

2ej
27

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

“ ARAGON ”



NATURALEZA JURIDICO - CONSTITUCIONAL Y REGULACION
DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE
EJECUCION EN MATERIA FISCAL

T E S I S

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

GENARO BIBIANO CARRILLO ELVIRA

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEX.

1986



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

NATURALEZA JURIDICO-CONSTITUCIONAL Y REGULACION
DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION -
EN MATERIA FISCAL

	Pág.
INTRODUCCION.	
CAPITULO I.- NOCIONES GENERALES.	1
A) La Administración Pública.	
b) El pago de las contribuciones como una obligación de carácter político.	
C) Facultades del Estado ante los particulares.	
CAPITULO II.- NATURALEZA JURIDICO-CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.	29
A) Antecedentes y concepto.	
B) Constitucionalidad de la potestad impositiva y sancionadora de la Administración Pública.	
C) Constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	
D) Naturaleza Jurídica del Procedimiento de Ejecución Forzosa.	
CAPITULO III.- MARCO LEGAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.	58
A) El Procedimiento Administrativo de Ejecución y sus etapas:	
1) El requerimiento.	
2) El embargo.	
3) La intervención.	
4) El remate.	
B) Actos administrativos que conforman el desarrollo del Procedimiento de Ejecución Forzosa:	
1) De iniciación.	
2) De desarrollo.	
3) De dirección.	
4) De coerción.	
5) De conclusión.	
CAPITULO IV.- SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.	91
A) Concepto.	

- B) Modalidades de la suspensión.
- C) Procedimiento de la suspensión.
- D) Negativa de la suspensión.
- E) Efectos de la suspensión.

CAPITULO V. - DEFICIENCIAS DE LA ADMINISTRACION FISCAL. 101

- A) Deficiencias de orden legal.
- B) Deficiencias de orden técnico.
- C) Deficiencias de orden personal.

CONCLUSIONES. 112

BIBLIOGRAFIA. 116

**NATURALEZA JURIDICO-CONSTITUCIONAL Y REGULACION
DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION -
EN MATERIA FISCAL.**

I N T R O D U C C I O N

El presente trabajo constituye un breve análisis del Procedimiento Administrativo de Ejecución Fiscal, elaborado en base a la recopilación de datos y experiencias personales y de ideas de connotados autores que en relación con el tema que nos ocupa, son de los más relevantes en la actualidad.

Sustancialmente la causa generadora del mismo, radica en la notable e importante trascendencia jurídica que reviste LA NATURALEZA JURIDICO-CONSTITUCIONAL Y REGULACION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION para la administración fiscal del Estado y los particulares.

El estudio de cualquier situación jurídica requiere de un análisis objetivo, por lo que se intentará mostrarlo de la manera sencilla, concreta y práctica posible.

Antes de entrar al estudio propiamente de la estructura del procedimiento administrativo de ejecución, tal y como lo concibe nuestro derecho positivo, resulta indispensable, precisar una serie de instituciones y nociones de cuyo conocimiento se podrá obtener una mejor visión del señalado procedimiento.

El procedimiento administrativo de ejecución es uno de los particularismos del Derecho Tributario, esencial para la Hacienda Pública, pues el mismo le permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le corresponden. Ningún sistema tributario podría subsistir como tal, sin la existencia de este procedimiento.

Cabe aclarar que el denominado procedimiento administrativo de ejecución, es

uno de los diversos medios de que dispone la Administración Pública, y concretamente, la Autoridad Fiscal para hacer cumplir sus resoluciones y que debe ubicarse dentro del contexto de las prerrogativas o privilegios de que se encuentra investida dicha Administración Pública y de entre los cuales, sin lugar a dudas, dos son los más importantes: Uno, la presunción de legitimidad o legalidad de sus actos y otro, la ejecutoriedad de los mismos.

CAPITULO PRIMERO

N O C I O N E S — G E N E R A L E S

A) La Administración Pública. B) El pago de las contribuciones como una obligación de carácter político. C) Facultades del Estado ante los particulares.

A) LA ADMINISTRACION PUBLICA.

Administración Pública en opinión del tratadista Colmeiro es la parte más dinámica de la estructura estatal, actúa en forma permanente, sin descanso y sin horario y, acompaña al hombre desde su nacimiento hasta su desaparición de la vida terrestre.

En este contexto de ideas, es preciso mencionar aún de manera breve la "Teoría de la División de Poderes del Estado", iniciada por Locke y secundada por Montesquieu.

La génesis de la teoría antes aludida se forjó a través del análisis efectuado por los referidos autores, en relación a la situación jurídica prevaleciente en los habitantes de Francia e Inglaterra durante los siglos XVII y XVIII, respecto a las garantías individuales, donde existía el predominio del Monarca Francés sobre los Estados Generales, los cuales constituían el Poder Legislativo, que no obstante revestir ese carácter, no funcionaba como tal, contrariamente sucedía en Inglaterra, donde la autoridad del Rey disminuía y paralelamente aumentaba la del Parlamento Inglés. Lo anterior dió por resultado la creación de la citada teoría, la cual vino a delimitar la competencia y funciones de los diferentes poderes que integran al Estado.

A ésta teoría se le conoce también con el nombre de "Frenos y Contrapesos" y que tiene como fin esencial el determinar la jurisdicción y facultades de los poderes en que está dividido el Estado Moderno, dándose como consecuen-

cia una vigilancia permanente en los diversos poderes entre sí.

Los primeros Estados en acoger la aludida teoría fueron, los Estados Unidos de Norteamérica y Francia, una vez consumada la Independencia del primero, y la abolición de la Monarquía en el segundo.

Los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 49 de nuestra Carta Magna también adopta dicha teoría al enunciar, "El Supremo Poder de la Federación - se divide, para su ejercicio, en:

- a) Poder Legislativo
- b) Poder Ejecutivo
- c) Poder Judicial."

Cada uno de ellos con funciones debidamente determinadas en los distintos instrumentos jurídicos reguladores de sus respectivas actividades.

De conformidad a lo anterior, y por tener relación con el presente trabajo, se dice que es precisamente el Poder Ejecutivo donde se fundamenta la - Administración Pública. Esta idea se corrobora con lo que afirma el Doctor - Andrés Serra Rojas, quien al efecto señala que: " La función administrativa - es la actividad que normalmente corresponde al Poder Ejecutivo, se realiza bajo el orden jurídico y limita sus efectos a los actos jurídicos concretos o - particulares y a los actos materiales, que tienen como finalidad la prestación de un servicio público o la realización de las demás actividades que le corresponden en sus relaciones con otros entes públicos o con los particulares, reguladas por el interés general y bajo un régimen de policía o de un debido control".¹

1. Derecho Administrativo, Tomo I, No. de ed. décima primera; Edit. Porrúa, México, 1982, pág. 61 in fine.

La importante actividad que corresponde a la función administrativa es encauzada por el Derecho Administrativo que forma el conjunto de normas que rigen a la Administración Pública, a los servicios públicos y demás actividades relacionadas con dicha función, que corresponden normalmente como ya se mencionó, al Poder Ejecutivo Federal. Este Poder se integra con todas las Dependencias a las que se encomienda la función administrativa, que se resuelve en un conjunto de actos administrativos de connotación y alcance jurídicos muy variados. La función administrativa consiste en tomar decisiones particulares, creadoras de situaciones jurídicas concretas, bajo la forma de actos condición y de actos subjetivos y se encamina hacia la satisfacción de las necesidades de interés público.

Por otra parte, el tratadista alemán Hans Kelsen también opina de igual manera al decir que: " La función administrativa tiene a su cargo el concretar la ley, el particularizarla para que de este modo se cumpla la voluntad del legislador o se cumplan los fines del Estado; la acción administrativa provee el mantenimiento de los fines públicos, llevando sus determinaciones a los casos particulares. Administrar no es sólo aplicar la ley, sino perseguir un propósito de servicio público o de interés general, que determina la esencia de la actividad del Estado".²

Asimismo, dicha función administrativa, según el especialista Retchkiman, "debe tender siempre hacia la satisfacción de las necesidades públicas, además, debe suponer la existencia de una autonomía del sector gubernamental y de su actividad, la cual, a su vez, se fundamenta en que se dirige -aparentemente- a obtener el bienestar social de la colectividad, que es el mejor -

2. Citado por Serra Rojas, Andrés.; op. cit. pág. 62.

dadas las circunstancias en que se proyecta".³

Señalado lo anterior, se está en posibilidad de entender el concepto de Administración Pública y sus características principales.

Al respecto, el Doctor Acosta Romero nos dice que la Administración Pública: " Es la parte de los órganos del Estado que dependen directa, o indirectamente del Poder Ejecutivo, tiene a su cargo toda la actividad estatal - que no desarrollan los otros poderes (Legislativo y Judicial), su acción es continua y permanente, siempre persigue el interés público, adopta una forma de organización jerarquizada y cuenta con: a) elementos personales; b) elementos patrimoniales; c) estructura jurídica y d) procedimientos técnicos".⁴

Desde el punto de vista orgánico, la Administración Pública se identifica con el Poder Ejecutivo y todos los órganos o unidades administrativas - que directa o indirectamente dependen de él. Orgánicamente la Administración Pública Federal está representada por el Presidente de la República y todos - los órganos centralizados, desconcentrados, descentralizados, las empresas, - sociedades mercantiles de Estado y Fideicomisos públicos.

Desde el punto de vista funcional, la Administración Pública se entiende como la realización de la actividad que corresponde a los órganos que forman ese sector, siendo este enfoque del que nos ocuparemos, dado que en este sentido, administrar, es realizar una serie de actos para conseguir una finalidad determinada. En este caso, los fines del Estado que son múltiples y com

3. Política Fiscal Mexicana; No. de ed. primera; Edit. UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1979, pág. 162.

4. Teoría General del Derecho Administrativo, No. de ed. quinta; Edit. Porrúa, México, 1983, pág. 61.

plejos; y para cuya consecución se necesita también una complejidad de órganos encargados de realizarlos de una manera armónica, que se logra a través de su enlace y coordinación.

Por lo que se refiere a la actividad de la Administración Pública, es de considerar que actualmente está en expansión y resulta difícil precisar sus límites, pero puede decirse que está jerarquizada en diversos sectores, siendo sus características más relevantes las siguientes:

- 1.- La actividad encaminada al cumplimiento de los fines propios del Estado, así como la de las entidades y corporaciones que cumplen fines de carácter e interés público (sector descentralizado y empresas de Estado), paraestatal.
- 2.- La relativa a la conservación de la entidad misma del Estado y su soberanía.
- 3.- La acción del Poder Público en sus relaciones con otras entidades públicas, ya sean internacionales o de Derecho Interno.
- 4.- La actividad encaminada a mantener el orden jurídico y la seguridad interna e internacional.
- 5.- La función relativa a dar orientación filosófico-política a la Administración.
- 6.- La gestión económica relativa a promover en todas las esferas de la economía el crecimiento a un ritmo adecuado, incluyendo en esta actividad la planeación y el Derecho Económico.
- 7.- Proveer de los servicios necesarios para la ejecución de las leyes emanadas del Congreso de la Unión (salvo las relativas a la función jurisdiccional).

- 8.- LA RELATIVA A LA RECAUDACION, CONCENTRACION Y DISTRIBUCION POSTERIOR DE LOS INGRESOS PUBLICOS, INCLUYENDO EN ESTE ASPECTO TODA LA GESTION TRIBUTARIA Y FINANCIERA.
- 9.- LA DISPOSICION, DESTINO Y MANEJO DE LOS BIENES QUE INTEGRAN EL PATRIMONIO DEL ESTADO.
- 10.- Las relaciones con sus funcionarios, empleados y trabajadores, desde su selección, entrenamiento, nombramiento, hasta la terminación de esa relación.
- 11.- La actividad relacionada con los particulares en todos los ámbitos.

Estos sectores no pueden considerarse limitativos, ya que la Administración Pública es la actividad general del Estado y puede entrañar un mayor contenido en algunos casos.

Lo anteriormente apuntado, viene a colación en el sentido de que dentro de la Administración Pública del Estado, se encuentra ubicada su actividad financiera que como se señala en los numerales 8 y 9 de las características mencionadas, se va a encargar de la recaudación, concentración y distribución posterior de los ingresos públicos, agregando que en este aspecto se va a regular toda gestión tributaria y financiera. Así como la disposición, destino y manejo de los bienes que integran el patrimonio del Estado.

Bajo este mismo contexto, diremos que el Estado, como toda persona física o moral, tiene un patrimonio o conjunto de bienes, así como deudas y obligaciones que cumplir.

Los bienes que integran el patrimonio del Estado tienen dos finalidades primordiales:

a) Unos sirven para la existencia, sostenimiento y conservación de su integridad, como los llamados del dominio público o de uso común: mar territorial, playas, puertos, bahías, lagos, plazas, parques públicos, etc., así como los bienes propios de la Hacienda Pública: edificios, palacios de gobierno o casas destinadas a servicios públicos, establecimientos de beneficencia, - escuelas, instituciones de enseñanza superior, universidades, iglesias, bibliotecas, oficinas de telégrafos, correos, etc., y b) Los bienes que sirven para satisfacer las necesidades de la colectividad, mediante los servicios públicos. El brillante intelectual mexicano Doctor Andrés Serra Rojas nos dice al respecto: " El servicio público es una actividad técnica, directa o indirecta, de la Administración Pública activa o autorizada a los particulares - que ha sido creada y controlada para asegurar -de una manera permanente, regular, continua y sin propósitos de lucro-, la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general, sujeta a un régimen especial de derecho público"⁵

Cabe mencionar que las necesidades colectivas pueden ser satisfechas - en ocasiones por la actividad particular actuando libremente, pero en la mayor parte de los casos ocurre que no interesa a la iniciativa privada la satisfacción de esas necesidades, o bien que interesándole no le resulta costoso, o bien, por último, porque es más conveniente para la colectividad que esa necesidad no sea satisfecha por la libre actividad privada y entonces se encomienda su satisfacción a los organismos públicos, dando así nacimiento a los anteriormente referidos servicios públicos que constituyen la parte más importante de las atribuciones de la Administración Pública del Estado, y que

5. Op. cit. pág. 107.

como ya establecimos antes, lo constituye la Actividad Financiera del Estado.

A este respecto, concordamos con las ideas del Maestro García Cuenca, - quien en su Curso de Derecho Fiscal, define a la Actividad Financiera del Estado como: " La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse - los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines"⁶

Dicha actividad a su vez, se desarrolla en tres momentos:

- a) La obtención de ingresos.
- b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos, administración y explotación de sus bienes patrimoniales de carácter permanente., y
- c) La realización de un conjunto de erogaciones para el sostenimiento - de las funciones públicas.

Esto es, la actividad financiera enmarca una serie de funciones que debe realizar el Estado para satisfacer los intereses de la colectividad y que - podemos resumir de la siguiente manera, adhiriéndonos a lo sustentado por el Fiscalista Gerardo Gil Valdivia, quien los clasifica en el orden que a continuación nos permitimos transcribir:

"Las funciones de la actividad financiera del Estado son:

- 1) La asignación óptima de los recursos disponibles para la satisfacción de las necesidades públicas.
- 2) La eficacia en la utilización de estos recursos.
- 3) La estabilidad económica y el pleno empleo.
- 4) El desarrollo económico.

6. Apuntes de Derecho Fiscal; NE. ENEP ARAGON, México, 1984, pág. 15.

- 5) La distribución equitativa de la renta nacional y en algunos casos de la riqueza misma".⁷

De lo antes formulado surge una interrogante: ¿Qué hace el Estado para hacer frente a estas necesidades de la colectividad y para el desarrollo de su actividad financiera encuadrada dentro de la Administración Pública?

JUSTIFICACION DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

En México, la Constitución Política del país, ha señalado como fundamento jurídico para tributar la necesidad de sufragar los gastos públicos; así se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que se resida. En la Constitución no se aclara lo que debe entenderse por gastos públicos, al respecto señalamos que por gastos públicos se debe entender, los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por consecuencia excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual, y que dichos gastos públicos deben reunir los siguientes requisitos:

- a) Que la erogación sea hecha a través de la administración activa.
- b) Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación.
- c) Que la erogación esté prevista en el Presupuesto de Egresos.
- d) Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.

7. El Federalismo y la Coordinación Fiscal en México; No. de ed. primera; Edit. UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1981, pág. 59.

En tales circunstancias, el Estado sólo y exclusivamente puede hacer - frente a dichas exigencias, mediante la aportación económica que hacen los - ciudadanos de acuerdo con la Ley y que contribuyen para que dicho ente cumpla con sus obligaciones que se resumen en: la satisfacción de las necesidades pú blicas.

Las aportaciones a que hacemos referencia, doctrinariamente reciben el nombre de I M P U E S T O S, pero por razones prácticas nuestra Legislación - las denomina C O N T R I B U C I O N E S, y que al respecto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º establece: *

Artículo 2º.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos las que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que de ben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la - situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean dis tintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en ma teria de seguridad social o a las personas que se beneficien en - forma especial por servicios de seguridad social proporcionados - por el mismo Estado.

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera - directa por obras públicas.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los - servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

* Código Fiscal de la Federación vigente, de acuerdo al Decreto con las reformas publicadas el día martes 31 de diciembre de 1985 en el Diario Oficial - de la Federación.

En lo sucesivo se continuará usando el término: Impuestos como sinónimo del de Contribuciones por estar más familiarizados con el mismo y dado que los doctrinarios del Derecho lo siguen haciendo de igual forma.

De conformidad al tratadista Alfonso Cortina, "Las funciones del impuesto son las siguientes:

- a) Una financiera, la de proporcionar medios económicos para que el Estado haga gastos previstos en su presupuesto de Egresos. En este sentido el gravamen que tiene ese único objeto es totalmente neutro desde el punto de vista de los objetivos económicos o sociopolíticos.
- b) Los impuestos pueden, además, tener una función económica encauzada al desarrollo de los objetivos del grupo social. Por ejemplo, los gravámenes arancelarios muy frecuentemente no persiguen un propósito meramente financiero, sino otro de naturaleza económica: el de regular el comercio exterior.
- c) La función política tiende al reconocimiento de la distinta capacidad contributiva o a proporcionar al sujeto pasivo del crédito fiscal una contraprestación, un beneficio claramente determinado. El beneficio como contraprestación del contribuyente por el pago del impuesto, debe entenderse en términos generales, no como una ventaja específica y concreta que cada individuo determine personal y subjetivamente; más bien la teoría del beneficio considera el *quid pro quo* que para la comunidad entera deriva del régimen impositivo, salvo en el caso de las tasas y de los precios públicos".⁸

8. Curso de Política de Finanzas Públicas de México; No. de ed. - primera; Edit. Porrúa, México, 1977, pág. 52.

Dado el carácter vital que representa el pago de los impuestos para el Estado, puesto que sin los mismos no podría desarrollar sus actividades tendientes a la satisfacción de las necesidades públicas, el Estado impone a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, lo que podríamos justificar de la siguiente manera:

El Estado se constituye en propietario de un conjunto de riquezas, cuyo origen fundamental es la aportación de que hacen los miembros del propio Estado, no en forma voluntaria, sino en forma obligatoria, derivada del imperativo legal y hecha efectiva a través del ejercicio de la Facultad Económico Coactiva, es decir, a través de la ACCION DEL ESTADO EXIGIENDO POR SI MISMO Y EN USO DE SU AUTORIDAD, el pago de las cantidades que él mismo ha establecido como créditos a cargo de sus miembros. Por lo que se dice que éste problema está estrechamente vinculado con los fines y atribuciones del Estado, quien necesita la riqueza precisamente para estar en la posibilidad de lograr los fines y ejercitar las atribuciones que se le han asignado.

El Estado realiza dichas atribuciones a través del Fisco, entendiéndolo como el Titular de la Hacienda Pública -conjunto de bienes que una entidad pública: Federación, Estados, Municipios, posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como las deudas que son a su cargo por el mismo motivo- y por lo tanto, con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

Las funciones del Fisco pueden resumirse en las que a continuación mencionamos:

- a) Administrar los bienes de la Hacienda Pública.
- b) Proveerse de las riquezas materiales necesarias para su vida y funcionamiento a través del establecimiento de impuestos, su percepción, los efectos que puedan producir en la economía general; el estudio de los derechos, contribuciones de mejoras, productos y aprovechamientos, los empréstitos, la emisión de moneda como recurso financiero, la expropiación por causa de utilidad pública, etc..
- c) Establecer la forma en que dichas riquezas deberán ser utilizadas, aplicando el procedimiento técnico apropiado para obtener el máximo rendimiento de los recursos del Estado, mediante los Presupuestos - de Egresos que anualmente son decretados por el Ejecutivo Federal.

Nos dice Andreozzi que la sociedad tiene que satisfacer, al igual que el hombre en lo individual, necesidades a fin de poder subsistir, primero y elevarse en lo espiritualmente después, lo cual se puede lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos. O sea, la sociedad tiene necesidades similares a las del hombre individual, sólo que de carácter general en vez de particular; así, tenemos que las necesidades físicas de ellas son también alimento, vivienda, vestido, orden y seguridad, confort, servicios públicos, etc., y en cuanto a las necesidades espirituales, podemos citar escuelas, universidades, museos, campos deportivos, conciertos, etc. Incluso la existencia de leyes fiscales con fines extrafiscales satisface también necesidades sociales, ya que a través de ellas el Estado puede regular o satisfacer determinadas necesidades de la sociedad. Por ejemplo, a fin de proteger la industria nacional, se pueden elevar enormemente las tarifas aduaneras, de tal manera que a nadie le interese comprar los productos que se encuentran comprendidos en dichas tarifas y con ello se propicia el desarrollo

y fabricación de los mismos en territorio nacional; la intención final, pues, no es que se paguen esos elevados impuestos aduanales sino, evitar la introducción al país de mercancías que compitan con las que se fabrican en el mismo.

Creemos que esta teoría tiene aplicación en la realidad mexicana pues observamos como el Gobierno Federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades físicas y espirituales de la sociedad. Como ejemplo de la satisfacción de necesidades físicas de la sociedad tenemos a los siguientes organismos: la Comisión Nacional de Subsistencias Populares, cuya finalidad es mantener al alcance del pueblo alimentos básicos de consumo indispensable a precios accesibles para las personas de escasos económicos; el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado; el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos; el Instituto Mexicano del Seguro Social el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; etc., organismos todos ellos a través de los cuales se procura poner al alcance del pueblo: vivienda, alimento, servicios médicos, etc. En cuanto a las necesidades espirituales, el Gobierno Federal proporciona educación primaria, secundaria, así como estudios medios superiores y profesionales y cuando no los proporciona en forma directa concede considerables subsidios para tal efecto como es el caso de las universidades. Igualmente mantiene al Instituto Nacional de Bellas Artes y al Colegio de México por citar nada más a dos organismos a quienes se ha encomendado la promoción cultural en la rama de las artes y la ciencia.

En virtud de lo anteriormente explicado, llegamos a la conclusión de que el fundamento esencial del tributo o impuesto parte de una necesidad social.

B) EL PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES COMO UNA OBLIGACION DE CARACTER NETAMENTE -
POLITICO.

El pago de los impuestos reviste un carácter político, por ser originado por obligaciones políticas establecidas en la Constitución para salvaguardar la existencia del mismo Estado.

El Estado establece de manera unilateral e impositiva, los impuestos - que son la base de su existencia, lo que podemos comprobar con lo que en relación a la autoridad que posee el Estado al dictar sus resoluciones, y que al efecto señala Marshall en una de las sentencias más notables de la Suprema - Corte de Justicia de los Estados Unidos de Norteamérica sobre la naturaleza, extensión y límites de la facultad de decretar impuestos, cuya opinión se menciona por el tratadista Ignacio L. Vallarta en los términos siguientes:

"La facultad de imponer contribuciones al pueblo y a sus bienes, es esencial para la existencia misma del gobierno, y puede legítimamente ejercerse en los objetos a que es aplicable, hasta el último extremo a que el gobierno quiera llevarla. La única garantía contra el abuso de esta facultad, se encuentra en la estructura misma del gobierno. Al crearse una contribución, el Legislativo es quien la impone al pueblo, y esto es en general, una garantía contra los impuestos injustos y onerosos... Es incompetente el Poder Judicial para averiguar hasta que grado el impuesto es el uso legal del poder y en que grado comienza el abuso de la facultad de imponerlo".⁹

De lo que se desprende que la facultad de dictar impuestos por el Estado es absoluta y que incluso a pesar de la existencia de los tribunales, no -

9. Obras, Tomo II, No. de ed. tercera; Edit. Porrúa, México, -
1980, pp. 28 y 29.

les corresponde a éstos averiguar que límite separa el uso del abuso en el poder de decretar impuestos. Aunque, si todos los impuestos fueran dedicados a financiar los gastos públicos, todos estaríamos de acuerdo con esta situación así como también lo acepta Retchkiman Kirk al señalar que: " Los gastos públicos deben ser estrictamente financiados con impuestos, ya que cualquier otra posibilidad -la creación de deuda pública por ejemplo- podría llevar a un desperdicio económico en el exceso de los egresos gubernamentales y ser políticamente peligroso".¹⁰ Con lo que estamos totalmente de acuerdo, en la imposición de impuestos con ese fin.

Puesto de lo que se trata es que la Política Fiscal del Estado esté orientada hacia el progreso del mismo, con el consiguiente beneficio para los miembros que lo integran.

En razón de lo anterior podemos considerar como una obligación política, la de contribuir para los gastos públicos y en consecuencia no como una obligación civil susceptible de ser reconocida sólo por autoridad judicial en el caso de incumplimiento.

También podemos afirmar que el adeudo fiscal no es de naturaleza contractual, sino originado por obligaciones políticas establecidas a nivel Constitucional y por ende, de la misma jerarquía de las garantías individuales.

Esto último se puede remarcar con lo que en relación con el punto a tratar podemos apreciar en la obra Derecho Administrativo del Licenciado Gabino Fraga, que señala: " El impuesto se establece por el Poder Público ejerci-

10. Aspectos Estructurales de la Economía Pública; No. de ed. - primera; Edit, UNAM/Instituto de Investigaciones Económicas, México, 1975, pág. 365 in fine.

tando una prerrogativa inherente a la soberanía; de tal manera que la obligación de cubrirlo no constituye una obligación contractual ni regida por las leyes civiles, sino una carga establecida por decisión unilateral del Estado, sometida exclusivamente a las normas del derecho público".¹¹

En relación a lo previamente expresado, el Licenciado Ignacio L. Vallarta en su obra denominada Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva, sostiene la tesis también, de que el pago de los impuestos es una obligación política al comparar lo establecido en el artículo 31 fracción IV relacionado con la obligación de contribuir al pago de los impuestos con lo que preceptua el artículo 35 fracción IV relativa a la prerrogativa del ciudadano de tomar las armas en el Ejército o Guardia Nacional para la defensa de la República y de sus Instituciones, en los términos que prescriben las leyes, ambos dispositivos legales de nuestra Carta Magna, y de los cuales hace un estudio llegando a la conclusión de que ambas son de carácter político al manifestar: " Y todo eso que he sostenido hablando del servicio militar a que los mexicanos están obligados, es por completo y necesariamente aplicable al pago de los impuestos que tienen que satisfacer nacionales y extranjeros. Porque fuera de discusión está puesta la verdad de que ninguna de esas dos obligaciones consagradas en preceptos constitucionales traen su origen del contrato, ni están reguladas por el derecho civil, ni pueden asumir la forma judicial; antes por el contrario son la imperiosa exigencia de una necesidad política regida por el derecho administrativo, constituyen servicios públicos que se deben prestar aún contra la voluntad del obligado; por--

11. Derecho Administrativo; No. de ed. vigésima tercera; Edit. - Porrúa, México, 1984, pp. 316 y ss.

que así como para la autonomía de la patria es indispensable su defensa por sus propios hijos, así el pago del impuesto es precisa condición de la exigencia del Gobierno, del mantenimiento del orden público a cuya sombra reposa la sociedad civil".¹²

Lo que el citado autor también aplicó, reafirmandolo en el amparo del señor Agapito Sánchez resuelto el 3 de diciembre de 1881 y en el cual igualmente puso de manifiesto el carácter político de la obligación de pagar impuestos y del que nos permitimos transcribir una parte del mismo donde defien de la tesis antes expuesta:

"... La obligación de que habla el artículo 31, es una verdadera obligación política, aunque no civil, preciso es desde luego advertirlo, y a cuyo cumplimiento pueda compelerse el que rehuse llenarla, es cosa que este texto no permite poner en duda. Esa obligación de servir personalmente a la patria está con justicia equiparada en la segunda parte del artículo, no dividido en fracciones como ahora está, sino formando un solo texto, queriendo que las dos obligaciones se rigiesen por la misma regla de proporción y equidad, aquel aserto adquiere una evidencia irresistible, porque sólo diciendo que no es una obligación el pagar los impuestos, se puede llegar sin contradicción a afirmar que la que es semejante, idéntica, la de defender la patria, tampoco lo sea. Si al contribuyente moroso se le embarga, para obligarlo a pagar el impuesto, al mexicano egoísta, que rehusa prestar un servicio público, se le compele a hacerlo aún en contra de su voluntad. O esto dice el precepto constitucional, ó las palabras del idioma pierden su valor, cuando se trata de entender la Ley suprema. Ciertamente en que ante ningún tribunal se puede demandar

12. Op. cit. pág. 33.

a quien no cumple con el deber de ser virtuoso, de ser patriota; cierto es, - para concretar mis observaciones a éste caso, que ante ningún tribunal se puede llevar a quien no quiere ser soldado, para obligarlo a que lo sea; pero ello proviene de que la obligación de que hablo es política y no civil, y de que por regla general, no son los tribunales los encargados de garantizar los derechos ni de hacer efectivos los deberes políticos. Si la Ley civil divide las obligaciones en naturales, civiles y mixtas, para no conceder fuerza coactiva sino a estas últimas, tal división es por completo inadaptable en materia política, que por su propia naturaleza está regida por reglas diversas de las civiles... Dejaría de ser obligación aquella que, por medio alguno dependiente sólo de la voluntad del obligado, pudiera dejarse sin cumplimiento - - ..."¹³

En obvio de repeticiones innecesarias podemos concluir diciendo que la obligación de pagar impuestos, es efectivamente de carácter estrictamente político, en razón de que las contribuciones son creadas unilateralmente por el Poder Legislativo, según el precepto constitucional. Esta situación reviste obligaciones políticas establecidas a nivel constitucional y por ende, de la misma jerarquía de las garantías individuales sin ser de naturaleza contractual -civil- y en consecuencia, no es susceptible de ser reconocida sólo por autoridad judicial en caso de incumplimiento, sino administrativas también. - Aunque en tal caso por el carácter especial que tiene el impuesto como crédito y obligación de derecho público deriva la forma particular en que se exige: la vía económico-coactiva que es un procedimiento administrativo de ejecución,

13. Obras, Tomo III; No. de ed. cuarta; Edit. Porrúa, México, 1980, pp. 548-572.

el cual se aplicará naturalmente en caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los miembros que integran la sociedad regida por el Estado.

C) FACULTADES DEL ESTADO ANTE LOS PARTICULARES.

El impuesto es la forma normal como el Estado obtiene de los particulares los elementos económicos suficientes para atender los gastos públicos. En consecuencia, es un imperativo categorico el cumplir con la obligación de pagar dichas contribuciones.

Todos tenemos la obligación de contribuir con nuestra aportación para que el Estado cumpla con sus atribuciones, es decir, existe un vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la concurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y por el cual, ciertas personas determinadas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas. Dicho vínculo recibe el nombre de relación jurídico-tributaria, - por lo que dicha relación se extingue al pagar el sujeto pasivo del crédito - al Estado los impuestos que adeuda.

Lo normal y correcto sería que todos los sujetos que caen dentro del supuesto que establece la ley para el pago de los impuestos cumplieren con su obligación y el Estado realizara satisfactoriamente sus funciones.

Pero lógicamente puede esperarse que los particulares no cumplan espontáneamente con las obligaciones y deberes que les imponen directamente las leyes. En tal supuesto, los particulares no cumplen espontáneamente con las o--

bligaciones que les son impuestas por la Administración Pública, como conjunto de organismos centralizados y descentralizados que la forman, la cual tiene la facultad de realizar sus pretensiones mediante el uso de los medios de coerción, o sea de ejecución forzada que es lo que caracteriza a la actividad financiera del Estado, esto es, a través de medios compulsivos, sin que medie un acto negocial entre el Estado y el sujeto que sufre la detracción patrimonial. La actividad financiera pertenece pues al universo de la coacción, entendiendo como tal y de acuerdo con el Licenciado Rafael de pina que: "La coacción es la fuerza física o moral, que operando sobre la voluntad de los particulares anula su libertad de obrar",¹⁴ por lo que éstos no pueden realizar sus pretensiones hacia otros particulares, o hacia los entes públicos sino recurriendo a la acción judicial.

El Estado y los entes públicos menores para realizar sus derechos, no tienen necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que pueden alcanzar tal fin por medio de la actividad directa e inmediata de los propios órganos administrativos. Pues, según Zanobini: "La inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la Administración Pública, constituye un acato ilícito de derecho administrativo y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se le impone el deber".¹⁵

Ante tal eventualidad, podemos afirmar que los actos administrativos que no son voluntariamente cumplidos, encuentran en la legislación administrativa los procedimientos coercitivos para llevarlos a su final cumplimiento. Y

14. Diccionario de Derecho, No. de ed. décima primera; Edit. Porrúa, México, 1983, pág. 154.

15. Citado por Lomelí Cerezo, Margarita.; El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal; No. de ed. primera; Edit. Continental, México, 1961, pág. 211.

que dentro del procedimiento administrativo tributario existen de determinación como es el Procedimiento Administrativo de Ejecución, o también conocido como de ejecución forzosa.

Dicho procedimiento administrativo de ejecución puede entenderse y explicarse sólo a partir de la noción de ejecutoriedad que como característica esencial tienen todos los actos administrativos y como privilegio los órganos de la Administración Pública.

La ejecutoriedad del acto administrativo y por ende del fiscal, debe entenderse como un privilegio o facultad de la Administración Pública en virtud del cual ella misma puede disponer y llevar a efecto la ejecución de sus actos lo que en sí excluye, la necesidad de que la autoridad administrativa o hacendaria tenga que acudir ante los órganos jurisdiccionales para lograr de éstos la ejecución de los mismos.

En síntesis, el procedimiento administrativo de ejecución y ejecutoriedad del acto no constituyen nociones correspondientes entre sí, ya que la ejecutoriedad hace referencia a una característica del acto administrativo que se traduce en la práctica en una prerrogativa de la Administración Pública y por el contrario, el procedimiento administrativo de ejecución es sólo uno de los medios o instrumentos jurídicos de que dispone la Administración Hacendaria para cumplimentar sus propios actos.

Se cree que al hablar de ejecutoriedad y ejecutividad se hace la referencia a una misma situación, existiendo entre ambos términos una diferencia de carácter notable: la ejecutoriedad es una facultad de la Administración Pública que se traduce en la posibilidad jurídica de hacer cumplir sus actos sin necesidad de acudir ante los órganos judiciales; mientras que por el con-

trario, la ejecutividad implica el status jurídico del acto que denota que el mismo puede ser ya exigido. La ejecutoriedad no debe ser confundida con la ejecutividad o con la exigibilidad, ya que éstas últimas son características de todo acto administrativo que esté en condiciones de ser exigido o cumplido, la ejecutoriedad, en cambio, es la potestad que por principio tiene la Administración Pública de hacer cumplir por sí misma los actos que emita.

La noción de ejecutoriedad hasta aquí esbozada no presupone ni remotamente el uso de la coacción por parte de la Administración Pública. El cumplimiento y ejecución del acto administrativo puede lograrse por el órgano de la administración sin el concurso de la coacción, por ejemplo, el caso de aquellos actos administrativos cuyo cumplimiento se da en forma instantánea a partir de la notificación de los mismos, lo que se aprecia claramente cuando la autoridad hacendaria emite una resolución desconociendo el derecho a la devolución de cantidades pagadas supuestamente en forma indebida. Otro tipo de actos ejecutoriables sin el uso de la fuerza es el de aquellos que amplían la esfera jurídica de los administrados, tal sería el caso de las resoluciones - en virtud de las cuales se conceden facilidades para el pago en parcialidades o bien, dentro de una prórroga. En otras ocasiones se dan los actos administrativos ejecutoriables sin necesidad, de recurrir a la coacción cuando tienen por contenido una declaración de conocimiento, por ejemplo, el caso en el que la ejecución del acto es instantánea y coincide con su notificación, lo que sucede tratándose de la expedición de los certificados de libertad de gravámenes o de certificado de no adeudo en materia fiscal.

Por lo que se refiere, al procedimiento administrativo de ejecución es un medio eficaz que el ordenamiento jurídico pone a disposición de la autori-

dad a efecto de lograr el cumplimiento de sus actos en virtud de la ejecutoriedad de que gozan.

Antes de entrar al estudio detallado del procedimiento administrativo de ejecución en materia fiscal, creemos pertinente mencionar cuales son los organismos fiscales encargados de aplicar dicho procedimiento.

En los términos del artículo 31, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes de la materia, a su vez, el artículo 18 de este mismo ordenamiento establece que en el reglamento de cada una de las Secretarías de Estado, que será expedido por el Presidente de la República se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas.

Dentro de este contexto, las autoridades fiscales encargadas de aplicar el uso de la facultad económico-coactiva a través del procedimiento administrativo de ejecución por delegación de facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recae en LAS OFICINAS FEDERALES DE HACIENDA.

Al respecto, el Fiscalista Luis Martínez Lopez afirma que: " Las Oficinas Federales de Hacienda son autoridades fiscales, exactoras, receptoras o ejecutoras, es decir encargadas de recibir de los causantes la documentación que presenten en cumplimiento de la ley, percibir las cantidades que enteren en pago de sus adeudos y cobrar éstos por medio de la facultad económico-coactiva, cuando no son cubiertos oportunamente".¹⁶

16. Derecho Fiscal Mexicano; No. de ed. cuarta, sexta reimpresión; Edit. Ediciones Contables y Administrativas, México, 1984, - pág. 226.

Las Oficinas Federales de Hacienda fueron creadas por decreto de fecha 26 de Abril de 1926, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de mayo del mismo año, con efectos a partir del día 1° de dicho mes.

Las Oficinas Federales de Hacienda, de conformidad con su reglamento - expedido el 13 de junio de 1940 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 25 del mismo mes y año, en su artículo 2° establece que:

Artículo 2°.- "Son las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las que ésta delega su autoridad para que, dentro de la jurisdicción que les corresponda, se encarguen de efectuar la recaudación y los pagos que se les encomienden, así como la vigilancia y cumplimiento oportuno de las leyes fiscales y otras disposiciones que se relacionen con su funcionamiento".

Las funciones y atribuciones de las Oficinas Federales de Hacienda se pueden resumir en las siguientes:

- a) Determinar y recaudar los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, productos y aprovechamientos cuya atención les está asignada por las leyes fiscales y disposiciones conexas.
- b) Efectuar los cobros que conforme a sus facultades les encomienden - las Dependencias de los Poderes Ejecutivo y Judicial.
- c) APLICAR EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.
- d) Exigir los reintegros que procedan y verificar los descuentos ordinarios prevenidos y también los extraordinarios que acuerden las - autoridades competentes.
- e) Efectuar los pagos que tengan radicados, ministrar fondos para atenciones presupuestarias y hacer las devoluciones y situaciones a que hubiera lugar.
- f) Concentrar las existencias de numerario y otros valores, de la manera como lo ordene la Tesorería de la Federación.

- g) Rendir cuenta del movimiento de fondos y valores, observando las instrucciones que gire la Contaduría de la Federación.
- h) Administrar los bienes nacionales y los que se hallen bajo la guarda del Gobierno Federal por cualquier título ó motivo, e incoar procedimientos de nacionalización, ajustándose a las normas que rijan sobre el particular.
- i) Ejercer la vigilancia que demande el cumplimiento de las leyes fiscales, reglamentos, instructivos, circulares y otras disposiciones aplicables.
- j) Las demás que les confieren e impongan los ordenamientos en vigor.

En atención a las funciones de las Oficinas Federales de Hacienda cabe preguntar: ¿ Y el cobro de las aportaciones de seguridad social a quién corresponde hacerlas efectivas ?, interrogante que a su vez trae consigo otra: ¿ Y en caso de incumplimiento con el pago de las aportaciones de seguridad social a quien corresponde aplicar el procedimiento administrativo de ejecución ?

A este respecto existe jurisprudencia en el sentido de que corresponde hacerlas efectivas al Instituto Mexicano del Seguro Social.

SEGURO SOCIAL, PERSONALIDAD JURIDICA.- El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene personalidad jurídica propia y la misma no puede confundirse con la de otras personas jurídicas, ha de reconocerse que, de acuerdo con el artículo 135 de la Ley Orgánica del Instituto, éste tiene el carácter de ORGANISMO FISCAL AUTONOMO, para los efectos señalados en este artículo, el cual también fija el carácter de fiscal a las aportaciones que tenga el Instituto y al PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION DE LAS LIQUIDACIONES QUE NO LE FUERON CUBIERTAS, además de que las leyes de ingresos de la Federación preceptúan como ingresos de la misma: "las aportaciones del I. M. S. S."

(Compilación 1917-1975, Segunda Sala, págs. 292 y 293).

De lo anteriormente transcrito se deduce que a partir de la reforma al artículo 135 de la Ley del Seguro Social que establece la facultad del referido Instituto para determinar el monto de las aportaciones obrero-patronales - que deben cubrirse para atender los servicios que presta, es de estimarse que el propio Instituto actúa como organismo fiscal autónomo y que, por tanto, - tiene el carácter de autoridad para los efectos del amparo que contra el se - interponga.

Lo anteriormente mencionado también se corrobora con la siguiente ejecutoria que nos muestra el carácter fiscal de las aportaciones de seguridad social por ser de indudable interés público.

SEGURO SOCIAL. SUSPENSIÓN CONTRA EL COBRO DE CUOTAS DEL.- Las - cuotas del Seguro Social tienen carácter fiscal, la suspensión - que se pide contra su cobro se rige por el artículo 135 de la Ley de Amparo, que preceptúa que cuando el amparo se pide contra el - cobro de impuestos, multas u otros pagos fiscales, podrá conceder se discrecionalmente la suspensión del acto reclamado. Ahora bien aplicando el prudente arbitrio y la discreción de que habla la - ley, debe negarse la suspensión, por que con ella se producirían graves perjuicios al Instituto Mexicano del Seguro Social, coloco- cañdolo en el peligro de no poder proporcionar sus servicios, que son de indudable interés público.

(Compilación 1917-1975, Segunda Sala, págs. 495 y 496).

Por último cabe agregar que el artículo 271 de la Ley del Instituto Me- xicano del Seguro Social, faculta a las Oficinas Para Cobros del I M S S a ha- cer efectivas las cuotas obrero patronales, y en caso de incumplimiento de - las mismas, a aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

CAPITULO SEGUNDO

NATURALEZA JURIDICO-CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

A) Antecedentes. Concepto. B) Constitucionalidad de la potestad impositiva y -sancionadora de la Administración Pública. C) Constitucionalidad del Procedi---miento Administrativo de Ejecución. D) Naturaleza Jurídica del Procedimiento de Ejecución Forzosa.

A) ANTECEDENTES. CONCEPTO.

La existencia de la facultad económico-coactiva ha sido el producto de adaptación de la tradición española y del desarrollo jurisprudencial mexicano.

Actualmente consiste en la facultad del Estado para incoar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de bienes del contribuyente moroso, ante la falta de pago de aquellas contribuciones de las cuales es objeto.

La facultad económico-coactiva fue objeto de legislación especializada desde los inicios del México independiente, aunque el término y su instauración proviene de la legislación española. El destacado jurista Ignacio L. Vallarta precisó la naturaleza del ahora denominado Procedimiento Administrativo de Ejecución, para ello contaba con varias piezas legislativas tales como la Ley del 20 de enero de 1837, el Decreto del 20 de noviembre de 1838, la Ley del 11 de marzo de 1841, el Decreto del 13 de enero de 1842, la Ley del 15 de octubre de 1846, así como la Ley del 18 de noviembre de 1869.

Para Vallarta la facultad económico-coactiva es una consecuencia de la atribución estatal de imponer las contribuciones necesarias, así como de expedir las leyes propias para hacer efectiva esta atribución. En su estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, expone la dureza y arbitrariedad de las legislaciones española y francesa sobre esta facultad, en contraste con las leyes mexicanas.

Del análisis de estas legislaciones se infiere que el error capital de la legislación española y francesa fué el haber extendido la facultad no sólo al cobro de créditos tributarios, sino a toda clase de créditos a favor del Estado.

Posterior a la independencia de México, el Congreso de la Unión elaboró sus Leyes de Presupuestos, en las que se determinó los ingresos de la Hacienda Pública; asimismo se determinó la forma de hacer efectivos esos ingresos y dicha ley creó la facultad económico-coactiva del Estado en la obtención de las contribuciones, expedida por el Congreso de la Unión el 23 de mayo de 1910 vigente en la actualidad y que como asevera el tratadista Emilio Margafn Manautou: "Esta vigente en la actualidad porque los mismos motivos que hubo en esa fecha para decretarla, existen ahora y porque las mismas facultades que tenía el Congreso conforme a la Constitución de 1857, que regía en la fecha antes dicha, se los confiere ahora la Constitución vigente".¹⁷

El ejercicio de esta facultad es un procedimiento regulado por la legislación secundaria, tal como el Código Fiscal de la Federación (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981), la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación (Diario Oficial de la Federación (Diario Oficial de la Federación de 24 de diciembre de 1959) , y su Reglamento (Diario Oficial de la Federación de 3 de octubre de 1964, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1976), el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Diario

17. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; No: de ed. octava; Edit. Universitaria Potosina, México, 1985, - pp. 224 y ss.

Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1979), así como por las leyes tributarias especializadas.

Como se manifestó anteriormente, la facultad se transforma en un procedimiento administrativo de ejecución cuando el obligado no cumple voluntaria y espontáneamente esta responsabilidad (artículo 24 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación). Dicho procedimiento se ubica dentro de la función administrativa debido a que el crédito exigible no se origina en las obligaciones de derecho privado que son caracterizadas por el acuerdo de voluntades, sino por obligaciones surgidas de actos de soberanía al establecer imperativamente contribuciones que se recaudan para la satisfacción de los servicios y gastos del Estado.

Una vez, mencionados sus antecedentes, es conveniente precisar lo que debe entenderse por Procedimiento Administrativo de Ejecución a fin de estar en posición de analizarlo en cuanto a su esencia misma.

CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Sobre este concepto se han sustentado varias tesis, de las cuales se citan las siguientes:

- 1) El Profesor y C. P. Agustín Pérez de León lo define como:

"El medio del que se vale el Estado para obligar al contribuyente a liquidar un adeudo fiscal. A través de este procedimiento el Fisco ejerce la facultad económico-coactiva que le confiere la ley para constreñir al sujeto pasivo a que cumpla con sus obligaciones fiscales".¹⁸

18. Apuntes de Legislación Fiscal; NE UNITEC, México, 1982, pág. 23.

2) El Licenciado Raúl Rodríguez Lobato lo conceptúa de la siguiente manera:

"El Procedimiento Administrativo de Ejecución es aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir del contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles; sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho".¹⁹

3) El Licenciado Sergio Francisco de la Garza en su obra Derecho Financiero Mexicano, apunta:

"El Procedimiento Administrativo de Ejecución es un conjunto de actos que se realizan en el tiempo y por medio de los cuales se pretende la obtención por vía coactiva, del crédito fiscal debido por el deudor al Estado".²⁰

Las tres definiciones señaladas coinciden en mencionar la finalidad del Estado: obtener la satisfacción de la obligación fiscal incumplida, aún de manera coactiva.

Como corolario de lo anterior, cabe mencionar las contribuciones sobre las que opera el procedimiento administrativo de ejecución y que son:

- a) Impuestos.
- b) Contribuciones de mejoras.**
- c) Aportaciones de seguridad social.

19. Derecho Fiscal; No. de ed. primera; Edit. Harla; México, 1983, pág. 201.

20. Derecho Financiero Mexicano; No. de ed. decima segunda; Edit. Porrúa, México, 1983, pág. 269 in fine.

** En base al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, reformado según Decreto de fecha 31 de diciembre de 1985, y que se anexan, dado el carácter fiscal que poseen y por ser reguladas por el Estado en sus funciones de derecho público.

d) Derechos y

e) Aprovechamientos.

Excluyéndose para el cobro de los llamados productos (artículos 2º, 3º y 145 del Código Fiscal de la Federación.

Al ser los productos las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes de dominio privado, la exclusión del uso de la facultad económico-coactiva corrobora en teoría, que se trata de una potestad soberana que se ejerce unilateralmente en sus relaciones de Derecho Público (Tesis jurisprudenciales 61, 104 y 107 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1965, Tercera parte, Segunda Sala, pp. 80, 136 y 140).

Situación contraria sucede con las recién introducidas CONTRIBUCIONES DE MEJORAS en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación que en su fracción III, señala:

Artículo 2º, fracción III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Las cuales por estar reguladas por el Estado en sus funciones de derecho público, tienen carácter netamente fiscal y como consecuencia en caso de incumplimiento por los particulares en pagarlas, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, dado que fueron dictadas por la Potestad Soberana del Estado y por ser de interés público. Agregando Margañ Manautou que son -- contribuciones compulsivas, proporcionales al beneficio específico derivado, -- destinadas a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el

beneficio común, lo que implica que es posible la distribución del costo de la obra porque se conoce quienes son los que más se benefician con ella.

B) CONSTITUCIONALIDAD DE LA POTESTAD IMPOSITIVA Y SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA.

Lo natural y por razones de orden lógico, hubiera sido que el punto relativo a la Constitucionalidad de la potestad impositiva y sancionadora de la Administración Pública se hubiera tratado en el capítulo anterior, dentro de las facultades que tiene el Estado frente a los particulares, pero con marcada intención, se ha dejado para este momento, en razón de que creemos conveniente que antes de discutir sobre la Constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución, debe primero explicarse en que consiste la Constitucionalidad e Inconstitucionalidad de una ley ó acto jurídico, así como precisar los lineamientos en que se basa el Estado para decretar los impuestos, esto es, el fundamento jurídico de la facultad impositiva que posee, así como también cuales son sus límites y de que preceptos legales deriva la Constitucionalidad de su potestad sancionadora en caso de incumplimiento con las obligaciones fiscales que fijan las leyes tributarias.

Con lo expuesto anteriormente, se darán a conocer los fundamentos legales o jurídicos sobre los que descansa o justifica el poder tributario del Estado.

DESLINDE DE CONCEPTOS.

De la Constitución se derivan la legalidad (Constitucionalidad) ó ilegalidad (Inconstitucionalidad) de las leyes ordinarias.

Es preciso distinguir los términos: constitucionalidad, inconstitucionalidad y anticonstitucionalidad. Del primero deberá entenderse, todo lo relativo a la Constitución, es decir de acuerdo, conforme o según la Constitución y que responde al sentido político-jurídico de la misma; por inconstitucionalidad: todo acto o norma cuyo contenido está en contradicción con la Constitución, es decir, se trata de algo quizá no concreto pero que esta ahí, pero que va más allá de lo que se establece en la propia Constitución; mientras que la anticonstitucionalidad; está referida a un precepto concreto y de terminado contrario a algún principio contenido en la Constitución.

En relación a lo anteriormente expuesto, es conveniente agregar la opinión del tratadista Enrique Perez De León quien señala que: "el Derecho Constitucional como todo orden jurídico, lleva paralela a su vigencia, su pretensión de cumplimiento; sin embargo, al desempeñarse como en efecto se desempeña, en el gran mundo del deber, es posible la violación de sus normas por aquellos a quienes van dirigidas. La propia Constitución proporciona los medios para impedir su violación, o llegada ésta, para volver las cosas al estado que debieron ocupar antes de la infracción".²¹

El control de la constitucionalidad entendido como el procedimiento legal para la nulificación de actos de autoridad y leyes que sean contrarias a la Constitución. No existiendo en México tribunales específicamente constitucionales, ni figuras como el llamado OMBUDSMAN o "defensor del pueblo", necesariamente conoce sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes la Suprema Corte de Justicia de la Nación por juicio directo de amparo

21. Notas de Derecho Constitucional y Administrativo; No. de ed. - quinta; Edit. Impresora Carbayon, S. A., México, 1982, pp. 28-31.

de conformidad con los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal. Puesto que según la misma Ley y de acuerdo a la Jurisprudencia: " La autoridad administrativa no puede examinar la constitucionalidad de una ley".

FACULTADES IMPOSITIVAS DEL ESTADO.

La facultad impositiva del Estado se ejerce por la autoridad derivada de su soberanía y fundamentada en el derecho público. En consecuencia, sólo el Estado y por delegación del mismo, las entidades menores subrogadas - pueden exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El Estado con base en el derecho puede establecer el impuesto.

El fundamento de la facultad impositiva del Estado mexicano está consignado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional que determina: - " Son obligaciones de los mexicanos: fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

En el caso de la facultad tributaria de la Federación el artículo 73 fracción VII de la Carta Magna, faculta al Congreso de la Unión: "para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

Asimismo, la fracción XXX del mismo artículo 73 Constitucional fa culta al Congreso de la Unión para expedir todas las leyes que sean necesaa---rias, con objeto de hacer efectivas las demás facultades que le concede la - Ley Suprema al propio Congreso y a los demás Poderes de la Unión. Es decir, - de igual manera que el Congreso está facultado para crear sus leyes de presu---puestos, expedir leyes que determinen los ingresos de la Hacienda Pública for

zosamente tiene facultades para expedir leyes que indiquen la forma de hacer efectivos esos ingresos, como la expedida el 23 de mayo de 1910 que aún a la fecha conserva su vigencia.

Derivado de estas facultades, el sujeto activo de la relación tributaria - el Estado mismo - tiene derecho a exigir el pago del impuesto; pero este derecho no tiene en todos los sujetos activos la misma amplitud, ya que en tanto la Federación tiene una facultad impositiva amplísima, las entidades federativas están severamente limitadas por la Constitución. El municipio no puede establecer sus gravámenes, sólo recaudarlos, ya que son las legislaturas de los estados las encargadas de reglamentarlos. Puede afirmarse que la Federación tiene soberanía tributaria plena, en tanto que los estados parcialmente disponen de autonomía en esta materia (ó soberanía limitada como la denominan algunos autores) y los municipios sólo tienen poder recaudatorio.

En opinión del Licenciado Gabino Fraga el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica gastos que éste debe atender, procurándose los recursos indispensables. Los impuestos se establecen por el poder público en ejercicio de una prerrogativa inherente a la soberanía, por lo que la obligación de cubrirlo está regida por normas de orden público.

LIMITES CONSTITUCIONALES DE LAS FACULTADES IMPOSITIVAS DEL ESTADO.

Los límites constitucionales del poder tributario del Estado son:

a) PRINCIPIO DE LEGALIDAD.- Radica fundamentalmente según León Duguít, en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada. Gabino Fraga, a su vez, manifiesta que la idea de Duguít tiene en todos los Estados moder-

nos un carácter casi absoluto, pues salvo el caso de facultad discrecional, - en ningún otro y por ningún motivo, es posible hacer excepción a este principio fundamental. Nos dice, además, que el principio de legalidad se puede entender desde un punto de vista material, en cuyo caso su alcance es el de que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser un postulado de carácter abstracto e impersonal. Puede ser también tomado en su sentido formal, significándose entonces que además de ser una ley desde el punto de vista material, la norma que precede el acto individual, debe tener tam--bién los caracteres de una ley desde el punto de vista formal, es decir, que debe ser una disposición expedida por el poder que conforme al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de leyes.

Existe jurisprudencia en el sentido de que el principio de legalidad - consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. El principio de legalidad se encuentra previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, que dispone que las contribuciones deben estar establecidas en la Ley, lo que se demuestra con el postulado: 'NULUM TRIBUTUM SI-NE LEGE' que da a entender que no existen impuestos sin leyes que los esta---blezcan.

b) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- Se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al establecer que la contribución a que estamos obligados los mexicanos debe ser de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, - lo cual encierra un principio de justicia tributaria al determinar la proporcionalidad que se sustenta en un concepto de justicia, que coincide con el de equidad, ya que ésta es la justicia proyectada sobre el caso y el hombre con

creto. La idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta.

En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual, puesto que la misma fracción IV liga los adjetivos - mediante una conjunción que los enlaza funcionalmente.

c) PRINCIPIO DE DESTINACION DE LOS INGRESOS A SATISFACER LOS GASTOS PUBLICOS.

Este principio igualmente se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución que establece la obligación de los mexicanos - contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que residan los contribuyentes. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el destino de los gastos públicos es una condición de validez constitucional de los tributos.

d) PRINCIPIO DE GENERALIDAD.- Consiste en que la ley debe ser una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma contrariaría lo que dispone el artículo 13 Constitucional bajo el nombre de ley privativa. En síntesis, este principio significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista.

e) PRINCIPIO DE IGUALDAD.- Significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en igualdad de circunstancias y consecuentemente deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.

f) PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.- Consagrado en el artículo

14, primer párrafo de la Ley Fundamental, al disponer que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Dicho principio regula la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia. La excepción a esta disposición se contempla en el derecho penal, que sólo es posible la retroactividad cuando al aplicarse se beneficia al acusado.

g) GARANTIA DE AUDIENCIA.- Constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos, esto es, es un derecho que debe respetar la autoridad legislativa, de tal manera que ésta quede obligada para cumplir el expreso mandato consitucional y consigne en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos.

h) DERECHO DE PETICION.- Este derecho que consagra el artículo 8° de la Constitución impone a las autoridades judiciales o administrativas la obligación de contestar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, la cual debe hacerse saber en breve término al peticionario. Tiende a asegurar un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido. Este precepto constitucional no aclara lo que debe entenderse por breve plazo, sin embargo, en materia tributaria la Ley secundaria - Código Fiscal de la Federación concretamente - establece que toda petición debe ser contestada en el plazo que fije la ley respectiva y si no está previsto el plazo, debe contestarse en el término de 90 días y en caso de que no se cumpla con esta disposición, el silencio de la autoridad se presume como resolu-

ción negativa.

i) PROHIBICION DE CONFISCACION DE BIENES.- Establecida en el artículo 22 Constitucional al prescribir que queda prohibida la pena de confiscación de bienes, sin embargo el precepto invocado aclara que no se considerará confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de un contri-buente para el pago de gravámenes o sanciones, lo que significa que la ley prohíbe el establecimiento de tributos que en sí mismos sean confiscatorios porque absorban a la mayor parte o la totalidad del ingreso, pero de ninguna manera que por la acumulación de tributos dejados de pagar, el Estado no puede hacerlos efectivos, pudiendo llegar a apropiarse totalmente de los bienes del contribuyente incumplido.

CONSTITUCIONALIDAD DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA - EN MEXICO.

La potestad sancionadora de la Administración Pública tiene su fundamento jurídico en la Constitución misma. A esta potestad se le ha identificado como la facultad del Estado de castigar las transgresiones de los causan-tes que no constituyen delitos. Ha sido considerada en la doctrina como esen-cial para la función administrativa y como atributo derivado lógica y natura-lmente del carácter de poder estatal que la autoridad administrativa tiene. De esto se advierte que la potestad sancionadora como medio de ejercer la acción directa o de oficio de la Administración que es un atributo indispensable pa-ra la realización de sus fines y derivado de la soberanía misma del Poder Pú-blico.

En relación con la acción directa de la autoridad administrativa en la

legislación mexicana y siguiendo los lineamientos esbozados por el Doctor Andrés Serra Rojas, destacan las siguientes consideraciones:

a) La Constitución no reserva a los Poderes Legislativo y Judicial la facultad que se denomina la acción de oficio de la Administración. Las consideraciones doctrinales son suficientemente explícitas para reconocer que en la creación de un poder público con sus facultades, lo correlativo es el ejercicio de ellas, máxime que no se reservan a otros órganos.

b) Existen preceptos en la Constitución, como los artículos 27, 33, - 73 fracción XVI y 123 que autorizan al poder público a la ejecución de sus determinaciones, aún en el caso en que hay una privación de derechos.

c) Principalmente en materia de impuestos el cobro de ellos se encomienda a la autoridad administrativa y sólo por excepción se revisan por la autoridad judicial cuando lesionan a los particulares.

Asimismo, nuestra Legislación y jurisprudencia han reconocido la facultad del Poder Ejecutivo para la ejecución de las resoluciones administrativas, reconociéndose que cuando una ley señale un camino diverso, como el judicial, debe seguirse éste.

Las leyes administrativas constituyen normas de orden público, limitan las actuaciones de los individuos en sus relaciones económico-jurídicas y contienen penas que se aplican a las personas físicas o morales que infrinjan sus disposiciones. Estas leyes administrativas son expedidas por el Congreso de la Unión en las que se regula la sanción para los infractores.

La fracción I del artículo 89 Constitucional faculta al Poder Ejecutivo para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las le

yes expedidas por el Congreso de la Unión, implicando la expedición de los reglamentos por el mismo Poder Ejecutivo a fin de facilitar su aplicación y ejecución por el mismo Poder, de lo que se desprende que la Administración no contraviene lo dispuesto por el artículo 21 Constitucional al imponer sanciones a las personas físicas o morales que infringen preceptos legales contenidos en las leyes administrativas que son distintos de los que contienen los reglamentos gubernativos y de policía, toda vez que no hace sino aplicar una ley expedida por el Congreso de la Unión.

Lo anterior queda confirmado con lo que señala el tratadista Ignacio L. Vallarta en relación con el punto a tratar: " El Ejecutivo debe tener dentro de su esfera todos los medios de autoridad para hacer efectivo el cumplimiento de los deberes políticos y administrativos con arreglo a las leyes, - sin necesidad de pedir auxilio extraño, dado el caso de que el Poder Administrativo ejerciera violencia exigiendo los servicios públicos que le tocan, sería imposible y estaría de sobra aquel de los tres Poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, supuesto que para cada uno de sus actos, aún para exigir una multa por infracción de bandos de policía, necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violencias ".²²

Es pertinente aclarar que los medios coercitivos de que dispone la Administración Pública no constituyen violencia, como es el caso del Procedimiento Administrativo de Ejecución que se utiliza para hacer efectiva el pago de las obligaciones fiscales insatisfechas, pues al efecto Don Sergio Francis

22. Citado por Lomelí Cerezo, Margarita.; Derecho Fiscal Represivo; No. de ed.; primera; Edit. Porrúa, México, 1979, pág. 42.

co De la Garza manifiesta que:

" Los medios coercitivos no constituyen violencia en el sentido jurídico de la palabra, de manera que el pago que se efectuó en virtud del empleo de dichas medidas en contra de quien lo hace, no debe considerarse nulo, porque es criterio unánimemente admitido que la coacción o violencia ejercitada por una persona contra otra, al hacer efectivo un derecho concedido por una norma jurídica, a fin de determinarlo a ejecutar un acto jurídico, no constituye violencia en la acepción jurídica de dicho vocablo, porque la ley sólo reprime la violencia antijurídica, más no la coacción fundada en la ley ".²³

El Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que esas medidas coercitivas, que las leyes fiscales establecen para conseguir el pago de las prestaciones tributarias "no pueden estimarse como actos de violencia que destruyan la voluntariedad del pago, ya que para asegurar el pago de las prestaciones que el Fisco exija a los contribuyentes, es necesario prevenir sanciones legales o procedimientos de coacción activa o pasiva, pues sería demasiado optimista creer que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales de manera espontánea y fácil". (Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis 1937-1948 pp. 446 y 447).

23. De la Garza, Sergio Francisco.; op. cit. pp. 740-741.

C) CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

La actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, se manifiesta como facultad económico-coactiva regulada por el Código Fiscal de la Federación con el nombre de Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Con frecuencia se cuestiona la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva del Estado ejercida a través del citado procedimiento administrativo de ejecución, llegando al grado de que algunos Jurisconsultos estiman que debe reformarse la Constitución a fin que se prevea la facultad económico-coactiva del Estado y así esta facultad tenga una auténtica base jurídica y constitucional puesto que la misma implica la violación de diversos preceptos constitucionales (artículos 14, 17 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) que consagran los derechos fundamentales del individuo o garantías individuales.

Sobre esta situación la Suprema Corte de Justicia de la Nación siempre se ha pronunciado por considerar que esta facultad no es violatoria de ninguna de las garantías constitucionales basándose principalmente en las opiniones vertidas por Don Ignacio L. Vallarta en su Estudio Sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva.

Respecto al tema en cuestión, existen argumentos, preceptos legales y puntos de vista sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del mencionado procedimiento, los cuales son:

1º) Se afirma que el Procedimiento Administrativo de Ejecución carece de una auténtica base jurídica que lo legitime.

JUSTIFICACION.- Debe recordarse que es una facultad del Estado incoar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de bienes del contribuyente moroso, ante la falta de pago de aquellas contribuciones de las cuales es objeto, la cual se deriva del artículo 31 fracción IV que establece como obligación de los ciudadanos mexicanos y extranjeros (y todo aquel que se encuentre dentro del supuesto jurídico que establece la ley), la de contribuir en forma proporcional y equitativa al gasto público. A su vez, esta obligación tributaria es complemento de la atribución del Estado para "establecer o imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto" consagrada en el dispositivo legal contenido en la fracción VII del artículo 73 Constitucional, la que es complementada con la fracción XXX del mismo numeral que faculta al Congreso de la Unión para expedir todas las leyes que sean necesarias a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los poderes de la Unión, dentro de las cuales se encuentra la que regula el procedimiento administrativo de ejecución. De esto se infiere, que la facultad económico-coactiva es una consecuencia de la atribución estatal de imponer las contribuciones necesarias, así como de expedir leyes propias para hacer efectiva esta atribución.

2º) Se afirma que la facultad económico-coactiva, viola el artículo 14 Constitucional por que éste ordena, que "nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad

al hecho".

Sobre éste punto, Margafn Manautou, concretamente señala: "Sobre este problema se considera que el procedimiento económico-coactivo sí viola la garantía del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional y su declaratoria de constitucionalidad se debe al auxilio que al Poder Público le ha dado la Suprema Corte de Justicia de la Nación". Agregando que: "Decir que dentro de la facultad que tiene el Congreso de la Unión, para crear contribuciones está también la de expedir leyes que las hagan efectivas, es sostener igualmente que no serán inconstitucionales las leyes que violando las garantías individuales, hacen posible se cumplan con las que reglamentan jurídicamente las facultades sobre las que compete legislar a la Federación. Debería reformarse la Constitución y preverse como salvedad al procedimiento económico-coactivo". 24

Por otra parte, pero sustentando la misma tesis, el Fiscalista Raúl Rodríguez Lobato dice, interpretando a Gabino Fraga: "...considera que el único conflicto que realmente existe está en función del artículo 14 de la Constitución Federal en la parte que prohíbe la privación de la propiedad si no ha mediado juicio seguido ante los tribunales ya establecidos; sin embargo - considera que este conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones... Sin embargo tales ideas únicamente nos muestran la conveniencia de esta facultad del Estado, pero no nos dan su fundamento constitucional... Por lo tanto, nos parece que debiera modificarse la Constitución Federal a fin de que se prevea la facultad económico-coactiva del Estado y así esta facultad tenga una auténtica base jurídica y constitucional". 25

24. Op. cit. pág. 225 in fine.

25. Op. cit. pág. 203.

JUSTIFICACION.- A este respecto Fraga dice que "han preponderado los argumentos que sostienen que como la obligación de pago del impuesto no es una obligación de carácter civil que esté regulada por el derecho común, sino una imperiosa necesidad política, que la constituye en un servicio público, - que debe presentarse aún contra la voluntad del obligado, no puede dicha obligación asumir la forma judicial".²⁶

El tratadista Ignacio L. Vallarta es más claro en su apreciación al manifestar: "Sería preciso pretender que éstos (los jueces) puedan administrar porque administrar es justamente cuidar de que los servicios públicos se presten en forma que lo ordenan las leyes, para atribuirles la jurisdicción que se intente darles; sería forzoso en fin, confundir las facultades de los poderes públicos, alterando la naturaleza de los asuntos que a ellos corresponden para insistir en que el apremio necesario para el cumplimiento de los deberes políticos, administrativos, debe ser judicial, contencioso".²⁷

3º) También se afirma que se viola el artículo 14 Constitucional que se hacía consistir en que la autoridad administrativa no es una autoridad competente que pueda fundar y motivar la causa legal de un procedimiento por el que se moleste a una persona en sus posesiones.

JUSTIFICACION.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución, sí forma parte de las funciones administrativas, por lo que el Poder Ejecutivo es competente para poder ejercitarla.

26. Citado por De la Garza, Sergio Fco.; op. cit. pág. 746.

27. Idem.

El Fisco es autoridad administrativa, porque ejerce las atribuciones que al Presidente de la República le señala la fracción I del artículo 89 de la Constitución Federal "de ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia", y en consecuencia, de acuerdo con el régimen constitucional de facultades expresas de las autoridades el Fisco sólo puede hacer lo que la ley le autoriza.

El Fisco tiene la atribución de ejecutar las leyes que determinan los recursos del Estado y que son de interés público, pues tienen por fin que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos, de allí, que tanto la teoría del derecho, como preceptos escritos, le reconozcan privilegios para poder desarrollar su actividad con la rapidez necesaria.

Como señalamos en el capítulo anterior, el primer privilegio del Fisco es que sus determinaciones son de aplicación inmediata, esto es, debido a ellas las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos en favor del Estado, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 Constitucional, de que nadie podrá ser privado de lo que tiene sino en virtud de sentencia que se dicte en juicio seguido en su contra. Este privilegio del Fisco se le conoce como: "ejecutoriedad de las resoluciones fiscales".

El segundo privilegio de que goza el Fisco es que las resoluciones de las autoridades que lo constituyen tengan presunción de legalidad, lo cual significa que se tienen por legalmente emitidas hasta que el particular afectado demuestre su invalidez.

4º) Se afirma que viola el artículo 17 Constitucional porque éste prohíbe hacerse justicia por sí mismo y ejercer violencia para reclamar su derecho. El Poder Ejecutivo al exigir en la vía de apremio el pago de los créditos fiscales, en realidad se estaba haciendo justicia a sí mismo y ejerciendo violencia para reclamar sus derechos.

JUSTIFICACION.- Don Ignacio L. Vallarta hace el razonamiento señalando que si el poder Administrativo ejerciera violencia exigiendo los servicios públicos que la ley impone a los ciudadanos, de la manera proporcional y equitativa que la misma ley ordena; si a ese Poder le estuviera prohibido obligar al particular, aún por la fuerza, a que preste los servicios públicos que le tocan, le sería imposible y estaría de sobra aquél de los tres Poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, supuesto que para cada uno de sus actos, aún para exigir una multa por infracción de bandos de policía, necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violencias. A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que todas las legislaciones han considerado como esencial elemento de la violencia la injusticia, la falta de derecho y el abuso de la fuerza del que la emplea. Suponer pues, que una autoridad ejerce violencia cuando obedece la ley, es subvertir todos estos principios.

Concluye Vallarta, aseverando en el amparo promovido por Juan Calva y Miguel Domínguez decidido el 13 de junio de 1881, donde argumenta la constitucionalidad de esta facultad que: "en cien ejecutorias está ya definida la verdad constitucional de que la administración puede cobrar y hacer efectivo el pago de los adeudos fiscales, siempre que no se presente oposición de parte

en términos que haga contencioso el negocio, pues en tal hipótesis sólo a la autoridad judicial toca resolverlo".²⁸

5º) Por último, se afirma que viola el artículo 22 Constitucional, - pues al referirse a que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los que correspondan a una persona para el pago de impuestos o multas, indica que esto ocurre siempre que esa aplicación sea hecha por la autoridad judicial, lo que viene a significar que es dicha autoridad la que debe intervenir para el cobro de tales créditos fiscales.

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

En opinión de Ignacio Burgoa, la constitucionalidad del procedimiento económico-coactivo se salva debido al segundo párrafo del artículo 22 Consti-

28. Op. cit. pp. 114-115.

tucional, donde se muestra en que casos no se tendrá por confiscación de bienes la aplicación de los bienes por el pago de impuestos o multas.

Concluye Gabino Fraga que está convencido de la absoluta necesidad de la absoluta necesidad de que el Poder Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas y que las controversias que hayan podido surgir han sido resueltas - en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones.

Como corolario de estos argumentos, cabe decir que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha fijado jurisprudencia en el siguiente sentido:

FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA.- "El uso de la facultad económico-coactiva por las autoridades administrativas, no está en pugna con el artículo 14 Constitucional".

(JURISPRUDENCIA, compilación 1917-1975, pág. 289).

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

(JURISPRUDENCIA, compilación 1917-1975, pág. 290).

De lo anterior se corrobora la perfecta constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, mismo que se podría considerar como una de las más altas manifestaciones de la soberanía del Estado, por lo que no puede ser objeto de contrato alguno, el que, de celebrarse, sería inexistente.

(Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965, parte III, Segunda Sala, pág. 137).

D) NATURALEZA JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCION FORZOSA.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es un trámite eminentemente administrativo, tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista porque quien lo ejecuta es la Administración Pública; - desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito y aunque dicho deudor puede discutir la legalidad del mismo, para hacerlo debe instaurar un procedimiento autónomo para dirimir esa controversia.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene pues, como finalidad, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta y objetiva prescindiendo de la voluntad del deudor, es decir, aún en contra de su voluntad. Tiene el carácter de procedimiento de ejecución satisfactiva ya que el interés del acreedor se logra mediante la prestación consistente en la obtención de una cantidad de dinero y en casos muy excepcionales, de otros bienes.

Es además un procedimiento de ejecución expropiativa, porque el dinero que constituye el objeto de la ejecución pertenece al deudor y a él pertenecen los demás bienes sometidos a su ejecución para convertirlos en dinero, que es el objeto de la pretensión de la Administración.

La exposición de motivos de la Ley Fiscal de Justicia Fiscal funda el

procedimiento administrativo de ejecución en los conceptos siguientes:

"... La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido que es problema de ley secundaria el de organizar las competencias de las autoridades - en punto a cobro de impuestos o multas. Ya en éste plano, es indiscutible - que resulta más lógico y conveniente para todos, no sólo para el Fisco sino - para los contribuyentes mismos, que la liquidación y el cobro de los impues- - tos y demás prestaciones fiscales no se lleve a cabo dentro de la desordenada legislación en vigor, que presenta interferencias, carentes de apoyo jurídico o de utilidad práctica entre las autoridades judiciales y administrativas; si - no al amparo de un sistema lógico y congruente en el que, sin que se olviden las garantías que el particular necesita, haya un conjunto de principios que ordenen y regulen la liquidación y el cobro de tales prestaciones a través de los dos periodos que la doctrina reconoce: el periodo oficioso y el procedi- - miento contencioso ..." 29

El Poder Ejecutivo de la Federación tiene facultad para ejecutar las - leyes y proveer en la esfera administrativa a su mejor observancia, como le - atribuye la fracción I del artículo 89 de nuestra Carta Magna, para el debido desarrollo de su actividad esencial de recaudar las contribuciones a fin de - satisfacer los gastos públicos, puede seguir un procedimiento especial, dis- - tinto al autorizado para que los otros dos Poderes: Legislativo y Judicial - puedan ejercer las funciones que tienen encomendadas.

29. Martínez López, Luis.; op. cit. pp. 218 y 219.

Al instituir el Estado al procedimiento administrativo de ejecución - para hacer efectivos los créditos fiscales no violó el principio de la División de Poderes impuesto en el artículo 49 de la Constitución, por el contrario respetó la competencia atribuida a cada Poder y dió facultades al Ejecutivo para desarrollar su actividad con independencia de los otros dos Poderes.

Conviene destacar los presupuestos que implica el citado procedimiento administrativo de ejecución, por lo que se dice que la ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

- 1º) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes. El Código Fiscal de la Federación, al efecto dispone que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución. (art. 145 C.F.F.)
- 2º) Presupone la invasión por parte de la autoridad ejecutora -en la esfera jurídica del deudor- mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal. Esa invasión de la esfera jurídica del deudor, debe ser realizada con estricta sujeción por parte de la Administración a los preceptos legales que la autorizan.
- 3º) Por último, supone la satisfacción del interés de la Administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida

o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que sustituyen -
económicamente aquella prestación dineraria.

CAPITULO TERCERO

MARCO LEGAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

A) El Procedimiento Administrativo de Ejecución y sus etapas: 1.- El requerimiento; 2.- El embargo; 3.- La intervención; 4.- El remate. B) Actos administrativos que conforman el desarrollo del Procedimiento de Ejecución Forzosa: 1.- De iniciación; 2.- De desarrollo; 3.- De dirección; 4.- De coerción; 5.- De conclusión.

A) EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION Y SUS ETAPAS.

El Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento legal que prevé la existencia y regula el procedimiento administrativo de ejecución en materia fiscal federal, concretamente a partir del artículo 145 y hasta el 196 se encuentra prevista dicha regulación.

No obstante lo reiterado, es procedente señalar que para que las autoridades fiscales estén jurídicamente en posibilidades de incoar el uso de la facultad económico-coactiva en contra de determinados deudores, se requiere que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1º.- La existencia de una obligación de pago a cargo de sujetos determinados.
- 2º.- Que la obligación haya sido debidamente liquidada.
- 3º.- Que el crédito fiscal haya sido notificado debidamente.
- 4º.- Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter de exigible.

La palabra procedimiento, necesariamente presupone la referencia a una serie concatenada de actos estrechamente vinculados, es decir, que la diversidad de actos que conforman el procedimiento administrativo de ejecución se encuentran orientados hacia un mismo y único fin: el pago de la obligación fiscal insatisfecha.

Mencionado lo anterior, es procedente determinar las bases jurídicas sobre las que se fundamenta el procedimiento administrativo de ejecución.

REGULACION JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION EN LA
LEGISLACION FISCAL VIGENTE

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

TITULO V. DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

CAPITULO III. DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

P. A. E.
(145 - 196)

SECCION PRIMERA: DISPOSICIONES GENERALES
ARTS. 145 al 150 C.F.F.

SECCION SEGUNDA: DEL EMBARGO
ARTS. 151 al 163 C.F.F.

SECCION TERCERA: DE LA INTERVENCION
ARTS. 164 al 172 C.F.F.

SECCION CUARTA: DEL REMATE
ARTS. 173 al 196 C.F.F.

La estructura del procedimiento administrativo de ejecución se constituye de cuatro etapas, a saber:

1.- EL REQUERIMIENTO.

El requerimiento marca el inicio o primera etapa del procedimiento administrativo de ejecución a través del cual la Autoridad Hacendaria pone en ejercicio la facultad económico-coactiva.

Se considera que el requerimiento es en esencia un acto administrativo del órgano ejecutor y que tiene por finalidad obligar al destinatario del mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto.

Doctrinaria y jurídicamente se ha definido al requerimiento como:

" El acto por el cual el actuario previene a una persona para que efectúe en el acto de la diligencia o en el plazo fijado el pago de una cantidad de dinero o de otra clase de prestaciones, apercibido de ejecución a su costa si no lo hace".³⁰

Aunado a lo anterior se dice que el requerimiento es un acto administrativo que debe efectuarse mediante el cumplimiento de determinadas formalidades para tener plena validez legal, como son las que se empleen formularios especiales. Cuando dicha diligencia no se practica ajustándose a las prevenciones legales establecidas, no produce consecuencias jurídicas, pues se estima que la autoridad ejecutora obra sin apoyo en un mandamiento motivado y fundado legalmente, por lo que en tal caso, se estaría cometiendo una flagrante

30. Porras y López, Armando.; Derecho Procesal Fiscal; No. de ed. cuarta; - Edit. Textos Universitarios, S. A.; México, 1980, pág. 149 in fine.

violación en perjuicio de las garantías del deudor.

Al respecto, nos permitimos apuntar las siguientes tesis jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que al punto rezan:

"FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA.- La diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico-coactivo, y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación ulterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio, de los artículos 14 y 16 de la Constitución".

(Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, pág. 1690).

Es tal la importancia de dicha diligencia que en caso de no apegarse a los lineamientos legales surge la contrapartida que al efecto se señala en la siguiente tesis:

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- Es competente para conocer de los juicios que se inicien en contra del requerimiento de pago.- Toda vez que resultaría incongruente que en contra de un requerimiento de pago no motivado ni fundado, el causante quedara obligado a todas las consecuencias de ese requerimiento hasta llegar al remate de los bienes y a la aprobación de ese remate. Ese criterio se justifica al examinar el contenido del artículo 86 del Código Fiscal de la Federación, que establece determinados requisitos legales cuyo cumplimiento no puede discutirse en la vía administrativa y por tanto las controversias que a este respecto se susciten, lógicamente deben estar comprendidas en las facultades que a éste Tribunal concede la fracción IV del artículo 160 del Código que se viene invocando".

(Expediente 3964).

En consecuencia, si no existen reclamaciones en contra del requerimiento de pago los actos que sean consecuencia de él se tendrán por consentidos, causando la improcedencia del juicio de amparo, lo cual se ve plasmado en la siguiente ejecutoria:

"EMBARGOS FISCALES.- Si contra el requerimiento de pago y aperci

bimiento de embargo no se pidió amparo dentro del plazo que señala la Ley Reglamentaria, el embargo y los demás procedimientos ejecutivos no son sino consecuencia de actos consentidos y por tanto, debe sobreseerse en el amparo que contra ellos se pida, siempre que no se reclamen violaciones que se hayan cometido en la ejecución de estos actos".

(JURISPRUDENCIA, Semanario Judicial de la Federación, tomo XXV, pág. - 523).

En la práctica cuando el deudor del crédito fiscal no ha cubierto voluntariamente el pago del mismo dentro del plazo fijado por la Ley, según la clase de crédito que se trate, la autoridad administrativa competente, dicta una resolución que recibe el nombre de mandamiento de ejecución, en la que se ordena que se requiera al deudor para que efectúe el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales. Dichos accesorios legales son los vencimientos que vayan ocurriendo durante el procedimiento administrativo, los gastos de ejecución, los recargos y las multas.

En virtud de lo anterior, el fiscalista De la Garza sostiene: "... El requerimiento tiene el carácter de acto necesario, que consiste en el cumplimiento de una carga procesal, y además de acto debido, ya que constituye una obligación administrativa para el funcionario fiscal la iniciación del procedimiento de ejecución, a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su favor y que no ha sido cumplido por el deudor en forma voluntaria... " 31

31. Op. cit. pp. 750 y 751.

Corolario de lo mencionado líneas atrás, son las disposiciones que al efecto se señalan en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación el - cual otorga precisamente al requerimiento el rango señalado:

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

Dado que el requerimiento es intrínsecamente un acto administrativo - que debe ser notificado al sujeto deudor tiene que reunir los requisitos exigidos por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y que en esencia son los siguientes:

- a) Debe constar por escrito, esto es, debe asumir dicha forma a efecto de que el ejecutado conozca de manera indubitable el crédito que se le reclama.
- b) Debe contener el requerimiento un preciso señalamiento de la autoridad que lo emite.
- c) Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trata.
- d) Contener así mismo el nombre de la persona o personas destinatarias.
- e) Debe ostentar el nombre y firma autógrafa del funcionario que lo emite.

Siendo el requerimiento un acto administrativo debe llenar los requisitos que como elemento de eficacia ha de tener todo acto emanado de la autoridad, es decir, el requerimiento para que produzca efecto alguno tiene que dar

se a la publicidad, lo que se logra a través de la notificación.

Como ésta diligencia constituye un acto recurrible, la misma tendrá que ser notificada en forma personal de acuerdo a lo que establece el artículo 134 fracción I del Código Fiscal de la Federación, en consonancia con las exigencias del artículo 137 del citado ordenamiento. La notificación debe satisfacer los requisitos siguientes:

- a) Entenderse la diligencia con la persona en contra de la que se despachó ejecución o su representante legal;
- b) De no encontrarse el destinatario del requerimiento o su representante legal deberá dejarse citatorio para que a una hora determinada del día siguiente espere en el domicilio al ejecutor;
- c) Apersonado el ejecutor el día y hora señalada en el citatorio entenderá la diligencia de notificación con el destinatario del requerimiento, su representante legal o cualquier persona en caso de que aquellos no se encontrasen presentes.

Ahora bien, la notificación del requerimiento puede presentar otra variante prevista por el legislador, prevista en el numeral siguiente:

Artículo 137.- " Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales".
 "Tratándose de actos 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 esperan, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino".

Una vez realizado el requerimiento, la autoridad ejecutora deberá le-

vantar acta pormenorizada, copia de la cual se entregará a la persona con quien se entienda la diligencia, tal y como lo establece el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación y en la que por lo menos se deberá anotarse lo que a continuación se menciona:

- a) Constar por escrito.
- b) Señalar la autoridad que la lleve a cabo.
- c) Ostentar la firma del notificador.

En materia de notificación del requerimiento la regla aplicable es que el mismo debe ser notificado en forma personal, tal y como lo establece el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 152.- El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y 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 éste Código.

No obstante lo anteriormente expuesto, si el crédito fiscal fue notificado a través de edictos, la diligencia de requerimiento se entenderá con la autoridad municipal, 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. Lo anterior tiene su apoyo jurídico en lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación que determina:

Artículo 152.- "Si la notificación del crédito fiscal adeudado o 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".

Para efectos de legalidad del requerimiento el mismo precepto legal es

establece que el requerimiento de pago debe llevarse a cabo precisamente en el domicilio del deudor, entendiéndose por tal aquel sujeto que jurídicamente tiene el carácter de deudor, pudiendo por ende serlo tanto el contribuyente o sujeto pasivo propiamente dicho como el responsable solidario, debiendo agregarse que debe reputarse jurídicamente como domicilio del deudor lo asentado en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

Las diligencias practicadas por autoridades fiscales deben llevarse a cabo en días y horas hábiles, tal y como lo establece el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, entendiéndose por días hábiles los que tengan tal carácter de conformidad con el artículo 12 del Código precitado y en cuanto a las horas hábiles se entienden por tales las que fluctúen entre las 7:30 y las 18:00 horas.

Las autoridades fiscales para la práctica de 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 u horas inhábiles. También se podrá continuar con una diligencia iniciada en días y horas hábiles cuando 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.

2.- EL EMBARGO.

El embargo constituye la segunda etapa del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que es conveniente precisar claramente qué es lo que -

se entiende por tal y que carácter tiene o reviste.

Fénech, citado por Sergio Francisco de la Garza, al respecto señala:

"... El embargo es el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor -en su poder o en el de terceros-, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito..." ³²

Por su parte, Rafael De Pina manifiesta que el embargo:

"... Es una intimación judicial hecha a un deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto susceptible de producir la disminución de la garantía de un crédito debidamente especificado..." ³³

Nuestra consideración es en el sentido de que el embargo constituye - una limitación al derecho de propiedad -más no la privación de ella- que afecta el derecho de disposición y que subsiste mientras no sea levantado por la autoridad judicial competente.

PRESUPUESTOS DEL EMBARGO.

Para que la autoridad ejecutora proceda a la práctica del embargo de bienes del deudor se necesita que previamente se den una serie de supuestos - para que se fundamente el secuestro administrativo, y que son:

a) La existencia de un crédito fiscal respecto del cual se haya inicia

32. Op. cit. pág. 754.

33. Op. cit. pp. 246-247.

do un procedimiento de ejecución, si en el acto del requerimiento de pago, el deudor no cubre totalmente el crédito a su cargo o - transcurrido el plazo de seis días cuando se han concedido prórrogas, autorizado el pago en parcialidades o por error aritmético - en las declaraciones (artículo 151 in fine C.F.F.)

- b) A petición del interesado para garantizar un crédito fiscal (Art. 141 fracción V, C.F.F.).
- c) Cuando a juicio de la autoridad fiscal, hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes ó realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, aún en el caso de que los créditos fiscales no estén determinados o sean exigibles (Art. 145 C.F.F.)
- d) Cuando al realizarse actos de inspección, se descubran negociaciones, vehículos u objetos cuya tenencia, producción, explotación, captura, transporte o importación deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva.
- e) En los demás casos que prevengan las leyes

Este último supuesto, según la Comisión Redactora del Código Fiscal de la Federación de 1967, en opinión del tratadista Sergio Francisco de la Garza: "...simplemente deja abierta la posibilidad para que otras leyes señalen casos distintos de práctica de secuestro..."³⁴ En realidad es innecesaria, pues si otras leyes autorizan el embargo, en otros supuestos resulta ociosa su fundamentación en el ordenamiento citado.

34. De la Garza, Sergio Fco.; op. cit. pág. 755.

La base legal del embargo se encuentra prevista por el artículo 151 - del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

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

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

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

EMBARGO PRECAUTORIO.

El embargo con carácter precautorio o provisional lo prevé el Legislador para ciertos supuestos que se encuentran establecidos en la propia Ley.

A éste respecto, el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación en su fracción II señala dos supuestos en que procede el embargo precautorio:

- a) Cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los tres últimos ejercicios;
- b) Cuando no se atienda a tres requerimientos formulados por la autoridad y referentes a la misma omisión, salvo que se refiera al incumplimiento a la obligación de presentar declaraciones, caso en el que bastará el incumplimiento de un solo requerimiento.

Por otra parte, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo prevé el otro supuesto de embargo precautorio al estipular que:

Artículo 145.- "... Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito -

fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la - autoridad, hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento..."

El embargo precautorio quedará sin efecto en los dos primeros casos de acuerdo con el artículo 41 fracción II del ordenamiento en cuestión, cuando - el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento, las autoridades fiscales no inician el - ejercicio de sus facultades de comprobación. En el otro supuesto de embargo precautorio según el artículo 145 párrafo III del mismo precepto legal se ordena: "... El embargo quedará sin efecto, si la autoridad no emite, dentro - del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales..." O bien que el embargo precautorio - se convierta en definitivo de existir la resolución determinante del crédito fiscal y su notificación dentro del plazo referido del año.

El Organismo Ejecutor está facultado jurídicamente para proceder al embargo de todo tipo de bienes propiedad del sujeto deudor, lo que se desprende de lo establecido por el numeral 151 en sus dos fracciones del Código Fiscal de la Federación y que al efecto señala que el embargo puede producirse en relación a:

- a) Bienes suficientes propiedad del deudor; y
- b) Embargo de negociaciones mediante la intervención de ellas.

BIENES EMBARGABLES.

Aquí surge una interrogante: ¿ A quién compete jurídicamente señalar - los bienes materia del embargo ?. La respuesta se presenta así; al ejecutor o bien, al deudor o ejecutado. A este respecto, se señala con toda claridad

que el derecho a señalar los bienes para el embargo es un privilegio del deudor, persona en contra de quien se despachó el mandamiento de ejecución, pero no debemos de olvidar que tiene una limitativa: la de que el deudor para que haga uso de este derecho deberá ceñirse o atenerse a lo dispuesto por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, el que establece:

Artículo 155.- La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se debe 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.

En caso de omisión por parte del deudor al hacer el señalamiento de bienes, objeto del embargo, el ejecutor de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 156 podrá señalar bienes, sin sujetarse al orden establecido en el dispositivo legal anterior:

Artículo 156.- Cuando el deudor o la persona con quien 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 se trate de materias inflamables.

BIENES INEMBARGABLES.

Como contrapartida a lo anterior, el Código Fiscal de la Federación pre

vé que bienes no obstante que constituyen parte del patrimonio del deudor, al efecto se consideran exceptuados de embargo para efectos fiscales los siguientes:

Artículo 157.- Quedan exceptuados de embargo:

- I.- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II.- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- III.- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
- IV.- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- V.- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- VI.- Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII.- El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- VIII.- Los derechos de uso o 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.

No obstante lo descrito anteriormente, en algunos casos surge esta interrogante: ¿ Y en el caso de que con lo embargado no se garantice el interés fiscal que procede a efectuar la autoridad ?

La Ley es clara y precisa al señalar que el embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la autoridad ejecutora, estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales, lo cual tiene su fundamento legal en el artículo 154 del multicitado ordenamiento legal.

Asimismo, la ley dispone que en aquellos casos en que el deudor no per

mita el acceso al ejecutor para que practique el embargo, éste último previo acuerdo fundado del Jefe de la Oficina Ejecutora hará que ante dos testigos - sean rotas dichas cerraduras para que se tome posesión del inmueble o se embarguen bienes que ocultaba el deudor (Art. 163 del C.F.F.).

El embargo trae aparejado consigo el pago de los gastos de ejecución - que se originaron al ponerse en movimiento el procedimiento administrativo de ejecución y que proceden sólo cuando dicha diligencia se efectuó sin violaciones a las garantías del deudor., pues en caso contrario, no procederá el cobro de dichos gastos y los créditos fiscales quedarían nulificados. Al respecto el Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido:

"SECUESTRO DE BIENES.- Si el mismo se realiza dentro de los trámites de un procedimiento económico-coactivo, para hacer efectiva una resolución constitutiva de un crédito fiscal, y posteriormente se declara nula dicha resolución, esa nulidad opera retroactivamente, siendo sus efectos los de que nunca existió resolución administrativa, por lo que de ninguna manera puede servir de apoyo al derecho que se pretende de cobrar honorarios y gastos causados por el propio embargo".

(Revista, número 20 a 24, pág. 3151).

Tampoco procede el pago de los gastos de ejecución cuando el procedimiento es declarado ilegal por alguna violación en la práctica de sus diligencias.

3.- LA INTERVENCION.

La denominada intervención viene a constituir una etapa del procedimiento administrativo de ejecución puesto que constituye una figura jurídica resultante de una modalidad del embargo y que de acuerdo con nuestro punto de vista, la intervención consiste en que las empresas pueden ser embargadas fn-

tegramente, sin que se afecte el funcionamiento normal de la negociación mediante un control hacendario (control de sus ingresos).

La Autoridad Fiscal puede jurídicamente decretar, el embargo de la negociación en su conjunto a través de la intervención con cargo a la caja o bien a través de la figura del administrador.

El Jefe de la Oficina Exactora con apoyo en el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación es quien deberá designar a la persona del interventor quien tendrá el carácter de depositario. Además el nombramiento de interventor deberá ser inscrito en el Registro Público de la Propiedad a que pertenezca el domicilio de la negociación intervenida, de conformidad con lo establecido por el artículo 168 del Código Fiscal de la Federación.

INTERVENCION CON CARGO A LA CAJA.

El interventor tiene todas las obligaciones inherentes a su cargo de depositario, listándose entre las más relevantes la consistente en separar el 10% de los ingresos diarios de la negociación y enterarlos a la Oficina Recaudadora una vez separadas las cantidades referentes al pago de salarios y créditos preferentes. Además, cuando advierta irregularidades en el manejo de la negociación, dictar las medidas provisionales de carácter urgente y poner en conocimiento del Jefe de la Oficina Recaudadora, quien ante este supuesto podrá inclusive modificar jurídicamente la intervención con cargo a la caja y convertir al interventor en administrador.

INTERVENCION ADMINISTRACION.

Esta figura jurídica, viene a constituir la otra modalidad de la inter-

vención de negociaciones, por medio de la cual el interventor administrativo tiene todas las facultades que normalmente corresponden 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 y suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de éstas últimas, previo acuerdo de la Oficina Ejecutora, así como otorgar poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido. Asimismo, el interventor administrador no quedará supeditado en su actuación al Consejo de Administración, Asamblea de Accionistas, Socios o Partícipes de la Empresa intervenida.

En 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.

En relación a las obligaciones del interventor administrador el artículo 167 del Código Fiscal de la Federación, dispone que dicha persona rinda cuentas mensuales de su administración a la Oficina Ejecutora y recauda el 10% del importe de las ventas o ingresos de la negociación, pero se dice que jamás podrá enajenar los bienes del activo fijo de la negociación, los que tendrán tal carácter si satisfacen las exigencias del artículo 42 de la Ley - el Impuesto Sobre la Renta que al efecto apunta:

Artículo 42.- " Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo".

Aquí es procedente decir que no debe enajenarse algún bien del activo fijo en la intervención con carácter de administración, pero que si puede enajenarse la negociación en su totalidad, puesto que las autoridades hacendarias con apoyo en lo estipulado por el artículo 172 del Código Fiscal de la Federación pueden proceder a la venta de la negociación intervenida, siempre y cuando se dé el supuesto que a tal efecto prevé el dispositivo legal citado, y que dispone que se podrá enajenar la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado período 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, sólo en estos supuestos la ley autoriza la enajenación de las negociaciones intervenidas.

Ahora bien, de la misma ley, se desprende que dos son los supuestos en que procede el levantamiento de la intervención de conformidad con lo establecido por el numeral 171 del Código Fiscal de la Federación, al señalar:

- a) Que el sujeto deudor haya cumplido con la obligación de pago.
- b) Que la negociación intervenida se haya enajenado satisfaciendo los requisitos del Código citado.

4.- EL REMATE.

Dentro de la secuencia llevada a cabo en éste capítulo, podemos afirmar con suma razón, que el remate viene a ser prácticamente como la conclusión o coronación del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que resulta conveniente analizar su naturaleza y significado.

En opinión del Especialista en la materia, Licenciado Armando Porras y López, el vocablo tiene varias acepciones. "... En un sentido, dijéramos recto o gramatical, es un sustantivo verbal o derivado verbal de rematar, finalizar, concluir, terminar..." ³⁵

Desde el punto de vista procesal, la voz " remate" tiene dos significados: la adquisición de un bien como consecuencia de la adjudicación y la diligencia misma de la almoneda, subasta pública o venta al martillo y por ello es común oír: " vamos al remate del Monte de Piedad".³⁶

El Código Fiscal de la Federación utiliza en forma indistinta los tres significados señalados anteriormente.

Fénech, por su parte, siguiendo a Carnelutti afirma que el remate es:

"... Un solo acto complejo, con unidad de tiempo y que está integrado por tres declaraciones de voluntad: en primer lugar, el órgano, o su titular, propone la venta, previo anuncio, de los objetos y precio de apertura, el concurrente que ofrezca el precio más elevado; en segundo término, los asisten--

35. Op. cit. pág. 154.

36. Idem.

tes, previa constitución de un depósito que constituye un tanto por ciento del precio de apertura, realizan sus ofertas, en las que aceptan la oferta hecha por el órgano, exigiéndose para que sean válidas las que sigan a la primera que el importe sea superior al anterior oferente; tienen el carácter de irrevocables y están sometidas cada una de ellas a una condición resolutoria, consistente en que surja otra más elevada, siendo, por tanto, la última la única eficaz; por último, una declaración del órgano en virtud de la cual, después de afirmar que la última oferta no ha sido mejorada, establece que es eficaz para concluir el contrato de venta, si a la oferta se une el pago del precio ofrecido, la irrevocabilidad de la oferta se demuestra en que, siendo la última la aceptada, si el oferente no realiza el pago pierde el depósito constituido para licitar... " 37

La subasta pública es el modo normal que establece el Código Fiscal para realizar la enajenación forzosa (Art. 174 C.F.F.). Eduardo Pallares, afirma que la palabra subasta procede del latín y significa "bajo la lanza" porque en Roma las ventas públicas se realizaban al amparo de la lanza, símbolo del poder militar y de la autoridad del Estado.³⁸

El Código Fiscal de la Federación usa como sinónimos las palabras "subasta" y "remate".

El remate se integra de dos situaciones jurídico-procesales que están íntimamente relacionadas, constituyendo la fase final del procedimiento administrativo de ejecución:

37. Citado por De la Garza, Sergio Fco.; op. cit. pp. 762-763.

38. Idem.

- a) La subasta pública y
- b) La adjudicación.

PRESUPUESTOS DEL REMATE.

Para que en materia fiscal federal pueda llevarse a cabo la venta de los bienes embargados se requiere que se cumplan los requisitos que establece el artículo 173 del Código Fiscal de la Federación, y que son:

- a) A partir del día siguiente a aquél en que se hubiere fijado la base en los términos del artículo 175 de este Código.
- b) Cuando habiéndose procedido al embargo precautorio en los términos del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el sujeto deudor no efectúe el pago al momento del requerimiento.
- c) Cuando el sujeto embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 del ordenamiento invocado.
- d) Cuando habiéndose hecho valer los medios de defensa en contra de la resolución determinante del crédito fiscal, la resolución confirmatoria de la misma o la confirmatoria de ésta haya quedado firme por que no haya sido impugnable, por ejemplo, siéndolo se haya obtenido resolución adversa, o bien, siendo compatible, no se haya hecho uso de los medios de defensa que al efecto disponen las leyes respectivas.

El Código Fiscal de la Federación da facultades a las Oficinas Federales de Hacienda para celebrar el remate de los bienes muebles embargados y adjudicarlos y entregarlos al postor, es decir, obran las oficinas como organismos

mos autónomos, sin previa autorización o aprobación de sus actos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En relación con el Remate son aplicables las siguientes ejecutorias:

"REMATES FISCALES.- El remate que pretenda llevarse a cabo para hacer efectivo un pago ordenado por resolución contra la cual no se reclamó en tiempo, debe considerarse como acto derivado de uno con sentido; y por tanto, contra el mismo no procede el amparo, a no ser que se reclamen violaciones constitucionales cometidas en el mismo remate".

(JURISPRUDENCIA, Sem. Jud. de la Fed. Tomo XXV, pág. 2187).

Como contrapartida en caso de que el procedimiento coactivo no se encuentre ajustado a la ley, en este caso, la oposición al uso de la facultad económico-coactiva no podrá hacerse valer sino contra la resolución que aprueba el remate; salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación, lo que se confirma en la siguiente ejecutoria:

"REMATES FISCALES. AMPARO CONTRA LOS.- La fracción III, inciso final del artículo 114 de la Ley Orgánica de los artículos 103 y 107 constitucionales, que establece que tratándose de remates sólo podrá promoverse el juicio de amparo contra la resolución definitiva en que se aprueben o desaprueben, clara y expresamente se contrae a los juicios de garantías promovidas contra las autoridades judiciales y no es aplicable a las autoridades fiscales. Por tanto - puede concluirse que se puede acudir al amparo contra un remate - fiscal desde antes de que se dicte la resolución definitiva que lo apruebe".

(JURISPRUDENCIA, Sem. Jud. de la Fed. Tomo LXVII, pág. 26).

La regla general es que los bienes embargados deban venderse en subasta pública tal y como lo establece el artículo 174 del Código Fiscal de la Federación, pero por vía de excepción, la venta puede llevarse a cabo fuera de remate cuando se dé cualquiera de los supuestos contenidos en el artículo 192 del citado ordenamiento, y que al efecto señala:

- a) Cuando el embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del Fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se ha ya señalado a los bienes embargados.
- b) Cuando se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.
- c) Cuando se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores (reforma introducida en el Código Fiscal de 1986, que enmarca el privilegio del Fisco). Supuesto en el cual las autoridades fiscales podrán hacer la enajenación directamente o encomendarla a empresas o instituciones dedicadas a la compraventa o subasta de bienes (reforma que acelera la recaudación del impuesto, prevista por el artículo 193 del C.F.F.)

La venta de los bienes embargados deberá hacerse en la Oficina Ejecutoria o en su defecto, el lugar que la misma autoridad designe.

El precio que servirá como base para la enajenación de los bienes embargados se fijará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

- a) Bienes inmuebles. La base para su enajenación será la que reporte el avalúo.
- b) Negociaciones. En tal caso se seguirá también con la utilización del valor que refleja el avalúo pericial.
- c) Demás casos. La regla general en tales supuestos es que sirva de base para la enajenación de los mismos el valor fijado de común acuerdo entre autoridad ejecutora y el embargado en un plazo de seis -

días computados a partir de la fecha en que se hubiera practicado - el embargo. A falta de acuerdo la autoridad practicará el avalúo - pericial notificando personalmente el resultado del referido ava- - lúo.

El órgano ejecutor deberá convocar para remate, fijando como fecha del mismo cualquier día dentro de los treinta siguientes a aquél en que se haya - fijado el precio que sirva de base para el remate. Dicha convocatoria consti - tuye un acto jurídico a través del cual la autoridad ejecutora hace un llama - do a todas las personas que tengan interés en concurrir a la subasta de los bienes embargados. Este documento deberá ser fijado en un lugar visible y - usual de la oficina ejecutora y además, en lugares públicos que se juzguen - convenientes. Cabe señalar en este preciso momento, que en aquellos casos en que el valor de los bienes embargados exceda de una cantidad equivalente a - cinco veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal elevado al año, se deberá publicar la convocatoria en el Or - gano Oficial de la Entidad en que radique la oficina ejecutora, así como en - uno de los periódicos de mayor circulación, debiendo aparecer dos veces con - un intervalo de siete días, siendo necesario que en todo caso la última convo - catoria, sea publicada cuando menos diez días antes de la fecha en que se lle - vará a cabo el remate.

Previo al remate, la autoridad ejecutora deberá obtener un certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, procediendo después a la citación de todas aquellas personas que tengan el carácter de acreedores - del sujeto ejecutado. Para quienes estén comprendidos en la fracción IV del - artículo 134 del citado Código, por ignorarse su domicilio o paradero, la pu -

blicación de la convocatoria hará sus efectos de citación personal tal y como lo señala el artículo 177 del multicitado Código Fiscal.

Pasando a la celebración del remate, constituye postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

Los artículos 180 y 182 del Código invocado, prevén los requisitos y formalidades que deben revestir las posturas, siendo indispensables los que a continuación se detalla:

- a) Los generales del sujeto postor.
- b) Registro Federal de Contribuyentes.
- c) Cantidad que ofrece, así como su forma de pago, debiendo en todo caso ofrecerse como pago de contado cuando menos una cantidad que resulte suficiente para satisfacer el interés fiscal. Cuando la base legal resulte superior al monto del interés fiscal, la diferencia entre ambos podrá reconocerse a favor del ejecutado. Por el contrario, si el importe de la postura es menor al del interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados.

El día y hora señalados para el remate el Jefe de la Oficina Ejecutora deberá dar a conocer qué posturas se califican de legales por satisfacer los requisitos que marca la ley y cuáles se desechan por improcedentes.

Si el remate no se finca en primera almoneda (primer subasta), el Jefe de la Oficina podrá convocar a una segunda, misma que deberá llevarse a cabo dentro de los quince días siguientes a la celebración de la primera, debiendo hacerse la publicación de la convocatoria por una sola vez y siguiendo las modalidades previstas por el artículo 176 del Código Fiscal de la Federación, - siendo la base para el remate en la segunda almoneda la cantidad que sirvió -

de base para la primera menos un 20%. De no llevarse a cabo el fincamiento del remate en segunda almoneda se podrá convocar para una tercera siguiendo las mismas reglas que rigieron para la segunda, sólo que en tal caso la base será la cantidad que resulte de deducir un 20% a la que sirvió de base para la segunda almoneda. El Código Fiscal de la Federación prevé que el fincamiento del remate debe llevarse a cabo en favor de quien hubiere hecho la mejor postura en cualquiera de las almonedas.

El este tipo de procedimiento el Fisco Federal goza de un derecho de preferencia para que en cualquiera de las almonedas se adjudique los bienes en los casos que establece el artículo 190 del Código Fiscal de la Federación.

- a) A falta de postores, por la base de la postura legal que habría de servir para la almoneda siguiente.
- b) A falta de pujas por la base de la postura legal no mejorada.
- c) En caso de posturas o pujas iguales por la cantidad en que se haya producido el empate.
- d) Hasta por el monto del crédito, si éste no exceda de la cantidad en que deba fincarse el remate en la segunda almoneda.

Fincado el remate de bienes muebles, el postor deberá enterar el importe faltante a más tardar dentro de los tres días siguientes, a la Oficina Ejecutora y tratándose de inmuebles deberá entregar el saldo dentro de los diez días posteriores al fincamiento del remate.

Al fincarse el remate y tan pronto como se efectúe el saldo por el postor, la Oficina Ejecutora entregará los bienes objeto del mismo, y en el caso de los inmuebles una vez efectuado el pago y designado el Notario por el postor, la Oficina citará al ejecutado para que dentro de los siguientes diez

días otorgue y firme la escritura respectiva y en caso de no hacerlo, firmará en rebeldía el jefe de la oficina mencionada. Los bienes pasan a propiedad del adquirente libres de gravámenes, para lo cual la autoridad comunicará al Registro Público de la Propiedad y del Comercio para que efectúe la cancelación correspondiente tal y como lo establece la Ley respectiva.

Con el producto obtenido del remate se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el siguiente orden:

Los pagos se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes del adeudo principal, a los accesorios siguiendo los lineamientos planteados por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

1°) Gastos de ejecución.

2°) Recargos.

3°) Multas.

4°) La indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del C.F.F. (La de 20% en cheques sin fondos).

En virtud a la situación inflacionaria que vive el país, el legislador estima que para determinar las contribuciones se consideraran, inclusive, las fracciones del peso; no obstante lo anterior, para efectuar el pago se estará a lo dispuesto por la Ley Monetaria. Reforma inserta en el Decreto del día martes 31 de diciembre de 1985 publicado por el Diario Oficial de la Federación.

En caso de existir algún remanente, éste se entregará al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente y en caso de conflicto, se hará el de

pósito del mismo en Institución de Crédito autorizada.

Toda esta serie de diligencias, deben ser efectuadas en base a los lineamientos legales citados con antelación para que el Procedimiento Administrativo de Ejecución no contenga irregularidades que perjudiquen a los particulares y al mismo Estado.

B) ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE CONFORMAN EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN FORZOSA.

Las autoridades administrativas encargadas de aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución Fiscal durante su actividad procesal, tendiente a la captación de los créditos fiscales en favor de sus respectivas Instituciones, llevan a cabo una serie de actos jurídicos que procesalmente se denominan actuaciones y que nosotros nos atrevemos a manejarlos como actos administrativos.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se desarrolla, como es lógico suponer, a través de una serie de actos procedimentales, que reiteramos revisten el carácter de actos administrativos. Dichos actos recaen normalmente sobre bienes y derechos que son ajenos a la Administración y en beneficio de ésta. No tienen el carácter de actos procesales, sino, como mencionábamos anteriormente, son meramente procedimentales, ya que no existe controversia alguna, ni por lo tanto partes en el sentido procesal.

En una primera aproximación a la estructura del procedimiento administrativo de ejecución, podemos descubrir en ella los siguientes actos:

1.- DE INICIACION.

Los actos de iniciación son distintos cuando el procedimiento de ejecución se endereza en contra del sujeto pasivo principal de la relación tributaria o en contra de un sujeto por adeudo ajeno.

Es es de la siguiente manera: en el primer caso, cuando el sujeto pasivo principal del crédito fiscal no ha hecho voluntariamente el pago del mismo dentro de los plazos señalados por la ley, según la clase de crédito de que se trate, la autoridad administrativa, que para el caso es la Oficina Recaudadora o Exactora en la que se encuentre radicado dicho crédito, que es la que tiene jurisdicción sobre el dominio del deudor. En el segundo supuesto, cuando el sujeto pasivo principal no ha cumplido con su obligación tributaria es posible que la autoridad fiscal considere conveniente exigir su pago a un sujeto pasivo por adeudo ajeno, ya sea sustituto, solidario o con responsabilidad objetiva que de acuerdo con la ley están obligados al pago del crédito fiscal o gravamen (Art. 26 C.F.F.)

2.- DE DESARROLLO.

Esta clase de actos administrativos los entendemos como los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende y formando materialmente y que los vienen a constituir desde la notificación, requerimiento, embargo, intervención, remate, adjudicación, etc., es decir son los actos mismos que estructuran el procedimiento de ejecución forzosa.

3.- DE DIRECCION.

Son aquellos actos que tienen como función común la de conducir el proceso de ejecución a través de las etapas establecidas en las normas del procedimiento y pueden ser de varias clases:

- a) De resolución.- Declaraciones de voluntad de la autoridad fiscal - que tienen por objeto la producción de determinadas consecuencias jurídicas, por ejemplo: El señalamiento del orden a que se sujetarán los embargos, nombramiento de depositarios, etc.
- b) De comunicación.- Que se realizan principalmente con el deudor a través de despachos y de notificaciones.
- c) De constancia.- Como son las diligencias que tienen tal carácter, - por ejemplo: Actas de requerimiento, embargo, inscripción, etc.

4.- DE COERCION.

Son aquellos actos de la autoridad que no son cumplidos o respetados voluntariamente, dada la naturaleza del procedimiento, son actos de carácter fundamentalmente coactivo que se inician con el embargo y concluyen con la adjudicación y la distribución del producto del remate.

5.- DE CONCLUSION.

Son actuaciones de la autoridad ejecutora que tienen como función primordial poner fin al procedimiento administrativo de ejecución y se dividen en dos grupos:

- a) Cuando se haya satisfecho totalmente el interés fiscal y
- b) Cuando no se haya satisfecho dicho interés fiscal.

De no satisfacerse totalmente el interés fiscal con el producto de la enajenación o adjudicación, la autoridad fiscal debe proceder a investigar - nuevamente la existencia de bienes embargables propiedad del deudor, con objeto de iniciar un nuevo procedimiento administrativo de ejecución forzosa, - mientras no se produzca la prescripción del crédito fiscal.

CAPITULO CUARTO

SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

A) Concepto. B) Modalidades de la Suspensión. C) Procedimiento de la Suspensión. D) Negativa de la Suspensión. E) Efectos de la Suspensión.

LA SUSPENSION EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Uno de los privilegios que tiene el Estado a través de sus autoridades administrativas, es que sus determinaciones son de aplicación inmediata, circunstancia que facilita que las autoridades fiscales puedan exigir el pago de los créditos en favor del Fisco, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 Constitucional en el sentido de que nadie puede ser privado de lo que tiene sino en virtud de sentencia que se dicte en juicio seguido en su contra. Dicho privilegio no es otra particularidad que la "ejecutoriedad" de las resoluciones fiscales que se manifiestan en el procedimiento administrativo de ejecución al hacer uso de la facultad económico-coactiva en sus determinaciones.

Sin embargo, la ejecución inmediata que las autoridades fiscales llevan a cabo en sus resoluciones, no significan gestiones de cobro en definitiva y con carácter de irrecurribles, dado que los particulares pueden utilizar medios de impugnación establecidos en la misma ley contra los actos de la administración pública y que deben utilizar los administrados cuando a su juicio, les causen algún agravio, para que con dichos medios puedan obtener del órgano competente que deje sin efecto un acto administrativo que les hubiese perjudicado.

En consonancia con lo anterior, se estima que el procedimiento administrativo de ejecución debe avanzar de acuerdo con el impulso que le dé la

autoridad ejecutora hasta lograr su finalidad que es el cumplimiento de la obligación fiscal insatisfecha. No obstante, pueden suceder acontecimientos o actuaciones que lo suspendan en su avance o le pongan fin, pero en tal supuesto, los particulares al interponer algún recurso en contra del procedimiento deberán cumplir con los requisitos establecidos en la ley para que opere la suspensión.

Al respecto, se dice que el privilegio que tiene el Fisco de que sus resoluciones tienen inmediata ejecución sin perjuicio del resultado de los recursos que pueda intentar al efecto, el procedimiento de suspensión no tiene por fin el pago de la obligación a diferencia del de ejecución, sino la prestación de una garantía de su importe en tanto se resuelve la inconformidad, es decir el aseguramiento del interés fiscal.

A) CONCEPTO.

Férech al respecto señala: "... puede entenderse como suspensión del procedimiento de ejecución la suspensión que puede experimentar en su avance, merced a causas exteriores a él y que, transcurrido el tiempo, o bien son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento..." 39

Para que se dé la suspensión del procedimiento de ejecución, es necesario que el sujeto pasivo del crédito fiscal la interponga a través de algún recurso que la misma ley establece, ya que nunca podrá hacerse por acuerdo o

39. Citado por De la Garza, Sergio Fco.; op. cit. pág. 770.

nactividad de las partes, ni la autoridad podrá promoverlo, pues, iría contra su propia naturaleza, excepto que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión.

Es conveniente hacer una distinción entre la suspensión del proceso y el aplazamiento de pago, o beneficio que la administración concede al deudor, en este último caso se le dan facilidades para el cumplimiento de su obligación, permitiendo que satisfaga el interés de la hacienda, no de una vez, sino mediante prestaciones fraccionarias y periódicas con un límite de tiempo - para que cubra el importe del crédito. En tanto que la suspensión del proceso exige como presupuesto lógico que éste se haya iniciado, el aplazamiento de pago puede concederse antes de que se inicie el proceso de ejecución y constituye un obstáculo para su existencia, mientras que la suspensión del proceso no exime al deudor ejecutado del pago del recargo y de las costas, el aplazamiento puede diferir la imposición del recargo y el pago de dietas y costas que se originen en el procedimiento.

El aseguramiento procede en la fase oficiosa del procedimiento tributario, cuando el sujeto del crédito o con responsabilidad en su pago, interpone un recurso administrativo. El Código Fiscal de la Federación dispone: Si se pretende la suspensión del procedimiento deberá asegurarse el interés fiscal. De ahí se deduce que ese aseguramiento no es requisito de admisión o tramitación del recurso; sólo significa que si se garantizan los intereses del Fisco el procedimiento de ejecución quedará en suspenso y si no se presta la caución puede la autoridad continuar su gestión de cobro, hasta obtener el aseguramiento o el pago.

B) MODALIDADES DE LA SUSPENSION.

La suspensión adquiere dos modalidades distintas que son las siguientes:

- a) Suspensión total.- Por su naturaleza afecta al procedimiento en su totalidad.
- b) Suspensión parcial.- Cuando afecta únicamente a determinados bienes embargados o que sólo afecta parte del procedimiento administrativo de ejecución como es el caso de una tercera excluyente de dominio.

C) PROCEDIMIENTO DE LA SUSPENSION.

Los presupuestos de la suspensión generalmente están representados por procedimientos llevados a cabo por el deudor del crédito fiscal o por terceros, los cuales pueden causar en su resolución efectos que influyen necesariamente sobre el resultado del procedimiento de ejecución.

En virtud de que las resoluciones de la autoridad fiscal son actos administrativos que pueden ser impugnables a través de uno de los recursos establecidos por el Código Fiscal de la Federación o por alguna otra ley, o que sean impugnables mediante juicio de nulidad que se promueva ante el Tribunal Fiscal de la Federación, resultan ser presupuestos de la suspensión.

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

- a) Que lo solicite el ejecutado.
- b) Que dicha solicitud se presente ante la Autoridad ejecutora.
- c) Que se acredite haberse garantizado el interés fiscal a través de -

cualquiera de las formas que prevé el artículo 141 del mencionado Código.

- d) Que dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efecto la notificación de la resolución impugnada, se presente ante la Oficina Ejecutora constancia de haberse interpuesto el medio de defensa procedente en contra de dicha resolución liquidatoria.

Cabe agregar que tratándose del primer supuesto establecido por el citado artículo, no necesariamente tiene que ser el ejecutado, pues que sucedería si presenta el escrito un tercero que obviamente es diferente al ejecutado, pues que sí se aceptaría su solicitud de suspensión en virtud de que sería procedente conforme con la ley fiscal.

Por lo anterior, se concibe que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución requiere que sea solicitada por el interesado.

La redacción del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación da la idea de que la garantía del interés fiscal es un hecho previo a la presentación de la instancia, sin embargo, en muchos casos no es posible constituir la garantía en forma previa, sino posterior a la presentación de la instancia de suspensión.

El tratadista Javier Aguilar Alvarez afirma en relación con el procedimiento administrativo de ejecución son aplicables las siguientes ejecutorias:

IMPUESTOS, MULTAS Y PAGOS FISCALES.- "Si se ha trabado embargo en los bienes del quejoso, procede conceder la suspensión contra los impuestos, multas y pagos fiscales, sin fianza ni depósito, por encontrarse asegurado el interés fiscal".

Lo cual se ve complementada con la siguiente resolución:

ADEUDOS FISCALES. SUSPENSION.- "Tratándose de adeudos fiscales la suspensión debe concederse sin requisito alguno, si los intereses fiscales se encuentran asegurados en los procedimientos seguidos por la autoridad exactora " 40

Tocante a los remates que se llevan a cabo durante el procedimiento ad ministrativo de ejecución y se solicita la suspensión, se les aplica la si--- guiente ejecutoria:

REMATES FISCALES. SUSPENSION CONTRA LOS.- "La suspensión contra e llos procede mediante fianza, para garantizar los perjuicios que con ella pudieran ocasionarse y no mediante depósito, porque los intereses del Fisco están asegurados por el embargo".

La garantía debe constituirse por cualquiera de los medios que autori- za el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, no obstante, el deudor tiene derecho de proponer la garantía de que disponga y la autoridad debe fun dar la razón cuando cree tener motivo para no aceptarla, situación que está - prevista en la siguiente ejecutoria:

"Debe nulificarse la resolución que se impugna, por la que se tu vo por no interpuesto el recurso administrativo que corresponde, en virtud de que consta en autos comprobado que el actor al in- terponer dicho recurso solicitó que se practicara embargo pre--- cautorio en bienes de su propiedad. Las autoridades demandadas no han expuesto razón fundada por la cual se haya negado el ase- guramiento del interés fiscal, en la forma propuesta por el re--- currente. Es imputable a la oficina ejecutora el hecho de no ha berse practicado el embargo y es un privilegio de derecho el que nadie puede soportar perjuicio por hecho u omisiones de otro".

(Revista, Tomo XVIII, página 2262).

La garantía debe comprender, además de las contribuciones adeudadas, - los accesorios causados, así como los que se caucen en los doce meses siguien tes a su otorgamiento.

Las Instituciones de Crédito y Organismos Auxiliares por ser de acreditada solvencia, según la Ley General de Instituciones de Crédito y Organismos Auxiliares no necesitan garantizar el interés fiscal.

Recibida la solicitud de suspensión y satisfechos los demás requisitos el órgano ejecutor deberá dictar un acuerdo provisional de suspensión; debe suspender el procedimiento porque tal es la obligación que le impone el Código Fiscal de la Federación.

Como quedó asentado anteriormente, el interesado tiene un plazo de 45 días, contados a partir del día siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende, para presentar la copia sellada en la que conste que promovió recurso administrativo o juicio de anulación.

Como la solicitud de suspensión puede ser parcial al presentarse el medio de defensa y por lo mismo, no se impugna la totalidad de los créditos que derivan del acto administrativo que fue suspendido, deberá pagarse la parte del crédito consentido con los recargos correspondientes.

Una vez presentada la copia del recurso o juicio de nulidad intentado, queda firme y definitiva la suspensión hasta que se de a conocer la resolución definitiva que le hubiese recaído en dicho recurso o juicio.

Es necesario mencionar que la suspensión dura hasta que se le comunica a la autoridad ejecutora la resolución definitiva en el recurso o juicio con relación al cual se hubiere concedido la suspensión, mientras tanto, la autoridad no puede por ningún motivo hacer efectiva la garantía o fianza con la cual se dió trámite a la suspensión, pues en caso contrario, procederá a restituirla inmediatamente de acuerdo con la siguiente tesis:

"La aplicación al pago que una autoridad fiscal haga un depósito constituido para garantizar el interés fiscal, antes de que se falle la inconformidad, no significa la extinción de la oposición, que sólo puede terminar con el desistimiento del interesado. Si la inconformidad prospera, la cantidad depositada deberá ser devuelta"

(Pleno de 7 de abril de 1941, Informe del Presidente del Tribunal).

Consentida la resolución que ordena el cobro del adeudo fiscal o resuelta la inconformidad opuesta, la autoridad procede al cobro mediante el procedimiento coactivo, con sujeción a las normas que señala el Código Fiscal de la Federación.

D) NEGATIVA DE LA SUSPENSION.

En el supuesto de que no obstante haberse satisfecho los requisitos previstos por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, la Oficina Ejecutora niegue decretar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución al sujeto ejecutado, éste podrá acudir ante el superior jerárquico de la autoridad que negó la suspensión en el caso de que esté pendiente de resolución algún recurso administrativo o bien acudirá en la vía incidental ante la Sala del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal. El superior o la sala ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento administrativo de ejecución y rinda informe en un plazo de tres días, debiendo resolver la cuestión dentro de los cinco días siguientes a su recepción. Esto de conformidad con lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

E) EFECTOS DE LA SUSPENSION.

La suspensión se limita exclusivamente a la cantidad que corresponda a la parte impugnada de la resolución que se iba a ejecutar, debiendo continuar se el procedimiento respecto del resto del adeudo, en virtud de que en una resolución se pueden determinar uno o más créditos fiscales y el medio de impugnación hacerse valer sólo en contra de uno o varios, pero no de todos, por ejemplo, se puede impugnar el cómputo de los recargos y no el crédito principal.

Se estima que procede tramitar la suspensión del procedimiento total, sobre los recursos de revocación, oposición al procedimiento de ejecución, en las solicitudes o instancias de compensación, de condonación de créditos o de multas y de prescripción en el juicio nulidad.

Por lo que atañe a la suspensión parcial, se afirma que se dará la mencionada suspensión cuando se trate de la oposición de tercero (tercería excluyente de dominio), pues el procedimiento puede continuar en relación con el resto de los bienes embargados respecto a los que no reclama el opositor y en el caso de la reclamación de preferencia el procedimiento puede continuar hasta el momento en que se debe hacer aplicación del impuesto de la ejecución.

Por lo anterior, se infiere que el procedimiento de suspensión es una garantía a favor del gobernado que puede hacer uso de ella en aquellos casos en que se vea afectado su interés ilegalmente por la autoridad ejecutora, al decir, garantía debemos entrever que va implícita en el hecho de que el particular haga uso de un recurso o juicio de nulidad ante las respectivas autoridades fiscales.

CAPITULO QUINTO

DEFICIENCIAS DE LA ADMINISTRACION FISCAL

A) Deficiencias de orden legal. B) Deficiencias de orden técnico. C) Deficiencias de orden personal.

DEFICIENCIAS DE LA ADMINISTRACION FISCAL

Una vez señaladas las atribuciones de las autoridades administrativas encargadas de la recaudación de las contribuciones en favor del Estado, comentadas y observadas en lo conducente, así como el pronunciamiento a favor de la Constitucionalidad del uso de la facultad económico-coactiva, es conveniente hacer referencia en que el ejercicio de la facultad económico-coactiva a través del procedimiento administrativo de ejecución, resulta ser congruente y armónico con el sistema de garantías individuales y específicamente con las consagradas por el artículo 14 Constitucional, por lo que sin transgredir la esfera jurídica de los gobernados, viene a constituir un medio sumamente eficaz de recaudación de las contribuciones en favor del Estado, derivado del incumplimiento de la obligación fiscal.

No obstante lo anterior, existen, a nuestro criterio, una serie de deficiencias que hemos notado al realizar este trabajo, derivados de la práctica misma, por lo que pensamos deberían ser tomadas en consideración por las autoridades hacendarias para evitarlas y/o corregirlas, ya que con esto se lograría un mejoramiento de los servicios de la Administración Pública al nulificar la evasión fiscal, lo que consecuentemente significaría un aumento en la percepción de los impuestos, que redundaría a su vez, en beneficio de los contribuyentes.

A) DEFICIENCIAS DE ORDEN LEGAL.

Son aquellas circunstancias que se encuentran contenidas en la Ley Fis

cal que tienden a fomentar inconcientemente la evasión del pago de impuestos, mismas deficiencias que se traducen en anomalías.

En el presente caso y por ser de carácter general el tema objeto del presente estudio, solamente nos avocaremos al análisis del apartado correspondiente al procedimiento administrativo de ejecución y que al efecto se encuentra previsto por nuestro Código Fiscal de la Federación:

1.- LAS DEUDAS DE CARACTER TRIBUTARIO NO DEBEN PRESCRIBIR, POR QUE DADA SU NATURALEZA, SON DE INTERES PUBLICO.

Esta situación, establecida en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación debería suprimirse en virtud de que los impuestos son de orden público y conciernen, por lo tanto, al interés general representando un baluarte económico para el país, por lo que deben hacerse valer en todo tiempo y bajo cualquier circunstancia. Además, se debe de considerar que el pago del impuesto es un deber social porque de acuerdo con su capacidad contributiva, todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir para el sostenimiento del Estado y para los servicios públicos, lo que se traduce en una alta manifestación de conciencia cívica y ciudadana.

Cabe aclarar, que el pago de los créditos fiscales debe exigirse en todo tiempo, excepto en aquellos casos en que el cobro se vuelva imposible por fallecimiento o no localización del causante deudor o solidario o también por que sea incosteable dicho cobro.

Independientemente de lo anterior, se ha discutido en la doctrina sobre si la prescripción extingue únicamente la acción para hacer efectiva la obligación y no la obligación misma.

Al menos debería adoptarse la posición de Dino Jarach que manifiesta:

"... considero que debe tratarse como un problema de derecho privado y que la prescripción extingue la acción, pero no la obligación, la cual queda como una obligación natural, de manera que si se paga voluntariamente por el deudor no se produce un caso de pago de lo indebido..." 41

Sin embargo, nuestro Código Fiscal de la Federación en el ya citado artículo 146 es muy claro, pues dispone que "el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años".

Lo cual a nuestro criterio debería modificarse, para que redundase en beneficio del Estado y los particulares mismos. Porque si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y éstos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del Estado, quien defrauda o evade al Fisco - está obstaculizando la realización de esas atribuciones, convirtiéndose por - ello en un enemigo de la sociedad en general.

2.- DEBE VIGILARSE EL DESTINO DE LOS GASTOS DE EJECUCION, SANCIONANDO PENALMENTE A LOS FUNCIONARIOS QUE DISPONGAN PARA SI, DE LOS MISMOS.

En los términos del último párrafo del artículo 150 del Código Fiscal - de la Federación, los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución 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.

41. Curso Superior de Derecho Tributario; No. de ed. tercera; Edit. Liceo Profesional Clima; Buenos Aires, Argentina, 1957, pág. - 235.

Al respecto debería suprimirse: "salvo que por ley estén destinados a otros fines", puesto que con este renglón se da pauta para que los funcionarios o directivos de las Oficinas Ejecutoras se apropien de las cantidades de dinero que el ejecutado debe pagar por la práctica de las diligencias inherentes al procedimiento administrativo de ejecución y que al término de una auditoría o balance a dichas Exactoras se explican con que se destinaron a fines desviados del interés del Estado, a lo que resulta imperioso que se modifique dicha frase y se agregue en su lugar: "los cuales se llevarán periódicamente a cabo con la consiguiente publicidad de los mismos".

Lo anterior es muy importante, puesto que con los programas de formación de funcionarios fiscales se evitarían fallas que lesionen los intereses del Fisco Federal, ya que con una debida instrucción al encomendar diligencias a su personal no se cometerían abusos ni causarían molestias innecesarias a los contribuyentes.

- 3.- DEBEN SER INEMBARGABLES LOS SUELDOS O SALARIOS Y LAS PENSIONES DE CUALQUIER TIPO SIEMPRE Y CUANDO NO CONSTITUYAN MAS QUE EL SALARIO MINIMO, EN TERMINOS DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.

Esta circunstancia, prevista por el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación en sus fracciones X y XI, debería ser adicionada en el sentido de que se señalen como excepciones a la regla general aquellos casos en que se estén devengando salarios o percibiendo pensiones civiles o militares que notoriamente son elevadísimas y que exceden del salario mínimo o de la cantidad indispensable para subsistir, pues también sería injusto que el Fisco Federal quedara insatisfecho por el hecho de que el deudor no tuviere bienes su

ficientes para garantizar su adeudo fiscal y si en cambio un salario o pensión que inclusive le permitiera vivir lujosamente y en consecuencia, el interés general se viera privado de divisas por concepto de créditos fiscales.

- 4.- EN EL CASO DEL ARTICULO 163 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO PUDIENDO ABRIR LAS CAJAS DE SEGURIDAD EN EL MOMENTO DEL EMBARGO, - DEBEN DEJARSE CUSTODIADAS POR PERSONA DE CONFIANZA HASTA EN TANTO SE HACE USO DE UN EXPERTO O CERRAJERO.

En la práctica, es muy común y frecuente que los notificadores-ejecutores de las Oficinas Federales de Hacienda al embargar este tipo de cajas a los deudores de algún crédito fiscal para efectos de garantizar los intereses de la Federación, señalen como depositario de los mismos al propio deudor y en estas condiciones, aún cuando fueren selladas, el deudor, si tuviere valores dentro de ellas utilizaría cualquier medio a su alcance para sustraer su contenido y de ésta manera dejar insatisfecho el crédito fiscal haciéndose pasar por insolvente. Debe al menos prevenirse esta situación dejándose custodiadas dichas cajas por persona de confianza, en los casos en que no sea posible abrirlas en el momento de la diligencia de embargo hasta en tanto se hace uso de un experto o cerrajero, o en su defecto, nombrar como depositaria a la misma Oficina Ejecutora que realiza el cobro practicando en el mismo momento la extracción de éstos bienes para trasladarlos a las bodegas que dichas oficinas tienen establecidas con estos fines y evitando con estas acciones que los intereses del Fisco se vean burlados, por la consiguiente evasión de sus obligaciones fiscales.

- 5.- EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO EXISTE PRECEPTO LEGAL QUE DISPONGA QUE LOS DIRECTIVOS O JEFES DE LAS OFICINAS SEAN PERSONAS PERITAS EN LA MATERIA.

En el Código Fiscal de la Federación no se menciona en ningún precepto que los directivos o jefes de las Oficinas Ejecutoras sean personas con conocimientos afines a la materia de que se trata, lo cual se traduce en una deficiente organización administrativa fiscal y que a su vez, se refleja en la mínima recaudación de impuestos.

Debe considerarse por lo menos, que en aquellas Oficinas Federales de Hacienda en que el Jefe o Subjefe de las mismas no sean profesionistas jurídicos deberán hacerse asesorar de un Licenciado en Derecho y de un Contador Público, quienes resolverían los problemas jurídicos y contables que les plantearan los contribuyentes ya que en dichas oficinas se presentan dudas de tipo legal que al no ser resueltas, por falta de capacidad o de conocimientos jurídicos y contables de los empleados superiores citados, ocasionan molestias y grandes perjuicios a los contribuyentes, con la consiguiente burocracia que en un momento dado crea inactividad procesal del órgano executor y que además propicia la prescripción de los créditos fiscales dadas las nulas gestiones de cobro con la resultante evasión en el pago de impuestos.

B) DEFICIENCIAS DE ORDEN TECNICO.

Estas causas se refieren a las posibles anomalías que pueden presentarse en el funcionamiento de los Organismos o Dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en otras Dependencias encargadas de aplicar correctamente el procedimiento administrativo de ejecución, tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social, entre otros, y que consideramos son claves para evitar la evasión del pago de impuestos. Con el propósito de recabar el

impuesto fiscal sería recomendable practicar algunas medidas como son:

- 1.- LLEVAR A CABO PROCEDIMIENTOS RAPIDOS DE EJECUCION, EJERCIENDO LA FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA QUE LA LEY CONFIERE AL FISCO.

Esto significa que las autoridades encargadas de aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, deberán realizar las diligencias de que se integra éste, con la celeridad posible que el caso requiera, procediendo inmediatamente a garantizar el interés fiscal, ya sea en efectivo o a través de compañía afianzadora, no siendo necesariamente que garantizar con el embargo de bienes propiedad del deudor.

- 2.- CURSOS DE CAPACITACION A LOS EJECUTORES-NOTIFICADORES.

Es muy importante que se impartan cursos de capacitación a los notificadores-ejecutores quienes son los que deben de manejar correctamente las disposiciones jurídicas que norman este procedimiento para evitar fallas, vicios o errores que lesionen los intereses del Fisco Federal, puesto que con la debida instrucción para realizar sus diligencias no cometerían abusos ni causarían molestias inútiles e innecesarias a los contribuyentes.

- 3.- LAS OFICINAS EJECUTORAS, ADEMAS DE SANCIONAR A LOS CONTRIBUYENTES QUE NO CUMPLAN CON LA OBLIGACION DE INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES, CUANDO SU ACTIVIDAD GENERA ALGUNA CARGA TRIBUTARIA, SE DEBERIAN TAMBIEN LLEVAR A CABO AUDITORIAS ANUALES DE CARACTER FISCAL CON EL OBJETO DE DETERMINAR QUIENES REUNEN REQUISITOS DE CONTRIBUYENTE E INSCRIBIRLOS EN DICHO REGISTRO.

Es conveniente que además de las facultades que tienen las Oficinas Eje

ctoras, se les confiera la de llevar a cabo auditorías anuales de carácter fiscal diversas de los censos y conjuntamente con la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, determinar quienes reúnen requisitos de contribuyente y de esta manera inscribirlos independientemente de la manifestación espontánea que se ha concedido legalmente a los sujetos pasivos del impuesto.

En tanto funcionen independientemente unos Organismos de otros difícilmente se podrá lograr una recaudación efectiva, siendo éste uno de los principales problemas que aquejan a nuestro país, pues en la práctica cada Dependencia se considera autosuficiente para cumplir sus fines particulares, situación que debe superarse en razón a que al tratarse los fines generales del Estado como es evitar la evasión en el pago de impuestos, las diversas Dependencias encargadas de aplicar procedimientos coactivos deben estar en continua colaboración y complementación.

C) DEFICIENCIAS DE ORDEN PERSONAL.

Las constituyen aquellos factores o circunstancias de carácter complejo que influyen en el personal encargado de aplicar el procedimiento de ejecución forzosa, así como el deudor que trae como consecuencia la evasión de sus obligaciones fiscales. Entre las más importantes y gravosas las siguientes:

- 1.- POR LOS REDUCIDOS EMOLUMENTOS, AUSENCIA DE PAGO DE HORAS EXTRAS, AUMENTOS, PREMIOS, PARTICIPACION DE UTILIDADES, EL EMPLEADO DE LAS OFICINAS EJECUTORAS ENCARGADAS DE APLICAR EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCION FORZOSA, EN MUCHAS OCASIONES SE VE FORZADO A ACEPTAR LAS DADIVAS O "MORDIDAS" QUE LE OFRECE EL SUJETO EVASOR.

Es bien conocido que los empleados públicos únicamente ven aumentados sus ingresos cuando el presupuesto estatal o federal, y en especial el destina

do a sueldos de los trabajadores, se eleva anualmente, a través de la Ley de Ingresos y Egresos. Asimismo, es lógico que si existe un presupuesto de Ingresos y Egresos, no es posible obtener ninguna remuneración por jornadas extraordinarias de trabajo, reparto de utilidades, indemnizaciones, etc., sino sólo en el caso de que dicho presupuesto así lo establezca. En consecuencia, no es posible hablar de reparto de utilidades, pago de horas extras e indemnizaciones por riesgos de trabajo, renunciaciones o despidos y de ésta manera, el empleado público, puede afirmarse, que se encuentra indefenso contra contingencias y en un estado crítico, pues los sueldos que perciben no les permite vivir con holgura o comodidad. En estas condiciones, el empleado público, se ve precisado a admitir dádivas o "mordidas" que le ofrecen los deudores de créditos fiscales.

Es menester que en el presupuesto de Egresos se destinen partidas relativas al otorgamiento de premios, gratificaciones e incentivos a todos los empleados de la Administración Pública que tuvieren una ejemplar hoja de servicios en el desempeño de su encargo. Sólo de ésta manera y con un aumento salarial periódico, podría prevenirse y evitarse en un cierto grado la evasión del pago de impuestos auspiciada por el propio empleado fiscal.

2.- IGNORANCIA TOTAL DE LAS EXCENCIONES Y DEDUCCIONES QUE CONCEDEN LAS LEYES RESPECTIVAS.

Si bien es un principio de derecho que "la ignorancia de las leyes a nadie exime de su cumplimiento", es conducente mencionar otro de carácter propiamente civil consistente en que "nadie está obligado a lo imposible". Es cierto que las leyes, atendiendo al principio de publicación, deben darse a

conocer debidamente a la población para su observancia y cumplimiento, pero - también es cierto que para una persona que no está ilustrada en conocimientos jurídicos y contables, poco o nada, se va a interesar en el estudio de las le yes fiscales puesto que no va a entenderlas o interpretarlas; en consecuencia, al desconocer totalmente los conceptos de deducciones y exenciones fiscales, el contribuyente se siente presionado por la multiplicidad de cargas que por ese concepto se le impnen y considera que todo cuanto constituye su patrimo-- nio: ingresos, utilidades, actos mercantiles y civiles, está gravado, sin dar se cuenta que ciertos ingresos o utilidades, actos jurídicos o actividades, - gozan de exenciones y que muchos conceptos son deducibles de los ingresos a- cumulables.

Consideramos que si se intensificara y sostuviera una campaña de orien tación fiscal nacional por todos los medios de difusión, inclusive estable--- ciendo en actividades cívicas desde los estudios de primaria una disciplina - que tienda a crear conciencia patria en el educando en el sentido de que el - pago puntual y correcto de sus impuestos, redundaría en su beneficio y en el del país, lo cual significaría la base para que en un futuro no muy lejano, - el contribuyente cumpla espontáneamente y en su totalidad con sus obligacio-- nes fiscales.

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

CONCLUSIONES

- PRIMERA. La Administración Pública, está formada por órganos del Estado que dependen directamente del Poder Ejecutivo, la cual tiene a su cargo toda la actividad estatal que no desarrollan los otros dos Poderes -Legislativo y Judicial-. Su acción es continua y permanente, siempre persigue el interés público.
- SEGUNDA. Compete al Fisco, el desarrollo de la actividad financiera del Estado que tiene como objeto: procurarse de los medios necesarios para los gastos públicos y en general, a la realización de sus propios fines a los que hace frente mediante los impuestos o contribuciones puesto que estos cumplen con tres funciones: financiera, económica y política.
- TERCERA. El pago de las contribuciones es una obligación política, originada por exigencias establecidas en la Constitución para salvaguardar la existencia del mismo Estado.
- CUARTA. El adeudo fiscal no es de naturaleza contractual, sino originado por obligaciones políticas establecidas a nivel Constitucional y en consecuencia, no es una obligación civil susceptible de ser reconocida sólo por autoridades judiciales - en caso de incumplimiento.
- QUINTA. La Facultad Económico-Coactiva es una consecuencia de la atribución estatal de imponer las contribuciones necesarias, así como de expedir las leyes propias para hacer efectiva esta atribución.
- SEXTA. El Poder tributario del Estado tiene límites constitucionales como es la legalidad, proporcionalidad y equidad, generalidad igualdad, etc.

- SEPTIMA. El Procedimiento Administrativo de Ejecución es esencial para la Hacienda Pública, pues el mismo permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le corresponden. Ningún sistema tributario podría existir sin este procedimiento.
- OCTAVA. El Procedimiento Administrativo de Ejecución es un conjunto de actos que se realizan en el tiempo y por medio de los cuales se pretende la obtención por vía coactiva, del crédito fiscal debido por el deudor al Estado y se aplica sobre: impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, derechos y aprovechamientos, excluyéndose para el cobro de los llamados productos.
- NOVENA. El Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación y en caso de contingencia alguna, se estará a lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Civiles. Este procedimiento se divide en cuatro etapas: requerimiento, embargo, intervención y remate.
- DECIMA. El Procedimiento Administrativo de Ejecución se fundamenta en los artículos 31 fracción IV, 73 fracciones VII y XXX, 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que no se violan las garantías establecidas en los artículos 14, 17 y 22 del propio ordenamiento.
- DECIMA PRIMERA. El ejecutar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, no obstante ser una facultad imperativa e impositiva del Estado, no implica la aplicación de medidas de apremio sin recurso alguno en virtud de que existen vías de impugnación que se establecen en la legislación vigente a través de los recursos administrativos, de la justicia administrativa y finalmente el juicio de amparo que permiten garantizar los derechos de los contribuyentes contra cualquier abuso de esta facultad.
- DECIMA SEGUNDA. Este procedimiento se ubica dentro de la función administrativa del Estado porque quien lo ejecuta es la Administración Pública y tiene como finalidad la recaudación del pago de las contribuciones, y no la resolución de una controversia.

- DECIMA TERCERA. En virtud de que las deudas de carácter fiscal son necesariamente de interés público, debería suprimirse la prescriptibilidad de las mismas, situación que se establece en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.
- DECIMA CUARTA. Debe reformarse el artículo 157, fracciones X y XI del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que deben declararse embargables los sueldos o pensiones contenidos en las fracciones citadas cuando excedan del salario mínimo y signifiquen ostentación de lujo para sus beneficiarios.
- DECIMA QUINTA. La Administración Pública tendrá que aplicar estrictamente - la Ley Fiscal, pero no por ello se debe dejar de analizar - las circunstancias objetivas del infractor, velando simultáneamente los intereses fiscales y sociales del país.
- DECIMA SEXTA. La Administración Pública, concretamente a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene que fomentar - campañas de orientación fiscal, tendientes a crear conciencia en los contribuyentes para el pago puntual y correcto de sus impuestos a fin de lograr un beneficio del país y por - consiguiente de ellos mismos.
- DECIMA SEPTIMA. La Administración Pública, a través de sus Organos respectivos (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Instituto Mexicano del Seguro Social entre otros), deben crear incentivos de orden económico en favor de sus empleados, en especial, a aquellos que tienen facultades de decisión y mando, con el objeto de que al obtener una mayor percepción por su trabajo eviten la admisión del soborno que propicia la evasión fiscal. Asimismo, se deben implementar cursos de capacitación jurídica y contable al personal integrante de las Oficinas Ejecutoras con el fin de prepararlos debidamente para que cumplan su cometido, desterrando irregularidades que perjudiquen a los contribuyentes.
- DECIMA OCTAVA. En lo sucesivo, evitar hasta donde sea posible, la creación de más fuentes impositivas de impuestos, sólo las que ameriten ser necesarias puesto que lo mejor y correcto sería vigilar estrictamente la Administración y el cobro de los ya existentes.

B I B L I O G R A F I A

- ACOSTA ROMERO, MIGUEL.
"TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO"
EDITORIAL PORRUA, 5a. EDICION.
MEXICO, 1983.
- AGUILAR ALVAREZ, JAVIER.
"JURISPRUDENCIA EN MATERIA FISCAL FEDERAL VIGENTE"
EDITORIAL ECASA, 1a. EDICION.
MEXICO, 1985.
- CORTINA, ALFONSO.
"CURSO DE POLITICA DE FINANZAS PUBLICAS DE MEXICO"
EDITORIAL PORRUA, 1a. EDICION.
MEXICO, 1977.
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.
"DERECHO FINANCIERO MEXICANO"
EDITORIAL PORRUA, 12a. EDICION.
MEXICO, 1983.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO.
"ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS"
EDITORIAL PORRUA, 24a. EDICION.
MEXICO, 1982.
- FRAGA, GABINO.
"DERECHO ADMINISTRATIVO"
EDITORIAL PORRUA, 23a. EDICION.
MEXICO, 1984.
- GIL VALDIVIA, GERARDO./RETKHIMAN KIRK, BENJAMIN.
"EL FEDERALISMO Y LA COORDINACION FISCAL"
EDITORIAL UNAM/ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, 1a. EDICION.
MEXICO, 1981.
- LOMELI CEREZO, MARGARITA.
"EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL"
EDITORIAL CONTINENTAL, S. A., 1a. EDICION.
MEXICO, 1961.

- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.
"INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO"
EDITORIAL UNIVERSITARIA POTOSINA, 8a. EDICION.
MEXICO, 1985.
- MARTINEZ LOPEZ, LUIS
"DERECHO FISCAL MEXICANO"
EDITORIAL ECASA, 4a. EDICION, 6a. REIMPRESION.
MEXICO, 1984.
- PEREZ DE LEON, E. ENRIQUE.
"NOTAS DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y ADMINISTRATIVO"
EDITORIAL IMPRESORA CARBAYON, S.A., 5a. EDICION.
MEXICO, 1982.
- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO.
"DERECHO PROCESAL FISCAL"
EDITORIAL TEXTOS UNIVERSITARIOS, S. A., 4a. EDICION.
MEXICO, 1980.
- RETCHKIMAN KIRK, BENJAMIN.
"POLITICA FISCAL MEXICANA"
EDITORIAL UNAM/ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES ECONOMICAS, 1a. EDICION.
MEXICO, 1979.
- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL.
"DERECHO FISCAL"
EDITORIAL HARLA, S. A. COLECC. TEXTOS JURIDICOS UNIVERSTIARIOS.
MEXICO, 1985.
- SERRA ROJAS, ANDRES.
"DERECHO ADMINISTRATIVO", TOMOS I y II.
EDITORIAL PORRUA, 11a. EDICION.
MEXICO, 1982.
- VALLARTA L. IGNACIO.
"OBRAS COMPLETAS" VOTOS, TOMOS II, III y IV.
EDITORIAL PORRUA, 4a. EDICION.
MEXICO, 1980.
- VALLARTA L. IGNACIO.
"ESTUDIO SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA"
EDITORIAL IMPRENTA DEL HOSPICIO, PUEBLA.
MEXICO, 1885.

L E G I S L A C I O N

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
EDITORIAL PORRUA.
MEXICO, 1985.

- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
EDITORIAL PORRUA.
MEXICO, 1985.

- LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.
EDITORIAL PORRUA.
MEXICO, 1984.

- LEY DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.
EDITORIAL IMSS.
MEXICO, 1984.