constitucionales, porque si bien la regla general es que nadie puede hacerse justicia por si misma y que la autoridad judicial es la facultada para ventilar y resolver las controversias, esa regla es inaplicable cuando se trata del cobro de impuestos. Así lo han marcado las tesis siguientes:

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA. El uso de la facultad económico coactiva por las autoridades administrativas no esta en pugna por el artículo 14 constitucional.

Quinta Época: t IV, p. 121, Pérez Francisco; t VIII, p. 1960, Barrios Felipe N. T. XV, p 922, Velasco Carlos M., t. XV, p. 1217, Mahoul José A.; t. XX, p. 355, Cía. De Comercio, Inversiones e industriales S.A. Apéndice al Seminario Judicial de la Federación 1917-1975, tercera parte, Segunda Sala, tesis 160, p. 289

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA. La Suprema Corte, en diversas ejecutorias, ha establecido la jurisprudencia de que la facultad económica coactiva no esta en pugna con el artículo 14 constitucional y que, por lo mismo, es perfectamente legítima; y que tampoco lo esta con el artículo 22 de la Carta Magna, porque dice que no es confiscatoria la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas y para aplicar bienes con esos objetos, es evidente que el artículo 22, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que hacen las autoridades administrativas. T. IV, Pérez Francisco, p. 121; t XV, Velasco Carlos M., p. 922, Mahoul José A., p. 1217; t. XX, Cía. De Comercio, Inversiones e Industrias S.A., p. 355; López Manuel M., p.1354. Apéndice al t. XXXVI, tesis 350, p. 660

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA, CONSTITUCIONALIDAD DE LA. Conforme a los artículos 14, 17, 21 y 22 de la Constitución Federal, la regla general que establece que nadie puede hacerse justicia por su propia mano, ni desposeer a otro, ni imponerle sanciones, sino solo la autoridad judicial, que es la única facultada para realizar esas funciones, es una regla que la invariante tradición hace inaplicable tratándose del cobro de impuestos, derechos y algunos aprovechamientos (entre estos los recargos y las multas), que tienen naturaleza fiscal en cuanto a que se pueden hacer efectivos mediante el procedimiento económico coactivo, cuya fundamentación constitucional se ha encontrado por la doctrina y la jurisprudencia en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Por lo demás, el cobro de impuestos, multas, etc., siempre se debe hacer, conforme a este precepto, con base a una ley emanada del Poder Legislativo que determine todos los elementos del cobro, para no dejar ningún elemento del mismo al arbitrio de la autoridad fiscal, y así puede un deudor saber siempre de antemano a que pagos esta sujeto por voluntad del legislador, por que motivos y en que cantidad. Y a cambio de tal seguridad, la autoridad puede hacer el cobro de impuestos, derechos y recargos y la imposición de multas, sin necesidad de acudir previamente a los tribunales, respetando el debido proceso señalado en el artículo 16 constitucional, o sea, fundando y motivando el cobro, y haciéndolo por medio de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica que sea hecho por un órgano creado por el Congreso y dotado por el de las facultades fiscales ejercitadas. Y el uso incorrecto de las facultades económicos coactivas podrá ser, en todo caso, remediado mediante el uso de los recursos, medios de defensa o juicios que procedan contra los actos de autoridad fiscal. Así se compagina la seguridad de los gobernados con la necesidad del gobierno de hacer una recaudación eficiente de los fondos necesarios para los gastos, ya el recaudar esos fondos, ya al imponer las sanciones que atienden a que sea eficiente su pago. Si se negase a la autoridad fiscal el derecho a la facultad económico coactiva, se crearía un caos en la administración, sin tener para ello un apoyo sólido en nuestro texto ni en nuestra tradición constitucionales. Resulta pertinente citar la opinión de Vallarta cuando decía: "Pretender que los jueces y solo los jueces hagan tal cobro, siempre que el deudor se resista al pago, aun sin alegar excepciones que deben decirse judicialmente, están inconstitucional y aún más absurdo que querer que los empleados administrativos califiquen esas excepciones sin someterlas al conocimiento judicial." AR 371/75, Moisés Sidauy Ch (ABA; S.A.), 4 de Noviembre de 1975, Vol. 83, sexta parte, p. 33, Primer Circuito, Primero Administrativo. FACULTAD ECONOMICO COACTIVA. SU EJERCICIO NO PUEDE CALIFICARSE DE VIOLENCIA NI PUGNA CON LA CONSTITUCIÓN. La violencia prohibida por el artículo 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza, y no puede calificarse de ilegítima ka conducta de una autoridad hacendaría cuando, dentro de los límites de su competencia legal y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desenvuelta a través del procedimiento económico coactivo, no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el Art. 22 de la misma Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es ilícito llevarlo a cabo sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional mediante disposiciones que tienen 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. AR. 602/75 José Cohen Daban y coagraviados, 8 de Enero de 1976, Vol. 85, sexta parte, p. 39, primer circuito, Segundo Administrativo.

1.5. BIENES A EMBARGAR.

“Se puede definir la figura del embargo como la sustracción de bienes muebles o inmuebles propiedad del contribuyente debido a la omisión en el pago oportuno de las contribuciones que se encuentra afecto a cubrir”⁴⁵

“El Procedimiento Económico Coactivo se inicia cuando existe una obligación sustantiva de pago, el contribuyente tiene la facultad de autodeterminar la cantidad que va a pagar, para la cual se establece un término por la autoridad para el cumplimiento de esta obligación fiscal. Si el contribuyente incumple le confiere la facultad a la autoridad de determinar el pago de impuestos que deberá pagar el contribuyente.”⁴⁶

El embargo de bienes muebles es el acto mediante el cual la autoridad fiscal por conducto del ejecutor, realiza el embargo de bienes que se pueden trasladar de un lado a otro, quedando en custodia de un tercero, el ejecutado a la propia autoridad, teniendo la potestad el titular de la unidad administrativa fiscal, de remover a los depositarios.

El embargo de bienes inmuebles es el acto mediante el cual la autoridad recaudadora por medio del ejecutor, realiza el embargo de bienes raíces que por su naturaleza no son trasladables, actos que es obligatoria su inscripción inmediatamente en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio.

El artículo 152 establece que el ejecutor deberá identificarse plenamente, así como elaborar un acta pormenorizada del requerimiento de pago y embargo cumpliendo con los requisitos establecidos en los artículos 137 y 38 del Código Fiscal; los Tribunales han establecido que deberá señalarse en forma pormenorizada el documento identificatorio como la autoridad que lo emite, nombre y cargo del funcionario que lo emite, fecha de expedición y vigencia.

El ejecutor designado, deberá de identificarse con el oficio que para tal efecto lo habilita como ejecutor, ante la persona con quien se practique la diligencia de embargo, observando que durante el embargo de conformidad con el artículo 155, la persona con la que se entienda la diligencia tendrá derecho a señalar los bienes en que este se deba trabar.

⁴⁵ YANOME Yasaki, Mauricio, Op. Cit. Pág. 269

⁴⁶ Sainz Olivares, Martha Gabriela, Op Cit. Pág. 104

El artículo 155 establece:

“La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar bienes en que este se deba trabar, sujetándose al orden siguiente:

- I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
- IV. Bienes inmuebles.

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

Se entiende que los bienes muebles son todos aquellos que pueden enviarse a un almacén de bienes embargados, es decir, se pueden trasladar sin que pierdan su esencia.

Entendemos por bienes inmuebles todos aquellos que no se pueden mover, al llevar a cabo el embargo se deberá solicitar al contribuyente o a la persona con la que se practique la diligencia una copia de la escritura señalando los datos de inscripción en el Registro Público de la Propiedad con el objeto de inscribir dicho embargo.

Sin embargo, el ejecutor no necesariamente se debe sujetar al anterior orden en los siguientes casos:

“Artículo 156. - El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con la que se entienda la diligencia:

- I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.
- II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo señale:
 - a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.

- b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
- c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.”

También es importante referir que se establece en el Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

“Artículo 157. - Quedan exceptuados de embargo:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensables del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- III. Los libros, los instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueran necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- VI. Los granos, mientras ellos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de este.
- VIII. Los derechos de uso y de habitación.
- IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el registro Público de la Propiedad.
- X. Los sueldos y salarios.
- XI. Las pensiones de cualquier tipo.
- XII. Los ejidos.”

“El art. 123, apartado A, fracc. VIII, constitucional, ordena de manera categórica que el salario mínimo queda exceptuado de embargo. Incuestionablemente, la Hacienda Pública debe cumplir ese precepto en la parte que se comenta.....”⁴⁷

El Código Fiscal de la Federación va más allá del texto Constitucional, pues el artículo 157, fracción X, no se limita al salario mínimo, sino que de manera general preceptúa la de los sueldos y salarios, sin poner énfasis en su cuantía; el espíritu del legislador es evitar no solo que se embargue, sino que se afecte el ingreso relativo al mínimo de subsistencia.

⁴⁷ Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, 4ª, ED. Oxford, México, 471 Pág.

Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicara el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificara al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación en los términos del Código.

El Artículo 159 del Código Fiscal de la Federación prevé que cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por las autoridades no fiscales o sujetas a cédula hipotecaria, se practicara no obstante la diligencia. Dichos bienes se entregaran al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que el o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación de cobro.

Si los bienes señalados para la ejecución hubieran sido ya embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicara la diligencia, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los tribunales judiciales de la federación. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo no se hará aplicación del producto, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

La persona con quien se entienda la diligencia podrá designar dos testigos, y si no lo hace o estos se negasen a firmar, no es impedimento que afecta la legalidad del acto. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación el ejecutor podrá señalar bienes, cuando no lo haga la persona con quien se entienda la diligencia.

Así los bienes o negociaciones que se embarguen se dejara baja la guarda del o de los depositarios que se hicieran necesarios, los jefes de las oficinas nombraran y removerán libremente a los depositarios.

Al concluir el embargo el ejecutor deberá dejarle a la persona con la que entienda la diligencia, copia del acta del embargo y de formato de embargo, así como original del mandamiento de ejecución o en su caso del requerimiento de pago en virtud de contener la firma autógrafa del funcionario que emite el documento.

También es posible embargar por instructivo, el cual se encuentra sustentado en el artículo 134 fracción V y segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación y generalmente se lleva a cabo para bienes inmuebles, previa verificación de datos a través de la Subadministración de cobranza en el Registro Público de la Propiedad; este tipo de embargo se llevara a cabo solamente por excepción y únicamente cuando el contribuyente o deudor no atendiera a la diligencia o los vecinos se negasen a participar en la misma, de la presente se dejará constancia, misma que se fijará en un lugar visible de dicho domicilio, debiendo el ejecutor asentar razón de tal circunstancia para dar cuanta al jefe de la oficina ejecutora.

Si durante la diligencia hubiere oposición para realizar el requerimiento de pago y embargo, el ejecutor podrá valerse de lo establecido en los siguientes artículos del multicitado Código:

“Artículo 162.- Si el deudor o cualquier otra persona impidiera materialmente el acceso al domicilio de aquel o en lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.”

“Artículo 163.- Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presuma que existen bienes mueble embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas la cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posición del inmueble o para que siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél se suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en los términos de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina, en los términos del Reglamento de este Código.

Si no fuere posible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior”

Comúnmente los ejecutores adscritos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevan a cabo informes o actas ya que no pueden ser posibles las realizaciones de las diligencias encomendadas o ya sea porque el ejecutor no localizo al contribuyente, esto comúnmente ayuda a abogados fiscalistas que defienden a particulares ya que el ejecutor carece de un conocimiento jurídico y su actuación se encuadra fuera de la ley.

Comúnmente el embargo puede ampliarse, entendiendo como ampliación de embargo una resolución emitida por el Jefe de la Oficina ejecutora ya que se estima que los bienes embargados son insuficientes para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

Al respecto el Código Fiscal de la Federación establece en el artículo 154 lo siguiente:

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

Esta situación normalmente surge cuando los bienes que se depositan en el almacén de bienes embargados y la autoridad estima que no cubren el importe del crédito fiscal y sus accesorios, incluyendo los gastos extraordinarios.

Comúnmente sucede que si el contribuyente señalo los bienes sobre los que se trabó el embargo y el ejecutor en su criterio no hizo objeción alguna porque considero que si garantizaban, o bien, si en criterio del ejecutor señaló los bienes que a su juicio garantizaban el crédito fiscal, y la autoridad estima que en ambos casos, los mismos no garantizan, se deberá efectuar la ampliación del embargo.

Si el contribuyente al acudir ante la autoridad para ponerse de acuerdo del avalúo de los bienes embargados, y el valor de los mismos no cubrieran suficientemente el crédito y sus accesorios, se ordenará la inmediata ampliación del embargo.

Si con motivo del remate en cualquiera de las almonedas no cubrieran el interés fiscal y sus accesorios, una vez efectuada la aplicación del producto del mismo, se ordenará la ampliación del embargo.

Una vez efectuada la extracción de bienes y estos resultaren inservibles, en desuso, chatarra o evidentemente insuficientes, se ordenará la inmediata ampliación del embargo cuidando que se embarguen bienes que no sean como los señalados anteriormente así mismo no se embargarán bienes que sean propiedad de la nación.

Es importante señalar que el ejecutor también deberá identificarse de la misma forma que en las diligencias referidas.

1.6. DEPOSITARIO.

Entendemos como depositario a la persona a la cual se encomienda la guarda, custodia y administración de los bienes que se embargan.

El depositario simple es aquel que se nombra para la recepción, guarda y conservación de los bienes embargados.

El depositario administrador es aquel que se designa como tal en cuanto al embargo de bienes raíces o negociaciones, teniendo todas las facultades que le corresponde como administrador, con la principal obligación de recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios que se obtengan.

El depositario interventor con cargo a caja es la persona que se encarga de retirar de la negociación intervenida, el 10% de los ingresos que se obtengan en dinero, previa separación de salarios y créditos preferentes.

Por lo que desempeñaran su cargo conforme a las disposiciones legales, y su responsabilidad solo cesara con la entrega de los bienes, a satisfacción de las autoridades fiscales.

En los casos, en que en, con perjuicio para el Fisco Federal, depusieren para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, se harán acreedores a la sanción que establece el artículo 112 del Código fiscal que versa así:

“Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor, designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de los dispuesto no excede de \$35,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no las ponga a disposición de la autoridad competente.”

Para la designación de los depositarios se estará a lo dispuesto por el siguiente artículo:

“Artículo 153.- Los bienes o negociaciones embargados se dejaran bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las

oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombraran y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñaran su cargo conforme a las disposiciones legales.

La responsabilidad de los depositarios cesara con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.”

La remoción del depositario se realiza para sustituir al depositario anterior y el efecto de lo implica trasladar los bienes muebles embargados del domicilio del contribuyente al domicilio del almacén de los bienes embargados.

Cuando los bienes señalados para la traba, estuvieran ya embargados por otras autoridades no fiscales, o sujetos a cedula hipotecaria, se practicará, no obstante la diligencia y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que el o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación.

Las controversias entre el fisco federal y los fiscos locales, se resuelven por los Tribunales Federales, considerando:

- a) Preferencia al fisco que tenga a su favor créditos por los impuestos sobre la propiedad raíz.
- b) En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco federal que tenga el carácter de primer embargante. (artículo 147 del Código Fiscal de la Federación)

Como lo dispone el artículo 148 del Código en comento, el fisco federal iniciará o continuará con el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando concurren un mismo deudor el fisco federal y los fiscos locales.

El producto obtenido se aplicara en el orden siguiente:

- Gastos de ejecución.
- Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- Las aportaciones de seguridad social.
- Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.
- Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

“Los accesorios de las contribuciones son, en términos del artículo 2º del CFF, los recargos, sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21 del CFF por cheques devueltos; además, otro elemento de la contribución es la actualización fiscal”⁴⁸

⁴⁸ Urbina Nandayapa Arturo, Prontuario de Actualización Fiscal, 2ª Quincena de Septiembre de 1998, Número 215, Año X, México, Op Cit. 56 Pág.

Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de los mismos bienes sujetos a embargo, el ejecutor no practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor.

Si durante el embargo la persona con quien se entiende la diligencia no abriese las puertas de las construcciones donde se presume que existen bienes, el ejecutor, previo acuerdo del jefe de la oficina exactora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fueren necesarias, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante con la diligencia.

De igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia, no abriere los muebles donde se presuponga la existencia de dinero, alhajas, etc. También puede embargar estos bienes y se le sellara para después realizar su apertura en presencia del contribuyente o de su representante legal.

Si el deudor o cualquier otra persona impidieren materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquel o el lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera, el ejecutor puede solicitar el auxilio de la fuerza pública.

En el Código Civil Federal él deposito es un contrato por virtud del cual el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa, mueble o inmueble, que aquel le confía, y a guardarla para restituirla cuando la pida el depositante conforme al artículo 2516.

Encontramos que en la vida cotidiana el interventor con cargo a caja o con cargo a administración recibe honorarios y su actuación es retribuida económicamente por las Administraciones correspondientes pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, lo cual a nuestro juicio es pertinente y tendría que tener un carácter obligatorio y se debería estipular en el Código con sus respectivas limitaciones.

Al respecto encontramos nuevamente una analogía con el Código Civil Federal al establecer su artículo 2517 lo siguiente:

“Salvo pacto en contrario, el depositario tiene derecho a exigir retribución por el depósito, lo cual se arreglara en los términos del contrato y, en su defecto, a los usos del lugar en que se constituya el depósito”

Otra disposición de la legislación Civil Federal en su artículo 2518 establece que los depositarios de títulos, valores efectos o documentos que devengan intereses, quedan obligados a realizar el cobro de estos en las épocas de su vencimiento, así como también a practicar cuantos actos sean necesarios para que los efectos depositados conserven el valor y los derechos que les correspondan con arreglo a las leyes; aquí observamos que si estas disposiciones

las analogamos a la materia fiscal nos encontramos con características que tendría el interventor con cargo a administración y que por ende estas obligaciones las debería estipular el Código Fiscal de la Federación.

Como hemos observado el Código Fiscal de la Federación contiene carencias las cuales afectan directa e indirectamente a los particulares, en nuestra opinión.

Al respecto el Código Civil Federal establece:

“Art. 2522.- El depositario esta obligado a conservar la cosa objeto del depósito según la reciba, y a devolverla cuando el depositante se lo pida, aunque al constituirse el deposito se hubiere fijado plazo y este no hubiera llegado.

En la conservación del depósito responderá el depositario de los menoscabos, daños y perjuicios que las cosas depositadas sufrieren por su malicia y negligencia.”

“Art. 2528.- El depositario no esta obligado a entregar la cosa cuando judicialmente se haya mandado retener o embargar.

“Art. 2529.- El depositario puede, por causa justa, devolver la cosa antes del plazo convenido.”

“Art. 2531.- Cuando no se ha estipulado tiempo, el depositario puede devolver el depósito al depositante cuando quiera, siempre que avise con prudente anticipación, si se necesita preparar algo para la guarda de la cosa.”

“Art. 2532.- El depositante esta obligado a indemnizar al depositario de todos los gastos que haya hecho en la conservación del depósito y de los perjuicios que por el haya sufrido.”

“Art. 2533.- El depositario no puede retener la cosa, aun cuando al pedírsela no haya recibido el importe de las expensas a que se refiere el artículo anterior, pero si podrá, en este caso, si el pago no se le asegura, pedir judicialmente la retención del depósito.”

“Art. 2539.- El secuestro es el depósito de una cosa litigiosa en poder de un tercero hasta que se decida a quien deba entregarse.”

Por lo que consideramos necesario que se incorporen estos criterios al aplicar el Código Fiscal de la Federación, para mayor claridad de los contribuyentes y a fin de evitar abusos de la autoridad hacendaría.

1.7. INTERVENTOR CON CARGO A CAJA Y ADMINISTRADOR.

El embargo de las negociaciones es el acto mediante el cual la autoridad recaudadora, realiza el embargo de una negociación, que de acuerdo con el artículo 151, fracción II del Código se hará con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda a fin de obtener mediante la intervención de ella recursos que satisfagan el crédito fiscal.

El embargo de la negociación comprende en sentido amplio el embargo de bienes muebles e inmuebles que sean propiedad de la negociación, además es necesario que los inmuebles y la negociación sean inscritos en el Registro Público de la Propiedad

Como lo vimos anteriormente el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales a embargar negociaciones:

“Las autoridades fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no se pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I.....

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios, que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales....”

Como igualmente los vimos en el apartado anterior el Código Fiscal de la Federación indica que los embargos sobre las negociaciones o bienes raíces los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a caja, según sea el caso, y los presupuestos jurídicos que estudiaremos más adelante.

En ese sentido el artículo 164 del Código establece:

“Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a caja o de administrador.”

El embargo de la negociación se perfecciona anexando al acta de embargo la siguiente documentación que comprueba la propiedad de los bienes a nombre de la negociación:

- Inventario de bienes muebles que estén a la vista en el momento de la diligencia.
- Relación del activo que forma parte de la negociación.
- Acta constitutiva de la sociedad.
- Título de propiedad de bienes inmuebles, donde conste folio real.
- Cuantías bancarias.
- Avalúo de la negociación.
- Poder del representante legal.

Existen contribuyentes que no importando que sean personas físicas y morales, cuentan con acciones a su favor de otras sociedades, las cuales pueden ser sujetas de embargo, ya que al efectuar este acto no se vulneran los derechos de dichas sociedades, atendiendo a que las acciones son derechos personales de su titular.

Este embargo deberá inscribirse en el libro de acciones de la sociedad de que se trate, a efecto de que dicho gravamen surta efectos contra terceros.

Así encontramos valores de renta variable:

- Acciones sección A de empresas industriales, comerciales y de servicios, instituciones de crédito y organizaciones auxiliares.
- Acciones sección B de empresas industriales, comerciales y de servicios, instituciones de crédito y organizaciones auxiliares.
- Acciones de Sociedad de inversión.
- Título Opcionales.

Valores de deuda:

- Obligaciones.
- Bonos Bancarios.
- Certificados de participación inmobiliarios.
- Pagare de mediano plazo y financiero.
- Papel Comercial.
- Valores Bancarios de Mercado de Dinero.

De acuerdo a lo anterior, los valores bursátiles son susceptibles de ser embargados, debiendo efectuarse su inscripción en la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Lo antes expuesto nos permite afirmar que el interventor juega un papel muy importante en este proceso de intervención, ya que debe, este antes de fungir como tal, anotar en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida y otorgarle su mandato mediante escritura pública o Carta Poder con el propósito de que pueda llevar acabo las obligaciones y funciones que le confiere el Código fiscal de la Federación.

La intervención con cargo a caja es el acto administrativo a través del cual la autoridad fiscal mediante oficio de designación delegatorio, habilita a una persona física o moral, para que intervenga los ingresos de la negociación embargada a efecto de recuperar la totalidad de las cantidades adeudadas por el contribuyente.

Es importante señalar que para que se pueda realizar una intervención con cargo a caja es requisito contemplar los siguientes supuestos:

- Se encuentre embargada la negociación.
- Se tenga la relación de los activos con que cuenta la empresa a intervenir.
- La empresa se encuentre operando.
- Los ingresos que percibe la empresa permitan la viabilidad de la intervención.
- El oficio de designación que faculte al interventor.

La empresa deberá tener la capacidad para recuperar el monto de sus adeudos y los honorarios del interventor.

El propio Código Fiscal de la Federación establece:

“Artículo 165. - El interventor encargado de la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, deberá retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.”

Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales que estime necesarias para proteger

dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Si las medidas a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierte en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme a este Código y las demás disposiciones legales aplicables.”

El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que el mismo hubiere conferido.

El interventor administrador no quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipe.

Tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.”

Salvo obviamente vender, así de conformidad con el artículo 167 el interventor administrador tendrá las siguientes obligaciones:

- I. Rendir cuantas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
- II. Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida, después separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, y enterar su importe al fisco federal en la medida en que se efectúe la recaudación.

El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo. Cuando se den los supuestos de enajenación de la negociación intervenida a que se refiere el artículo 172 de este Código, se procederá al remate de conformidad con las disposiciones contenidas en la siguiente sección de este Capítulo.”

Cabe mencionar que según la legislación aplicable el nombramiento del interventor administrativo deberá anotarse en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida

En caso de que la negociación que pretenda intervenir ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará no obstante el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores a posteriores intervenciones.”

Una forma de extinguir la intervención es que el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cubierto en su totalidad, u otra forma la encontramos si se ha enajenado la negociación. En estos casos la oficina ejecutora comunicara el hecho al registro público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

Cuando lo recaudado en tres meses no haya cubierto por lo menos el 24% del crédito fiscal, la autoridad hacendaría puede enajenar la negociación intervenida, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el por ciento será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte.

Las principales obligaciones de los interventores se pueden resumir en las siguientes:

- Separar las cantidades que corresponda por concepto de salarios y además créditos preferentes que señala el Código Fiscal.
- Retirar cuando mínimo el 10% de los ingresos diarios y enterarlos en alguna de las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto y en el formato previamente establecido.
- Recuperar el 24% como mínimo del monto del crédito en los primeros tres meses de la intervención.
- Informar a la autoridad recaudadora las irregularidades que en el manejo de la negociación o de las operaciones que esta realiza pongan en peligro a los intereses del fisco federal.
- Dictar las medidas provisionales a efecto de proteger los intereses del erario público, las cuales deberán ser ratificadas o modificadas por la autoridad.

Es importante referir que al no cumplir con sus funciones el depositario puede incurrir en un delito, para dar sustento referiremos la siguiente tesis:

INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE UNA NEGOCIACIÓN EMBARGADA. LOS ARTÍCULOS 153 Y 164 A 167 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO ESTABLECEN SU NOMBRAMIENTO Y LA OBLIGACIÓN DE RETIRAR EL 10% DE LOS INGRESOS PARA ENTERARLOS A LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLAN EL ARTÍCULO 5o. CONSTITUCIONAL. Los artículos 153, 164, 165, 166 y 167 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto establecen la atribución de la autoridad hacendaria de nombrar depositarios, que en el caso de negociaciones embargadas, tendrán el carácter de administradores o interventores con cargo a la caja, no infringen el artículo 5o. constitucional, ya que no impiden que continúen desarrollándose las actividades de la empresa, en virtud de que la finalidad que persigue la figura misma de la interventoría es la de hacer efectivo el crédito fiscal, a través de vigilar la buena administración de la negociación y, por ello, se dota al interventor de todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, e incluso, se le obliga a poner en conocimiento de la autoridad hacendaria aquellas irregularidades que detecte y puedan poner en peligro a la negociación; por otra parte, la obligación del interventor de retirar el 10% de los ingresos y enterarlos a la autoridad ejecutora fiscal, tampoco es violatoria de la última parte del primer párrafo de la disposición constitucional en comento, que establece "nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial", en virtud de que de la interpretación sistemática del artículo 5o. con los diversos 31, fracción IV y 22 de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que en materia fiscal no sólo la autoridad judicial es la única facultada para privar al gobernado del producto de su trabajo, sino también la autoridad fiscal, ya que de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos del Estado, nace el correlativo derecho de éste para cobrarlos a través del procedimiento administrativo de ejecución, para estar en aptitud de cumplir con las funciones que la Constitución Política le encomienda, con la condición de que la contribución que trate de hacerse efectiva se encuentre establecida en una ley emanada del Poder Legislativo y, en acatamiento al artículo 16 constitucional, se haga saber al contribuyente, por medio de mandamiento escrito, el fundamento y motivo de su actuación. Novena Época, del Pleno, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta bajo el Tomo: VI, Julio de 1997, Página: 13, establece

Lo refuerza la siguiente tesis aislada que citamos a continuación:

DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES DESIGNADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES. CUÁNDO SE ACTUALIZAN. El artículo 112 del Código Fiscal de la Federación establece que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido; por lo que si en autos se comprueba que el quejoso trasladó de un lugar a otro los bienes muebles que quedaron bajo su resguardo en virtud de un embargo provisional que le practicó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aun cuando esta movilización se hubiera hecho por unos días, es indudable que en el caso se actualiza la hipótesis prevista en el citado numeral, pues lo que en la especie se sanciona es precisamente el que se haya dispuesto de los bienes sin contar con la autorización correspondiente de la autoridad hacendaria quien, por razón del embargo, los tenía a su disposición. Novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, bajo el Tomo: VI, Agosto de 1997, en su Página: 702.

En este contexto la siguiente Tesis aislada refiere:

JEFE DEL DEPARTAMENTO DE EJECUCION FISCAL DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. TIENE FACULTADES PARA NOMBRAR INTERVENTORES, ORDENAR EMBARGOS Y FINCAR CREDITOS. Del acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de enero de 1976, se advierte la creación de la dependencia correspondiente, conforme a lo dispuesto por el apartado X, y de sus incisos 4 y b), en los cuales se consigna expresamente la existencia jurídica de la dependencia en cuestión, así como las facultades de su titular, en los siguientes términos: "Corresponde a la Dirección de Contribuciones Especiales determinar, fijar las bases, liquidar y notificar los impuestos siguientes ..." y, la tesorería por conducto de sus dependencias, conforme a lo dispuesto por el artículo 749 y siguientes, de la Ley de Hacienda del Distrito Federal, está facultada para trabar embargos, cuando así lo amerite el caso, y en lo que atañe a los interventores, la facultad de designarlos se encuentra prevista en el artículo 753, así como en el capítulo tercero, de la ley multicitada. Séptima época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, bajo el Tomo: 115-120 Sexta Parte en su Página: 93.

Ahora bien en cuanto a las restricciones que tienen los interventores tenemos la siguiente Tesis aislada, de la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, bajo el Tomo: XXIX, Página: 1857, establece:

INTERVENTORES. Los interventores no tienen más misión que tener a su cargo la caja de la negociación embargada, y por lo mismo, carecen de facultades para acudir al amparo en asuntos que afectan a la negociación.

Por lo que la intervención con cargo a administración es el acto administrativo a través del cual la autoridad fiscal mediante oficio de designación delegatorio, habilita a una persona física o moral, para que mediante la intervención de la administración del negocio, recupere la totalidad de las cantidades adeudadas por el contribuyente.

Es importante señalar que para que se pueda realizar una intervención en grado de administración de conformidad con los artículos 164, 165 y 166 del Código Fiscal de la Federación es requisito indispensable contemplar los siguientes supuestos:

- Que previo a la designación del interventor en grado de administración, haya existido en la negociación una intervención con cargo a caja.
- No se haya recuperado el 24% del monto total del adeudo.
- A pesar de haberse recuperado el 24%, la empresa este realizando maniobras que pongan en peligro la recuperación del crédito fiscal.
- La empresa tenga la capacidad económica para cubrir los honorarios del interventor en grado de administración.
- Solicitar la autorización de la Administración Regional de Recaudación para proceder con la intervención.
- El Oficio de designación que faculte al interventor.
- Rendir cuentas mensuales comprobadas a la autoridad fiscal.
- Comunicar a la autoridad fiscal por medio de informes, los hechos ocurridos en la negociación que impidan el buen funcionamiento.

Las facultades son aquellas que corresponden normalmente a la administración de la sociedad y plenos poderes conforme a las disposiciones locales aplicables en materia civil así como las que le confiere la Ley General de Sociedades Mercantiles en sus artículos 36, 74, 142 y los demás relativos. Como son ejercer actos de dominio y de administración para pleitos y cobranzas, mismo que se realizara previo acuerdo con la oficina ejecutora. Como interventor administrador podrá, si se requiere otorgar o retirar poderes especiales o generales, incluso los mismos que se le hubiere conferido en su momento, asimismo, no quedará supeditado en su actuación del consejo de administración y tratándose de negocios que no constituyan una sociedad el interventor tendrá las mismas facultades del mismo dueño.

Nuestra legislación fiscal en su artículo 167, prevé las obligaciones que tiene a su cargo el interventor en grado de administrador mismas que a continuación se mencionan:

- Rendir cuentas mensuales comprobadas a la autoridad fiscal.
- Comunicar a la autoridad fiscal por medio de informes, los hechos ocurridos en la negociación que impidan el buen funcionamiento.
 - Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.
 - No podrá enajenar los bienes del activo fijo, solamente se podrá enajenar la negociación cuando se considere lo señalado en el artículo 172 del Código.
- Convocar asamblea de accionistas y socios para informar la situación de la empresa.
 - Verificar que su nombramiento se encuentre inscrito en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
 - Tendrá todas las facultades que le corresponden conforme a ley, para la administración de la sociedad.
 - Poderes plenos para pleitos, cobranza, actos de dominio y de administración, incluso los que requieran cláusula especial.
 - Suscribir u otorgar títulos de crédito.
 - Presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas previo acuerdo de la autoridad fiscal.
 - Otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, así como revocar los otorgados por la sociedad intervenida.
 - No estará sujeto al Consejo de Administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.

La intervención cesara cuando el crédito fiscal se hubiere cubierto o cuando de conformidad con la ley se haya enajenado la negociación, en estos casos la autoridad fiscal comunicará el hecho ocurrido al Registro Público que corresponda al domicilio fiscal de la negociación para que se cancele la inscripción.

Las autoridades fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal, requerirán de pago al deudor y en caso de no hacerlo en el acto, procederán a embargar bienes o negociaciones. En el caso de negociaciones se embargará con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda y el depositario designado conforme a lo dispuesto por el artículo 164, del Código Fiscal de la Federación, tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador, siendo su función la de obtener los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal.

Al respecto vale la pena referir el siguiente Precedente de la Cuarta época, de la Primera Sección, en Publicación: No. 24. Julio 2000, Página: 64, establece:

EMBARGO DE NEGOCIACIONES.- DIFERENCIAS ENTRE EL INTERVENTOR ENCARGADO DE LA CAJA Y EL INTERVENTOR ADMINISTRADOR.- Los artículos 165 y 166 del Código Fiscal de la Federación, regulan las funciones del interventor encargado de la caja y el interventor administrador, existiendo claras diferencias entre ambos, ya que el primero que es un vigilante de la contabilidad sólo tiene la facultad de retirar el 10% de los ingresos, una vez separadas las cantidades correspondientes a salarios y créditos preferentes, mientras que el segundo tiene todas las facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad con plenos poderes, contando con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, esto es, tiene las facultades del dueño por lo que, si en La especie el depositario designado tenía el carácter únicamente de interventor con cargo a la caja, no tenía obligación de enterar ninguna contribución, ya que, el manejo de la administración y por ende del cumplimiento de las obligaciones tributarias, están a cargo de la contribuyente, quien, en términos de lo dispuesto por el artículo 58, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tiene la obligación de presentar la declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio y el monto del impuesto de éste.

En este orden de ideas se sustenta la siguiente Tesis Aislada de la Segunda época, del, Instancia: Pleno, Publicación: No. 83. Noviembre 1986, Página: 407 establece

EMBARGO DE MAQUINARIA Y ENSERES DE NEGOCIACIONES.- PROCEDE CUANDO ESTE SE HACE RESPECTO A TODO LO QUE DE HECHO Y POR DERECHO LE CORRESPONDE.- Si bien es cierto que están exceptuados de embargo la maquinaria y enseres de una negociación cuando son necesarios para su actividad ordinaria en los términos de lo dispuesto por el artículo 157, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, también lo es que el embargo es legal cuando son objeto del mismo todos los bienes que constituyen el activo de la sociedad, esto es, todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, lo cual incluye la maquinaria y los enseres, por lo que se está en presencia de una intervención cuya finalidad es que la deudora continúe operando y así esté en posibilidad de cubrir los créditos adeudados. Lo anterior significa que los bienes sujetos a embargo no pueden sustraerse del local o locales donde se encuentren, pues ello sería contrario a la finalidad de esta clase de embargos. En este caso, la autoridad fiscal debe nombrar un interventor con cargo a la caja, quien será responsable de que se cubran los créditos de la negociación, conforme a lo dispuesto por el artículo 165 del código tributario. (17) Revisión No. 194/85.- Resuelta en sesión de 6 de noviembre de 1986, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretario: Lic. Antonio Romero Moreno.

En la práctica es común encontrar que muchas de las negociaciones que se pretenden intervenir ya se encuentran intervenidas por parte de otras autoridades, cuando esto sucede la autoridad que tenga el encargo de recuperar impuestos federales como es el caso de las Administraciones Locales, no obstante podrán nombrar al nuevo interventor, que también lo sepa para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones.

En el caso de que otras autoridades que con antelación hayan iniciado la intervención no estén de acuerdo en retirarse, recordamos que estas dependencias tendrán que promover el juicio respectivo en el que se determine quien será el que continúe con la intervención.

La intervención cesara cuando se presenten las siguientes causas:

- Se haya cubierto en su totalidad el crédito o los créditos por los cuales se haya iniciado.
- Por no haber cubierto en el término de tres meses el 24% del monto de la totalidad del crédito fiscal.
- Se enajene la negociación intervenida.
- La intervención con cargo a caja se convierta en grado de administración.

1.8. AVALUÓ DE BIENES EMBARGADOS.

Una vez llevado a cabo el embargo de bienes es procedente el avalúo de los mismos, con la finalidad de fijar el monto por peritos a efectos de llevar a cabo el remate de los bienes embargados.

La base para la enajenación tratándose de bienes muebles, se determina de común acuerdo, entre la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días a partir de la fecha en que se haya llevado a cabo la diligencia de embargo. En caso de no existir acuerdo alguno, la autoridad practicará el avalúo pericial.

En el caso de bienes inmuebles, se establecerá por medio de avalúo de los mismos. Cuando se trate de negociaciones se obtendrá por medio de avalúo pericial. Todos los avalúos se deberán notificar personalmente a los embargados.

Conforme al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los avaluos tendrán una vigencia de 6 meses contados a partir de la fecha en que se efectúen y podrán llevarse a cabo por medio de:

1. - Las autoridades.
2. - Instituciones de crédito.
3. - La comisión de Avalúos de Bienes Nacionales.
4. - Corredor Público

Si el avalúo debe realizarse en poblaciones donde no se cuente con los servicios de instituciones de crédito, de la Comisión de avalúos de bienes nacionales, de corredor público o de instituciones o empresas dedicadas a la compraventa y subasta de bienes, podrá designarse a personas o instituciones versadas en la materia.

Cabe señalar, el plazo en que los peritos valuadores deberán rendir dictamen sobre el avalúo de los bienes y que será en todos los casos siguientes:

- Diez días si se trate de bienes muebles.
- Veinte días tratándose de inmuebles.

- Treinta días en caso de negociaciones.

Dichos plazos se computaran a la fecha de su aceptación.

Podrán promover recurso de revocación al Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando el embargado o terceros acreedores, no estén de acuerdo con el avalúo realizado por la autoridad, de conformidad con el artículo 117, fracción II, inciso d) del Código Fiscal de la Federación, dentro de los 10 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del avalúo, designando perito valuador de su parte en el recurso interpuesto, en cuyo caso el nombramiento recaerá en cualquiera de los valuadores previstos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

En el caso en que no se promueva el recurso antes indicado y no se designe perito valuador por parte del contribuyente, o habiéndose designado perito y no se presente el dictamen dentro de los plazos señalados por la ley, se dará por aceptado el avalúo realizado por la autoridad, si por el contrario, el embargado designa un perito y este designa como valor de los bienes un 10% o mas de la cantidad señalada por el primer perito, la autoridad ejecutora, designará en un término de seis días, un tercero para que dictamine y fije en definitiva la base para la enajenación de los bienes.

Una vez que ha quedado firme el avalúo el día siguiente deberá ser convocado el remate para que se lleve a cabo este, dentro de los 30 días siguientes. La convocatoria deberá hacerse por lo menos 10 días antes del remate. Fijándose esta, en un sitio visible y usual de la oficina ejecutora, también en lugares públicos que se juzguen convenientes.

Aunque actualmente todo se hace vía Internet debiendo permanecer en la página ocho días.

1.9. REMATE DE LOS BIENES.

Podemos entender como actos previos a celebración de almonedas a la emisión de acuerdo o resolución en que se ordene el remate, la notificación de tal acuerdo y la publicación a la convocatoria.

Conforme a lo que establece el artículo 173 fracción I del Código el remate procede cuando ya se hubiere practicado el avalúo, es decir, solo se procederá cuando haya resolución firme en relación con el artículo 176.

Se entiende por remate la venta pública en la que se adjudican los bienes muebles y/o inmuebles al mejor postor por medio de subasta.

El remate es el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación, siendo la última fase del procedimiento de estudio.

El acuerdo de la publicación de convocatoria deberá contener:

1. Antecedentes del Crédito Fiscal.
2. Antecedentes del Procedimiento Administrativo de Ejecución.
3. Previsión de Resolución firme.
4. Fundamentación y Motivación de su procedencia.
5. Fundamentación y Motivación de Competencia.
6. Señalamiento de fecha de remate.
7. Orden de Publicación de convocatoria.
8. Previsiones respecto de la forma de celebración del remate.

El remate prácticamente viene a ser la conclusión del Procedimiento Administrativo de Ejecución entendiéndose por este la venta llevada a cabo por el órgano ejecutor de los bienes embargados al sujeto ejecutado. La regla para la venta de los bienes embargados establece que deben enajenarse en subasta pública como lo establece el artículo 174 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo por vía de excepción se establece que la venta puede llevarse a cabo fuera de remate por medio de la autoridad en forma directa o por empresa especializada, cuando sé de cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 192.

“Artículo 192.- Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate cuando:

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

II. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar lugares apropiados para su conservación.

III. Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieren presentado postores.”

En el caso de remate de bienes raíces, derechos reales o negociaciones, la oficina ejecutora, requerirá el certificado de gravámenes, expedido por el Registro Público de la Propiedad y/o Comercio por los 10 años anteriores; si existen acreedores, serán citados para el acta de remate, pudiendo concurrir al mismo, y hacer las observaciones que estimen del caso, la autoridad las resolverá en el acto de la diligencia, artículo 117 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el valor de los bienes exceda 5 veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente elevado al año, la convocatoria deberá ser publicada en uno de los periódicos de mayor circulación de la entidad de la oficina ejecutora, dicha publicación se hará dos veces con intervalos de siete días, la última cuando menos será publicada cuando menos 10 días antes del remate.

Cuando no se hubiera fincado el remate, el embargado podrá proponer, comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal en su totalidad, artículo 178 del Código.

El producto que se obtenga del remate, enajenación o adjudicación de los bienes del fisco, se aplicará cubriendo el crédito fiscal, en el orden que establecen los artículos 20 y 194 del Código Fiscal de la Federación, los pagos que se hagan se aplicaran a los Créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución y antes de la suerte principal se aplicara como sigue:

- Gastos de ejecución.
- Recargos.
- Multas.
- La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo, del artículo 21 del Código antes mencionado.

Habrá excepción en la aplicación de pagos, cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando algunos de los conceptos señalados anteriormente.

Quien se encuentra facultado para rematar los bienes es el Administrador Local de Recaudación. Los bienes embargados pueden ser rematados en la Administración Local de Recaudación (artículo 174 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación), en el domicilio del embargado (artículo 174 segundo párrafo) o en un lugar especificado para el remate de los bienes (artículo 174, segundo párrafo) artículos todos ellos del Código Fiscal de la Federación.

1.10. LA SUBASTA.

La celebración de las almonedas la podemos dividir en tres partes:

1. Calificación de posturas.
2. Desarrollo de las pujas.
3. Adjudicación de bienes

La subasta deberá realizarse precisamente en el lugar, día y hora que se hayan señalado en la convocatoria correspondiente a efecto de plena validez del procedimiento con fundamento en el artículo 183 del multicitado Código.

Dentro de la subasta se tienen que desarrollar los siguientes hechos con trascendencia jurídica para la celebración de las almonedas:

- Personalidad y representación de la persona que la preside.
- Establecer los fundamentos y motivos de su celebración.
- Señalamiento del concepto del adeudo, del deudor y del estado del procedimiento.
- Señalamiento de la asistencia del deudor y de los acreedores en su caso.
- Calificación de las posturas y desechamiento de las que no sean legales.
- Señalamiento de la mejor postura y su monto.
- Abrir la diligencia a pujas y adjudicación a mejor postura.

El hecho de que concurra el deudor y en ese momento proponga comprador, o bien que alguno de los acreedores realice observaciones conforme al artículo 177 del Código o incluso que existan posturas o pujas iguales. Los interesados deberán ofrecer la postura legal, la cual debe cubrir las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate y cuando la postura legal sea menor al interés fiscal, los bienes se rematarán de contado.

Si se realiza la almoneda si concurren acreedores será necesario que se plasme en el acta correspondiente, y en caso de que no lo hagan, se haga constar que dicha inasistencia se produce no obstante haber sido notificados.

La postura que se haga, deberá ser por escrito, debiendo ser acompañada necesariamente, por un certificado de depósito del 10% por lo menos, de la base fijada para el remate, expedido por institución de crédito autorizada.

El requisito deberá contener lo siguiente:

- En personas físicas, nombre, nacionalidad, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes del postor.

- En personas morales, razón social, fecha de constitución, clave del Registro Federal de Contribuyentes y domicilio fiscal.
- Además en ambos casos, la cantidad que se ofrezca y la forma de pago.

Cuando las posturas sean rechazadas, el certificado de depósito, se devolverá al postor, artículo 181 y 182 del Código.

En el día y hora señalada de la convocatoria para el remate, se hará saber a los presentes, las posturas que fueron clasificadas como legales, así como la fecha y hora de su recepción, Cada subasta tendrá una duración de 8 días que empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del octavo día. En dicho periodo los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar sus propuestas, esto de conformidad por el artículo 183 del Código Fiscal de la Federación.

El remate se fincara en quien haya hecho la mejor postura, en los casos en que la última sea igual por dos o más licitantes, se designará la primera postura que se haya recibido.

El postor en cuyo favor se finco el remate, deberá cumplir con las obligaciones contraídas, de no hacerlo, perderá el importe del depósito, mismo que se aplicará de inmediato a favor del Fisco Federal (artículo 184 del Código). En este caso se reunirán las almonedas en la forma y plazos que se señalan en los artículos respectivos.

En el caso de cumplir con las obligaciones contraídas. La autoridad deberá entregar al adquirente los bienes, conjuntamente con los documentos correspondientes.

El embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente, y recuperarlos inmediatamente, en la proporción que se efectúe el pago, con relación al avalúo y mientras no se hubieren rematado, enajenado o adjudicado los bienes, artículo 195 del Código Fiscal de la Federación, una vez efectuado el pago, los bienes se pondrán a disposición del embargado, para que estos sean retirados, en caso de no hacerlo, se cobrará almacenaje a partir del día siguiente.

Una diligencia de la naturaleza de las almonedas es susceptible de presentar un sinnúmero de incidentes que en su caso deberán ser circunstanciados en el acta respectiva cuando tengan trascendencia jurídica.

En el último párrafo del artículo 177 se concede a los acreedores el derecho de hacer las observaciones que estimen necesarias, y el jefe de la oficina ejecutora deberá decidir en el acto.

1.11. LA ADJUDICACIÓN DE BIENES.

Dentro de los tres días siguientes a aquel en que se haya fincado el remate, el postor deberá entregar a la caja de la oficina ejecutora la cantidad ofrecida en su postura, en caso de bienes muebles. Asimismo, en el caso de bienes inmuebles, deberá entregar el pago dentro de los diez días siguientes a que en que se haya fincado el remate.

Una vez que se efectúe el pago, la oficina ejecutora deberá hacer entrega de los bienes muebles. En el caso de inmuebles, una vez efectuado el pago y designado el notario, la oficina ejecutora citará al ejecutado para que dentro de diez días hábiles otorgue y firme la escritura respectiva, en caso de rebeldía firmará el Administrador.

Una vez otorgada y firmada la escritura en que conste la adjudicación del inmueble, la autoridad ejecutora dispondrá que este se entregue al adquirente.

Para el caso de remate de bienes embargados por la autoridad fiscal, siempre deberá tomarse en consideración lo que previene el artículo 189 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

“Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes objeto de remate, por si o por interpósita persona, a los jefes y demás personas de las oficinas ejecutoras, así como a todos aquellos que hubieren intervenido por parte del fisco federal en el procedimiento administrativo. El remate efectuado con infracción a este precepto será nulo y los infractores serán sancionados conforme a este Código.”

La función de los ejecutores en la etapa de remate se ciñe a la notificación de los actos administrativos que deba conocer el contribuyente y, en su caso los acreedores.

Con relación al artículo 196-A del mencionado Código, causaran abandono a favor del fisco los bienes embargados cuando habiendo sido enajenados, los bienes al adquirente, estos no se retiren del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

El fisco federal tendrá siempre preferencia para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate en los siguientes casos:

- a) A falta de postores.
- b) A falta de pujas.
- c) En caso de posturas o pujas iguales.

Cuando no hubiere postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicara el bien; en este caso el valor de la adjudicación será el 60% del valor del avalúo.

Las adjudicaciones conforme el reformado artículo 191 del Código Fiscal de la Federación tendrán la naturaleza de dación en pago, se tomará el bien como enajenado en un 60% del valor del avalúo, aceptándose este, como dación en pago para que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos o a instituciones asistenciales o de beneficencias autorizadas.

El presente trabajo de investigación que presentamos contempla el estudio del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 28 de Junio del año 2006, pero en particular, contempla las reformas a los artículos 12, primer párrafo; 19, 129 fracciones II, segundo párrafo y IV, segundo párrafo; 134, fracciones I, III y IV; 135, primer párrafo; 136, segundo párrafo; 139; 140; 141, fracción I; 142, fracción I; 145; 146, último párrafo; 150, cuarto párrafo; 167, fracción II; 182, fracción IV; 183, segundo párrafo; 184, 190, primer párrafo; 191; 196 y 196-A, penúltimo párrafo, así como la adición de los artículos 38, con una fracción III, pasando las actuales III y IV a ser IV y V, y un segundo, tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos; 134, fracción I con un tercer, cuarto, quinto, sexto y séptimo párrafos, y un tercer párrafo al artículo; 141, con un penúltimo y último párrafos al artículo; 145-A; así como la derogación de los artículos 190, último párrafo; 192, fracción III y 193 del Código Fiscal de la Federación.

Así vemos que la figura del ejecutor se encuentra contemplada dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución mismo que se regula en el Código Fiscal de la Federación, figura que tiene diversas facultades, de tal forma que su actuación trasciende en la esfera Constitucional y Legal de los contribuyentes, por lo que es importante la constante y adecuada profesionalización de los ejecutores adscritos al Servicio de Administración Tributaria con el objetivo de evitar efectos jurídicos y económicos perjudiciales para el Estado y los contribuyentes, y así mejorar la Administración Pública; temas que indudablemente tocaremos en los siguientes capítulos.

CAPITULO SEGUNDO

LA FIGURA DEL EJECUTOR EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

2.1. FACULTADES Y RESTRICCIONES DEL EJECUTOR.

“Lo cierto es que los ejecutores no deben de actuar fuera de las limitaciones previstas por la Ley, sino únicamente deben limitarse para lo cual están facultados, pero nosotros somos quienes los solapamos, (sic) no haciendo valer con energía y firmeza los medios legales que tenemos a nuestro alcance, como son las respectivas denuncias penales, quejas administrativas con arreglo a la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, pues ciertamente dichas conductas ilegales y posiblemente constitutivas de delitos federales las cometen los ejecutores, empleados del estado que ocupan los últimos niveles jerárquicamente hablando, motivo por el cual, sus superiores no sabrán de dichas conductas si no son denunciadas oportunamente en forma administrativa.”⁴⁹

Las autoridades fiscales y en particular el ejecutor esta obligado a realizar solamente lo que la ley le permite, sujetándose su actuación a lo estrictamente previsto por la ley; así los ejecutores deben fundar y motivar su actuar.

El requerimiento de pago marca el inicio de la primera etapa del procedimiento administrativo de ejecución, el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación regula el requerimiento de la siguiente manera:

“Las Autoridades Fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal y el importe de sus accesorios legales requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue...”

El requerimiento de pago al ser un acto administrativo debe de contar con el requisito esencial que es el de publicidad, es decir, aquel que se logra a través del acto de notificación del mismo y que es llevado a cabo por el ejecutor, así por tratarse de un acto recurrible debe ser notificado en forma personal conforme al artículo 134 fracción I del Código Fiscal Federal.

Dentro de las modalidades del requerimiento de pago y como restricción al actuar del ejecutor encontramos que si el crédito fiscal fue notificado a través de

⁴⁹ Porras Lara , Aurora, Revista Defensa Fiscal, Septiembre 2002, México, Pág. 47

edictos, la diligencia de requerimiento se entenderá por la autoridad municipal, y no por el ejecutor, a no ser que al momento de iniciarse la diligencia se presente el deudor caso en el cual la citada diligencia se entenderá con él deudor, esto con fundamento en el artículo 152, penúltimo párrafo, del ordenamiento en comento.

Otra restricción al ejecutor en su actuar consiste en los días y las horas en los cuales va a llevar a cabo sus actuaciones tanto para la diligencia de requerimiento de pago, la de embargo como para el resto de sus actividades, ya que aquí rige el principio que las diligencias deben de llevarse a cabo en día y hora hábiles, de acuerdo a lo establecido por el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, entendiéndose por los días los que estén contemplados en el artículo 12 del ordenamiento aludido, y las horas comprendidas de las 7:30 a las 18:00 horas.

Cabe enfatizar las siguientes excepciones:

“Las autoridades fiscales para la práctica de las visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución y de notificaciones, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que se deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles. También se podrá efectuar la habilitación a que se refiere este párrafo, para la continuación de una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular siempre que exista la sospecha de su alteración u ocultamiento en caso de suspenderse la diligencia sin haberlos asegurado.”⁵⁰

Dentro de las facultades que tiene el ejecutor se encuadran en el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación que faculta y obliga al ejecutor al realizar una acta circunstanciada, la cual debe de cumplir con los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación los cuales enunciamos a continuación.

1. Constar por Escrito.
2. Señalar la autoridad que lo emite.
3. Señalar lugar y fecha de emisión.
4. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
5. Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que se dirige.

“En efecto, debe considerarse que el ejecutor es una autoridad que por delegación de facultades del jefe de la oficina que realiza el cobro, llevara a cabo actos de autoridad que requieren de la debida fundamentación y motivación de cada uno de ellos, pues en su realización habrá una afectación directa e inmediata

⁵⁰ Jiménez González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 1ª, ED. Thomson, 2002, México, Pág. 298

de los intereses jurídicos del contribuyente deudor, y que, en consecuencia, requiere cumplir con las formalidades de ley”⁵¹

El ejecutor tiene como restricción fundamental que todos sus actos estén debidamente fundamentados y motivados debiendo entender tres elementos fundamentales que lo soporten, los cuales enunciaremos a continuación:

- 1.- La realización de un acto de autoridad.
- 2.- La existencia de los fundamentos que facultan el acto anterior.
- 3.- La existencia de motivos para que la autoridad realice el acto.

La realización del acto de autoridad consiste primordialmente en que la autoridad primeramente deberá definir cual es el acto que realizara para acudir entonces a discernir los motivos y fundamentos del mismo. Así, el ejecutor deberá discernir por ejemplo, si va a llevar el embargo en primera instancia, y definir los fundamentos y motivos que lo originan y facultan.

Establecido el acto que deberá llevar a cabo el ejecutor, deberá verificar que existan los fundamentos legales que lo facultan para llevar a cabo el acto de autoridad en particular; esto es, deberá existir en la ley la facultad para ejecutar el acto que se pretenda llevar a cabo. Después de verificar la existencia de los fundamentos que lo facultan deberá constatar la existencia del motivo que le dio origen; es decir, el particular mediante actos positivos u omisiones, dará motivo para que la autoridad lleve a cabo el acto que pretende.

Así el acto de autoridad es el “Acto realizado por la autoridad competente, que consta de forma escrita, con la finalidad de producir consecuencias jurídicas que afectan directamente a la persona a quien es dirigido.”⁵²

Así mismo entendemos por fundamentación la “Expresión en el mandamiento escrito de la autoridad competente de los fundamentos legales que la facultan para llevar a cabo el acto que se realiza, y que tienen vinculación directa con los motivos que lo originan y las consecuencias del acto autoritario.”⁵³

La motivación es la “Expresión en el mandamiento escrito de la autoridad competente de los motivos imputables al particular, que originaron la emisión del acto de autoridad que lo afecta en su interés jurídico y que tiene vinculación directa con los fundamentos citados y las consecuencias del acto autoritario.”⁵⁴

En este orden de ideas cabe citar la siguiente Tesis aislada, de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en el Tomo: XIV, Diciembre de 2001, Página: 1801, que a la letra dice:

⁵¹ Sandoval Galindo, Luis E. Revista Indetec, No. 105, 30 de junio de 1997, México Pág. 23

⁵² Sandoval Galindo, Luis E. Op. Cit. Pág. 24

⁵³ Ídem.

⁵⁴ Ídem.

REQUERIMIENTOS DE PAGO Y EMBARGO. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. *En observancia de las garantías tuteladas por el artículo 16 de la Constitución General de la República y de las formalidades establecidas por el numeral 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, los funcionarios ejecutores de un requerimiento de pago y embargo, en cumplimiento de lo dispuesto por los artículos 152 y 155 del citado ordenamiento fiscal, deben hacer constar en forma pormenorizada su identificación y no sólo establecer el número de credencial, sino autoridad que la emitió, fecha de expedición y vencimiento, con el objeto de que la parte interesada esté en posibilidad de conocer si efectivamente el personal actuante presta sus servicios en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; se encuentra autorizado para levantar la actuación relativa y afectar bienes propiedad del causante aludido; proceder al inicio de la diligencia resultante; requerir a la persona con quien se entienda para que designe dos testigos y, en caso de que no lo hiciere, el ejecutor deberá designarlos y hacer constar esa circunstancia; ante lo cual, si ello no se deduce de la actuación respectiva, es indudable la ilegalidad del requerimiento.”*

“Constituye el embargo el segundo momento dentro de la secuencia del procedimiento administrativo de ejecución”⁵⁵

Al apersonarse el ejecutor en el domicilio del deudor del crédito fiscal determinado y ante la negativa de pago por parte de la persona con quien se entienda la diligencia se originara el acto de embargo, será entonces el primer acto que deberá fundar y motivar en el acta de embargo, siendo pues este un acto que debe reunir estos requisitos. En todos los casos, el acto autoritario de embargo tendrá su fundamento jurídico en los artículos 151 y 152 del Código Fiscal de la Federación, debiendo ubicar la hipótesis ya sea que se trate de embargo de bienes o de negociaciones.

Ahora bien, tenemos como otra facultad y obligación para el ejecutor dentro de la diligencia de embargo la designación de testigos, que es un derecho que en el artículo 155 último párrafo del Código Fiscal de la Federación se concede a la persona con quien se entienda la diligencia, por lo que solo ante la negativa de hacerlo, será designado por el ejecutor, así se prevé el hecho de que si se hiciera la designación por parte de dicha persona, bastará que se señale este hecho en el acta para que surta sus efectos legales.

Al igual que en la designación de los testigos, la persona con la que se entienda la diligencia debe señalar los bienes sujetos a embargo, y ante su negativa, la facultad es otorgada por ministerio de Ley al ejecutor, de tal forma que si es este quien los debe designar, debe configurarse dentro de cualquiera de los supuestos que establece el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación, debiendo el ejecutor motivar este hecho, narrar la conducta asumida y las consecuencias de ello.

⁵⁵ Jiménez González Antonio, Op. Cit. Pág. 298

Si el deudor o la persona con la que se atiende la diligencia, no sigue el orden establecido en el artículo 155 a "juicio" del ejecutor (artículo 156), este tendrá plenas facultades para señalar los bienes a embargar. El legislador en este caso deja al arbitrio del funcionario público, que desgraciadamente carece de una formación idónea para realizar un trabajo tan delicado, como es el de hacer las veces de perito valuador, es totalmente injusto para el contribuyente ya que crea una inseguridad jurídica al gobernado.

Respecto al artículo 157 del multicitado Código cabe agregar que el mismo le da plena facultad al ejecutor para determinar que bienes se consideran de lujo para efectos de embargo, mismo que carece de los elementos técnicos adecuados para discernir si pueden o no ser considerados esos bienes de lujo.

La practica del acto de requerimiento de pago y embargo debe llevarse a cabo en el domicilio del deudor, debiendo el ejecutor identificarse con la persona con la que se entienda la diligencia, si la persona no se encuentra en ese momento se deberá estar a lo previsto por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, dejándole citatorio para el día hábil siguiente y para hora determinada con quien se encuentre en el domicilio, a efecto de llevar a cabo la diligencia ordenada; debiendo el ejecutor fundamentar y motivar contundentemente el supuesto que se deje citatorio para la espera y el entendimiento de la diligencia para con un tercero por no haber acudido a la cita la persona que debía ser notificada.

Al respecto cabe enfatizar que el ejecutor tiene la facultad de motivar porque se dejó el citatorio a un tercero, lo cual deberá ser expresamente narrado y fundamentado en los términos de los artículos 137 y 152 del Código Fiscal de la Federación. Respecto a la realización de la diligencia con un tercero, el motivo será el hecho de no haber estado presente, no obstante haber mediado citatorio y los fundamentos serán igualmente los artículos 137 y 152 del Código Fiscal Federal, en cuyo supuesto los actos anteriores serán llevados con quien se encuentre en el domicilio, excepto, en los supuestos en que se deba hacer el requerimiento de pago y embargo por medio de instructivo, en cuyo caso deberá motivarse con la existencia del citatorio, la no presencia de persona alguna en el domicilio y la negativa de los vecinos, para recibir la notificación, lo anterior con fundamento en los artículos 134, fracción V, 137 y 152 del multicitado Código Fiscal.

Otra facultad del ejecutor con fundamento en el artículo 153 del Código es la de nombrar depositario de los bienes embargados, esto es, debido a que en su primer párrafo del numeral citado se establece que serán los jefes de las oficinas ejecutoras quienes bajo su responsabilidad nombraran a los depositarios de los bienes y que de no hacerse lo harán los ejecutores.

Esta situación, obliga a que si el jefe de la oficina correspondiente decide no hacer la designación, deberá así manifestarlo en el mandamiento de ejecución,

pues si este hecho no se da a conocer al deudor, este no tendrá conocimiento de la facultad del ejecutor para designarlo, y por lo tanto, la designación así llevada a cabo dejará en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente, al no saber si existió otro depositario designado por quien lo faculta; por lo que constituye una restricción al ejecutor señalar depositario cuando en el mandamiento de ejecución se omita la fundamentación y motivación de hacerlo.

Otra restricción que rige al ejecutor dentro de la diligencia del embargo de bienes la encontramos encuadrada en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, en el que se prevé que bienes se consideran exceptuados de embargo para efectos fiscales. “Debe tenerse en cuenta que la técnica jurídica de la que en forma mayoritaria echa mano el legislador para construir los supuestos de inembargabilidad es la de los conceptos jurídicos indeterminados, por ejemplo, términos tales como útiles, necesarios, indispensables, etc.”⁵⁶

El ejecutor podrá ampliar el embargo en cualquier momento del procedimiento, cuando se determine que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales con fundamento en el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación.

Otra facultad del ejecutor consiste en que el Jefe de la Oficina Exactora con el apoyo del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación es quien debe designar a la persona del interventor quien es el que tendrá el carácter de depositario de las negociaciones embargadas.

“Si durante la práctica del embargo la persona en contra de la que se despacha la ejecución o bien aquella con quien se entienda la diligencia, se coloca en alguno de los supuestos previstos en el artículo 163 del Código Fiscal de la Federación, el ejecutor podrá hacer que las cerraduras fueren rotas.”⁵⁷ Cabe señalar que esta práctica tiene unas salvedades que el mismo artículo citado prevé, por lo que el actuar del ejecutor en este sentido debe ser demasiado cuidadoso a fin de no violentar en forma alguna el procedimiento.

Respecto al artículo 158 del Código Fiscal de la Federación cabe hacer énfasis en lo siguiente: si se le demuestra al ejecutor que otra persona es propietaria de los bienes con una copia en donde se asienten las características y que éste a nombre del tercero, y a “juicio” del ejecutor estas pruebas no resultan suficientes, ¿llevará a cabo el embargo? depende: si, el ejecutor una vez convencido de que los bienes son de un tercero, deberá dictar una resolución, la que deberá ser ratificada por la oficina ejecutora. En primer lugar, el ejecutor es una autoridad encargada de “ejecutar” y no de dictar resoluciones, situación totalmente incomprensible.

⁵⁶ Jiménez González Antonio, Op. Cit. Pág. 301

⁵⁷ Jiménez González Antonio, Op. Cit. Pág. 303

2.2. VIOLACIONES FORMALES EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

“Al hablar de procedimiento administrativo de ejecución, como procedimiento que es, (sic) necesariamente se presupone la referencia a una serie concatenada de actos teleológicamente vinculados, es decir, la gran diversidad de actos que conforman el llamado procedimiento administrativo de ejecución se encuentran orientados hacia un mismo y único fin: el pago de la obligación fiscal insatisfecha.”⁵⁸

Una violación de forma al procedimiento estudiado es que el ejecutor tratándose de requerimiento de pago y embargo no entienda la diligencia con la persona en contra de la que se despacho la ejecución, o en caso de ser persona moral con su representante legal, si anteriormente a ello no dejó citatorio para una hora determinada un día anterior, toda vez que apersonado el ejecutor el día y hora señalados en el citatorio entenderá la diligencia con el destinatario, representante legal o cualquier persona en caso de que ellos no se encuentren presentes.

Si el ejecutor no levanta acta pormenorizada de la diligencia de requerimiento de pago, dejándole copia de la cual se entregará una con la persona que se entiende la diligencia tal y como lo prevé el numeral 135 del Código Fiscal de la Federación, nos encontramos en el supuesto de una violación de forma al procedimiento, ya que dicho acto debe constar por escrito, señalar la autoridad que lo lleve a cabo y ostentar la firma del que realiza la diligencia.

Encontramos como otras violaciones formales al procedimiento administrativo de ejecución, y en especial a la práctica del embargo de bienes la insatisfacción de los siguientes supuestos que se enumeran de forma enunciativa más no limitativa:

1. Que no exista un crédito fiscal a cargo del sujeto.
2. Que el crédito fiscal no haya sido notificado debidamente al deudor.
3. Que el deudor no haya incurrido en incumplimiento de la obligación de pago.
4. Que no se haya practicado el requerimiento de pago al deudor.
5. Que una vez que se haya requerido de pago y este no haya sido cubierto, se le embarguen bienes para garantizar el crédito fiscal

Si el ejecutor no designa los testigos a que se refiere el artículo 151 último párrafo del código fiscal se constituiría este hecho en una violación de forma al procedimiento, y se estaría privando al deudor de su derecho a la presencia de testigos, por lo que en aras de una mayor certeza jurídica en el desarrollo de la diligencia, el ejecutor deberá designarlos ante la negativa antes manifestada.

⁵⁸ Jiménez González Antonio, Op. Cit. Pág. 295

Otra violación de forma ocurre cuando el ejecutor no señala bienes sujetos a embargo conforme al numeral 156 del Código Fiscal de la Federación, ante la negativa de la señalización por parte de la persona con la que se entienda la diligencia en el acto de requerimiento de pago y de embargo.

“La oposición a la realización de la diligencia también deberá resolverla el ejecutor, previo acuerdo del jefe de la oficina exactora, procediendo a fracturar cerraduras ante testigos, sellando cajas de seguridad o muebles, embargando inmuebles, secuestrando bienes, y solicitando el auxilio de la fuerza pública, en su caso.”⁵⁹

El ejecutor vulnera formalmente el procedimiento si dentro de la diligencia de embargo viola cerraduras de las puertas y la persona con la que se entienda la diligencia no se niegue a abrir las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en la que se presume que existen bienes muebles embargables o cuando no hubiese negativa a abrir los muebles en los que el ejecutor suponga se guarda dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables.

No obstante que el sujeto ejecutado se coloque en los supuestos previstos por el legislador para la procedencia de la ruptura de cerraduras, sin embargo, a efecto de que el ejecutor jurídicamente este en condiciones de llevarla a cabo deberá satisfacer los requisitos del artículo 163 del Código fiscal de la Federación en su primer párrafo y que consiste en:

- a) Que el jefe de la oficina ejecutora dicte un acuerdo precisamente ordenando la práctica de tal diligencia, debiéndose invocar las disposiciones legales que le sirvan de apoyo y señalándose la causal que se ha actualizado para proceder a tal efecto.
- b) En el momento de la práctica de la diligencia designar dos testigos.
- c) Levantar acta circunstanciada en la que se consigne todo lo que acontezca durante la realización de la diligencia.

Es común encontrar que en los mandamientos de ejecución y en las ordenes de requerimiento de pago no se encuentra estampada la firma del Administrador encargado de la jefatura de la oficina facultada para llevar a cabo la extracción de bienes, y estos documentos son firmados por los jefes del departamento o por los propios ejecutores lo que constituye una violación formal al Procedimiento Administrativo de Ejecución, al respecto cabe citar la siguiente Tesis aislada, de la Novena Época, emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, bajo el Tomo: XVI, Diciembre de 2002, Página: 742, que nos dice:

⁵⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 4ª, ED. Limusa, Noriega-Editores, 2003, México Pág. 166

“ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN. EN SU AUSENCIA, SÓLO PUEDE SIGNAR REQUERIMIENTOS DE PAGO DE UN CRÉDITO FISCAL EL SUBADMINISTRADOR QUE DEPENDA DE ÉL Y NO CUALQUIER OTRO SERVIDOR PÚBLICO. La fracción IX del apartado B del artículo 21 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (vigente hasta el 22 de marzo de 2001) otorga al administrador local de recaudación, entre otras, la facultad de ordenar el requerimiento de pago de un crédito fiscal. Del mismo modo, el artículo 24, penúltimo párrafo, del reglamento en mención, prevé que los administradores serán suplidos, indistintamente, por los subadministradores que de ellos dependan; consecuentemente, la facultad de signar el requerimiento de pago de un crédito corresponde al administrador local de recaudación, el cual, de conformidad con los artículos anteriormente citados, únicamente será suplido por cualquier subadministrador que de él dependa, sin que en ningún artículo del citado reglamento se advierta alguna otra posibilidad de suplencia.

En esta orden de ideas, cabe señalar que el hecho de que el ejecutor en la diligencia de requerimiento de pago y embargo llene un machote proporcionado dentro de sus oficinas impresos con espacios en blanco para rellenar con letra manuscrita o cuando se advierta que el nombre del personal que actúa es posterior a la elaboración del procedimiento, constituye un acto ilegal y violatorio de las garantías individuales, según lo previsto en la segunda Jurisprudencia, de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, bajo el Tomo: XIX, Mayo de 2004, Página: 592, por lo que, el:

REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO EN MATERIA FISCAL. CONTRAVIENE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA, CUANDO SE TRATE DE UN MACHOTE IMPRESO CON ESPACIOS EN BLANCO PARA RELLENAR CON LETRA MANUSCRITA, O CUANDO SE ADVIERTA DE MANERA NOTORIA QUE LA IMPRESIÓN DEL NOMBRE DEL PERSONAL ACTUANTE ES POSTERIOR A LA ELABORACIÓN DEL DOCUMENTO. Los artículos 151 y 152 del Código Fiscal de la Federación establecen que las autoridades fiscales se encuentran facultadas para hacer efectivos los créditos a favor del fisco, a través del procedimiento administrativo de ejecución, el cual debe satisfacer, además de los requisitos mencionados en dichos artículos, las exigencias contenidas en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38 del referido código. En ese sentido, la existencia de un mandamiento de requerimiento de pago y embargo con dos tipos de letra notoriamente distintos, referidos unos a los elementos genéricos y otros a la designación del ejecutor para llevar a cabo la diligencia respectiva, por sí sola no acredita que haya sido formulado en parte por la autoridad competente para emitir la orden (los elementos genéricos), y en otra por la autoridad actuante (los relativos a su designación), ni tampoco evidencia fehacientemente que se hayan cumplido tales requisitos constitucionales y legales, pues tratándose de una garantía individual debe exigirse su exacto acatamiento. En consecuencia, cuando se trate de un machote impreso con espacios en blanco para rellenar con letra manuscrita, o cuando se advierta de manera notoria que la impresión del nombre

del personal actuante es posterior a la elaboración del documento, lleva a concluir que dicha designación no fue realizada por la autoridad exactora, la única competente para realizar dicho nombramiento, atento a lo dispuesto en el indicado artículo 152.

Por lo que al no cumplimiento de lo dispuesto en la ley, genera su absoluta ilegalidad y por lo tanto su nulidad.

2.3. VIOLACIONES DE FONDO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

“Así es, se coloca en una situación de incertidumbre el particular contra el que se sigue un procedimiento de ejecución cuando existe un acto dentro de él que ha su juicio no se ha ajustado a la ley y quiere impugnarlo, puesto que si opta por el recurso de revocación, podrá interponerlo, si la violación se cometió antes del remate, en cualquier tiempo antes de la publicación de la primera almoneda y si la violación tuviere lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria, se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta; mientras que se decide promover el juicio, suponemos, porque la ley no lo establece, que tendría que presentar la demanda, dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquel en que se le notifique el acto en el que se contenga la violación, y ello si es de los actos que se deban de notificar personalmente.”⁶⁰

Es común observar que los ejecutores no se identifican al llevar acabo las diligencias de requerimiento de pago y embargo, lo que constituye severas violaciones al Procedimiento Administrativo de Ejecución, al respecto cabe citar la siguiente Tesis aislada, de la Novena Época, emitida por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, bajo el Tomo: XV, Marzo de 2002, Página: 1446, que a letra dice:

REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO. EL EJECUTOR DEBE CIRCUNSTANCIAR EN EL ACTA LOS DATOS DE SU IDENTIFICACIÓN. *El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, en su parte inicial, hace referencia a que el ejecutor, al practicar la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, debe identificarse ante la persona con quien practique dicha actuación; también dicho numeral establece que de la diligencia se levantará "acta pormenorizada", lo que significa que dicha acta debe contener todas y cada una de las circunstancias que ocurrieron al realizar tal evento, pues aunque de manera expresa no se indique en dicho numeral que en el acta que se levante con motivo de la diligencia deba circunstanciarse el documento con el cual se identifique el ejecutor, acorde con la garantía de seguridad jurídica del gobernado, basta que el legislador señale, primero, los requisitos que debe cubrir el ejecutor al identificarse*

⁶⁰ Tribunal Fiscal de la Federación, VIII Reunión Nacional de Magistrados, 1ª, Tomo I ED. Tribunal Fiscal de la Federación, 1999, México, Pág. 131

con el afectado y, luego, precise que de la diligencia se levante un acta pormenorizada; de aquí se desprende que para satisfacer plenamente el requisito legal de identificación del ejecutor, ésta debe hacerse constar en forma detallada en el acta que al efecto se levante de manera circunstanciada.

En este mismo sentido sirve de apoyo la siguiente Tesis aislada, de la Novena Época, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, bajo el Tomo: XIII, Mayo de 2001, Página: 1127, que refiere:

“DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO DE BIENES. LOS EJECUTORES DEBEN CUBRIR LOS MISMOS REQUISITOS DE IDENTIFICACIÓN QUE SE EXIGE A LOS INSPECTORES QUE REALIZAN VISITAS DOMICILIARIAS. La Segunda Sala de la Suprema Corte de de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 6/90, integrada al resolver la contradicción de tesis 6/89, ha establecido que: *"VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.-Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las vistas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos."* Lo mismo sucede en tratándose de diligencias de requerimiento de pago y embargo de bienes, en virtud de que del contenido de los artículos 44, fracción III y 152 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que tanto para iniciar una visita domiciliaria como para el levantamiento de la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, es menester que el visitador y el ejecutor, respectivamente, deban identificarse ante la persona con quien se entienda o se practique la diligencia, es decir, que en ambos casos se requiere satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación de las personas encargadas de su legitimación; y en aras del principio general de derecho que dispone que en donde exista la misma razón debe regir la misma disposición, es válido aplicar en forma extensiva las exigencias establecidas en la jurisprudencia antes citada, a los ejecutores que practican diligencias de requerimiento de pago y embargo de bienes, pues igual protección de sus derechos subjetivos públicos necesita quien es visitado con motivo de una visita domiciliaria, como el deudor a quien se practica una diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, dado que en ambas hipótesis se requiere que el visitado o deudor tengan plena seguridad de que la persona

encargada del desahogo de la diligencia, real y efectivamente sea representante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de que legalmente pueda introducirse a su domicilio, pues de tales prácticas pueden deducirse posibles afectaciones a sus intereses jurídicamente tutelados, como lo es en el deudor, el embargo de sus bienes, en su caso, hasta la intervención de su negociación.

Al realizarse la diligencia de embargo se deben cumplir con los requisitos que al efecto se establecen en el Código Fiscal de la Federación, pues contra los actos que no se ajusten a la Ley en dicha diligencia, se podrá interponer el Recurso de Revocación

2.4. IRREGULARIDADES EN LA ACTUACIÓN DEL EJECUTOR.

Con el ingreso de los abogados Tributarios (así llamados por el Sistema de Administración Tributaria) en el año de 2002, en su mayoría jóvenes recién egresados de las Universidades del país, fueron capacitados por el Servicio de Administración Tributaria según los intereses de la misma dependencia, llevando a cabo en muchas veces de forma ilegal el Procedimiento Administrativo de Ejecución, realizando conductas probablemente infractoras de la Constitución Federal, de la Legislación Penal, de los ordenamientos fiscales y de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

“...las conductas infractoras a la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, fueron creadas precisamente para “desterrar las conductas reprochables en el servicio público, consistentes en el aprovechamiento del poder de influencia que el servidor público pueda tener derivado de su empleo, cargo o comisión que desempeña”⁶¹

Sin embargo, regularmente los ejecutores llevan a cabo conductas conciente o inconcientemente delictivas previstas en el Código Penal Federal. Al respecto cabe citar un ejemplo:

“Un ejecutor se apersona en el domicilio fiscal de contribuyente y solicita su presencia, como no se encuentra en ese momento, deja un citatorio para el día hábil siguiente a una hora fija (se hace constar que ese ejecutor si estaba autorizado en el Mandamiento de Ejecución). Al día hábil siguiente a hora distinta de la fijada en el citatorio, el mismo ejecutor acompañado por tres personas más, quienes no estaban autorizados en el Mandamiento de Ejecución, se presenta y requiere la presencia del contribuyente, como no se encuentra el interesado ni su representante legal, inicia la diligencia con la persona que lo atiende en ese momento, a la cual le requiere de pago, esta a su vez exhibe copia de una demanda de juicio de nulidad promovida ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y del escrito en el cual solicitó la suspensión del Procedimiento administrativo de Ejecución y ofreció como garantía del interés fiscal, mismos que son ignorados por el ejecutor, en el momento en que la persona con quien

⁶¹ Porras Lara, Aurora, Op. Cit. Pág. 54

entiende la diligencia empieza a dar sus razonamientos y explicar los motivos por el cual debe suspender la misma, las otras tres personas que acompañan al ejecutor intervienen en forma prepotente y arbitraria, introduciéndose al domicilio fiscal y pretendiendo embargar los bienes indispensables para la actividad del contribuyente.

La persona que los atendió se opone al embargo y como consecuencia de ello, los funcionarios fiscales amenazan con pedir auxilio de la fuerza pública, al poco tiempo llegan otros cinco ejecutores acompañados del supuesto Jefe de Departamento de Garantías, y todos ellos introducidos en el domicilio fiscal, pretenden embargar mercancías por la cantidad cuatro veces mayor al crédito fiscal, afuera en el establecimiento se encuentra la policía fiscal esperando entrar en acción tan pronto les de la orden el ejecutor. Todos los funcionarios fiscales empiezan a embargar y extraer la mercancía propiedad del contribuyente, la cual es indispensable para la actividad que desempeña.

Ante tal situación, la persona con la que se entiende la diligencia se opone con más firmeza al embargo y tanto los ejecutores como el supuesto jefe de departamento de garantías cierran las puertas del negocio, el personal que se quedo afuera escucha los gritos que dan los ejecutores y la voz de la persona que atiende la diligencia, a quien tienen encerrada durante una hora...

Cabe hacer notar que durante toda la diligencia la persona que atendió a los ejecutores, estuvo soportando infinidad de vejaciones, humillaciones y maltrato por parte de las autoridades fiscales, en concreto de los ejecutores.

Finalmente los ejecutores embargaron mercancías hasta por cuatro veces más del monto del crédito fiscal, y se retiraron en conjunto con la policía fiscal, dejando a la persona con la que se atendió la diligencia una sensación de fracaso, impunidad, impotencia y con la firme creencia en que las autoridades fiscales fueron arbitrarias, sin embargo, es evidente que la actuación fue totalmente violatoria de los derechos del contribuyente, lamentablemente la falta de cultura de la Defensa propicia que algunas autoridades actúen ilegalmente y su mal actuar quede impune.

También es frecuente que los ejecutores violan lo dispuesto en el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, que expresamente establece:

Artículo 114.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen... embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente...

Este tipo de irregularidades al Procedimiento Administrativo de Ejecución también lo cometen algunos ejecutores o autoridades del Instituto Mexicano de Seguridad Social y del INFONAVIT.

Ahora bien, el delito previsto en el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, es tan grave que la pena original de tres meses a seis años de prisión aumentará de seis meses a nueve años de prisión, como se demuestra a continuación en el artículo 97 del mismo Código: si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentara de tres meses a tres años de prisión.

Así, en relación al caso planteado podemos argumentar que al haber mantenido a la persona que atendió la diligencia encerrada en el lapso de una hora los ejecutores cometieron el delito federal de privación ilegal de la libertad previsto en el artículo 364 del código Penal Federal que al tenor refiere: “se impondrá de seis meses a tres años de prisión y de veinticinco a cien días multa: I. Al particular que prive a otro de la libertad hasta por cinco días.”

Así mismo, el hecho de que los ejecutores embarguen bienes que con fundamento en el artículo 157 del Código Fiscal Federal están exceptuados de embargo, pudiera ser esta una conducta constitutiva de delito federal previsto en el artículo 215, fracciones I y III, del Código Penal Federal, que expresamente dispone lo siguiente: Cometan el delito de abuso de autoridad los servidores públicos que incurran en alguna de las conductas siguientes: I. Cuando para impedir de la ejecución de una ley... pidan el auxilio de la fuerza pública o la emplee con ese objeto....; III. Cuando indebidamente retarde o niegue a los particulares la protección o servicio que tenga obligación de otorgarle.”

El ejecutor a embargar más del monto del crédito fiscal desde luego pudiera ser constitutivo de delito federal de concusión previsto en el artículo 218 del Código Penal Federal; lo cierto es que los ejecutores no deben actuar fuera de sus limitaciones previstas por la ley.

Entonces es de entender que todo ejecutor que no este nombrado en el Mandamiento de Ejecución expedido por autoridad fiscal competente, comete el delito tipificado en el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación, conductas delictivas que comúnmente realizan los ejecutores adscritos a las Administraciones locales de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria, ya que es común ver que en la práctica cotidiana los ejecutores se acompañan en grupos de 3 o más y es el caso que solo uno de ellos esta nombrado en el mandamiento de ejecución. Así mismo encontramos que es el caso que estos ejecutores van acompañados de policías fiscales para el desarrollo de las diligencias y en su caso para hacer extracción de los bienes embargados, y estos policías al no estar contemplados en la citada norma jurídica igualmente cometen el delito descrito anteriormente. Es común ver que también las autoridades administrativas adjuntas al Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores por conducto de sus ejecutores propios y adscritos también realizan dichas conductas delictivas.

Ahora bien el delito previsto por el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación , es tan grave que la pena original de tres meses a seis años de prisión aumentara de seis meses a nueve años de prisión, como lo tipifica el artículo 97 del Código Fiscal de la Federación que nos dice:

“Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión”

Así mismo si igualmente un ejecutor o varios ejecutores impiden la salida o mantienen encerrada a alguna persona durante el desarrollo de alguna diligencia cometerían el delito federal de privación de la libertad, delito previsto en el artículo 364 del Código Penal Federal que refiere:

Artículo 364.- Se impondrá de seis meses a tres años de prisión y de veinticinco a cien días multa:

Al particular que prive a otro de su libertad hasta por cinco días, la pena de prisión será hasta por un mes más por cada día.

Los ejecutores materia de nuestro estudio pudieran cometer con sus conductas ilegales conductas delictivas, en lo particular al embargar mercancías o bienes con un valor excedente al marcado por el crédito fiscal; dicho delito es el marcado en el numeral 218 del Código Penal Federal que nos refiere:

ARTICULO 218.- Comete el delito de concusión: el servidor público que con el carácter de tal y a título de impuesto o contribución, recargo, renta, rédito, salario o emolumento, exija, por sí o por medio de otro, dinero, valores, servicios o cualquiera otra cosa que sepa no ser debida, o en mayor cantidad que la señalada por la Ley.

Al que cometa el delito de concusión se le impondrán las siguientes sanciones:

Cuando la cantidad o el valor de lo exigido indebidamente no exceda del equivalente de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, o no sea valuable, se impondrán de tres meses a dos años de prisión, multa de treinta veces a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, y destitución e inhabilitación de tres meses a dos años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Cuando la cantidad o el valor de lo exigido indebidamente exceda de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, se impondrán de dos años a doce años de prisión, multa de trescientas a quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e

inhabilitación de dos años a doce años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.”

“Este delito es tan comúnmente cometido por los ejecutores que ni siquiera ellos mismos se dan cuenta de la gravedad de la conducta que despliegan, pues es tan usual que los ejecutores exijan cantidades mayores al Crédito Fiscal, y que saben que no es debido, que esta nosotros nos parece tan normal y legal”⁶²

Un crédito fiscal no puede exceder en un corto tiempo tres veces de su monto original, máxime que es de explorado derecho que las multas no generan recargos, solamente actualización.

2.5. EFECTO ECONÓMICO POR UN ACTUAR ILEGAL DEL EJECUTOR.

“Del mismo modo que no es de la competencia judicial apremiar al ciudadano a tomar las armas, formando su resistencia una cuestión contenciosa, tampoco lo es hacer efectivo el pago del impuesto, ni aun en el caso que el deudor se oponga a verificarlo para convertir así en judicial, negocio que por su esencia es administrativo.”⁶³

“Esto quiere decir que en la mayoría de los casos la diligencia de requerimiento de pago se lleva a cabo por la autoridad hacendaría en un marco de antijuridicidad y absoluta violación al orden normativo que la regula, no se respetan las formalidades no imperativos de fondo a que se sujeta tal actuación, y por ende, la misma es susceptible de anulación”⁶⁴

De conformidad con lo estipulado en el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación una consecuencia económica de la práctica del procedimiento administrativo de ejecución es que nace a cargo del sujeto ejecutado la obligación de pagar una cantidad determinada por concepto de los denominados gastos de ejecución, sin embargo, cabe señalar que existe distinción entre los gastos de ejecución propiamente dichos y las erogaciones extraordinarias que se originan con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

Los gastos de ejecución son precisamente las cantidades de dinero que el sujeto obligado debe de pagar por la práctica de las diligencias tendientes a realizar la facultad económico coactiva, su justificación parte del hecho de que el sujeto ejecutado, como consecuencia de su incumplimiento motiva una serie de actividades de parte del Servicio de Administración Tributaria orientadas a lograr

⁶² Porras Lara , Aurora, Op Cit. Pág. 47

⁶³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit. Pág. 164

⁶⁴ Sánchez Soto Gustavo, Prontuario de Actualización Fiscal, “Defensa contra requerimientos de pago”, 2ª Quincena de Mayo 2000, Número 255, Año XII, México, Pág. 115

su cumplimiento las cuales tienen un costo para la misma administración que no se hubieran generado de haberse dado el cumplimiento de la obligación.

El mismo artículo establece que los gastos de ejecución consistirán en un 2% del monto del crédito fiscal, suma que deberá pagarse al fisco por la práctica de los siguientes actos:

- a) Por la práctica del requerimiento en los términos del artículo 151 del Código Fiscal Federal.
- b) Por el embargo llevado a cabo por el órgano ejecutor, inclusive en el practicado en los términos de la fracción II del artículo 41 del citado código.
- c) Por el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación del fisco federal.

Es evidente que el actuar ilegal del ejecutor repercute en el ámbito económico para el Fisco Federal, en virtud de que al declararse ilegal alguna actuación del ejecutor dentro del procedimiento administrativo de ejecución desvirtúan todo acto que el fisco haya realizado tendiente a la recuperación de una cantidad líquida.

La reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio del 2006 modificó el cuarto párrafo del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación y establece que se pagaran gastos de ejecución, los extraordinarios señalados en dicha norma jurídica.

Dentro de los gastos de ejecución extraordinarios perdidos económicamente por un actuar ilegal del ejecutor tenemos:

- 1) Gastos de Transporte de bienes embargados.
- 2) Gastos de Avalúo.
- 3) Gastos de Impresión y publicación de convocatorias y edictos.
- 4) Gastos de Investigación.
- 5) Gastos referentes a la inscripción o cancelación de gravámenes en el Registro Público o bien por la obtención del certificado de libertad de gravámenes.
- 6) Pago de Honorarios a depositarios y peritos así como del pago del personal contratado por los interventores.
- 7) Honorarios de las personas que contraten los interventores.
- 8) Gastos devengados por concepto de escrituración.
- 9) Contribuciones que pague la Federación cuando los bienes sean adjudicados.
- 10) Entre otros.

Así los ingresos no recaudados por conceptos de gastos de ejecución, no serán destinados para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales salvo que por ley estén destinados a otros fines.

Al actuar ilegalmente el ejecutor dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, en una diligencia de embargo y que no se cumplan con los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación, el afectado puede interponer un Recurso de Revocación hasta antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, por lo que es probable que de prosperar el recurso en favor del recurrente, la autoridad hubiese realizado otros actos que no obstante de generar gastos como es el caso de avalúos, queden sin efectos, y por consiguiente, los gastos realizados por honorarios de los peritos no sean recuperados, misma situación que pudiera presentarse en la inscripción en el Registro Público de la Propiedad, en el caso del embargo de bienes, lo cual evidentemente ocasiona perjuicios económicos al erario público.

Las posibles responsabilidades de los ejecutores se encuentran dentro de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, sin embargo a partir del 12 de Junio del dos mil tres, se publica en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones contenidas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, dentro del cual se adiciona un Título Sexto denominado “De la Responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria”

Así respecto a los efectos económicos por un actuar ilegal del ejecutor podemos señalar el artículo 34 que nos indica que el Servicio de Administración Tributaria será responsable de los daños y perjuicios que se ocasionen al contribuyente por los servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan, este pago, no exime al servidor público de la responsabilidad que pudiera tener, de conformidad a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, cabe señalar que dicha responsabilidad se puede exigir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

2.6. EFECTOS JURÍDICOS POR EL ACTUAR ILEGAL DEL EJECUTOR.

“El derecho de defensa tiene un contenido filosófico-jurídico, ya que cualquier orden legal que aspire a realizar el bienestar social debe garantizar el ejercicio de la libertad, pero tal fin quedaría incompleto si no se instituyen los instrumentos para obtener ese respeto o para remediar su inobservancia, por lo que todo Estado en sus ordenamientos jurídicos debe, además de consagrar el derecho a libertad, proveer a los afectados de los medios de defensa necesarios cuando se vea vulnerado el ejercicio de ese derecho.”⁶⁵

“Ahora bien, cuando la tramitación de dicho procedimiento económico-coactivo se hace con trasgresión a la ley, el afectado, es decir la persona contra la que se instaura el mismo, puede hacer valer los medios de defensa previstos en la

⁶⁵ Ramírez Moreno Aguirre Samuel, Prontuario de Actualización Fiscal, “Inseguridad Jurídica de Algunos Medios de Defensa en Materia Fiscal” 2ª Quincena de mayo de 1996, Número 159, México, Pág. 8

ley con el objeto de ser resarcidos en sus derechos violados. De igual forma pueden acceder a dichos medios legales aquellos terceros que están relacionados con ese procedimiento de cobro forzoso, porque indebidamente se han embargado bienes de su propiedad o bien porque tienen a su favor créditos que a su parecer deben ser pagados de forma preferentes a los fiscales.”⁶⁶

“...en el recurso administrativo la relación procedimental es lineal, en tanto que en el proceso es triangular, o sea en el recurso administrativo; la administración es juez y parte y esta en uno de los extremos y el particular se encuentra en el otro extremo como la otra parte; en cambio, en el proceso encontramos a la autoridad en un punto y en igualdad de circunstancias que el particular que se encuentra en otro punto y como vínculo común, en un tercer punto, está la autoridad jurisdiccional, ante quien se somete para su decisión, la controversia que existe entre la administración y el administrado.”⁶⁷

Hablando de la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución tenemos que manifestar que esta figura se encuentra prevista en el artículo 144 del Código fiscal de la Federación el cual establece de manera sucinta que no se ejecutaran los actos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales, tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que se venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación, si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal, mismo que deberá garantizar en los términos del artículo 141 del mismo ordenamiento; “ello siempre que se solicite la suspensión para impugnar la causa del procedimiento administrativo de ejecución o algunos vicios del mismo, mediante los medios de defensa de los contribuyentes atento a las garantías de los contribuyentes previstas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contra los actos de autoridad ilegales”⁶⁸

La suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución por pago, se realizara siempre y cuando este se efectúe, dentro de los 45 días a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, y de 15 días, tratándose de cuotas obrero patronales y de capitales constitutivos del Seguro Social de conformidad con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, o bien cuando compruebe en el acto del requerimiento de pago, haberlo efectuado con anterioridad.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución solo debe llevarse a cabo en los casos que expresamente lo permita el Código Fiscal de la Federación, ya que la autoridad hacendaría tiene la obligación y la responsabilidad

⁶⁶ Tribunal Fiscal de la Federación, VIII Reunión Nacional de Magistrados, 1ª, Tomo I, ED. Tribunal Fiscal de La Federación, 1999, México, Op. Cit. Pág. 125

⁶⁷ ROTTER, Aubanel Salvador, et. al. Op. Cit. Pág. 63

⁶⁸ Pacheco Martínez Filiberto, Nuevo Consultorio Fiscal, Num. 269, Año 14, 1ª Quincena Noviembre, 2000, México, Pág. 20

de impulsar dicho procedimiento si no se satisfacen los requisitos que señala el Código antes señalado.

Como presupuesto lógico la suspensión se da el hecho de que el procedimiento haya iniciado, y puede asumir dos modalidades, que afecte todo el procedimiento y puede hablarse de suspensión total o bien que afecte únicamente a determinados bienes embargados en cuyo caso se trata de una suspensión parcial.

Los supuestos de la suspensión están representados por la interposición de determinadas instancias iniciadas por el deudor o por terceros de las que pueden derivar en su resolución, efectos que influyen sobre el resultado del procedimiento.

El artículo 144 del Código Fiscal de la Federación establece la suspensión en los siguientes supuestos:

- Que se haya garantizado el interés fiscal conforme a los requisitos legales.
- Que no haya vencido el plazo de 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación que determine el crédito fiscal, siempre que al vencimiento del plazo citado se acredite su impugnación y se garantice el interés fiscal conforme a los requisitos legales.
- Que se haya interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación.

Para obtener la suspensión el contribuyente debe llevar a cabo una solicitud que puede formularse en cualquier tiempo ante la autoridad ejecutora y debe acompañarse a la instancia de suspensión de documentos que acrediten que el medio de defensa se interpuso dentro del plazo establecido por la ley y se garantizó el interés fiscal.

La garantía del interés fiscal puede hacerse a opción del interesado, en cualquiera de las formas que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación: depósito en dinero u otras formas de garantías financieras equivalentes que establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; prenda o hipoteca; fianza otorgada por institución autorizada; obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe idoneidad y solvencia; embargo en la vía administrativa y por último, con títulos valor o cartera de créditos; formas que su momento estudiaremos.

Es importante señalar que no basta que el contribuyente haya interpuesto un medio de defensa para que se suspenda el Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya que puede suceder que solamente impugne algunos de los créditos contenidos en el acto administrativo, caso en el cual la autoridad ejecutora debe continuar con dicho procedimiento.

Otro supuesto por el cual se puede suspender el Procedimiento, lo es cuando se trate de algún acto que determine un crédito fiscal cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales, una sentencia de concurso mercantil, siempre y cuando se haya notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda relativa.

La suspensión se limita exclusivamente a la cantidad que corresponda a la parte impugnada de la resolución que se iba a ejecutar, debiendo continuarse el procedimiento respecto del resto de la deuda.

La suspensión total afecta a todo el procedimiento, la suspensión parcial solo afecta parte del mismo.

La suspensión dura hasta que se le comunique a la autoridad ejecutora la resolución definitiva del recurso, procedimiento o juicio con relación al cual se hubiera concedido la suspensión. En caso de desaparecer o disminuir la garantía fiscal cesa la suspensión a menos que se supla dicha garantía.

El acontecimiento de que se exija la ampliación de la garantía y de que se puedan secuestrar o embargar otros bienes, implica el que la autoridad ejecutora lleve a cabo el procedimiento, puesto que es a través del mismo que solo se pueden realizar tales actuaciones.

El Código Fiscal de la Federación establece el incidente de suspensión de ejecución contra la negativa de la autoridad ejecutora para conceder la suspensión, rechace la garantía ofrecida, reinicie la ejecución o contra la violación a la suspensión ya concebida y perpetúe el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La autoridad ante quien se interpone la promoción y quien lo resuelve es la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca el juicio respectivo. Al escrito del incidente deben acompañarse los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal. El superior jerárquico o la Sala debe ordenar a la autoridad ejecutora que rinda su informe en un plazo de tres días, y si no rinde dicho informe o si el mismo se refiere a los hechos que se le imputan específicamente a la autoridad, se tendrán por ciertos, pudiendo decretar la suspensión provisional de la ejecución, debiendo resolver lo relativo dentro de los cinco días siguientes a su recepción.

La resolución que se dicte podrá decretar o negar la suspensión del procedimiento o en su caso decida sobre la garantía que fue ofrecida.

En caso de que la autoridad no de cumplimiento a la orden de suspensión o de admisión de la garantía, la Sala declarara la nulidad de las actuaciones realizadas con la violación de la misma, y se impondrá a la autoridad renuente una multa de uno a tres tantas del salario mínimo general del área geográfica.

Tratándose de compensaciones, se suspenderá el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando en el acto de la diligencia muestre la resolución emitida por concepto de compensación de oficio del crédito de que se trate.

Las autoridades fiscales cancelaran las multas que se hubiesen impuesto con motivo de supuestas omisiones del pago de contribuciones, si el documento respectivo, se exhibe por el interesado, en el momento de la diligencia de requerimiento de pago, el ejecutor suspenderá la citada diligencia, tomara nota circunstanciada de dicho documento y dará cuenta al titular de la oficina requirente.

La cancelación de créditos fiscales en las cuantas públicas, por incosteabilidad en el o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

Por otra parte, la autoridad fiscal tendrá la posibilidad de prever aquellos aspectos administrativos, en la forma de decisiones para depurar los inventarios con que cuentan las bóvedas de crédito y elaborar el programa de beneficio al contribuyente, para cancelar aquellos créditos tipificados como incosteables.

Efectivamente al actuar ilegalmente el ejecutor dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el gobernado tiene medios de defensa ordinarios y extraordinarios para hacerlos valer ante las autoridades correspondientes en ejercicio de sus facultades constitucionales.

“Las características de un recurso administrativo en términos generales son las siguientes, sin que necesariamente se deban presentar todas ellas para que se considere que un recurso administrativo existe.

1. La existencia de una resolución administrativa, que es la que se recurre (este elemento si es necesario).
2. Que el acto o la resolución afecte un derecho o interés particular (también es necesario).
3. Que la ley señale ante que autoridad debe agotarse el recurso, que pueda ser la misma que dictó el auto o la autoridad jerárquica superior.
4. La fijación de un plazo dentro del cual el particular pueda hacer valer el recurso.
5. El señalamiento en la ley de ciertos requisitos de forma, de garantías, etc.
6. La fijación de un procedimiento que deba seguir la autoridad en la revisión del acto, la determinación de formalidades que hayan de cumplirse, la especificación de pruebas que puedan rendirse, etc.
7. Que la autoridad revisora quede obligada a dictar nueva resolución en cuanto al fondo (sin esta obligación no puede hablarse propiamente de un recurso).⁶⁹

⁶⁹ Kaye, Dionisio J. Op. Cit. Págs. 174-175

“Como control de la legalidad y de la Constitucionalidad de los actos administrativos que se han excedido de su cauce legal, nuestro sistema jurídico contempla fundamentalmente tres medios de impugnación, que son el recurso administrativo de revocación o de revisión, el juicio de nulidad y el juicio de amparo. Los primeros dos son actos por los que el propio poder ejecutivo revisa sus propios actos, de manera oficiosa, en los recursos administrativos; y de manera contenciosa, en el juicio de nulidad. El juicio de amparo es un medio de control constitucional de los actos administrativos por parte del poder judicial, con la limitación de que solo aplica al gobernado o particular que haya interpuesto dicho juicio.”⁷⁰

Todo acto administrativo emitido por una autoridad en ejercicio de las facultades que la ley le confiere debe cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación, así como de debida y estricta aplicación de la ley de acuerdo con lo señalado en el artículo 16 constitucional, aspectos que conforman el principio de legalidad.

La observancia de la legalidad para la autoridad es obligatoria dado que la actuación de esta en ejercicio de su poder de imperio, puede traducirse en la afectación de los derechos o intereses de los particulares quien son objeto de tal actuación.

En relación con lo anterior el artículo 14 constitucional señala:

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

Esta premisa señalada en nuestro máximo ordenamiento la garantía de audiencia, misma que constituye un derecho subjetivo público que tiene todo gobernado frente al poder público, a efecto de que sea un objeto de un acto de privación de sus derechos personales o de sus bienes derivado de una resolución emitida por una autoridad en ejercicio de sus facultades sea oído y vencido ante los órganos de administración de justicia que la normatividad establezca.

De esta forma, la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional se exterioriza a través de la existencia y establecimiento de medios de defensa que prevean las leyes, por virtud de los cuales, los gobernados puedan controvertir o desvirtuar la legalidad de los actos de autoridad, siguiendo los procedimientos que regulan tales medios de defensa.

⁷⁰ Sánchez Pichardo, Alberto C., Los medios de impugnación en materia administrativa, “Recursos Administrativos, juicio de nulidad y amparo en materia fiscal y amparo en materia fiscal y Administrativa”, 6ª, ED. Porrúa, 2005, México, Pág. 66

De aquí se desprende la posibilidad que el gobernado instaure un juicio en forma previa a la privación de sus derechos, propiedades o posesiones, dicho término no debe entenderse en un sentido literal como el procedimiento que intente ante tribunales judiciales, puesto que el respeto a dicha garantía se actualiza además por el hecho de que las leyes ordinarias administrativas prevean la existencia de medios de defensa en el ámbito administrativo, tendientes a revisar la legalidad del acto de autoridad de que es sujeto el gobernado ante una instancia también administrativa.

Debe señalarse que tratándose de la materia tributaria existe una excepción o salvedad respecto de la observancia de la garantía de audiencia, consistente en que la audiencia que se puede otorgar a los contribuyentes o causantes debe ser siempre posterior a la fijación de los impuestos por contribuciones, bastando que la ley prevea la existencia de medios de defensa que pueden intentar los gobernados, pero siempre en forma posterior a la realizada por las autoridades fiscales.

Con el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 “De entrada, desaparece estructuralmente el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución contenido en la fracción II del artículo 166 derogándose el artículo 118 que lo desarrollaba, más no desaparece su especie, pues se subsumen sus funciones en una nueva fracción II del artículo 117 que asigna competencia para los recursos de revisión”⁷¹, misma artículo 117 del Código Fiscal de la Federación que da el origen al Recurso Administrativo de Revocación.

El recurso administrativo es un medio legal directo, de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses, por un acto administrativo, para obtener de la propia autoridad una revisión del acto, a fin de que sea revocado, anulado o modificado en caso de que se compruebe su ilegalidad:

El particular que se considere afectado puede plantear el recuso de revocación el cual es un medio de defensa de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto a fin de que dicha autoridad revoque, anule o lo reforme en caso de encontrar probada la ilegalidad de la misma, mismo recurso que es prevenido en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

La interposición del Recurso Administrativo de Revocación es optativa para el contribuyente, pues puede elegir por la interposición de dicho medio de defensa o bien acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través del juicio contencioso administrativo, sujetándose a lo establecido en la Ley

⁷¹ Alvarado Lara Gerardo A., Prontuario de Actualización Fiscal “Cambios en Recursos Administrativos del Código Fiscal”, 2ª Quincena de Enero de 1996, Número 151, Año IX, México, Pág. 66

Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 1 de Diciembre de 2005.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es concebido como un Tribunal Administrativo dotado de plena autonomía para dictar sus fallos y se encuentra integrado por una Sala Superior y por Salas Regionales, mismo Tribunal que resolverá el Juicio Contencioso Administrativo a opción del contribuyente que se encuentre violentado por un actuar ilegal del ejecutor.

Es importante destacar que el juicio contencioso fue instituido en la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936 que estuvo vigente del 1 de enero de 1937 al 31 de diciembre de 1938 y a partir del 1 de enero de 1939 se contempló en el Código Fiscal de la Federación en vigor en esa fecha hasta el 31 de diciembre de 1966; posteriormente del que estuvo en vigencia del 1 de enero de 1967 al 31 de siembre de 1982; y del que ha estado en vigor a partir del 1 de enero de 1983 hasta el 1 de diciembre del 2005 que se publicó la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, ordenamiento que modificó el Código Fiscal de la Federación; de este modo se pensó evitar la interposición de los juicios de amparo y sobrecargar los asuntos de los Tribunales de la Federación, ya que debemos recordar que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un Tribunal de legalidad y no de Constitucionalidad. Por ello, es menester que el contribuyente agote este recurso antes de acudir a los Tribunales Jurisdiccionales Federales, bajo las excepciones al principio de definitividad del Juicio de Amparo.

Contra las ilegalidades cometidas por el ejecutor dentro del procedimiento Administrativo de Ejecución también cuentan con la interposición del Juicio de amparo que es el medio con que cuentan los particulares para controlar la constitucionalidad de los actos y resoluciones emitidas por las autoridades legislativas, administrativas o judiciales. La acción de amparo la establecen los artículos 103 y 107 constitucionales y esta reglamentada en la Ley de Amparo.

Por su propia naturaleza, el Juicio de Amparo pertenece al derecho público y da nacimiento a un procedimiento de orden constitucional. Tiene dos finalidades, una de carácter general, que consiste en mantener el principio de constitucionalidad y de legalidad, y otra de carácter particular que es la de conceder a la entidad jurídica que ejercite la acción, la protección de la justicia de la Unión.

El amparo es un medio de control de constitucionalidad y del orden jurídico. El artículo 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que los Tribunales de la Federación resolverán, entre otros supuestos, toda controversia que se suscite por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales.

En materia de amparos indirectos le corresponde dirimir las controversias a los Juzgados de Distrito, estos se delimitan por razón de su materia en: paneles,

civiles, mercantiles, del trabajo y administrativos y estos conocen de juicios de amparo promovidos contra la constitucionalidad de leyes, decretos y reglamentos, así como en contra de resoluciones o actos que afecten las garantías individuales de diversas ramas, además son jueces de primera instancia en materia federal, en cuanto a las violaciones perpetuadas al Procedimiento administrativo de Ejecución le corresponde a los Jueces de Distrito en materia Administrativa.

El amparo Directo que es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin a los juicios dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puede ser modificada o revocada; depende de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa las resoluciones que se determinen por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sobre Juicios Contenciosos Administrativos.

Como hemos demostrado en el desarrollo del presente capítulo la actuación del ejecutor comúnmente contraviene las disposiciones relativas al Procedimiento Administrativo de Ejecución, lo cual constituye problemas graves tanto para los particulares, tanto al erario público, sin obviar los daños que indirectamente realiza a la ciudadanía, toda vez que la falta de su profesionalización constituye graves deficiencias en su actuar y en el desarrollo de la figura del servidor público.

Por lo que se hace necesaria una nueva reforma al Código Fiscal de la Federación en la cual se establezca como requisito fundamental que el ejecutor forzosamente debe tener la calidad de Licenciado en Derecho, crear métodos eficientes de selección, actualizar y evaluar constantemente su actuar estableciendo penas severas para su ideal funcionamiento; incluyendo una reforma integral al artículo 152 del Código Fiscal de la Federación.

El actuar ilegal del ejecutor tiene consecuencias graves para los contribuyentes, ya que en algunos momentos los deja en estado de indefensión, de inseguridad jurídica y de profunda intranquilidad, pero sin embargo, cabe destacar que el mismo contribuyente tiene una amplia gama de medios de defensa apropiados para ejercerlos y satisfacer sus intereses fiscales.

El Servicio de Administración Tributaria en sus áreas que se faculta el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución en un intento de simplificar el trámite y desahogo del procedimiento administrativo de ejecución creó e implementó un formato único que hasta la fecha es utilizado en sus oficinas de cobro. El aludido formato da cabida a tres evidentes ilegalidades, mismas que se traducen en violaciones directas a los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Se presentan ilegalidades en el mandamiento de ejecución y otra en el acta de requerimiento de pago y embargo:

1. Espacios en Blanco destinados para el señalamiento del nombre de los ejecutores, hora y día de realización de las diligencias.
2. Imprecisión de los elementos y presupuestos en los que descansa la legal aplicación del procedimiento económico coactivo.
3. Una correcta identificación de los seudoejecutores, que deriva generalmente de la falta de espacio para ello en el renglón relativo.

Así el contribuyente también puede demandar al ejecutor por un actuar ilegal en la vía penal, esto de conformidad con lo establecido en el Título Décimo del Código Penal Federal denominado Delitos cometidos por servidores públicos, ya que de las infracciones más tipificadas como delitos, son las establecidas en el capítulo segundo denominado "Ejercicio indebido de servicio público" Dicho lo anterior tenemos que el artículo 214 fracción I, del Código Penal en comento nos dice lo siguiente:

"Comete el delito de ejercicio indebido del servicio público, el servidor público que:

- I. Ejerza las funciones de un empleo, cargo o comisión, sin haber tomado posesión legítima, o sin satisfacer todos los requisitos legales."

Por lo que es evidente que los efectos jurídicos por un actuar ilegal del ejecutor dentro del ejercicio del procedimiento administrativo de ejecución son plurales y dinámicos, ya que están a la libre elección del contribuyente los medios de defensa a ejecutar, dentro de la amplia gama de la legislación aplicable.

CAPITULO TERCERO

NECESIDAD DE PROFESIONALIZAR LA FIGURA DEL EJECUTOR.

3.1. CONCEPTO DE PROFESIONALIZACIÓN.

“Las grandes naciones lo son, en buena medida, porque detentan administraciones públicas de alta calidad.”⁷²

Primeramente manifestaremos que el concepto de profesión es una construcción social, tiene sentido y significado en un contexto determinado, bajo condicionantes culturales, políticas y económicas. “No es por tanto, algo estático e inmutable, sino más bien un proceso de búsqueda y mejora, una realización dinámica, intencional y sistemática, en el que las personas que actúan bajo su cobertura tienen una imagen de si mismos, de su trabajo, de lo que hacen y como lo hacen, tratando de cualificarla, cuantitativa y cualitativamente.”⁷³

Debemos entender que las profesiones ocupan una posición importante en nuestra sociedad, existe una relación profunda, no estudiada aún suficientemente, entre el estado de Bienestar y las profesiones, se confirman antiguas profesiones, surgen nuevas; el estado de bienestar es directamente dependiente de las competencias de varios profesionales: los profesionales son “actores cruciales” en los desafíos que reclaman una distribución más justa de la riqueza económica, social y cultural de una nación o una localidad; la práctica profesional esta íntimamente ligada en la urdidumbre política de una comunidad y por último, si no se sitúan en el marco de los intereses profesionales sociales que el Estado de bienestar nos ofrece pueden tender a desaparecer.

Así tenemos que “Profesión es el nombre que damos a formas específicamente históricas que establecen lazos estructurales entre niveles relativamente altos de educación formal y posiciones relativamente deseables en la división social del trabajo”⁷⁴

No debemos olvidar que de acuerdo a la Ley Mexicana, por profesión debe entenderse la actividad u oficio de los particulares en la sociedad, cuyo libre

⁷² GUERRERO Omar. La Ley del Servicio Profesional de Carrera de la Administración Pública Federal, “Una Apreciación Administrativa”, 1ª, ED. UNAM, 2003, México, Pág. 1

⁷³ SAENZ, Carreras Juan, La profesionalización de los Educadores Sociales, “En busca de la competencia Educadora Calificadora”, 1ª, ED. Dykinson, 2003, España, Pág. 67

⁷⁴ SAENZ, Carreras Juan, La profesionalización de los Educadores Sociales, “En busca de la competencia Educadora Calificadora”, 1ª, ED. Dykinson, 2003, España, Op Cit. Pág. 72

ejercicio se sujeta a normas y requisitos que la ley establece y que consiste en obtener un título que le acredite haber cursado los estudios que integran la carrera profesional de que se trate, el registro de éste y la obtención de una cédula profesional que sirve como patente (esto es, como autorización) para ejercer. No todas las actividades son profesiones, solo las reglamentadas como tales.

El principio Constitucional marcado en el numeral 5 de la Carta Magna nos dice que toda persona puede dedicarse a la actividad u ocupación que le plazca o le acomode, en tanto que dicha actividad sea lícita y posible, pero marca la Ley que el estado determinará que actividades requieren título para su ejercicio, que condiciones se deben llenar para obtenerlo y que autoridades habrán de expedirlo; así el servicio social se caracteriza por ser una actividad obligatoria del Estado que surge de la necesidad social, que beneficia a la comunidad, teniendo como característica que las acciones con que se lleva a cabo no reciben remuneración.

Después de haber obtenido el título, los profesionistas deben registrarlo en la Dirección General de Profesiones, dependencia de la Secretaria de Educación Pública, quien una vez que realice la Inscripción y el registro del título expedirá la cédula profesional que, como ya se dijo, servirá de autorización para ejercer la profesión.

La Ley Reglamentaria del artículo 5º Constitucional, relativa al ejercicio profesional en el Distrito Federal, señala, en su artículo 24, que se entiende por ejercicio profesional, para los efectos de la ley, la realización habitual, sea a título oneroso o gratuito, de cualquier acto a la prestación de cualquier servicio propio de cada profesión, aunque solo se trate de otorgar consulta o la ostentación de ser profesionista por medio de tarjetas de presentación, placas, anuncios, insignias o de cualquier otro modo.

La sociedad y el estado Mexicano viven una etapa de cambio y transformación que implica revisar el papel de las Instituciones públicas, entre ellas el gobierno y la administración pública, así la sociedad moderna exige dirección y coordinación de la vida pública por conducto de las Instituciones.

Las responsabilidades públicas de los gobiernos tienen como base el desempeño eficaz de los cuadros burocráticos. En los gobiernos modernos, el funcionario debe ser un profesional, es decir, una persona que domina un saber especializado para atender los asuntos gubernamentales y administrativos. De este modo, el vínculo del Estado con las universidades y las instituciones de educación superior es crucial, dado que en estas se forman los funcionarios competentes que se necesitan.

“La profesionalización del servicio público puede entenderse como el establecimiento formal, público, abierto y competitivo del sistema de carrera

administrativa con el propósito de que la función pública se desarrolle con base en reglas de certidumbre y permanencia”⁷⁵

“De lo contrario resulta que la noción de servicio público, entendiendo por tal el procedimiento o la actividad por virtud de los cuales el Estado, directa o indirectamente satisface necesidades colectivas, en una forma continua, segura, rápida y exacta; sin agotar totalmente el contenido de la actividad del Estado, puede afirmarse que constituye la piedra angular sobre la cual se construye el edificio de la moderna administración en los países de auténtico régimen democrático.”⁷⁶

Así entendemos por el concepto de profesionalización como “Proceso dinámico a través del cual muchas ocupaciones pueden ser observadas y formadas para cambiar en ellas ciertas líneas cruciales más acordes con la línea de dirección y desarrollo de una profesión”⁷⁷

La profesionalización debe entenderse como un proceso encaminado a que las capacidades de respuesta tanto del gobierno como de la administración pública sean oportunas y eficaces. “En este caso, el primer paso a dar consiste en eliminar de la administración pública los elementos siguientes: 1) su carácter partidista; 2) su excesiva ideologización; 3) las prácticas de botín; 4) las lealtades individuales; 5) la naturaleza híbrida entre el cargo y la persona; 6) el manejo patrimonial de los recursos públicos; 7) la designación discrecional de los cargos administrativos; 8) las promociones laxas; su carácter estadista; 10) las prácticas del mecenazgo (relaciones de favor y protección”⁷⁸

“México se encuentra inmerso en una vida política y social que es más activa, competida y diferenciada. En la misma se desarrolla con intensidad la alternancia en el poder tanto a nivel de los congresos locales como de las gobernaturas, las alcaldías y las senadurías. El mapa político – electoral del país es de lucha, competencia, debate, posturas y movilización ciudadana. Es otro el contenido de la vida ciudadana en comparación con otros tiempos. Es urgente pues, que ante los contextos de intensidad ciudadana, de las complejidades de la economía pública y la participación ciudadana de la sociedad civil, sean diseñadas las instituciones que impriman certidumbre, continuidad y eficacia en la función pública a fin de que el gobierno y la administración pública sean los pilares de la estabilidad institucional.”⁷⁹

⁷⁵ UVALLE, Berrones Ricardo y AHUJA Marcela (coord), Visión Multidimensional del Servicio Público Profesionalizado, 1ª, ED. Plaza y Valdez, 1999, México, Pág. 51

⁷⁶ CASTRO Estrada, José, La Teoría del servicio público en el derecho mexicano, 1ª, ED. Universidad Nacional Autónoma de México, 2002, México, Pág. 12

⁷⁷ SAENZ, Carreras Juan, La profesionalización de los Educadores Sociales, “En busca de la competencia Educadora Calificadora”, 1ª, ED. Dykinson, 2003, España, Op. Cit. Pág. 83

⁷⁸ UVALLE, Berrones Ricardo, Institucionalidad y Profesionalización del Servicio Público en México, “Retos y Perspectivas”, 1ª, ED. UNAM y Plaza Valdés, 2000, México, Pág. 206

⁷⁹ UVALLE, Berrones Ricardo, Institucionalidad y Profesionalización del Servicio Público en México, “Retos y Perspectivas”, 1ª, ED. UNAM y Plaza Valdés, 2000, México, Op. Cit. Pág. 209

Alemania es el país clásico de los funcionarios en el mundo europeo, lo mismo China en Asia y Egipto en la Antigüedad; Alemania es el suelo fértil, primigenio, donde se inspiró la idea del funcionario con base en la noción de Estado de derecho, y donde tuvieron su desarrollo primigenio los sentimientos de lealtad y protección del servidor público.

En el siglo XVIII, los funcionarios en general eran denominados servidores reales, pero hacia finales de la centuria se generalizó la denominación de Servidor Público del Estado. En Francia, son agentes públicos todas las personas que participan de manera directa en la ejecución de un servicio público, incluso si ocupan una función subalterna, tales como las de portero de una oficina pública.

El término funcionario es utilizado en el lenguaje común para caracterizar a todos los empleados de la administración pública, pero jurídicamente tiene un alcance más restringido y no se aplica a ciertos tipos de servidores públicos. Son funcionarios los agentes públicos que gozan del régimen particular de la función pública. Los elementos que le caracterizan están constituidos por la ocupación de su cargo permanente en una administración pública y por la titularización.

La preparación profesional para el servicio público forma parte del sistema educativo nacional de los países; un aspirante a servidor público, por consiguiente, debe ser formado para desempeñar funciones administrativas materializadas en cargos como los referidos, a los que hay que sumar a los administradores dedicados a las funciones de planificación, administración presupuestaria y financiera, personal y relaciones externas, sea como directores, como funcionarios de estado mayor o como miembros de equipos administrativos.

Normalmente, la educación profesional de los servidores públicos se sitúa en una etapa posterior a la educación general de una persona, es decir, después de los estudios universitarios. Debido a la variedad de orígenes universitarios, los servidores públicos con títulos tales como trabajador social, abogado o economista, pueden realizar estudios sociales, particularmente de ciencia política, previamente a su especialización profesional. Esto justifica plenamente la creación de escuelas de administración pública, establecidas por las universidades o los gobiernos, o por ambos.

“La formación universitaria tiene un carácter general y se elige preferentemente cuando se buscan funcionarios equivalentes, es decir, que sean capaces de seguir una carrera administrativa.”⁸⁰ Por consiguiente, como cualquier otra actividad humana de carácter especializado, el desempeño administrativo de los servidores públicos exige una preparación que requiere la adquisición de

⁸⁰ GUERRERO Omar, El Funcionario, el diplomático y el Juez, “Las experiencias en la formación profesional del Servicio Público en el mundo”, 1ª, ED. Universidad de Guanajuato, et al., 1998, México, Pág. 55

conocimientos, así como ingredientes sociales que provienen de la moral y del carácter, costumbres y género de vida del país de que se trate.

Una de las funciones principales de las escuelas profesionales de servicio público, consíguete en el desarrollo profesional de los funcionarios públicos dentro de la carrera administrativa, lo anterior corrobora que el ejercicio del servicio público y en lo particular del ejecutor consiste en un proceso de aprendizaje perenne, que no se limite al adiestramiento en las funciones específicas del cargo que ocupa.

La formación de servidores públicos en México se inicio dentro de una Institución educativa creada desde mediados del siglo pasado: la Escuela de Comercio, en cuyo origen encontramos un primer intento del Gobierno por establecer reglas precisas de ingreso al servicio público a través de una educación Institucional nacional, escuela que fue fundada en 1854. Más tarde en 1920 se instituye la Escuela superior de Administración Pública que en su inicio tuvo un carácter experimental y su finalidad principal fue el fomento de la especialización de la contabilidad fiscal, esta escuela se incorporo en 1925 a la Universidad Nacional de México, así en 1929 nace la hoy Facultad de Contaduría y Administración.

Así en México la formación de los servidores públicos ha tenido dos antiguas y fuertes influencias, una proveniente de la Contabilidad Fiscal, la otra de las ciencias políticas; una doméstica, otra emanada de Europa. Actualmente en México hay Instituciones de enseñanza superior que se restringen a la enseñanza profesional, otras además cuentan con especializaciones, unas más suman también a maestrías y doctorados.

Por lo que debemos entender a la profesionalización como un proceso de cambio individual de cada persona, con el fin de cumplir con los objetivos que se enaltescen y que se clasifican por la sociedad como acordes a la "profesión", proceso que indiscutiblemente debe enfrentar la figura del ejecutor, para el efectivo desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

3.2. ANTECEDENTES E INTENTOS DE LA PROFESIONALIZACIÓN DEL EJECUTOR.

La relación de servicio entre el Estado y sus servidores en México, se remonta con el anhelo de los reyes católicos de implantar la organización y derecho de Castilla a las tierras descubiertas. En el siglo XVI, en tanto el Rey ofrecía recompensas y dictaba normas que habían de seguirse, los descubridores comprometían sus vidas y sus fortunas, merced al esfuerzo económico encabezado por el Estado.

“En cuanto a los derechos y obligaciones de los funcionarios eran, en razón de su nombramiento: el de percibir una retribución económica a cambio de la prestación de sus servicios, y el de la inamovilidad del oficio, excepción hecha del cese en el mismo concepto por pena. Asimismo, se les podía suspender o hasta perder el oficio cuando llegaban a hacer tratos con mercancías, ausentarse sin tener licencia, y devaluar mercaderías, entre otras”⁸¹

España gobernó a sus colonias con todas las reglas de una administración colonial. Durante la colonia la ley del monarca era absoluta y la única válida: ningún funcionario del régimen español era elegido por los mexicanos, siendo todos nombrados siempre por el Rey, quien jamás los escogía entre los indios o mestizos, y rara vez entre los criollos.

En el siglo XVIII las reformas políticas y administrativas centralizadoras, introducidas por los monarcas de la casa de Borbon vienen a provocar cambios sustanciales dando origen a un crecimiento de los funcionarios, con el establecimiento del sistema de intendencia. En cuanto a la carrera administrativa en México, se pueden considerar como sus orígenes la Secretaría de Cámara de Virreinato y su desarrollo se ve reflejado en acciones del Virrey.

El primer siglo de la administración pública mexicana estuvo caracterizado por una turbulencia en todos los aspectos, tanto políticos, económicos y sociales; por esta razón se podría afirmarse que México se lanzó a vivir el siglo XIX cuando su propia evolución política, económica y social, medida en términos estrictamente occidentales, solo lo había llevado al siglo XIV o al XV. “Se puede decir que el devenir histórico de la administración de personal al servicio del Estado presenta desde entonces una serie de deficiencias, carencias y defectos, que se expresan como resultado de un largo proceso durante el cual se han emitido un conjunto de normas que no han sido aplicadas en la práctica, pues no han terminado por adaptarse al comportamiento de los grupos humanos a quienes van dirigidas, dándose consiguientemente una falta de correspondencia entre la realidad y la ley.”⁸²

La Constitución de 1814 consagró en su artículo 27 la responsabilidad de los funcionarios públicos y el juicio de residencia para hacerla efectiva. Así en la Constitución de 1824 en su artículo 110 se establecen atribuciones al Presidente de la República entre las que destacan en nombrar libremente a los secretarios de despacho y de nombrar a los jefes de las oficinas generales de Hacienda, los de las Comisarías, Generales, diplomáticos y cónsules, los coroneles y demás funcionarios pertenecientes al Poder Ejecutivo.

⁸¹ HARO Bélchez, Guillermo, Servicio Público de Carrera, “Tradición y Perspectivas”, 1ª, ED. INAP y Porrúa, 2000, México, Págs. 36-37

⁸² HARO Bélchez, Guillermo, Servicio Público de Carrera, “Tradición y Perspectivas”, 1ª, ED. INAP y Porrúa, 2000, México, Op. Cit. Págs. 39-40

El año más intenso en cuanto a disposiciones relativas a los servidores públicos fue el año de 1835 promulgándose la Ley sobre pensión y una ley relativa a los sueldos de la Administración Pública. Así para el año de 1839 se publica un reglamento de requisitos para los empleados públicos; Durante el largo periodo que siguió hasta la promulgación de la Constitución de 1857 se fueron sucediendo algunas disposiciones aisladas relativas a los funcionarios públicos, así en 1852 se declararon en forma drástica amovibles los empleados nombrados en lo sucesivo, rompiendo así de tajo con los principios incipientes del servicio civil. Así con la promulgación de la Constitución de 1857 se redujeron las facultades del ejecutivo y se aumentaron los requisitos para los empleados públicos.

La Constitución de 1917 no previó la regulación de las relaciones de trabajo entre el Estado y sus Servidores, aun más el referido artículo 123 establecía que el Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estado podían estatuir en materia de trabajo. En 1922, un movimiento de servidores públicos del gobierno federal dio origen a la Confederación Nacional de la Administración Pública, quienes propiciaban la creación de una carrera administrativa mediante una ley del servicio civil

A modo de antecedentes tenemos las reformas a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en vigor el 1 de enero de 1983, ya precisaban en su exposición de motivos, como objetivo, establecer un servicio público de carrera en el que de manera sistemática se seleccione, desarrolle, capacite, estimule, premie o sancione al personal al servicio del Estado y dar transparencia al ejercicio de la función pública a cargo de funcionarios y empelados.

En el periodo de 1988-1994, la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos se reformo mediante decreto publicado el 21 de julio de 1992, con el propósito de perfeccionar y fortalecer el régimen disciplinario de la función pública y dar mayor claridad a las obligaciones de los servidores públicos, definir con precisión el monto de las sanciones económicas aplicables, así como mejorar los procedimientos administrativos y medios de impugnación.

Por lo que respecta a la Empresa Pública, se elaboro el Programa Nacional para la Modernización de la empresa Pública 1990-1994, se propuso el establecimiento de índices de medición para evaluar los resultados de las empresas públicas, y la suscripción de convenios de desempeño con la participación de cada entidad, la dependencia coordinadora del sector correspondiente y las globalizadoras.

El diagnostico sobre la formación profesional del servicio público en México “Derivó de un diagnostico preparado como parte de una investigación sobre la formación profesional de administradores públicos en Argentina, Brasil, Costa Rica, México y Perú, preparado como elemento medular del programa de trabajo de la Red Iberoamericana de Instituciones de Formación e Investigación en Gerencia Pública (RIGEP). La investigación fue muy amplia por cuanto al universo conceptual del *administrador público* de modo que no se restringió al servidor

público de carrera, toda vez comprendió tanto los planteles universitarios de enseñanza en administración pública, como a los centros de formación profesional dependientes del Estado”⁸³

De los trabajos mencionados se desprendieron un conjunto de recomendaciones, que juzgamos de utilidad actual para la modernización curricular en la formación de administradores públicos. A saber:

1. Acercamiento entre el ámbito de desempeño profesional y las instituciones universitarias.
2. Organización y medios de la enseñanza.
3. Modernización curricular.
4. Perfil deseable del administrador público.

El campo de desempeño del administrador público debe estar basado en planes de estudios que entrañen nuevos campos de su ejercicio profesional, tales como la gestión de programas sociales masivos. Así mismo, los nuevos cometidos de la administración pública reclaman la participación del administrador público moderno en campos emergentes de actividad, que comprendan asignaturas como métodos y técnicas de consultaría, procedimientos parlamentarios y estrategias de negociación.

La carrera administrativa no es una licenciatura universitaria ni una profesión liberal, sino una actividad ligada al desempeño continuo de las funciones públicas del Estado.

Las propuestas de profesionalización esta en función de las características institucionales de cada sexenio, así como de su dinámica, nivel cultural político y administrativo. En ese sentido se tiene que reforzar la idea de que cada país genere una propuesta de reforma a las instituciones gubernamentales y administrativas adecuadas con sus propias necesidades, de acuerdo al marco legal, desarrollo y cultura político administrativa. El impacto institucional del servicio civil o profesional no se agota en el tema estrictamente de la reforma administrativa sino que sus alcances van vinculados directamente con temas como el crecimiento económico, la eficacia gubernamental y el combate a la corrupción.

Cabe señalar que con la entrada en vigor de la Ley del Servicio de Administración Tributaria el 15 de diciembre de 1995 se estableció al Servicio de Administración Tributaria como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y se le da el carácter de autoridad fiscal.

Así conforme al artículo dos de dicha ley el Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el

⁸³ GUERRERO Omar. La Ley del Servicio Profesional de Carrera de la Administración Pública Federal, “Una Apreciación Administrativa”, Op. Cit. Pág. 93

fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Así conforme el artículo 7º de la Ley, el Servicio de Administración Tributaria tiene la atribución de recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable, conforme a las unidades administrativas que establezca su Reglamento Interior, según el artículo octavo fracción tercera.

En el año 2002 ingresaron al Servicio de Administración Tributaria un gran número de jóvenes, recién egresados de diversas universidades del país, que cabe resaltar que los mismos fueron conocidos dentro de dicha Institución como “Abogados Tributarios”, sin que ostentaran el título de Licenciados en Derecho, ya que para su ingreso no era requisito fundamental haberse titulado, teniendo como requisito ser egresado o encontrarse estudiando dentro de la Licenciatura en Derecho de alguna Universidad, así fueron asignados para ser ejecutores y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, estos fueron capacitados según los intereses de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que en la práctica dichas personas carecen de conocimientos fiscales y en concreto de las violaciones y restricciones dentro de su actuar en el Procedimiento Administrativo de Ejecución “y tienden a realizar conductas probablemente infractoras de la Constitución Federal, de la Ley Penal, de las Leyes Fiscales, de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, quedando la mayoría de sus actuaciones en completa impunidad”⁸⁴

El Servicio de Administración Tributaria ha designado ilegalmente el nombre de “abogados tributarios” a los ejecutores adscritos a las Administraciones Locales de Recaudación de toda la República, ya que ese adjetivo no se encuentra ni en la Ley del Servicio de Administración Tributaria ni en su Reglamento, al respecto, nos permitimos citar lo siguiente “Por cierto, algunos visitadores adscritos al SAT llegan al grado de ostentar el título de “abogados tributarios”, como si ese hecho les diera la autorización para intimidar a los contribuyentes.”⁸⁵

⁸⁴ PORRAS Lara, Aurora, Defensa Fiscal, “Actuación ilegal de los ejecutores adscritos a las administraciones locales de recaudación”, Agosto, 2002, México, Págs. 51 y 52

⁸⁵ GONZALEZ Martínez, Víctor Hugo, Nuevo Consultorio Fiscal, “Visitadores Tributarios”, 1ª Quincena Abril 2003, Número 327, México, Pág. 70

3.3. LA SELECCIÓN DEL EJECUTOR.

En la actualidad la selección del ejecutor se sujeta a la decisión y arbitrio unilateral de los funcionarios de la administración pública y en lo particular a los Administradores Locales de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria bajo sus intereses personales y sin el más mínimo sentido de profesionalización, la siguiente cita ejemplifica más lo que aseveramos:

“El asunto es tan grave que resulta patente, todavía a la fecha, el que los altos directivos de muchas dependencias constantemente ubican a sus recomendados, no siempre buscando cubrir los perfiles previos determinados oficialmente, sino generando retratos hablados *ex post* que hacen pasar como perfiles verdaderos pero que responden más que nada a la forma de ser de un personaje escogido de antemano para ocupar un puesto, violando con ello las normas y defraudando aspectos de competencia en otros posibles candidatos, las normas de ascenso, escalafón o capacitación, sin otra justificación que la voluntad de los titulares y su favoritismo, resultando que no llegan a los puestos los mejores elementos sino los individuos muchas veces sin criterio o noción de lo que hay que hacer, demeritándose así el servicio.”⁸⁶

El artículo 28 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su fracción XIII señala que a la Administración General de Innovación y Calidad le compete:

“Validar la información contenida en el nombramiento del personal del Servicio de Administración Tributaria, cambiarlo de adscripción de una Administración General a otra y ejercer las demás acciones previstas en los ordenamientos aplicables y en las Condiciones Generales de Trabajo, así como removerlo o cesarlo cuando corresponda; resolver, con base en los lineamientos que fije el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, lo relativo al personal al servicio de dicho órgano desconcentrado; establecer y ejecutar la política laboral de los empleados de confianza; conducir las relaciones sindicales y participar en el establecimiento, modificación y revisión de las Condiciones Generales de Trabajo, así como vigilar su cumplimiento y difusión entre el personal de base.”

La misma norma jurídica en su fracción XLIX señala como referencia para seleccionar a los ejecutores que la Administración General de Innovación y Calidad le compete:

“Entrevistar, aplicar pruebas y practicar la investigación socioeconómica que se requiera a los candidatos a servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, así como verificar sus antecedentes académicos y laborales.”

⁸⁶ ALVARADO Lara, Gerardo A. Prontuario de Actualización Fiscal, “Los Servicios Civiles de Carrera”, 1ª Quincena de Octubre de 1998, Número 216, Año X, México, Pág. 36

En cuanto a la selección del ejecutor tenemos que el servicio público profesionalizado requiere:

“Reclutamiento. Esta fase significa que el servicio público adquiere un carácter abierto y competitivo. Las reglas que lo integran deben garantizar la equidad entre los participantes. La convocatoria a los exámenes debe ser pública y ampliamente difundida. Se incluirían en la misma los requisitos a cumplir, los criterios de evaluación y la determinación de las calificaciones para aprobarlos.”⁸⁷

La Ley del Servicio Profesional de Carrera en sus artículos 22 y 23 incluye el término reclutamiento definiéndolo como el proceso que permite al Sistema atraer aspirantes a ocupar un cargo en la Administración Pública con los perfiles y requisitos necesarios, indicando que este se llevara a cabo a través de convocatorias públicas abiertas para ocupar las plazas de primer nivel de ingreso al sistema.

Ahora bien para efectos de que un ejecutor pretenda ingresar al Subsistema de Ingreso y que le sea aplicada la Ley del Servicio Profesional de Carrera en su artículo 21 se requiere que el mismo:

- a) Sea ciudadano mexicano en pleno uso y goce de sus derechos, o siendo extranjero que su condición migratoria se lo permita;
- b) Que no haya sido sentenciado con pena privativa de libertad por delito doloso;
- c) Que tenga aptitud para el desempeño de sus funciones en el servicio público;
- d) No pertenezca al estado eclesiástico, ni ser ministro de algún culto, y
- e) No estar inhabilitado para el Servicio Público ni encontrarse con algún otro impedimento legal.

El artículo 29 de la Ley del Servicio Profesional de Carrera establece como concepto de selección al sistema de Ingreso el siguiente:

“La selección es el procedimiento que permite analizar la capacidad, conocimientos, habilidades y experiencias de los aspirantes a ingresar al sistema. Su propósito es el garantizar el acceso de los candidatos que demuestren satisfacer los requisitos del cargo y ser los más aptos para desempeñarlo.

El procedimiento comprenderá los exámenes generales de conocimientos y de habilidades, así como los elementos de valoración que determine el Comité respectivo y que se justifiquen en razón de las necesidades y características que requiere el cargo a concursar. Estos deberán asegurar la participación en igualdad de oportunidades donde se reconozca el mérito.”

⁸⁷ UVALLE, Berrones Ricardo y AHUJA Marcela (coord), Visión Multidimensional del Servicio Público Profesionalizado, 1ª, ED. Plaza y Valdez, 1999, México, Op Cit. Pág. 53

3.4. LA CAPACITACIÓN DEL EJECUTOR.

“Se entiende por formación profesional toda forma de enseñanza que permite preparar y readaptar al individuo para ejercer un empleo, sea o no por primera vez, o para que obtenga un ascenso profesional en cualquier ramo de la actividad económica”⁸⁸

Es una acción sistemática dirigida a quienes va a incorporarse a la vida productiva, o bien, estando en ella, requieran actualización y perfeccionamiento. La formación de los trabajadores es un derecho de los trabajadores. En México, la formación de los trabajadores de servicio esta garantizada en la Ley Federal del Trabajo en su artículo 132 fracciones XIV y XV, esto, exige ser un proceso realista basado en las posibilidades de empleo de una región y en los conocimientos, habilidades, destrezas y actitudes propias de las tareas en que se desea formar a los trabajadores, la formación profesional es continua, pues solo así puede ofrecer a los trabajadores la posibilidad de adaptarse abarcando un amplísimo campo de acción manifestándose en diversas y múltiples formas.

En cuanto a la capacitación del ejecutor tenemos que el servicio público profesionalizado requiere:

“Formación Inicial. Consiste en que la formación de los servidores públicos da inicio en las aulas de enseñanza profesional. En estas, los planes y programas de estudio son punto de partida para que los futuros servidores públicos reúnan los atributos de la especialización y la profesionalidad, dado que el conocimiento de los asuntos del gobierno y de la administración pública exige preparación óptima, visión amplia y criterio a toda prueba”⁸⁹

Este rubro debe considerarse como inversión de capital humano y no como gasto corriente. Se organizaría sobre necesidades localizadas que tiendan a fortalecer la calidad del servicio público. No sería impulsada a través de cursos convencionales, sino mediante talleres que propicien el aprendizaje de nuevas complejidades y el desarrollo de habilidades creativas”⁹⁰

⁸⁸ CONFEDERACION DE TRABAJADORES DE MEXICO. INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS DE TRABAJO, “Manual de capacitación sindical sobre formación profesional” 1ª, ED. Inet, 1976, México, Pág. 4

⁸⁹ UVALLE, Berrones Ricardo y AHUJA Marcela (coord), Visión Multidimensional del Servicio Público Profesionalizado, 1ª, ED. Plaza y Valdez, 1999, México, Op Cit. Pág. 52

⁹⁰ UVALLE, Berrones Ricardo y AHUJA Marcela (coord), Visión Multidimensional del Servicio Público Profesionalizado, 1ª, ED. Plaza y Valdez, 1999, México, Op Cit. Pág. 54

Por otro lado cabe señalar que el artículo 28 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su fracción XVII señala que a la Administración General de Innovación y Calidad le compete:

“Normar, operar y difundir los sistemas, procesos y procedimientos en materia de administración de personal y capacitación, que deberán observar las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria y proponer lo conducente a la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera, así como supervisar y evaluar los resultados de los mismos.”

Cabe señalar como referencia el artículo 35 de la Ley del Servicio Profesional de Carrera que nos señala:

“Desarrollo profesional es el proceso mediante el cual los servidores públicos de carrera con base en el mérito podrán ocupar plazas vacantes de igual o mayor jerarquía, en cualquier dependencia o en las entidades públicas y en las instituciones en las exista convenio para tal propósito.”

Cabe advertir y relacionar lo anterior con lo señalado en el artículo 44 de dicha Ley del Servicio Profesional de Carrera que establece:

“La Capacitación y la Certificación de Capacidades son los procesos mediante los cuales los servidores públicos de carrera son inducidos, preparados, actualizados y certificados para desempeñar un cargo en la Administración Pública. La Secretaría emitirá las normas que regularán este proceso en las dependencias.”

Así tenemos que la capacitación del ejecutor consiste en el adiestramiento para el cargo actual, no para el desempeño de puestos futuros. El efecto educativo que produce es la actualización de conocimientos y el dominio de técnicas administrativas específicas. Por lo tanto la certificación de las capacidades profesionales adquiridas por los servidores de carrera sólo avalarán conocimientos y destrezas técnicas específicas y puntuales, no una preparación más integral.

3.5. EL CONTROL Y LA EVALUACIÓN DEL EJECUTOR.

El artículo 28 del Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria señala en su fracción tercera que compete a la Administración General de Innovación y Calidad:

“Proporcionar el apoyo administrativo necesario en materia de recursos humanos, recursos materiales, servicios generales, recursos financieros, capacitación, actividades sociales y de los demás servicios de carácter administrativo que sean necesarios para el despacho de los asuntos del Servicio de Administración Tributaria.”

Así mismo en su fracción XII del mismo ordenamiento y artículo señala que es de su competencia:

“Fijar lineamientos para la formulación del Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria y de los manuales de organización específicos y de procedimientos de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.”

El mismo artículo 28 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su fracción XVIII señala que a la Administración General de Innovación y Calidad le compete:

“La evaluación de la gestión administrativa en materia de recursos humanos, financieros, materiales y servicios generales en las unidades administrativas centrales y regionales.”

Como órgano de control de los ejecutores adscritos al Servicio de Administración Tributaria tenemos a la Administración General de Evaluación que en el artículo 32 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su fracción VIII se establece de su competencia el:

“Analizar los hechos que pueden constituir delitos de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones y los hechos probablemente delictivos que afecten los intereses del fisco, así como de aquellos en que tenga conocimiento o interés, haciendo acopio de de los elementos probatorios y, en su caso de considerarlo procedente, remitir el expediente con sus conclusiones a la Administración General Jurídica; denunciar ante el Órgano Interno de Control en el Servicio de Administración Tributaria los hechos que puedan constituir responsabilidades administrativas de los citados servidores públicos, así como dar seguimiento a las acciones que ejercite en la materia.”

Se amplía la facultad en la fracción XXV de la misma norma jurídica al establecer como su competencia:

“Recibir quejas y denuncias sobre hechos que puedan constituir responsabilidades administrativas o delitos de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, para los efectos señalados en la fracción VIII de este artículo.”

Cabe señalar que el artículo 54 de la Ley del Servicio Profesional de Carrera señala lo siguiente:

“La evaluación del desempeño es el método mediante el cual se miden, tanto de forma individual como colectiva, los aspectos cualitativos y cuantitativos del cumplimiento de las funciones y metas asignadas a los servidores públicos en función de sus habilidades, capacidades y adecuación del puesto.”

Así el Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera del Servicio de Administración Tributaria en su vigésimo noveno primer artículo establece:

“La evaluación del desempeño es el método mediante el cual se miden los aspectos requeridos en el cumplimiento de las funciones asignadas al personal en el Sistema de Evolución del desempeño del SAT.”

Así en sistema de méritos en este Estatuto se regula en el artículo 31 que nos dice:

“Para efectos del artículo 17 fracción III de la Ley del SAT, la retribución estará vinculada a la valuación del puesto y se establecerá un esquema de beneficios para el Servicio Fiscal de Carrera, considerando la disponibilidad presupuestal y lo establecido en las disposiciones jurídicas aplicables”

Los estímulos al desempeño deben ser ingredientes que impulsen al buen desempeño, la Ley del Servicio Profesional de Carrera en su artículo 56 lo establece de la siguiente manera:

“Los estímulos al desempeño destacado consisten en la cantidad neta que se entrega al servidor público de carrera de manera extraordinaria con motivo de la productividad, eficacia y eficiencia.

Las percepciones extraordinarias en ningún caso se considerarán un ingreso fijo, regular o permanente ni formarán parte de los sueldos u honorarios que perciben en forma ordinaria los servidores públicos.”

Al respecto cabe destacar que para el caso que el servidor público, o en este caso el ejecutor que se encuentre adherido al Servicio Profesional de Carrera aplicara el supuesto de separación del cargo siempre que cumpla con alguno de los supuestos que regula el artículo 60 de la Ley del Servicio Profesional de Carrera los cuales se detallan a continuación:

- 1) Renuncia formulada por el servidor público.
- 2) Defunción.
- 3) Sentencia ejecutoriada que imponga al servidor público una pena que implique una privación de la libertad.
- 4) Por incumplimiento reiterado e injustificado de cualquiera de las obligaciones que la Ley le asigna.
- 5) Hacerse acreedor a sanciones establecidas en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.
- 6) No aprobar en dos ocasiones la capacitación obligatoria o su segunda evaluación de desempeño.
- 7) Cuando el resultado de la evaluación del desempeño sea deficiente de manera recurrente en los términos que señale el Reglamento.

Esto se refuerza con el artículo 32 del Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera que nos establece:

“El personal será separado del SFC (sic), sin responsabilidad para el SAT, cuando incurra en alguna de las causales previstas en la legislación aplicable, o en cualquiera de los supuestos siguientes:

- I. Renuncia;
- II. Inhabilitación;
- III. Jubilación;
- IV. Incumplir con las obligaciones inherentes a su cargo establecidas en este Estatuto y en las disposiciones reglamentarias derivadas del mismo, y
- V. No acreditar de manera suficiente la evaluación del desempeño.

La separación del personal del SAT por cualquier causa determinada en la legislación laboral y administrativa, genera también su separación del SFC....”

Así tenemos que este Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera igualmente regula las causales por las que el servidor público, es decir, el ejecutor, puede ser sancionado sin responsabilidad para la Institución por lo que contempla las causales por las que el ejecutor puede ser separado de la Institución.

En nuestra opinión para tener una mejor evaluación y control del desempeño de la figura del ejecutor dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución el Servicio de Administración Tributaria, por conducto de sus Administraciones Generales y Locales deben de implementar mejores y eficaces programas para tal efecto, sustentados en la Ley y traducidos en sus políticas internas, ya que como lo hemos explicado en el desarrollo de este trabajo de investigación los ejecutores en su función cometen violaciones a las disposiciones relativas al Código Fiscal de la Federación y sobre todo a las garantías constitucionales de los gobernados; por lo que se requiere que el ejecutor tenga el nivel de Licenciado en Derecho, para llevar a cabo una correcta actuación.

Ahora bien es pertinente que se establezca en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que la evaluación del ejecutor debe hacerse por las Administraciones Generales y Locales de Evaluación cada año para tener un seguimiento permanente.

3.6. LA ACTUALIZACIÓN DEL EJECUTOR.

La figura del ejecutor reclama un proceso de actualización continuo, tanto de conocimientos como de destrezas, dentro de su ámbito de competencia determinado.

En cuanto a la evaluación del ejecutor tenemos que el servicio público profesionalizado requiere:

“Evaluación del desempeño profesional y el sistema de incentivos. En una cosmovisión moderna, el servicio público debe evaluarse en razón de su calidad e impacto. Por ello, el desempeño tiene que partir de bases confiables y justas. Esto conduce a que la innovación y la creatividad sean el binomio de referencia para la evaluación de tareas públicas.... Respecto al sistema de incentivos, se ha de procurar, en una idea de méritos y competencia, que la evaluación tenga como sustento el pago de bonos de actuación, cartas de reconocimiento, publicación del trabajo relevante. Los incentivos pueden programarse de acuerdo a periodos trimestrales y semestrales.”⁹¹

Es de fundamental importancia que el Servicio de Administración Tributaria estructure un sistema por medio del cual la figura del ejecutor se encuentre en constante preparación y actualización de las normas jurídicas fiscales, ya que es de explorado derecho, que las mismas sufren modificaciones constantes por la naturaleza jurídica de las mismas; por ello se debe tener por propicio incentivar mediante programas académicos relacionados con las Universidades de cada Estado incluir a los ejecutores que llevan a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Al respecto es importante citar el artículo 28 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su fracción XXII que señala que a la Administración General de Innovación y Calidad le compete:

“Diseñar e Instrumentar el Programa de Desarrollo de Personal del Servicio de administración Tributaria, que coadyuve al adecuado de las funciones de sus puestos, así como a la promoción y ascenso dentro del Plan de Carrera y Certificación de los servidores públicos.”

El mismo ordenamiento en sus fracciones XXVI y XVIII establecen:

“Proponer la actualización del Estatuto del Servicio fiscal de Carrera y de las disposiciones de carácter general en la materia, así como de los

⁹¹ UVALLE, Berrones Ricardo y AHUJA Marcela (coord), Visión Multidimensional del Servicio Público Profesionalizado, 1ª, ED. Plaza y Valdez, 1999, México, Op Cit. Págs. 54-55

procedimientos relativos a éste; dar seguimiento a su operación y evaluar permanentemente su funcionamiento.”

“Investigar y analizar las prácticas administrativas nacionales e internacionales y celebrar convenios con instituciones, tendientes a fortalecer la protección del capital intelectual y el desarrollo de los recursos humanos del Servicio de Administración Tributaria.”

En la actualidad la actualización que les imparte el Servicio de Administración Tributaria a los ejecutores adscritos es precaria e ineficaz, ya que las Administraciones Locales de Innovación y Calidad se limitan única y exclusivamente a repartir manuales, pero no existe retroalimentación.

3.7. RELACIÓN CON LA LEY DEL SERVICIO PROFESIONAL DE CARRERA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.

La Ley Federal del Servicio Profesional de Carrera vigente tiene su origen directo en la iniciativa de proyecto de ley del mismo nombre, presentado en una sesión celebrada el 24 de Octubre del año 2000, mismo que proyecto que fue enriquecido tiempo después con la presentación de una segunda iniciativa el 30 de abril del 2002 mismas que fueron turnadas en los términos de ley a las Comisiones Unidas de Gobernación, Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, iniciativas que indudablemente dan origen a la ley actual como la conocemos.

“La Ley del Servicio Profesional de Carrera implica de suyo una transformación, del orden jurídico y del régimen administrativo. En primer lugar, impacta en el concepto de servidor público, que de conformidad con la tradición mexicana posrevolucionaria, se ha desenvuelto dentro de las disposiciones laborales....

En segundo lugar, la nueva ley establece procesos de selección inéditos y un sistema institucional que norma los concursos de ingreso...

En tercer lugar debemos insistir en que la nueva ley ha omitido el establecimiento de un centro de enseñanza de administración pública, tal como lo manda la Constitución, y que debe ser una escuela instituida por el Ejecutivo Federal”⁹²

Dicha Ley del Servicio Profesional de Carrera únicamente es aplicable al ámbito federal, comprendiendo únicamente el sector centralizado, es decir, las

⁹² GUERRERO Omar. La Ley del Servicio Profesional de Carrera de la Administración Pública Federal, “Una Apreciación Administrativa”, Op. Cit. Pág. 89

secretarías de despacho y departamentos administrativos, incluyendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que aquella que encuentra reclutada entre sus filas a los ejecutores tributarios materia de nuestro estudio, y la cual tiene como finalidad según su artículo segundo garantizar la igualdad de oportunidades en el acceso a la función pública con base en el mérito y con el fin de impulsar el desarrollo de la función pública, misma que estará encomendada a la Secretaría de la Función Pública.

En la actualidad la mayoría de los ejecutores, adscritos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio del Servicio de Administración Tributaria y con apoyo en sus diferentes órganos son contratados mediante pago de honorarios, esto con el fin de desligarse dichas dependencias de cualquier relación laboral que los una con los mismos y darle totalmente una naturaleza civil; de tal suerte, que con fundamento con el artículo 8 de la Ley del Servicio Profesional de Carrera que analizamos en este capítulo dicha ley no es aplicable a aquellos ejecutores que se encuentren contratados por el Servicio de Administración Tributaria por medio de contrato de honorarios.

Así mismo refiere la ley que los servidores públicos de carrera se clasificaran en servidores públicos eventuales y titulares; siendo eventuales los que se encuentren en el primer año de su desempeño, los que hubiesen ingresado por casos excepcionales y los que ingresen por motivo de un Convenio. El artículo 4º refiere que el servidor público de carrera ingresara al sistema a través de un concurso de selección y solo podrá ser nombrado y removido en los casos y bajo los procedimientos previstos por la ley. Así el sistema comprenderá, tomando como base, el catálogo los siguientes rangos:

- Director General;
- Director de Área;
- Subdirector de Área;
- Jefe de Departamento; y
- Enlace.

Así el artículo 6º de la Ley en comento manifiesta que los servidores públicos de libre designación y los trabajadores de base de la Administración Pública Federal tendrán acceso al Servicio Profesional de Carrera, sujetándose, en su caso, al procedimiento de reclutamiento, selección y nombramiento previstos por este ordenamiento.

Así los ejecutores que se encuentren adheridos a dicho sistema tendrán derechos y obligaciones; sistema que comprende Subsistemas de Planeación de

Recursos Humanos; Ingreso; Desarrollo Profesional; Capacitación y certificación de Capacidades; Evaluación del Desempeño; Separación, Control y Evaluación.

El Servicio Profesional de Carrera “Se trata de un grupo de servidores públicos cuya profesión es el servicio de la administración pública, es decir; la gestión de los asuntos comunes referentes a la persona, los bienes y las acciones del ciudadano como miembro del Estado, así como a su persona individual, sus bienes y sus acciones como interesantes al orden público”⁹³

Como carrera administrativa que es, el servicio profesional de carrera deberá estar fundado en los mismos principios que toda profesión, la cual tiene dos componentes primordiales: la práctica profesional y el nivel de comportamiento.

“En suma: la profesionalización en administración pública es una tarea que se realiza por medio de la colaboración del sistema universitario y el plantel de formación creado por el Estado, pues la preparación universitaria debe ser complementada por la formación propia para los quehaceres administrativos.”⁹⁴

Entre las complicaciones jurídicas se debe mencionar que existen dependencias de la administración pública centralizada que son regidas por disposiciones diversas y particulares a la Ley del Servicio Profesional de Carrera, tales como la Secretaría de Gobernación, donde sus trabajadores se regulan por la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado; en tanto que la Secretaría de Relaciones Exteriores, una parte de su personal, lo esta por la Ley del Servicio Exterior Mexicano. Igualmente, entidades del sector paraestatal funcionan bajo disposiciones laborales diversas, tales como Petróleos Mexicanos con la Ley Federal del Trabajo y el Banco de México con un reglamento propio. Incluso en la misma dependencia pueden estar vigentes tres disposiciones laborales diversas, de conformidad con las categorías de los trabajadores públicos. Esto entraña el imperio de una selva semántica y jurídica que dificulta la configuración de un servicio público general y uniforme, tanto en el nivel macroadministrativo, como en el plano microadministrativo que se refiere al interior laboral de la administración pública.

El concepto de servicio profesional de carrera tiene como principales referentes los términos de lo que se conoce como servicio civil o función pública.

⁹³ GUERRERO Omar. La Ley del Servicio Profesional de Carrera de la Administración Pública Federal, “Una Apreciación Administrativa”, Op. Cit. Pág. 91

⁹⁴ GUERRERO Omar. La Ley del Servicio Profesional de Carrera de la Administración Pública Federal, “Una Apreciación Administrativa”, Op. Cit. Pág. 110

El primero se identifica como el término adoptado por los países anglosajones como estados Unidos e Inglaterra y el segundo tiene sus raíces en Francia y España. Así el servicio civil tiene tres cualidades características: competencia, neutralidad e igualdad de oportunidades. La primera se justifica por la selección de candidatos mediante la aplicación de exámenes que se presumen rigurosos; la segunda, se basa en el supuesto de que la rama administrativa ejecuta la voluntad política, sin interponer la propia; y la tercera lleva la consideración de una democracia ampliada a la ocupación de cargos públicos.

Así el servicio profesional de carrera solo será aplicado a algunos ejecutores dentro del Servicio de Administración de Carrera que cumplan con el supuesto jurídico de aplicación. “La experiencia internacional señala que los servicios civiles de carrera de cualquier país del mundo, no cubren en su totalidad a todo el personal de la administración”⁹⁵

Así tenemos que “el servicio civil es el sistema que brinda a los servidores públicos a través de reglas formales e informales estabilidad en el empleo y profesionalización continua, a través de procedimientos de ingreso objetivos y claros que se sustentan en el mérito y la igualdad de oportunidades y desarrollo permanente que tiene a la materialización de una carrera administrativa, con el propósito de que la administración pública cumpla con sus programas y alcance sus metas para satisfacer las necesidades y responder a las demandas de la ciudadanía de manera independiente e imparcial.”⁹⁶

En nuestra legislación y en lo particular el artículo 2º de la Ley del Servicio Profesional de Carrera de la Administración Pública Federal, se define como el “mecanismo para garantizar la igualdad de oportunidades en el acceso a la función pública con base en el merito y con el fin de impulsar el desarrollo de la función pública para beneficio de la sociedad”.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 15 establece:

“Artículo 15. El servicio Fiscal de Carrera tendrá la finalidad de dotar al Servicio de Administración Tributaria de un cuerpo de funcionarios fiscales calificado, profesional y especializado, el cual estará sujeto a un proceso de permanente capacitación y desarrollo integral, con base en un esquema de remuneraciones y prestaciones que coadyuven al cumplimiento óptimo de su objeto.”

⁹⁵ MARTINEZ, Puon, Rafael, Servicio Profesional de Carrera ¿Para que?, 1ª ED. Porrúa, et al. México, Pág. 60

⁹⁶ CFR. MARTINEZ, Puon, Rafael, Servicio Profesional de Carrera ¿Para que?, 1ª ED. Porrúa, et al. México, Op. Cit. Pág. 62

Así la Ley de Servicio de Administración Tributaria en su artículo 16 establece:

“El personal del Servicio Fiscal de Carrera queda agrupado en tres categorías, de las cuales las dos primeras se integran con trabajadores de confianza y la última con trabajadores de base:

- I. Funcionarios Fiscales de Carrera. Comprende al conjunto de Directivos, especialistas y técnicos sujetos al Servicio Fiscal de Carrera.
- II. Funcionarios Fiscales de Libre Designación. Comprende al conjunto de Directivos, especialistas y técnicos que ingresen al Servicio de Administración Tributaria sin formar parte del Servicio Fiscal de Carrera, y que en ningún caso podrán exceder el porcentaje que establezca el Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera; y
- III. Empleados de Base. Comprende al conjunto de personas que desempeñen tareas de apoyo a las funciones directivas, de especialización y técnicas, así como de mantenimiento y servicio. Estos empleados podrán tener acceso al Servicio Fiscal de Carrera cuando cubran los requisitos de formación profesional, capacitación técnica, perfil del puesto, y demás que se establezcan de conformidad con el Régimen específico a que se refiere el artículo 18.”

Así para el Sistema de Administración Tributaria y, por ende para los ejecutores adscritos que se encuentren dentro de los supuestos jurídicos para que les sea aplicado el Servicio fiscal de Carrera se regirá por los siguientes principios según el artículo 17 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria:

- a) Igualdad de Oportunidades para el Ingreso y la promoción en el servicio, con base en la experiencia, desempeño, aptitudes, conocimientos y capacidades de los funcionarios fiscales.
- b) Especialización y profesionalización en cada actividad.
- c) Retribuciones y prestaciones vinculadas a la productividad y acordes con el mercado de trabajo.
- d) Capacitación y desarrollo integral de carácter obligatorio y permanente.
- e) Integridad, responsabilidad y conducta adecuada de los funcionarios fiscales.

De conformidad con el artículo 18 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y con el artículo 7 de su Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria, la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera, estará

integrada por los servidores públicos que determine el Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera, quienes ejercerán las facultades que el propio Estatuto les confiera.

Para efecto de que pueda ser aplicado el Servicio Profesional de Carrera de la Administración Pública Federal Centralizada se requiere que se implemente un Sistema que se integra por tres órganos que se definen en el artículo 67 de la Ley del Servicio Profesional de Carrera que nos indica.

- I. La Secretaría de la Función Pública que es la encargada de dirigir el funcionamiento del sistema en todas las dependencias.
- II. El Consejo Consultivo del Sistema, que es una instancia de apoyo de la Secretaría, que tiene como propósito hacer recomendaciones generales, opinar sobre los lineamientos, políticas, estrategias y líneas de acción que aseguren y faciliten el desarrollo del Sistema; y
- III. Comités Técnicos de Profesionalización y selección de cada dependencia que son cuerpos colegiados, encargados de operar el sistema en la dependencia que les corresponda con base en la normatividad que emita la Secretaría para estos efectos.

Así tenemos que dentro del Servicio de Administración Tributaria nos encontramos con una Comisión que será el cuerpo técnico especializado encargado de la implementación, operación y evaluación del Sistema al Interior de la misma, que conforme al artículo 72 de la Ley del Servicio Profesional de Carrera es responsable de la planeación, formulación de estrategias y análisis prospectivo, para el mejoramiento de los recursos humanos de las dependencias y la prestación de un servicio público a la sociedad.

La Comisión se encuentra regulada dentro del artículo 38 del Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera que señala la Ley del Servicio de Administración Tributaria, norma que refiere:

“De conformidad con el artículo 18 de la Ley del SAT, existirá una Comisión responsable de la organización y funcionamiento del SFC, la cual tendrá a su cargo la aplicación del Estatuto y de las disposiciones reglamentarias respectivas.”

El Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera del Servicio de Administración Tributaria en su primer artículo establece:

“El presente Estatuto establece el régimen específico del Servicio Fiscal de Carrera y por reglamentar las bases para la integración, organización, funcionamiento, operación y desarrollo del mismo. Este se emite de conformidad con los artículos 15, 16, 17 y 18 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Los derechos y obligaciones de los Funcionarios Fiscales de Carrera, se regirán conforme a lo dispuesto en el título tercero de la Ley del Servicio de

Administración Tributaria, el presente Estatuto y sus disposiciones reglamentarias.”

Lo anterior se fortalece con el artículo 2 del Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera del Servicio de Administración Tributaria que a letra dice:

“Para cumplir el fin establecido en el artículo 15 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece mediante este Estatuto, el mecanismo que regula el ingreso del personal al Servicio Fiscal de Carrera, ofreciendo una estabilidad laboral que permita a la Institución dar continuidad a los programas y proyectos que inciden en el cumplimiento de su misión.”

Ahora bien el mismo ordenamiento en su artículo 6 considera diverso personal que no entra dentro del Servicio Fiscal de Carrera, siendo el caso que en las numerales que se detallan en ese capítulo no se encuentra la figura del ejecutor que es materia de nuestro estudio y análisis, por lo que es evidente que este Estatuto se aplica a los ejecutores siempre y cuando se llenen los requisitos que el mismo marca.

Así se entiende que el Plan de Carrera que enuncia este ordenamiento es el proceso mediante el cual los Funcionarios Fiscales de Carrera con base en el mérito, podrán ocupar plazas vacantes de igual o mayor jerarquía en el mismo o en diferente cuerpo de especialidad, entendiéndose como la formación como un instrumento de apoyo para que el personal del Servicio de Administración Tributaria adquiera o desarrolle sus capacidades, para un mejor desempeño de sus funciones y responsabilidades actuales o futuras.

Por lo que los ejecutores adscritos al Servicio Fiscal de Carrera solamente podrán aspirar al Plan de Carrera que se señala en el párrafo anterior siempre y cuando sean servidores públicos de libre designación o trabajadores de base de la Administración Pública Federal de conformidad con el artículo 6 de la Ley del Servicio Profesional de Carrera, y previa presentación de exámenes de oposición, disposición que establece:

“Los servidores públicos de libre designación y los trabajadores de base de la Administración Pública Federal tendrán acceso al servicio profesional de carrera, sujetándose, en su caso, a los procedimientos de reclutamiento, selección y nombramiento previstos en este ordenamiento.”

En el entendido que los ejecutores adscritos que estén contratados bajo una forma diferente a la que marca en numeral antes enunciado, no tendrá el beneficio de integrarse al Servicio Profesional de Carrera.

3.8. NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 152 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

“Los funcionarios de nivel medio y medio alto de la administración pública deben ser servidores públicos de carrera, ajenos a los ciclos políticos y electorales y enfocados a la construcción de conocimientos y habilidades que los convierten en especialistas en la materia y por dependencia.”⁹⁷

“Concepto de profesión. Como carrera administrativa que es, el servicio profesional de carrera deberá estar fundada en los mismos principios que toda profesión, la cual tiene dos componentes primordiales: la práctica profesional y el nivel de comportamiento. Sin embargo, hay que distinguir el carácter variable del campo de actividad, frente a la naturaleza permanente del nivel de comportamiento en toda profesión.”⁹⁸

En cualquier programa de profesionalización, la carrera administrativa esta sustentada por el dominio de conocimientos y habilidades que entrañan, por principio, conceptos elevados relativos a la ciencia y a la filosofía, sin los cuales no se llega a dominar plenamente.

La práctica profesional tiene características distintivas:

- a) Es un conjunto de actividades y quehaceres relativos a una ocupación;
- b) Sus fundamentos son susceptibles de enseñanza teórica por estar científicamente sistematizados;
- c) Se activa con un elevado grado de complejidad dentro de un ámbito de la conducta humana;
- d) Y repercute trascendentalmente en lo económico y social.

“La diferencia más notable entre un profesional y un aficionado que laboran en la misma rama de la actividad, consiste en que el primero toma decisiones de trascendencia nacional con base a procesos científicos previamente aprendidos, en tanto que el segundo los ejerce fundado en su experiencia personal, no en la experiencia social.”⁹⁹

⁹⁷ ALVARADO Lara, Gerardo A. Prontuario de Actualización Fiscal, “Los Servicios Civiles de Carrera”, 1ª Quincena de Octubre de 1998, Número 216, Año X, México, Op Cit. Pág. 36

⁹⁸ GUERRERO Omar. La Ley del Servicio Profesional de Carrera de la Administración Pública Federal, “Una Apreciación Administrativa”, Op. Cit. Pág. 108

⁹⁹ GUERRERO, Omar, La formación profesional de Administradores Públicos en México, 1ª, ED. Instituto de Administración Publica del Estado de México A.C. y Universidad Autónoma del Estado de México, 1995, México, Pág. 87

En el desempeño profesional de la Administración Pública, los márgenes relativos a la elección de decisiones y la conducta no racional pueden ser restringidos a esquemas comprensivos de conocimientos y experiencia, y esquematizados en manuales y guías de trabajo, pero no soslayados o identificados absolutamente con estos últimos.

Países como México, no cuentan con clases administrativas como la británica, pero si una elevación de miras con respecto a la educación superior como propia de la licenciatura. Además, una variedad de postgrados preparan a maestros y doctores para la enseñanza y la investigación en Administración Pública, y mediante especializaciones, diplomados y cursos superiores se conserva el sentido educativo de la formación profesional superior y perfeccionamiento para el servicio.

La profesionalización del ejecutor responde a una necesidad social sentida, reproducida en exigencias concretas de especialistas dotados de conocimientos superiores, con el dominio de los conocimientos jurídicos y legales necesarios, que solo un perfil como el Licenciado en derecho puede tener.

La profesionalización del ejecutor implica, por parte del Gobierno y en particular del Servicio de Administración tributaria, la identificación, aceptación y toma de decisiones pertinentes respecto a la necesidad de contar con personal preparado de manera deliberada, continua y sistemática, para las diversas tareas y objetivos que debe cumplir el Estado, y en lo particular, para la implementación de forma legal y constitucional del procedimiento administrativo de ejecución que instituye el Código Fiscal de la Federación.

Es necesario reformar el citado artículo 152 del Código Fiscal de la Federación para efectos de que el ejecutor forzosamente detente el título de Licenciado en Derecho, ya que el ser profesionista conlleva a cumplir una serie de obligaciones, como poner sus conocimientos científicos y recursos técnicos al servicio de la sociedad cuando fuere requerido para ello, así mismo una vez convenido con la Institución el desempeño del servicio público no podrá abandonar, sin causa justificada, el cumplimiento de la obligación contraída, ni dejar de rendir su función con toda eficacia, derivándose de hechos delictivos por su falta de probidad o de atención la imposición de diversas sanciones como perder su cédula profesional, así mismo al elevar su nivel profesional está obligado a cumplir lo dispuesto en la legislación mexicana, así se llevaría a cabo de manera idónea y legal el Procedimiento Administrativo de Ejecución y no se cometerían abusos en el ejercicio de dicha función, ya que el ejecutor tendría la formación profesional adecuada.

La profesionalización del servicio público es conveniente ubicarla en la misión institucional. Su objetivo es modificar significativamente la organización, las funciones y los procesos de la función pública, tomando en cuenta que en la actualidad la vida del gobierno mexicano esta sujeta a las oscilaciones de los periodos sexenales, a los ajustes coyunturales y a lo súbito de las decisiones

políticas, pero siempre debe prevalecer con el espíritu de servicio, situación que se ha perdido hoy en día como un valor.¹⁰⁰

Así la figura del ejecutor profesionalizada contribuye a la certidumbre del contribuyente, erradicando favoritismos y lealtad partidista, evitando costos innecesarios de Juicios y sobre todo el deterioro del Estado de Derecho; toda vez que el desempeño del ejecutor se ajustaría a la aplicación estricta de la ley dentro del desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Actualmente el ejecutor obedece a los manuales que le proporciona el Servicio de Administración Tributaria y por supuesto a los intereses de la dependencia, sin enaltecer de antemano la aplicación estricta de la Ley y de las normas constitucionales en beneficio del Contribuyente. La prueba de ello la encontramos en el artículo 6 Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que a la letra nos dice:

“Todos los trabajadores de base o confianza del Servicio de Administración Tributaria estarán obligados a aplicar los manuales de normatividad interna y de procedimientos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado. Se considerará que dichos manuales son obligatorios cuando los mismos se hayan dado a conocer a los citados trabajadores y exista la constancia correspondiente o, en su caso, se hayan incorporado a la red informática interna del Servicio de Administración Tributaria.”

Es el caso que al ingreso de los abogados Tributarios (así llamados por el Sistema de Administración Tributaria) en el año de 2002, en su mayoría jóvenes recién egresados de las Universidades del país, fueron capacitados por el Servicio de Administración Tributaria según los intereses de la misma dependencia, capacitación que se llevo a cabo únicamente con dichos manuales en los cuales se omite un estudio completo, sistemático y científico de la naturaleza jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución, y sobre todo sin contemplar las disposiciones relativas a la Constitución Federal, a la Legislación Penal, a los disposiciones fiscales y ala Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Cabe señalar que si nos encontramos con el supuesto eventual de que el ejecutor detenta y conlleva el título de Licenciado en Derecho, su actuación la llevaría de una forma más apegada a conocimientos totalmente jurídicos y no a manipulaciones por parte de funcionarios que detentan cargos de mayor jerarquía que imponen políticas ilegales e incluso inconstitucionales.

La falta de profesionalización del ejecutor dentro de la administración pública además de injusta, ilógica, es antieconómica, pues representa un derroche tremendo de recursos humanos y materiales.

¹⁰⁰ Cfr. UVALLE, Berrones Ricardo y AHUJA Marcela (coord), Visión Multidimensional del Servicio Público Profesionalizado, 1ª, ED. Plaza y Valdez, 1999, México, Op Cit. Págs. 55

“La profesionalización es una etapa de la vida institucional que testimonia un grado de superación y desarrollo en las tareas del servicio público. Se relaciona con cambios institucionales, contextos democráticos, gobiernos abiertos, y la demostración de nuevas actitudes. Centra su base en las aptitudes que debe reunir el aspirante a la función pública y determina los modos de la evolución continua. Asimismo, se refiere a que las condiciones del desempeño institucional dejan atrás la improvisación, el sentido común, la experiencia en sí, el aventurerismo y el predominio de la lealtad individual sobre la lealtad institucional”¹⁰¹

La propuesta formal de este trabajo de investigación se centra en la reforma al artículo 152 del Código Fiscal de la Federación para la adecuación de figura del ejecutor. Propuesta que a continuación se presenta:

Texto Actual:	Propuesta
<p>“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 entregara 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”</p>	<p>“Artículo 152.- El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora, quien invariablemente contara con formación de Licenciatura en Derecho, 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 entregara 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”.</p>

¹⁰¹ UVALLE, Berrones Ricardo, Institucionalidad y Profesionalización del Servicio Público en México, “Retos y Perspectivas”, 1ª, ED. UNAM y Plaza Valdes, 2000, México, Op Cit. Pág. 203

El espíritu de esta propuesta de reforma obedece a la necesidad de profesionalización del ejecutor, quien por su elevada responsabilidad conferida en los términos del artículo 152 y los demás relativos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, así como al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, hace imprescindible que su formación sea la de abogado.

En esta investigación proponemos una adición al artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, y agregar el artículo 152 A, en los siguientes términos:

<p>“Artículo 152 A.- Son obligaciones de los ejecutores:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Identificarse plenamente con los contribuyentes en las diligencias en las que actué con la credencial expedida por el Servicio de Administración Tributaria y con la cédula profesional que lo acredita como Licenciado en Derecho. II. Sujetarse en el ingreso al Servicio de Administración Tributaria a una capacitación misma que no podrá ser menor de dos meses y que será impartida por la Administración General de Innovación y Calidad perteneciente al Servicio de Administración Tributaria en conjunto con alguna Universidad Pública o Privada del país. III. Sujetarse a programas de actualización semestral, mismos que deberán ser impartidos por alguna Universidad Pública o Privada del país. IV. Sujetarse a programas de evaluación semestral coordinados por la Administración General de Innovación y Calidad perteneciente al Servicio de Administración Tributaria en conjunto con Universidades Públicas o Privadas del país, para efecto de que 	<p>Comentario:</p> <p>El agregar este artículo tiene por objeto imponer otras obligaciones al ejecutor para el mejor desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que la obligación de que se identifique plenamente ante el contribuyente es para efecto de que no exista una sustitución de personas y el contribuyente tenga la certidumbre que el ejecutor es Licenciado en Derecho, lo cual trae como consecuencia que el contribuyente ante un actuar ilegal pueda ejercitar derechos fiscales, administrativos e incluso penales; así mismo se impone la obligación al ejecutor de capacitarse al ingreso al Servicio de Administración Tributaria, misma que será impartida no solamente por el Servicio de Administración Tributaria por conducto de la Administración General de Innovación y Calidad sino en conjunto con entidades educativas externas a nivel superior a fin de que la capacitación sea de excelencia y esto evitara que las políticas de capacitación tengan matices de los intereses del Servicio de</p>
--	--

<p>con base en el merito puedan ocupar plazas vacantes de mayor jerarquía dentro de la dependencia.</p> <p>V. A fin de tener un control de su actuación contara con un expediente laboral en el cual se integre su historial, su capacitación, su actualización y su evaluación, a fin de que se integre su perfil profesional para efecto de que pueda ser sancionado o premiado en su defecto con base en el mérito; mismo expediente que deberá ser evaluado semestralmente por la Administración General de Innovación y Calidad perteneciente al Servicio de Administración Tributaria en conjunto con la Secretaria de la Función Pública.</p> <p>VI. Sujetarse anualmente a exámenes de oposición para efecto de que pueda acceder a puestos de mayor jerarquía dentro del Servicio de Administración Tributaria, para tal efecto se tomaran en cuenta sus antecedentes y su desempeño en el servicio público.</p>	<p>Administración tributaria, en ese sentido también se impone la obligación de que el ejecutor se actualice; así mismo se refiere que se debe evaluar semestralmente para efecto de que pueda haber mayor control en su actuar y el ejecutor tenga entendido que de el depende la mejora de su nivel profesional y laboral; se establece la obligación de integrarse un expediente personal del desempeño del ejecutor para que pueda ser evaluado directamente por la Secretaria de la Función Pública y en caso de irregularidades en su actuar imponer sanciones o en su defecto en un óptimo desempeño tener derecho a ocupar plazas de mayor jerarquía, mismo que podrá hacerse mediante exámenes de oposición que se realizaran anualmente y que se practicaran por el Servicio de Administración Tributaria.</p>
---	--

CONCLUSIONES

1. La facultad económica coactiva se establece en el Código Fiscal de la Federación a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.
2. Dentro del procedimiento administrativo de ejecución surge la figura del ejecutor, mismo que en la actualidad no requiere para su desempeño contar con el Título de Licenciado en Derecho, su actividad se regula a partir del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación.
3. Si el contribuyente no ha pagado, garantizado el crédito fiscal o no ha interpuesto algún medio de defensa por el cual pudiera inconformarse, el crédito se vuelve exigible y la autoridad estará en su derecho para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.
4. El requerimiento de pago es la diligencia por medio de la cual el ejecutor exige el pago de un crédito fiscal que no ha sido cubierto ni garantizado dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a partir de la notificación del mismo crédito fiscal.
5. El embargo es un acto administrativo que puede ejercer el ejecutor y tiene por objeto la recuperación de los créditos fiscales mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del deudor, incluso en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.
6. Son restricciones en el actuar del ejecutor: llevar su diligencia en días y horas hábiles, realizar actas circunstanciadas de sus actos, designar testigos ante la negativa del ejecutado y no embargar bienes propiedad de terceros.
7. Las violaciones formales al procedimiento que cometen frecuentemente los ejecutores son las siguientes: no atender la diligencia con la persona en contra

de la que se despachó la ejecución, no realizar acta pormenorizada de las diligencias realizadas en el requerimiento de pago y embargo, no percatarse de que el crédito fiscal haya sido previamente notificado o incluso ser omiso al requisito de señalar testigos ante la negativa para hacerlo del ejecutado.

- 8.** Actualmente las violaciones de fondo más comunes que realiza el ejecutor son las siguientes: no identificarse al llevar a cabo las diligencias de requerimiento de pago y embargo, no realizar el procedimiento conforme al Código Fiscal de la Federación, incluso violentar las garantías individuales de los gobernados y no fundar y motivar sus actos.
- 9.** Realizar el procedimiento administrativo de ejecución sin encontrarse autorizado en el mandamiento de ejecución, no integrar debidamente las actas circunstanciadas, llevar a cabo actos tipificados como delitos, solicitar auxilio de la fuerza pública cuando incluso no se reúnen los elementos previstos por la ley y embargar bienes que se encuentran exceptuados por la ley, son de las faltas más frecuentes del ejecutor.
- 10.** Ante el actuar ilegal del ejecutor el efecto económico de decretarse la nulidad del procedimiento administrativo de ejecución: es que deja de percibir los gastos de ejecución que se pueden cobrar al contribuyente dentro del procedimiento, así como la erogación de los gastos de transporte de los bienes embargados, los avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de Investigación, referentes a la inscripción o cancelación de gravámenes en el Registro Público o bien por la obtención del certificado de libertad de gravámenes de acuerdo al caso concreto.
- 11.** Los efectos jurídicos por el actuar ilegal del ejecutor, es la interposición del recurso de revocación por el contribuyente, así como el inicio de un Juicio Contencioso Administrativo, incluso en su caso puede recurrir al Amparo ya sea Directo o Indirecto.
- 12.** En la actualidad la selección del ejecutor se sujeta a la decisión y arbitrio unilateral de los funcionarios de la administración pública y en lo particular a los Administradores Locales de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria.

- 13.** La selección del ejecutor se debe llevar a cabo mediante un procedimiento que permita analizar la capacidad, conocimientos, habilidades y experiencias de los aspirantes a ingresar a realizar el servicio público, es decir, proponemos que sea requisito indispensable el examen de oposición para poder ser contratado como ejecutor.

- 14.** La capacitación del ejecutor es impartida por las Administraciones de Innovación y Calidad pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, misma que es incompleta, ya que obedece únicamente a políticas sexenales y carece de sustento jurídico en mucho de los casos.

- 15.** La capacitación del ejecutor debe ser impartida por el Servicio de Administración Tributaria en conjunto con Instituciones Educativas e nivel superior a fin de que sea de excelencia.

- 16.** En la actualidad el control y la evaluación del ejecutor es realizado por el Servicio de Administración Tributaria por conducto de sus Administraciones de Innovación y Calidad, sin embargo, no son óptimas.

- 17.** Para tener una mejor evaluación y control del desempeño de la figura del ejecutor se tienen que realizar programas semestrales para tal efecto, los cuales deberán ser coordinados por la Administración General de Innovación y Calidad perteneciente al Servicio de Administración Tributaria en conjunto con Universidades públicas o privadas del país.

- 18.** En la actualidad no existen programas para capacitar al ejecutor de manera permanente, nosotros proponemos que los cursos sean cada semestre.

- 19.** Se debe de realizar una evaluación semestral del expediente laboral del ejecutor a fin de que pueda ser sancionado o premiado con base en el merito que refleje su actuar, ya que su expediente debe ser revisado por la Administración General de Innovación y Calidad perteneciente al Servicio de

Administración Tributaria, en conjunto con la Secretaria de la Función Pública y así transparentar los procesos.

- 20.** El ejecutor se debe sujetar anualmente a exámenes de oposición a efecto de que pueda acceder a puestos de mayor jerarquía dentro del Servicio de Administración Tributaria, para tal efecto se deben tomar en cuenta sus antecedentes y su desempeño en el servicio público de manera permanente.

- 21.** Proponemos reformar el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación a fin de que se imponga como requisito indispensable de contratación, que el ejecutor tenga el título de Licenciado en Derecho.

- 22.** El Plan de Carrera del Servicio de Administración Tributaria consiste en un proceso mediante el cual los Servidores Públicos del Área Fiscal, con base en el mérito, puedan ocupar plazas vacantes de igual o menor jerarquía en el mismo o en diferente cuerpo de especialidad, lo anterior de conformidad con el Título Tercero, Capítulo Único de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

- 23.** Proponemos agregar el artículo 152 A al Código Fiscal de la Federación, para establecer en el, las obligaciones del ejecutor, y así lograr que la capacitación, actualización, sistema de meritos, control y evaluación sean llevadas a cabo con un nivel de excelencia a la práctica.

BIBLIOGRAFÍA

1. **ACOSTA, Romero Miguel**, Compendio de Derecho Administrativo, “Parte General”, 1ª, Porrúa, México, 1996, 566 pp.
2. **BELTRÁN, Flórez Lucas**, Lecciones de Derecho Fiscal, 4ta., Lex Nova, Valladolid, España, 1968, 446 pp.
3. **BRISEÑO, Sierra Humberto**, Derecho Procesal Fiscal, 2ª, Porrúa, México, 1985, 740 pp.
4. **CONFEDERACION DE TRABAJADORES DE MEXICO Instituto Nacional de Estudios del Trabajo**, Manual de Capacitación Sindical sobre Formación Profesional, 1ª, INET, México, 1976, 49 pp.
5. **CARRASCO, Iriarte Hugo**, Derecho Fiscal II “Impuestos Federales y Locales”, 3ª, IURE Editores, México, 2003, 544 pp.
6. **CARRASCO, Iriarte Hugo**, Derecho Fiscal Constitucional, 4ª, Oxford, México, 690 pp.
7. **CASTRO, Estrada José**, La Teoría del Servicio Público en el Derecho Mexicano, 1ª, UNAM, México, 2002, 12 pp.
8. **DUBLAN, Manuel**, Derecho Fiscal, “Reproducción Facsimilar de la Edición de 1865”, 1ª, Porrúa, México, 1975, 99 pp.
9. **DE LA CUEVA, Arturo**, Justicia, Derecho y Tributación, 1ª, Porrúa, México, 1989, 283 pp.
10. **DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto**, Principios de Derecho Tributario, 4ª, Limusa-Noriega-Editores, México, 2003, 224 pp.
11. **HARO, Bélchez Guillermo**, Servicio Público de Carrera “Tradición y Perspectiva”, 1ª, INAP y Porrúa, México, 2000, 296 pp.
12. **GALLEGOS, Reyes Humberto**, Análisis Jurídico del Procedimiento Administrativo de Ejecución, 1ª, ISEF, México, 2003, 109 pp.
13. **GORDOA, López, Ana Laura**, Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano, 1ª, Porrúa, México, 2000, 136 pp.
14. **GUERRERO, Omar**, El Funcionario, El Diplomático y el Juez “Las experiencias en la formación profesional del Servicio Público en el mundo”, 1ª, Universidad Guanajuatense et al, México, 734 pp.
15. **GUERRERO, Omar**, La formación profesional de los Administradores Públicos en México, 1ª, Instituto de Administración Pública del Estado de México A.C. y Universidad Autónoma del Estado de México, México, 1995, 343 pp.
16. **GUERRERO, Omar**, La Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal, “Una apreciación administrativa”, 1ª, UNAM, México, 2003, 173 pp.
17. **JIMENEZ, González Antonio**, Lecciones de Derecho Tributario, 1ª, Thomson, México, 2002, 419 pp.
18. **KAYE, Dionisio J.**, Breviario de procedimientos Fiscales de Defensa, IEESA, México, 1981, 230 pp.
19. **KAYE, Dionisio J.**, Derecho Procesal Fiscal, “Colección Textos Universitarios”, 6ª, Themis, México, 2000, 464 pp.
20. **MARTINEZ, López Luis**, Derecho Fiscal Mexicano, 3ª, Talleres de Lito Impresos Finos, México, 378 pp.

21. **MARTINEZ, Puón Rafael**, Servicio Profesional de Carrera ¿Para qué?, 1ª, Porrúa et al, México, 2005, 372 pp.
22. **ORRANTIA, Arellano Fernando A.**, Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, 1ra., Porrúa, México, 1998, 293 pp.
23. **PEREZ, y López Armando**, Derecho Procesal Fiscal, 2ª, Textos Universitarios, México, 1974, 292 pp.
24. **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN**, Ignacio Luis Vallarta, “Archivo Inédito”, Tomo II, Comp. Manuel González Oropeza, 1ª, Themis, México, Noviembre 1993, 670 pp.
25. **PORRAS, y López Armando**, Derecho Procesal Fiscal, 2ª, Textos Universitarios, México, 1974, 292 pp.
26. **RODRIGUEZ, y Lobato Raúl**, Derecho Fiscal, 2ª, Oxford, México, 1998, 309 pp.
27. **SAENZ, Carreras Juan**, La Profesionalización de los Educadores Sociales “En busca de la competencia educativa calificadora”, 1ª, Dykinson, Madrid España, 2003, 200 pp.
28. **SANCHEZ, Gómez Narciso**. Derecho Fiscal Mexicano, 1ª, Porrúa, México. 1999, 593 pp.
29. **SANCHEZ, Miranda Arnulfo**, Aplicación Práctica del Código Fiscal “Introducción al Derecho Fiscal”, 1ª, Línea Universitaria Calidad de Información, México, 2001, 344 pp.
30. **SÁNCHEZ, León, Gregorio**. Derecho Fiscal Mexicano, 3ª, Universitaria, México, 1974, 740 pp.
31. **SANCHEZ, Pichardo, Alberto C.**, Los medios de impugnación en materia administrativa, “Recursos Administrativos, juicio de nulidad y amparo en materia fiscal y amparo en materia fiscal y Administrativa”, 6ª, Porrúa, México, 2005, 917 pp.
32. **TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN**, Procedimiento en Materia Fiscal y Administrativa, Volumen I, 1ª, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 2000, 713 pp.
33. **TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN**, VIII Reunión Nacional de Magistrados, 1ª, Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1999, 131 pp.
34. **UVALLE, Berrones Ricardo y Bravo Ahuja Marcela (coord)**, Visión Multidimensional del Servicio Público Profesionalizado, 1ª, Plaza y Valdez, México, 1999, 237 pp.
35. **UVALLE, Berrones Ricardo**, Institucionalidad y profesionalización del Servicio Público en México, “Retos y Perspectivas”, 1ª, UNAM y Plaza y Valdez, 2000, 274 pp.
36. **VALLARTA, Ignacio L.**, Estudio Sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva, 1ª, Imprenta del gobierno en Palacio, México, 1885, 100 pp.
37. **VALLARTA, Ignacio L.**, “Archivo Inédito” Tomo IV, Presidente de la Suprema Corte de Justicia, 1ª, Themis, México, 1993, comp.. Manuel García Oropeza, 525 pp.
38. **YANOME, Yesaki Mauricio**, Compendio de Derecho Fiscal, 1ª, Elsa G. De Lazcano, México, 2002, 333 pp.

HEMEROGRAFIA

1. **ABARCA, Téllez Sergio**, "Servicio de Administración Tributaria", en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL "JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO"*, Año 10, Núm. 153, 1ª Quincena Enero 1996, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 66-69
2. **ALVARADO, Esquivel Miguel de Jesús**, "Las Reformas Fiscales para 1997 en materia de medios de defensa", en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL "JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO"*, Año 11, Núm. 179, 1ª Quincena Febrero 1997, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 31-35
3. **ALVARADO, Lara Gerardo A.**, "Cambios en Recursos Administrativos del Código Fiscal", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año IX, Núm. 151, 2ª Quincena de Enero 1996, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 66-69
4. **ALVARADO, Lara Gerardo A.**, "Los Servicios Civiles de Carrera", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año X, Núm. 216, 1ª Quincena de Octubre 1998, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 36-38
5. **BONILLA, Mora Rómulo**, "Profesionalización del Comisario: Propuesta", en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL "JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO"*, Año 11, Núm. 193, 1ª Quincena Septiembre 1997, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 49-52
6. **COBOS, Avendaño Fernando Alberto**, "¡Ejercicio indebido del Servicio Público!", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año XVII, Núm. 387, 2ª Quincena de Noviembre 2005, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 86-89
7. **CUELLAR, Sosa Ma. De los Ángeles**, "Recurso de Revocación: Comparación entre México y Estados Unidos", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año IX, Núm. 156, 1ª Quincena de Abril 1996, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 139-144
8. **DIAZ, González Luis Raúl**, "Los medios de defensa contra los actos de la autoridad hacendaria (1ª parte)", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año IX, Núm. 154, 1ª Quincena de Marzo 1996, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 70-71
9. **DIAZ, González Luis Raúl**, "Los medios de defensa contra los actos de la autoridad hacendaria (2ª parte)", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año IX, Núm. 159, 2ª Quincena de Mayo 1996, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 85-88
10. **DIAZ, González Luis Raúl**, "Los medios de defensa contra los actos de la autoridad hacendaria (3ª parte)", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año IX, Núm. 163, 2ª Quincena de Julio 1996, Sistemas de

Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 114-115

11. **DIAZ, González Luis Raúl**, “El Servicio de Administración Tributaria”, *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año IX, Núm. 180, 1ª Quincena de Abril 1997, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 163-164
12. **DIAZ, González Luis Raúl**, “El servicio de Administración Tributaria (análisis del nuevo sujeto activo de la relación fiscal)”, *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año IX, Núm. 192, 1ª Quincena de Octubre 1997, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 86-90
13. **DIAZ, González Luis Raúl**, “Las reformas al servicio de administración tributaria”, *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año X, Núm. 211, 2ª Quincena de Julio 1998, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 72-74
14. **DIAZ, González Luis Raúl**, “El cobro forzado de las contribuciones (1ª parte)”, *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año X, Núm. 214, 1ª Quincena de Septiembre 1998, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 66-69
15. **DIAZ, González Luis Raúl**, “¡Nueva! Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo”, *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año XVII, Núm. 389, 2ª Quincena de Diciembre 2005, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 102-109
16. **ESQUERRA, Lupio Sergio Omar**, “Procedimiento de Ejecución: Incompetencia de las ALJ del SAT”, *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año XVII, Núm. 373, 2ª Quincena de Abril 2005, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 103-106
17. **FIX, Zamudio Héctor**, “El Proceso Tributario”, *SEPARATA “PERSPECTIVAS DE DERECHO PÚBLICO EN LA SEGUNDA MITAD DEL SIGLO XX”*, 1969, Instituto de estudios de Administración Local, Madrid, Págs. 1074-1079
18. **GARCIA, Carrasco Patricia**, “Procedimientos Fiscales Administrativos”, *CONSULTORIO FISCAL*, Año 3, No. 32, Agosto 1989, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 21-28
19. **GONZALEZ, García Hugo**, “Escolios de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo” en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL “JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO”*, Núm. 393, 1ª Quincena Enero 2006, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, 158 Págs. 37-53
20. **GONZALEZ, Martínez Víctor Hugo**, “Visitadores Tributarios”, en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL “JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO”*, Núm. 327, 1ª Quincena Abril 2003, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 70-71
21. **GONZÁLEZ, Martínez Víctor Hugo**, “Mandamiento de Ejecución y Embargo”, *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año XV, Núm.

- 233, 2ª Quincena de Agosto 2003, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 110-112
22. **GONZÁLEZ, Martínez Víctor Hugo**, “Ejecución de Actos no notificados”, *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año XV, Núm. 322, 1ª Quincena de Marzo 2003, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs 140-142
23. **HERNANDEZ, Méndez Marcelo**, “Nacimiento, Determinación y Liquidación de la Obligación Contributiva o Tributaria”, en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL “JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO”*, Núm. 346, 2da. Quincena enero 2004, México Págs. 161-172
24. **MARTÍNEZ, Gómez Laura**, “¿Qué es la normatividad interna del SAT”, en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL “JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO”*, Núm. 333, 1ª Quincena Julio 2003, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 40-43
25. **MEJIA, Iturriaga Enrique Belzain**, “Recurso de Revocación, embargo precautorio y procedimiento de ejecución”, en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL “JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO”*, Año 12, Núm. 202, 2ª Quincena Enero 1998, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, 120 Págs. 93-98
26. **MIRANDA DE SANTIAGO, José Manuel**, “Operaciones por partes Relacionadas 2004”, en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL “JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO”*, Núm. 348, 2ª Quincena Febrero 2004, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 31-33
27. **NAVARRO, Franco Margarita**, “El Embargo Administrativo como medio de Garantía del Interés Fiscal”, *INDETEC*, No. 126, Septiembre 2001, Págs. 151-161
28. **PACHECO, Martínez Filiberto**, “Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución (Defensa de los Contribuyentes”, ”, en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL “JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO”*, Año 14, Núm. 269, 1ª Quincena, Noviembre 2000, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 20-23
29. **PACHECO, Martínez Filiberto**, “El Recurso de Revocación Fiscal como medio de defensa a los contribuyentes”, en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL “JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO”*, Año 15, Núm. 282, Mayo 15, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 13-18
30. **PLASCENCIA, Rodríguez José Francisco**, “El SAT: sus implicaciones y consecuencias en el Sistema Tributario Mexicano”, *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año IX, Núm. 185, 1ª Quincena de Agosto 1997, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 50-52
31. **PORRAS, Lara Aurora**, “Actuación ilegal de los ejecutores adscritos a las administraciones locales de recaudación”, *DEFENSA FISCAL*, Agosto y septiembre 2002, Págs. 51-55 y 45-47
32. **RAMIREZ, Manzano Enrique**, “El Servicio de Administración Tributaria (Primera Parte), en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL “JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO”*, Año 10, Núm. 174, 1ª Quincena

Noviembre 1996, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 93-98

33. **RAMIREZ, Moreno-Aguirre Samuel**, "Inseguridad Jurídica en algunos medios de defensa en materia Fiscal", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año IX, Núm. 159, 2ª Quincena de Mayo 1996, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 89-103
34. **REYES, Corona Oswaldo Guillermo et al**, "Diligencias de cobro y embargo del IMSS: Ilegalidad", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año XVI, Núm. 353, 2ª Quincena de Junio 2004, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 117-126
35. **RODRIGUEZ, Lobato Raúl**, "Procedimiento Administrativo Fiscal", *BOLETIN MEXICANO DE DERECHO COMPARADO "NUEVA SERIE"*, Año XXXIV, Num. 100, Enero- Abril 2001, Instituto de investigaciones Jurídicas, UNAM, México, Págs. 246-283
36. **ROTTER, Aubanel Salvador et al**, "Procedimiento Administrativo de Ejecución, Embargo, Intervención y Remate", en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL "JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO"*, Año 14, Núm. 264, 2ª Quincena, Agosto 2000, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 63-66
37. **SANCHEZ, Miranda Arnulfo**, "El embargo por parte de las autoridades fiscales", *CONSULTORIO FISCAL*, Año 7, No. 103, 1 de diciembre 1993, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs. 20-24
38. **SANCHEZ, Soto Gustavo**, "Defensa Fiscal contra la traba de embargo", en el *NUEVO CONSULTORIO FISCAL "JURÍDICO, LABORAL Y CONTABLE-FINANCIERO"*, Año 16, Núm. 305, 1ª Quincena Mayo 2002, Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México, Págs.5-23
39. **SANCHEZ, Soto Gustavo**, "Impugnación de Citatorios", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año XVI, Núm. 355, 2ª Quincena de Julio 2004, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 130-138
40. **SANCHEZ, Soto Gustavo**, "Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año XVI, Núm. 357, 2ª Quincena de Agosto 2004, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 106-112
41. **SANCHEZ, Soto Gustavo**, "Defensa contra requerimientos de pago", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año XII, Núm. 255, 2ª Quincena de Mayo 2000, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 114-124
42. **SANDOVAL, Galindo Luis E.**, "La fundamentación y Motivación de las Actas de Embargo en el Procedimiento Administrativo de Ejecución", *INDETEC*, No. 105, Mayo Junio 1997, México Págs. 22-26
43. **SANDOVAL, Galindo Luis E.**, "De la Celebración de Almonedas en el Procedimiento Administrativo de Ejecución", *INDETEC*, Número 133, Abril 2003, México Págs. 126-135

44. **SAINZ, Olivares Martha Gabriela et al**, "Procedimiento Económico Coactivo", *INDICADOR JURÍDICO, "DERECHO FISCAL"*, Vol. I, No. 3 febrero 1997, México, Págs. 103-107
45. **SANTANA, Loza Salvador**, "Procedimiento Administrativo de Ejecución para cobrar contribuciones por Servicios Públicos Municipales prestados por Asociaciones de Vecinos", *INDETEC "HACIENDA MUNICIPAL"*, No. 67 Junio 1999, México, Págs. 59-65
46. **URBINA, Nandayapa Arturo**, "El procedimiento Administrativo de ejecución (3ª parte)", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año X, Núm. 214, 1ª Quincena de Septiembre 1998, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 88-95
47. **URBINA, Nandayapa Arturo**, "El procedimiento Administrativo de ejecución (4ª parte)", *PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL*, Año X, Núm. 215, 2ª Quincena de Septiembre 1998, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, Págs. 56-64

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Ley Federal de Procedimiento Administrativo Vigente.
3. Ley Federal de las Entidades Paraestatales y su Reglamento Vigentes.
4. Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo Vigente.
5. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa Vigente.
6. Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación Vigente.
7. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal Vigente.
8. Ley de Amparo Vigente.
9. Ley del Infonavit Vigente.
10. Ley del IMSS Vigente.
11. Ley del Servicio de Administración Tributaria Vigente.
12. Ley del Servicio Profesional de Carrera de la Administración Pública Federal Vigente.
13. Código Fiscal de la Federación de 1967.
14. Código Fiscal de la Federación Vigente.
15. Código Civil Federal Vigente.
16. Código Federal de Procedimientos Civiles Vigente.
17. Reglamento del Código Fiscal de la Federación Vigente.
18. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
19. Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa Vigente.
20. Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera del Servicio de Administración Tributaria Vigente.