

00721
79L

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



FACULTAD DE DERECHO

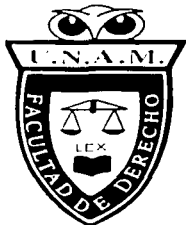
MARCO CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION Y MEDIOS DE
IMPUGNACION QUE PUEDEN INTERPONERSE PARA
SALVAGUARDAR LAS GARANTIAS DE SEGURIDAD
JURIDICA.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
MIRIAM YAZMIN ROMO AGUIRRE

ASESOR: DR. EDUARDO MARTINEZ DE LA VEGA Y GLORIA



CIUDAD UNIVERSITARIA.

2003



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



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

Cd. Universitaria, D.F., 24 de febrero del 2003.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
 DIRECTOR GENERAL DE LA
 ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
 Presente

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante ROMO AGUIRRE MIRIAM YAZMIN, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "MARCO CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN Y MEDIOS DE IMPUGNACIÓN QUE PUEDEN INTERPONERSE PARA SALVAGUARDAR LAS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA".

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

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

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
 DEPARTAMENTO DE
 DERECHO FISCAL

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

2

**TESIS CON
FALLA DE
ORIGEN**

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico el contenido de mi trabajo en Internet.

NOMBRE: Miriam Yazmín

Rama Ayuce

FECHA: 19 mayo 03

FIRMA: *[Firma manuscrita]*

MARCO CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN Y MEDIOS DE IMPUGNACIÓN QUE PUEDEN INTERPONERSE PARA SALVAGUARDAR LAS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

DEDICATORIAS

1.- A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Con invaluable gratitud y por otorgarme la oportunidad de apreciar el acervo cultural que me legó durante mi formación profesional.

2.- A LA FACULTAD DE DERECHO

Con singular agradecimiento, por forjar en mí las bases suficientes para lograr una realización y crecimiento profesional y personal.

3.- A LOS PROFESORES DE LA FACULTAD DE DERECHO

Con gran admiración, retribución y respeto, a todos y cada uno de los profesores que me inculcaron el continuar hasta la meta. Y en particular, dedico este trabajo, a mis profesores de Derecho Fiscal que me motivaron a elegir el presente tema de tesis: Lic. Blanca Alicia Mendoza Vera, Lic. Gabriel Pérez Guerrero, Lic. Ana Isabel Flores Solano y Lic. Margarita Palomino Guerrero.

4.- AL DR. EDUARDO MARTÍNEZ DE LA VEGA Y C.

Con gratitud, admiración y especial cariño, por dirigir el presente trabajo de investigación. Asimismo, por encauzar mis propósitos y perfilar una de mis principales metas. Y por darme la oportunidad de compartir en innumerables ocasiones sus conocimientos, sus cualidades profesionales y ante todo su amistad.

5.- A MI MADRE: MA. DE LOURDES AGUIRRE CARBAJAL

Con todo el amor, admiración, enaltecimiento y reciprocidad que mi existencia puede atesorar. Gracias por darme la vida, llenarme de ternura, por compartir tus esfuerzos y momentos sensibles, por ser mi principal motivación y por ser lo que soy y lo que tengo. Te agradezco todo el tiempo que me ilustraste con tus vivencias, madurez y cualidades personales... Gracias por apoyarme sin condiciones en todas mis etapas, el haberme impulsado y, por ser ante todo, la mejor de las amigas.

6.- A MI PADRE: J. JORGE ROMO GONZÁLEZ

Con un sentimiento único y de correspondencia. Gracias por darme la vida y heredarme a nivel personal, las directrices necesarias para hacer frente a todas las circunstancias y momentos difíciles. Te agradezco de igual manera, el haberme brindado tu confianza y el enseñarme a contemplar la vida de modo práctico, con raciocinio y sin prejuicios. Y sobre todo, a valorar con el paso de los años al padre, al hombre y al gran amigo.

7.- A MI ABUELO: ANGELO AGUIRRE BOTELLO

Con todo agradecimiento y cariño, por ser un padre para mí y darme toda tu dulzura.

8.- A MI ABUELA: MA. DE LA LUZ CARBAJAL MEJÍA

Con profunda veneración, gratitud y respeto. Gracias por llenarme de amor e inculcarme valores, por compartir momentos de tu vida, por haber reído y llorado juntas. Por cuidarme y por darme lo mejor de tu persona. Guardo en mi mente todas tus recomendaciones y consejos... Gracias por haber sido ante todo mi madre... Donde quiera que estés, te llevo siempre conmigo.

TESIS CON
FACULTAD DE
IN

*POR SU GRAN APOYO Y AMISTAD EN TODOS MIS LOGROS Y
DESAFUENCOS:*

9.- A IRIS CEDILLO RÍOS

Por ser un ejemplo a seguir como persona, gracias por darme la oportunidad de crecer junto a ti y de valorar a tu lado la responsabilidad, el empeño, la preparación, la puntualidad, el entusiasmo y la verdadera amistad. Gracias por aceptarme como soy y por apoyarme con tus valiosos consejos. Eres admirable.

10.- A JUSTINA LUNA HERNÁNDEZ

A mi querida y gran amiga Tina, a quien agradezco infinitamente el haber aprendido de su sencillez, sensibilidad y ternura. Gracias por considerarme parte importante en tu vida y por darme la oportunidad de tener tu amistad y por apoyarme en todas las etapas y momentos inolvidables que hemos vivido juntas.

11.- A CESAR ARMANDO MACÍAS CERVANTES

Con gran cariño y afecto por el tiempo que crecimos juntos y por haberme apoyado en todo sin condiciones. Gracias por estar a mi lado y enseñarme a contemplar la vida en su más elemental perspectiva. Gracias por compartir durante mi formación profesional todos tus anhelos. Realízate y logra el éxito, triunfa y sé feliz.

*12.- A LOS LIC. JORGE M. GARIZURJETA Y REYNA
RAMÍREZ.*

Con verdadero aprecio y admiración, por brindarme su amistad, por motivarme, apoyarme y creer en mí. Gracias por darme la oportunidad de aprender cada día de ustedes como personas exitosas por sus cualidades personales.

INDICE

Introducción 1

CAPÍTULO I

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

1.- Generalidades 4

2.- Concepto de procedimiento administrativo 4

a) Gramatical 4

b) Doctrinal 5

c) Jurídica - Legislativo 6

d) Concepto que se propone 7

3.- Distinción entre proceso y procedimiento 7

4.- Procedimiento en materia fiscal 10

5.- Principios Constitucionales relativos a la Administración en Materia Fiscal 17

CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO

1.- Facultad Económica Coactiva 38

2.- Precedentes Constitucionales de la Facultad Económica Coactiva 40

a) Decreto Constitucional para la Libertad de la América ^M Mexicana de 1814 41

b) Constitución Federal de 1824 41

c) Constitución de 1836 41

d) Bases Constitucionales de 1843 42

e) Constitución de 1857 43

f) Constitución Política de 1917 43

3.- Concepto de Procedimiento Administrativo de Ejecución 43

a) Doctrinal 43

b) Concepto que se propone 44

4.- Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución 45

5.- Bases Constitucionales y legales del Procedimiento Administrativo de Ejecución 46

CAPÍTULO III

FASES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

1.- Generalidades	52
a) Crédito Fiscal	52
b) Nacimiento del Crédito Fiscal	53
c) Determinación	54
d) Clases de Determinación	56
e) Criterio que adopta nuestra ley con respecto a la determinación	57
f) Requerimiento de pago y Exigibilidad del Crédito Fiscal	58
g) Embargo Precautorio	62
2.- Desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución	70
a) Embargo	76
b) Constitucionalidad del embargo	78
3.- Actos de Inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución	80
4.- Actos de Desarrollo del procedimiento Administrativo de Ejecución	82
a) Sujetos que intervienen en el embargo	82
b) Lugar y tiempo en que debe efectuarse el embargo	83
c) Bienes embargables e inembargables	84
d) Depositario de los bienes embargados	91
• Embargo sobre bienes	93
• Embargo sobre Negociaciones	95
e) Traba de ejecución en bienes ya embargados	112
f) Oposición de terceros en la diligencia	112
g) Remate	113
h) Enajenación Forzosa	116
5.- Actos de Terminación del Procedimiento Administrativo de Ejecución	134
a) Destino del producto de la ejecución, cuando sólo el fisco federal sea interesado	134
b) Destino del producto de la ejecución cuando concurren con el fisco federal fiscos locales	135
c) Destino del producto de la ejecución, cuando concurren con el fisco federal otros acreedores privados privilegiados	136

CAPÍTULO IV

SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

1.- Concepto	139
2.- Presupuestos	140
a) Recurso de Revocación	140
b) Recurso de Oposición al procedimiento administrativo de ejecución	140
c) Juicio de Nulidad	141
3.- Garantía del interés fiscal	141
4.- Cancelación de la garantía del interés fiscal	152
5.- Dispensa de la garantía del interés fiscal	153
6.- Efectos de la suspensión del procedimiento Administrativo de Ejecución	155

CAPÍTULO V

***MEDIOS DE IMPUGNACIÓN QUE EL PARTICULAR PUEDE INTERPONER PARA
SALVAGUARDAR SUS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA***

1.- Concepto de Recurso	158
a) Elementos y Características del Recurso Administrativo	161
b) Naturaleza Jurídica del Recurso Administrativo	162
2.- Impugnación de las Notificaciones	166
3.- Recurso de Revocación	169
a) Procedencia del recurso de revocación	169
b) Presentación del escrito	170
c) Suspensión del plazo para la interposición del recurso	171
d) Interposición del recurso de revocación en contra del procedimiento administrativo de ejecución	171
e) Recurso de revocación en el caso de tercería	172
f) Término de la autoridad para dictar resolución y notificarla	173
4.- Juicio de Nulidad	175
a) Términos legales para que las partes presenten la demanda de nulidad	175
b) Partes en el Juicio de Nulidad	176
c) Requisitos y Documentos que debe contener el escrito en el cual se interpone el juicio de nulidad	176

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

d) Documentos que deben anexarse a la demanda de nulidad	177
e) Requisitos que deben cumplir los particulares que soliciten la suspensión del acto impugnado	178
5.- Juicio de Amparo	180
a) Concepto	181
b) Generalidades	181
c) Diferencia entre el Juicio de Amparo Directo y Juicio de Amparo Indirecto	182
d) Procedencia del Juicio de Amparo Indirecto	182
e) Requisitos que debe contener la demanda de amparo indirecto	185
CONCLUSIONES	189
BIBLIOGRAFÍA	204

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCIÓN

Ficente el presente trabajo, pretendemos cuestionar la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, tal y como lo prevé el Código Fiscal de la Federación. En virtud de que dicho procedimiento ha sido causa creadora de las más diversas posturas a favor y otras en contra, ya que sus alcances jurídicos rebasan en muchas ocasiones su fin: Que el Estado en ejercicio de su facultad económica coactiva exija del contribuyente el pago de uno o más créditos fiscales aún en contra de su voluntad.

Al estudiar la procedencia legal y constitucional de dicho procedimiento, surgen muchas interrogantes en razón de que si éste se apega con rigurosidad a las garantías de seguridad jurídica que consagra nuestro texto constitucional en sus numerales 14 y 16.

Es por ello que, atendiendo a esa problemática, los doctrinarios especialistas en materia fiscal, así como nuestro máximo Tribunal del Poder Judicial de la Federación, han emitido criterios sólidos con el propósito de respaldar y confirmar la constitucionalidad de todos y cada uno de los actos llevados a cabo durante el desarrollo del Procedimiento Económico Coactivo.

Con el propósito de profundizar al respecto y detallar las fases de este procedimiento, hemos desarrollado el presente tema de tesis, el cual se divide en cinco capítulos.

Éste se inicia con la distinción principal entre proceso y procedimiento, así como los principios constitucionales que se aplican en materia fiscal.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

En el capítulo segundo, se establece el concepto de la facultad económica coactiva, sus antecedentes, el concepto del procedimiento administrativo de ejecución, su naturaleza y bases constitucionales.

El capítulo tercero, establece a grandes rasgos las etapas del procedimiento administrativo de ejecución con el fin de confrontar si la actuación de la autoridad en el referido procedimiento se apoya en los principios de legalidad y en las garantías de seguridad jurídica que consagra la Constitución.

El capítulo cuarto trata lo referente a la suspensión del procedimiento económico coactivo y los presupuestos para solicitarla. Asimismo, contempla el concepto de garantía del interés fiscal, formas de garantizar dicho interés, formas de cancelación y cuándo existe dispensa para otorgar esta garantía.

Finalmente, el capítulo quinto prevé los medios de impugnación que el particular puede hacer valer en contra del acto administrativo que le depara perjuicios en su esfera de derechos.

CAPÍTULO I

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

1.- Generalidades

2.- Concepto de procedimiento administrativo

- a) Gramatical
- b) Doctrinal
- c) Jurídica - Legislativo
- d) Concepto que se propone

3.- Distinción entre proceso y procedimiento

4.- Procedimiento en materia fiscal

5.- Principios Constitucionales relativos a la Administración en Materia Fiscal

CAPÍTULO I

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

1.- Generalidades

En este apartado se precisarán, a grandes rasgos, los aspectos generales que deben conocerse con respecto al tema referente al procedimiento administrativo y establecer diversos conceptos en torno a éste, con el propósito de lograr una mejor comprensión y no confundir al procedimiento con la figura del proceso.

Debemos recordar que las palabras proceso y procedimiento suelen emplearse en la vida práctica de forma indistinta, aún cuando ambas poseen características inherentes que los diferencian; de ahí la necesidad de estudiar detenidamente qué es "el procedimiento administrativo" por ser el tópicó preferente a tratar en el desarrollo del primer capítulo que lleva ese título.

2.- Concepto de procedimiento administrativo

a) Gramatical

Procedimiento, (*procedure*), derivado de *proceder*, significa "proceder a una acción judicial".¹ Procedimiento es la acción de proceder. Es el método de ejecutar algunas cosas.² También puede decirse que procedimiento es la manera de hacer o método práctico para hacer algo.³ Es decir, procedimiento es un medio o es la forma para lograr algo definido.

• Para Eduardo J. Couture⁴, la palabra procedimiento se refiere al modo de hacer una cosa o lograr que se cumpla un acto.

El Diccionario Jurídico 2000⁵, especifica que procedimiento proviene del "sustantivo plural cuya raíz latina es *procedo*, *processi*, *proceder*, adelantarse, avanzar. En general procedimiento es la manera de hacer

¹ HENRI CAPITANT, *Vocabulario Jurídico*, Ediciones Depulma Buenos Aires, 1986, pág. 445.

² ENCICLOPEDIA SALVAT, Diccionario, Tomo X, Salvat Editores S.A., 1984, pág. 2733.

³ RAMÓN GARCÍA Y PELAYO y GROSS; LAROUSSE, *Diccionario Manual Ilustrado*, Larousse S.A., 10ª ed., México, 1999, pág. 697.

una cosa o de realizar un acto. Procedimiento corresponde a procédure en francés, a procedura en inglés, procedura en italiano y Verfahren en alemán.

b) Doctrinal

Martínez Morales⁸ afirma que el procedimiento administrativo "señala a la serie de pasos o medidas tendientes a la producción o ejecución de un acto jurídico...es la serie coordinada de medidas tendientes a producir y ejecutar un acto administrativo".

El referido autor en su obra nos proporciona un concepto de procedimiento administrativo que aporta la doctrina española, misma que sostiene que "es el cauce legal que los órganos de la administración pública se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de su competencia respectiva, para producir los actos administrativos".

Roberto Báez Martínez⁹, afirma que el procedimiento administrativo "está integrado por un conjunto de normas y de actos, encaminados a producir nuevos actos administrativos".

Guillermo Cabanellas¹⁰, expresa que el procedimiento administrativo es la "Serie de actos y diligencias que regían el despacho de los asuntos ante la Administración pública, en la modalidad gubernativa cuya expresión la constituye el expediente (v.)"...

Por su parte, Eduardo J. Couture¹¹ añade que el procedimiento es la "Actuación, tramitación, secuencia de actos ante los órganos del Poder Público".

⁸ J. COUTURE, Eduardo, *Vocabulario Jurídico*, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1993, pag. 479.
⁹ *Doctrina Jurídica* 2000, Desarrollo Jurídico Copyright 2000, DJ2K - 2082.

¹⁰ MARTÍNEZ MORALES, Rafael E. *Derecho Administrativo, 1° y 2° cursos*: Colección de textos Jurídicos Universitarios, Oxford University Press, Harla, México 2° ed., 1997, pag. 223.

¹¹ BÁEZ MARTÍNEZ, Roberto, *Manual de Derecho Administrativo*, Ed. Trillas, págs. 127 y 128.

¹² CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Ed. Heliasa, S.R.L., 14° ed., Argentina, 1979, pag. 434.

¹³ *Idem*.

Para Gabino Fraga¹⁰, el procedimiento "es el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo".

Miguel Acosta Romero¹¹ expresa que "Por procedimiento entendemos un conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas para producir un acto".

El profesor Raúl Rodríguez Lobato¹² señala que el procedimiento es el conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada, y puede o no ser jurisdiccional.

En el Diccionario Jurídico 2000¹³, el procedimiento administrativo es "el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración". En este diccionario se señala que dentro de esta definición quedan contemplados los conceptos "de producción, ejecución, autocontrol e impugnación de los actos administrativos y todos aquellos cuya intervención se traduce en dar definitividad a la conducta administrativa".

Esta valiosa herramienta, hace referencia a los conceptos que aportan tan prestigiados autores como Gabino Fraga (ya señalado anteriormente), así como al profesor Andrés Serra Rojas quien afirma en su obra titulada Derecho Administrativo que "el procedimiento administrativo está constituido por un conjunto de trámites y formalidades-ordenados y melodizados, (*sic*) en las leyes administrativas- que determinan los requisitos previos que preceden el acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento y condicionan su validez, al mismo tiempo que para la realización de un fin".

c) Jurídico – Legislativo

La Ley Federal del Procedimiento Administrativo no nos proporciona concepto alguno sobre el procedimiento administrativo, sólo expresa en el artículo 14, que "El procedimiento administrativo podrá

¹⁰ GABINO FRAGA. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa, S.A., 32ª ed; México, 1993. Pág. 255.

¹¹ ACOSTA-ROMERO, Miguel. *Compendio de Derecho Administrativo, Parte General*; Ed. Porrúa, S.A., México, 1996. Pág. 416.

¹² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal, Ed. Harla, 2ª ed; México, 1998. Pág. 195.*

¹³ Diccionario Jurídico 2000, Desarrollo Jurídico Copyright, todos los derechos reservados, DJ2K-2079.

iniciarse de oficio o a petición de parte interesada". Es decir, nos ofrece una clasificación del procedimiento, pero esto poco se aproxima al objetivo del punto a desarrollar. Y tomando en consideración un concepto legal de dicho figura jurídica, es la Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal, en su artículo 2º fracción XXI que el procedimiento administrativo es el "conjunto de trámites y formalidades jurídicas que preceden a todo acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento, condicionan su validez y persiguen un interés general".

Como podemos notar, la ley adoptó el concepto de procedimiento administrativo aportado por el profesor Andrés Serra Rojas.

d) Concepto que se propone

Después de citar detalladamente los conceptos proporcionados por los autores ya referidos, podemos retomar las características de cada uno y decir que concebimos al procedimiento administrativo como el conjunto de actuaciones llevadas a cabo por la autoridad administrativa previas, durante y posteriores a un acto jurídico (administrativo), a las cuales deben sujetarse según la fase las partes en cumplimiento del debido proceso legal y de las formalidades esenciales del procedimiento.

3.- Distinción entre proceso y procedimiento

• Para el autor Martínez Morales¹¹ "por *proceso* se entiende a los actos realizados ante y por un órgano jurisdiccional para resolver una controversia entre partes calificadas; en tanto que como *procedimiento* se señala a la serie de pasos o medidas tendientes a la producción o ejecución de un acto jurídico". Y más adelante, el autor continúa "El proceso posee como característica fundamental ser una secuencia de actos que tienen por fin decidir una controversia entre partes (litigio) *por parte de una autoridad imparcial e independiente* (juez) con fuerza de verdad legal (autoridad de cosa juzgada). Cabe señalar que esta última definición, el autor en comentario la incorporó a su obra pero quien proporciona dicho concepto es el autor Agustín Gordillo.

¹¹ Op. Cit. Pág. 222 y 223.

Martínez Morales expresa en su libro que un proceso puede atribuírsele el carácter de administrativo, siempre que se presenten dos situaciones:

- Que una de las partes en el conflicto sea la administración pública,
- Que el que resuelve el conflicto sea un órgano de la propia administración pública (tribunales administrativos u órganos parajurisdiccionales del poder ejecutivo- juntas de conciliación y arbitraje, por ejemplo).

El autor referido señala que en la doctrina normalmente la expresión proceso administrativo se reserva ante un tribunal contencioso administrativo y en los cuales es parte, desde luego, la administración pública.

En otras palabras, para el autor en comento el proceso deriva de un conflicto de intereses entre las partes y es la autoridad judicial la que decide mediante una resolución quién tiene el derecho. En tanto que en el procedimiento solo se establecen distintos caminos que den lugar al cumplimiento de algún fin.

Jesús Quintana Salvatierra,¹⁵ opina que no deben confundirse ambas figuras, y que para ello debe tomarse como punto de partida su naturaleza. El autor en cita, hace referencia al autor Jaime Guasp, quien en su libro Derecho Procesal Civil define al proceso como "a toda instancia ante un juez o tribunal sobre una diferencia entre dos o mas partes, es decir, indica un conjunto de actos jurídicos coordinados encaminados a la satisfacción de la pretensión planteada". En cambio, prosigue diciendo Quintana Valtierra que el profesor Andrés Serra Rojas afirma que el procedimiento consiste en "las formas según las cuales los negocios administrativos se preparan, es decir, es el conjunto de trámites realizados para llegar a la elaboración del acto administrativo o a la solución del mismo".

Puede señalarse, que el procedimiento implica la actuación jurisdiccional, en donde concurren intereses contrapuestos por las partes que intervienen, mientras que el procedimiento no conlleva una fase litigiosa, puede concurrir más bien en cuestiones administrativas o legislativas.

Añade Quintana Valberrá que el procedimiento "se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo.

Roberto Biez Martínez,¹⁶ señala que el proceso general "Es un conjunto de actos, acontecimientos o realizaciones que se suceden a través del tiempo y que guardan entre sí determinadas relaciones que los unifican". En cambio, prosigue diciendo el autor: "el procedimiento administrativo está integrado por un conjunto de normas y de actos, encaminados a producir nuevos actos administrativos". Entonces, para el autor la distinción entre proceso y procedimiento radica en que en el primero hay unidad y se persigue la resolución de una controversia y en el procedimiento no hay controversia alguna, pues lo que persigue es la realización de actos administrativos.

Para el autor Miguel Acosta Romero,¹⁷ un proceso se lleva a cabo ante un tribunal y su objeto es resolver un conflicto a través de un fallo. Y el procedimiento no tiene ese mismo propósito, pues "es una serie con cadena de actos previstos en la ley para obtener otro acto determinado de la autoridad"...

El autor citado considera que el proceso "en general significa un conjunto de actos, acontecimientos, realizaciones del ser, que se suceden a través del tiempo y que mantienen entre sí determinadas relaciones que les dan unidad". Y hace alusión en su obra al concepto de proceso que aporta Calamandrei, "el proceso es una serie de actos coordinados y regulados por el Derecho Procesal, a través de los cuales se verifica el ejercicio de la jurisdicción".

El Diccionario Jurídico 2000¹⁸, señala que es clara la diferencia entre proceso y procedimiento, el primero indica "es el cauce legal que sigue la administración para la realización de su actividad o función

¹⁶ QUESADA VALBERRÍA, Jesús., ROJAS YANEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Trillas, México, 1994.
¹⁷ Op. cit. págs. 127 y 128.

¹⁸ ACOSTA ROMERO, Miguel. *Derecho Administrativo Especial*. Tomo II, Ed. Porrúa, México, 1999. Pág. 601, 602 y 603.

¹⁹ Op. Cit.

administrativa, en cambio el segundo es la vía legalmente prevista para canalizar las acciones de quienes demandan justicia ante los tribunales a fin de resolver una controversia administrativa es decir un conflicto originado por un acto o una resolución administrativa que se reputa ilegal".

Para el profesor Raul Rodríguez Lobato¹⁹, procedimiento es "el conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada, y puede o no ser jurisdiccional. Proceso es la resolución jurisdiccional de un litigio"...

4.- Procedimiento en materia fiscal.

Raul Rodríguez Lobato asevera que todo procedimiento incluyendo al fiscal se compone por actos de trámite, actos definitivos o resoluciones definitivas, ..."cuya diferencia consiste en que el primero es un acto de impulso en el procedimiento y el segundo es el acto que pone fin al procedimiento y resuelve el asunto correspondiente. Igualmente, en todo procedimiento, incluyendo al fiscal debe haber tres momentos:

- Expositivo.- Se entiende como el periodo de inicio en el que se hace del conocimiento del particular o las personas involucradas sobre la materia del procedimiento, o en el que se plantea la pretensión, la fijación de la litis (en el caso de que exista).
- Probatorio.- Es el periodo en que deben aportarse los medios evidentes que den lugar a lograr convencer al juez, así como también aportar los alegatos.
- Decisorio.- Es el fin del procedimiento, en donde tiende a resolverse el caso en concreto.

Las fases anteriores son las que tiene todo procedimiento, señala el autor referido, Pero concretándonos al punto que nos ocupa dentro de este capítulo, para Rodríguez Lobato, el procedimiento fiscal consta de dos etapas: la oficiosa y la contenciosa.

¹⁹ Op. Cit. Pág. 195.

La primera es aquella en la que únicamente es la autoridad la que interviene para llevar a cabo el procedimiento sin que exista la necesidad de que el particular intervenga, el autor indica como excepción a lo anterior, el caso en que el particular plantea a la autoridad una consulta sobre la aplicación de la ley al caso en concreto. Es decir, en este caso el procedimiento se inicia por petición del administrado. Aunque una vez que se inicia dicha consulta, corresponde a la autoridades la realización de todos los pasos del procedimiento y así llegar a una decisión que plasmará cual es la ley aplicable al caso en concreto.

Se entiende a esta fase como oficiosa porque el interés que se protege ante todo es el público, el cual en materia fiscal es recaudar las contribuciones para sufragar el gasto público.

Rodríguez Lobato para reafirmar lo anterior, hace alusión en su obra un concepto de fase oficiosa del procedimiento tributario que ofrece Luis Martínez López, el cual la define como: "el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicta, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como de los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación".

En cuanto a la fase oficiosa, concluye señalando Rodríguez Lobato que "es la serie de actos jurídicos que realiza el fisco por propia iniciativa y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, así como los actos jurídicos que realiza el contribuyente por propia iniciativa para cumplir con sus obligaciones fiscales." Y añade más adelante, "El procedimiento fiscal oficioso por su contenido o finalidad puede ser de simple tramitación, cuando desemboca en la decisión administrativa sobre la existencia o inexistencia de una obligación fiscal sustantiva o formal o cuando se trata del cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones fiscales; de ejecución, cuando desemboca en el cumplimiento forzoso del sujeto pasivo con su obligación; y de sanción, cuando desemboca en el castigo de los ilícitos fiscales".

En contraposición al procedimiento oficioso, tenemos el contencioso, que se distingue por el interés que persigue: el particular, y es precisamente el gobernado quien tiene que activarlo para que puedan realizarse todas sus fases hasta concluirlo. El autor tantas veces referido nos indica qué se entiende por fase

contencioso del procedimiento fiscal "la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando hay oposición legítima entre interés público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia. Esta fase abarca el recurso administrativo, el juicio de nulidad y el juicio de amparo y su finalidad es el control de la legalidad de los actos del estado en la materia fiscal".

En el procedimiento fiscal, sea éste oficioso o contencioso, intervienen autoridades encargadas de llevarlos a cabo. Existen autoridades administrativas y jurisdiccionales. Las administrativas son las que coadyuvan a las funciones que le corresponden al titular del Poder ejecutivo. Es decir, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos estatales y municipales.

Rodríguez Lobato hace una clara división de las autoridades administrativas:

- **Administradoras:** Llevan a cabo la administración de las contribuciones, interpretan las leyes, realizan la determinación, resuelven consultas.
- **Exactoras:** Recaudan las contribuciones y son las encargadas de ejecutar las órdenes emitidas por las autoridades administradoras.

Las autoridades jurisdiccionales son las que se encargan de resolver los conflictos entre el fisco y el particular. Es decir, existe una contienda de intereses. Señala el autor que las autoridades jurisdiccionales se clasifican en administrativas y judiciales, según formen parte del Poder Ejecutivo o del Poder Judicial. Opina el autor que las autoridades jurisdiccionales administrativas pueden ser una dependencia del Poder Ejecutivo o un tribunal administrativo dotado de plena autonomía. La primera específica que conoce y resuelve los recursos administrativos, en tanto que la segunda los juicios administrativos.

Rodríguez Lobato,²⁰ retoma las reglas que se siguen para el cómputo de los plazos en materia fiscal. De conformidad con los artículos 12 y 13 del Código Fiscal de la Federación. Podemos resumir estos dos artículos diciendo:

Para el cómputo de los plazos, no se tomarán en cuenta los días sábados, domingos, el 1º de enero, el 5 de febrero, el 21 de marzo, el 1º y 5 de mayo, el 16 de septiembre, el 20 de noviembre, el 1º de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre. (los mismos días que señala la Ley Federal del Trabajo en su numeral 74).

Para efectos de la ley fiscal referida, tampoco se considerarán hábiles los días en que las autoridades fiscales tengan sus periodos vacacionales, excepto señala la ley: "cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones".

La ley fiscal dispone que cuando se especifique una fecha determinada para su extinción, se computarán todos los días. Y más adelante la ley señala que cuando se fijen plazos por mes o por año, en el primer caso, el plazo termina el mismo día del siguiente mes de calendario y en el caso del año, el término concluye el mismo día del siguiente año. Pero, cuando no exista en dichos meses el mismo número de día, el término vencerá el primer día hábil siguiente del mes calendario.

A manera de acotación, Rodríguez Lobato²¹ señala en su obra: "Por horas hábiles tradicionalmente se han considerado las que median entre la salida y la puesta del sol. Sin embargo, ante la imprecisión de esos hechos y su variación durante el año, ya que el sol no sale ni se pone a la misma hora en verano que en invierno, la tendencia moderna es la de señalar los límites mediante reloj en las leyes que rigen los procedimientos. En materia tributaria, el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación dispone que son horas hábiles las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas". Y continúa diciendo: "De lo anterior se concluye que son días y horas hábiles aquellos en que labora normalmente la autoridad y es posible realizar alguna actuación en el procedimiento".

²⁰ Ibidem. Pág. 201.

El mismo artículo 13 del ordenamiento en comento, dispone que una diligencia de notificación que comience en horas hábiles puede concluir en hora inhábil sin afectar la validez de dicho acto. Y señala que cuando se trate de verificar bienes y mercancías en transporte, se consideran hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Rodríguez Lobato²² señala que el procedimiento puede dar inicio por el cumplimiento de las obligaciones fiscales; presentación de manifestaciones, avisos, cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva con la determinación y pago del tributo, ya sea que la determinación sea a cargo del contribuyente o de la autoridad, o por la formulación de alguna instancia del particular; o bien por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

El autor en su obra señala que los particulares tienen el deber de cumplir con sus obligaciones fiscales: llevar acabo trámites administrativos, obligaciones que deben cumplirse dentro de una temporalidad fijada en ley, inscribirse en el registro federal de contribuyentes, etc. Es decir, el procedimiento en este caso concluya una vez que se de cumplimiento a dichas obligaciones de carácter fiscal.

Humberto Delgadillo Gutiérrez²³ indica que los particulares pueden promover diferentes tipos de instancias ante la autoridad, la cual debe emitir una resolución dentro de un plazo determinado.

Puede señalarse que existen dos obligaciones fiscales: la determinación y el pago. Habría que recordar que nuestro sistema tributario, adopta la figura de la autodeterminación, en donde el propio particular es quien presenta su declaración en la época de pago. A menos que sea la ley la que exprese que la determinación se realiza a cargo de la autoridad. Así como también que la autoridad haga uso de sus facultades de comprobación. En términos muy generales, podemos decir, que son:

Visita Domiciliaria (art. 42 CFF): Inicia con una orden, que debe reunir lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, 18 y 43 del Código Fiscal de la Federación. Dicha orden debe estar fundada y motivada, en

²² Idem.

²³ Ibidem. Pág. 209-230.

¹ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. *Principios de derecho Tributario*. Ed. Limusa; Noriega editores, 3ª ed: 1988, pag. 150.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

ella debe señalarse el nombre de la persona a la que va dirigida, el lugar a revisarse en el domicilio fiscal, las personas que deben atender la visita, así como el objeto de la misma. En toda visita domiciliaria por lo menos tiene que levantarse el acta parcial de inicio, el acta última parcial y el acta final.

Dichas actas deben contener: Lugar, día y hora en que se está levantando el acta, señalar la manera en que se está notificando y con quien se entiende la diligencia, designación de dos testigos, con apercibimiento de ley (requisito constitucional), identificación de los visitantes, firmas de las personas que intervinieron en la diligencia.

El acta parcial de inicio es el documento en la que requieren al particular de su contabilidad relativa a los tributos a revisar y los ejercicios sujetos a revisión. Los visitantes tienen la facultad para sacar copias, sellar o rubricar la documentación.

El acta última parcial se presenta cuando existan hechos u obligaciones que entrañen el incumplimiento de obligaciones fiscales, para ello la ley le da 20 días al particular para desvirtuar el acto o de autocorregirse, si excede de un ejercicio, se otorgarán 15 días más siempre que haya solicitud previa ante la autoridad dentro del plazo inicial.

El acta final contiene las omisiones o los hechos que implican violación a las disposiciones fiscales si el contribuyente no desvirtuó o bien no se autocorrigió totalmente dentro del término señalado.

La autoridad tiene un término de 6 meses para llevar a cabo las facultades de comprobación que se cuentan a partir de que se levanta el acta parcial de inicio al día que se levanta el acta final. Puede haber 2 prórrogas por el mismo tiempo, siempre y cuando la primer prórroga la emita la misma autoridad que emitió la orden y la segunda la emita el superior jerárquico de la autoridad que emitió la orden. Es decir, la visita domiciliaria no puede durar más allá de 18 meses. Este término puede suspenderse en caso de huelga, y éste dura desde el día en que se deja de laborar hasta el día en que se reinicia el trabajo. También puede suspenderse por causa de muerte del visitado, ante esta situación debe nombrarse a un representante de la sucesión y, cuando se interponga algún medio de defensa en contra de alguno de los actos de la visita

también se suspende y dura desde el día en que se interpuso el medio de defensa hasta el día en que se resuelva en definitiva este medio.

Una vez que se levanta el acta final, la autoridad ya no puede realizar actuación alguna, lo que quiere decir que si la autoridad quiere realizarla, tendrá que girar una nueva orden de visita.

Delgadillo Gutiérrez²¹ expresa: "las visitas pueden concluir anticipadamente cuando el visitado haya solicitado antes de su inicio, autorización para presentar sus estados financieros dictaminados; cuando durante la visita el contribuyente corrija las anomalías fiscales que existan, o cuando, por no encontrar elementos suficientes para conocer su situación fiscal, se vaya a determinar presuntivamente su situación fiscal".

Revisión de Gabinete o Escritorio (art. 54 CFF): Se realiza en el domicilio de la autoridad fiscal, e inicia mediante un oficio de solicitud de información y documentación. Este oficio debe tener los mismos requisitos para la orden de visita domiciliaria. Esta facultad de comprobación comienza con una notificación que se va a llevar a cabo en el domicilio fiscal del contribuyente, así como en su domicilio particular o donde se encuentre.

El oficio de solicitud debe contener el lugar y el término para que se presente la documentación solicitada; por lo regular son 15 días que corren a partir del día siguiente de la notificación.

El particular tiene que presentar el escrito añadiendo toda la documentación a la persona a la que va dirigida la solicitud. Al presentar el escrito de solicitud, pueden ocurrir dos supuestos:

- Si no se presentó un hecho que entrañe incumplimiento de obligaciones fiscales, se emite un oficio de conclusión de revisión.
- Si existen irregularidades, se emite un oficio de observaciones (que se equipara al acta última parcial). Para desvirtuar el oficio de observaciones se cuenta con 20 días más 15 si se excede del ejercicio, siempre que se solicite en el plazo inicial de 20 días. Si llega a desvirtuarse el oficio de observaciones, se emite el oficio de conclusión de revisión. Si el particular no desvirtúa el oficio de observaciones o no se autocorriga, procede la emisión de una liquidación para llevar a cabo la

²¹ *ibidem*, Pág. 155.

revisión de gabinete en 6 meses que corren desde la notificación del oficio de solicitud de información al oficio de observaciones.

Revisión del Dictamen Fiscal (arts. 55-64 CFF): El dictamen fiscal es una opinión que emite un Contador Público autorizado por hacienda sobre la situación financiera de una empresa respecto de los impuestos a los que es causante y de un ejercicio determinado. (Es conocido como auditoría interna).

Las personas físicas y morales dedicadas a actividades empresariales están obligadas a presentar un dictamen, el aviso para dictaminarse se presenta dentro de los 4 meses siguientes a aquél en el que concluyó el ejercicio que se va a dictaminar. El aviso puede presentarlo la persona o su representante. El dictamen se presenta dentro de los 7 meses siguientes a la conclusión del ejercicio que se pretende dictaminar. Sin embargo, la ley da una prórroga, pues otorga a los contribuyentes un mes más siempre y cuando se le haga de su conocimiento en el mes número 6 y tratándose de caso fortuito o fuerza mayor.

Delgadillo Gutiérrez⁵ asevera, "también puede utilizar la información que obtenga por medio de compulsas a proveedores y clientes con quienes el contribuyente realice operaciones, ya que éstos informes en muchas ocasiones permiten el conocimiento de datos que el contribuyente no registró".

5.- Principios Constitucionales relativos a la Administración en Materia Fiscal.

Antes de profundizar en los principios constitucionales aplicables a la materia que nos ocupa, consideramos trascendente señalar qué son los principios generales del derecho. Y para ello, Sergio T. Azúa Reyes⁶, en su obra titulada *Los Principios generales del Derecho* hace referencia a múltiples autores de la vertiente iusnaturalista y iuspositivista para conceptualizar a los principios. En tal obra, se expresa que son reglas universales, dictadas por la razón (creación humana), para dar soluciones particulares y equitativas; pautas normativas o directrices de lo que debe ser. Son principios admitidos por la práctica. T. Azúa asevera que "los principios generales del derecho son postulados que a lo largo de la historia han permanecido

⁵ *Ibidem*, Pág. 158.

⁶ T. AZÚA REYES, Sergio. *Los Principios Generales del Derecho*. Porrón, 3ª ed., México, 2001, págs. 81 y 134.

inalterados en lo substancial"... "Estos principios constituyen la base de la estructura fundamental del derecho y por eso se encuentran todos ellos en íntima vinculación".

Para el autor referido⁷⁷, los principios generales tienen las siguientes funciones:

- Interpretativa: para recurrir a un principio constitucional para resolver un aspecto que resulta ambiguo.
- Integrativa: Se recurre a los principios cuando no existe una disposición aplicable al caso concreto, es decir, hay una laguna en la ley. "Por lagunas del derecho se ha entendido la insuficiencia de la ley ante determinados problemas".
- Directiva: "Que es la propia de los principios programáticos de la constitución, que orientan la legislación ordinaria"... "Así el artículo catorce constitucional ordena que la sentencia deberá ser conforme a la letra o a la interpretación de la ley, ay a falta de ésta, *se fundará en los principios generales del derecho*"... Cabe señalar que a esta función nos referiremos durante el desarrollo de este último punto del Capítulo I.

T. Azúa⁷⁸ hace una clasificación de los principios generales:

- a) Principios generales de carácter universal, que son aquellos comunes a todos los pueblos, porque son propios de la naturaleza humana (Principios de derecho natural) y aquellas disposiciones legales o expresas que derivan de una legislación nacional comunes a varios países (principios de derecho positivo).
- b) Principios generales propios de cada Estado o sistema jurídico.
 - Principios Constitucionales: "Es opinión generalizada entre los juristas que toda la legislación de un país tiene como su punto de apoyo a su propia constitución y que son sus preceptos los que funcionan como los principios generales de la legislación restante". El autor citado hace referencia en su obra al profesor Fix Zamudio, quien señala: "el aspecto axiológico es importante

⁷⁷ Ibidem, Pág. 93, 101, 107.

⁷⁸ Ibidem, 117-123.

en las disposiciones constitucionales de principios porque el constituyente ha plasmado en ellas los valores superiores según los cuales debe estructurarse el sistema jurídico del país... "no debe: las normas constitucionales tienen la misma naturaleza, normalmente las de la parte dogmática contienen los principios esenciales de todo el ordenamiento jurídico, por lo que se llaman "disposiciones de principio" y sirven de apoyo y fundamento a las disposiciones legales secundarias".

- Principios generales propios de cada rama del ordenamiento jurídico: "partiendo de la existencia indiscutible de un cuerpo jurídico buscamos los elementos que son comunes a varios de sus preceptos; lo que éstos a su vez tengan de común, y así sucesivamente hasta establecer una jerarquía de principios generales, particulares, propios a esa rama, sin perjuicio de que su validez se extienda más allá de los límites de su materia".

El Diccionario Jurídico 2000²⁹, hace referencia a un concepto de principios generales del derecho que aporta el profesor Preciado Hernández: "Estos son los principios más generales de ética social, derecho natural o axiología jurídica, descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual".

Una vez expuesto a grandes rasgos lo relativo a los principios jurídicos, podemos adentrarnos a los principios constitucionales y que se aplican a la materia fiscal.

- **Artículo 8º. (Derecho de Petición).**

"Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que esta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República. A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario".

²⁹ Op. Cit.

El artículo 34 del CFF se refiere al derecho que tienen los contribuyentes para formular consultas a la autoridad fiscal, recayendo en ésta la obligación de contestarlas, (siempre y cuando versen sobre situaciones reales y concretas). Esta disposición, reitera el derecho de petición que consagra el artículo 8º de nuestro texto constitucional. Sin embargo, el CFF en el artículo citado, condiciona la contestación de las consultas a planteamientos que existan efectivamente y que afecten en forma directa la esfera del contribuyente. Situación que se traduce en que la ley secundaria es más rigurosa en el ejercicio del derecho de petición que la propia Constitución.

Rodríguez Lobato¹⁰ expresa que las consultas que formule por escrito el gobernado, deben ser contestadas por la autoridad en breve término. Y que esta contestación debe ser la resolución de la instancia de que se trate, en otras palabras, el acto definitivo que ponga fin al procedimiento y resuelva el asunto planteado.

Acosta Romero¹¹ asevera: "por otra parte, la suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que las garantías del artículo 8º constitucional tienden a asegurar un proveído sobre lo que se pide y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido. Asimismo, ha considerado el más alto tribunal de la República, que el breve término previsto en el artículo 8º comentado, es de cuatro meses".

En materia fiscal cuando la autoridad no contesta una petición solicitada por el particular, se entiende que la respuesta fue negativa ante el silencio de la administración pública.

Lo anterior se confirma por el contenido del artículo 37 del CFF: *"que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de 3 meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el autorizado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.* A esta resolución se le conoce como negativa ficta.

¹⁰ Op. Cit. Pág. 211.

¹¹ Op. Cit. Pág. 389.

Sobre este particular, vale la pena hacer algunas reflexiones: De forma literal el artículo 8º constitucional no supone en su contenido una negativa ficta en el supuesto de que no se obtenga una respuesta de la autoridad. Lo único que señala el artículo es que la autoridad debe contestar en un término breve. Nuestra consideración se inclina a pensar que si la autoridad no contesta tal y como lo indica la Constitución en el numeral referido, no se configura un silencio sino más bien una violación al derecho de petición. Pues al no contestar la autoridad, está incumpliendo con una obligación que le es impuesta.

El artículo 37 del CFF interpreta que el breve término para contestar una consulta es de 3 meses, ya que el legislador asume que si en dicho término la autoridad no rinde una contestación, se entiende que resuelve la consulta del particular en sentido negativo.

Esto transgrede abiertamente el artículo 8º constitucional, pues si la autoridad no contesta, está violando lo ordenado por la Constitución. Además todo acto administrativo aún cuando fuera en sentido negativo debe constar por escrito, debe emitirse por autoridad competente, debe estar fundado y motivado. Y la negativa que respalda el artículo 37 del CFF ni está por escrito ni cumple con los demás requisitos señalados, por lo que también es violatorio de la garantía de legalidad. (Art. 16 Constitucional 1º párrafo).

En este orden de ideas, podemos citar oportunamente el artículo 133 que señala *"la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de la Constitución y todos los tratados que no se contrapongan con el contenido de la Constitución son la ley suprema de toda la unión"*. El artículo en cita, se refiere a la jerarquía que tiene la Constitución sobre los ordenamientos legales que de ella derivan. Con base en este razonamiento puede desprenderse que ante una negativa ficta – en materia fiscal – por ser el tema que nos ocupa, procede la interposición del juicio de amparo. Ya que la negativa ficta viola el artículo 8º constitucional.

Y precisamente en los artículos 103 fracción I de la Constitución y 1º de la ley de amparo, se señala que procede el juicio de amparo contra leyes o actos de autoridad que violen garantías individuales.

TESIS CON FALLA DE CUMPLIMIENTO

Con el propósito de ofrecer respaldo a esta postura, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido una jurisprudencia definida cuyo rubro es el siguiente: CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES.

"El artículo 133 de la Carta magna, se deriva el principio de supremacía constitucional, según el cual una norma secundaria continúa a la ley, suprema, no tiene posibilidad de existencia dentro del orden jurídico. Asimismo, se desprende de dicho numeral, el llamado control difuso del Código Político que implica el que todo juzgador, federal o local, tiene el ineludible deber de preferir la ley de leyes a cualquier otra aplicación de normas secundarias que la contraríen; es decir, toda vez que la Constitución es la ley suprema, ningún precepto puede contradecirla y como a los juzgadores les corresponde interpretar las leyes para decir el derecho, a la luz de ese numeral cimerio, estos tienen el inexcusable deber de juzgar de conformidad o inconvención de la ley secundaria con la fundamental, para aplicar o no aquella, según el código político le sea o no contrario. Los Tribunales de Amparo se han orientado por sostener que, en nuestro régimen de derecho debe estarse al sistema de competencias que nos rige, según el cual sólo el Poder Judicial de la Federación puede hacer declaraciones de inconstitucionalidad y no tiene intervención alguna la justicia local en la defensa jurisdiccional de la Constitución aun en el caso del artículo 133 de la misma... Ahora bien, aun cuando el Tribunal Fiscal de la Federación, no sea un tribunal local, sin embargo, también carece de competencia para decidir sobre cuestiones constitucionales, ya que es un tribunal solo de legalidad, en los términos del código Fiscal de la Federación y de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, por lo que, de conformidad con el artículo 104 del precepto cimerio, sólo compete al Poder Judicial Federal juzgar de sus controversias que surjan contra los actos de los demás Poderes de la Unión y si bien el mismo precepto prevé la existencia de Tribunales Administrativos, pero cuyas resoluciones o sentencias pueden ser revisadas, en último extremo, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, una contra la división de poderes que establece el artículo 133 constitucional, que el Tribunal de Anulación, ya que el Poder Ejecutivo, a través de "su tribunal", estaría juzgando actos emitidos por el poder legislativo...

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, 8ª EPOCA, TOMO III SEGUNDA PARTE-I, PÁG. 228.

En adición a lo anterior, existe otra tesis jurisprudencial que trata sobre la supremacía constitucional:
NEGATIVA FICTA. EL ARTICULO 8º CONSTITUCIONAL PREVALECE SOBRE EL PRECEPTO 17 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

"En el caso de que se impugne la omisión de la autoridad de resolver de manera definitiva una instancia, estimando violada la garantía consagrada en el artículo 8º constitucional, no es dable considerar que en relación con la omisión reclamada se deba constreñir a lo dispuesto por el precepto 17 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, que prevé la figura de la negativa ficta, toda vez que ello significaría que la aludida garantía constitucional deba quedar limitada, restringida o disminuida y condicionada a lo dispuesto por leyes secundarias, lo cual jurídicamente es inadmisibles por virtud de la supremacía de la Constitución, en la medida en que la negativa ficta a que se refiere el dispositivo secundario mencionado, no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa una solicitud, sino que, ante la falta de contestación de las autoridades por más de cuatro meses a una instancia, se considerará por ficción de ley, como una resolución negativa".

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO. NOVENA ÉPOCA, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA TOMO X, AGOSTO DE 1999, TESIS: VI.A.1 A, PAG. 771. MATERIA: ADMINISTRATIVA TESIS AISLADA.

Esta tesis hace referencia a la Ley Federal de Procedimiento Administrativo con relación a que lo dispuesto por la Constitución debe prevalecer. Asimismo, el Código Fiscal de la Federación es una ley secundaria que al igual que la Ley Federal de Procedimiento Administrativo emana de la Constitución. Por tal motivo, debe anteponearse lo expresado por ella y hacer dar preferencia a la garantía constitucional prevista por el artículo 8º.

En resumen, nos inclinamos por la idea de que ante la negativa ficta debe proceder la interposición del juicio de amparo indirecto, tal y como lo ordena el artículo 114 de la Ley de Amparo en su fracción II.

Por el contrario, hay una jurisprudencia que expresa: NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICIÓN, SON INSTITUCIONES DIFERENTES,

"El derecho de petición consignado en el artículo 8º constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por escrito, congruente a lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de tres meses, a una petición que se les formule, se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa. En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta implique también una violación al artículo 8º constitucional, porque una excluye a la otra".

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. NOVENA ÉPOCA, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, TOMO VI, OCTUBRE DE 1997, TESIS I.1º. A.1.2, PAG. 663.

Por lo que respecta a la jurisprudencia anterior, podemos asegurar que no sería objetable siempre y cuando el Tribunal que le dio interpretación a las figuras en cuestión, considerara que fue el legislador quien en el artículo 37 del CFF expresa: "Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses..." Es decir, el artículo 37 del CFF SÍ TIENE COMO FINALIDAD OBLIGAR A LAS AUTORIDADES EN UN TÉRMINO DE TRES MESES. Aspecto que resulta contrario al contenido de la jurisprudencia citada.

Cabe señalar que existe una tesis jurisprudencial cuyos argumentos son válidos y congruentes con los casos de improcedencia del juicio de amparo indirecto, y cuyo rubro es: NEGATIVA FICTA EN LA LEY FISCAL DE LA FEDERACION, NO PUEDE SER RECLAMADA MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO, EN ATENCIÓN A SU NATURALEZA Y AL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD.

"Tomando en cuenta la regulación de la negativa ficta en el Código Fiscal de la Federación, así como diversas opiniones doctrinales, se llega a la conclusión de que la negativa ficta es un ficción legal de efectos exclusivamente procesales y, por lo tanto, no constituye un verdadero acto; es una ficción cuyo fin está encaminado a la apertura de la vía del contencioso administrativo en beneficio del particular, superando los efectos de la inactividad de la administración, ya que su configuración produce el efecto de sujetar al recurso o a la autoridad emisor. En este tenor, al ser una técnica procesal específica que solamente opera en el contencioso administrativo, resulta inconcuso que no es posible acudir al juicio de amparo por la vía indirecta para reclamar la negativa ficta, sino que debe agotarse previamente, sin excepción alguna, el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por la vía del recurso o directamente y, de no ser así, se actualiza la causa de improcedencia de la fracción IV del artículo 73 de la Ley de Amparo, en atención a que no se ha cumplido con el principio de definitividad.

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. NOVENA ÉPOCA, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, TOMO: XIII, MAYO DE 2001, TESIS: L139, A 5 A., PÁG. 1183 MATERIA: ADMINISTRATIVA TESIS AISLADA.

En otras palabras, deben agotarse los recursos ordinarios existentes en la ley fiscal para que una vez resueltos proceda el juicio de amparo. El CFF prevé el Recurso de Revocación y el Juicio de Nulidad o conocido también por (juicio contencioso administrativo).

El principio de definitividad al que alude la tesis anterior, es un requisito indispensable para que proceda el juicio constitucional de garantías.

♦ **Artículo 13 (Tribunales especiales y leyes privativas).**

"Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley..."

Es decir, debe atenderse a un principio de generalidad en donde toda persona tenga la obligación de pagar las contribuciones impuestas por el Estado. Cabe señalar que en el caso de los impuestos, habrá quien

pague impuesto al activo por dedicarse a actividades empresariales y quienes por no tener dicha actividad no lo pague. Ante esto dice el autor refrendo que "a hechos generadores iguales correspondan créditos iguales".

• **Artículo 14**

Principio de irretroactividad.- *"A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna..."* Al respecto Flores Zavala¹¹ señala que existe prohibición para el juzgador de aplicar la ley de forma retroactiva, esto significa que el juez no puede aplicar la ley a hechos pasados, o desconociendo las consecuencias ya realizadas, o quitando eficacia, o atribuyendo una diversa a las consecuencias nuevas sobre la única base de la apreciación del hecho pasado. Sin embargo, en materia fiscal no existe la retroactividad de la ley aún cuando sea en beneficio del contribuyente. Lo anterior se desprende de la simple lectura del artículo 6º del CFF que a la letra dice: *"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad"*.

Flores Zavala¹¹ dice que "las leyes impositivas sólo son aplicables a las situaciones que la misma ley senala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva."

• **Garantía de audiencia.-** *"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho"*. Ante este principio, Flores Zavala¹⁵ hace referencia al maestro Gabino Fraga quien cita los requisitos necesarios para ajustarse a la garantía de audiencia, según palabras del Licenciado Narciso Bassols:

¹¹ Op. Cit. Pág. 160, 163,

¹⁵ Ídem. Pág. 168.

- a) Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la litis y de las consecuencias legales en caso de que proceda la acción intentada, así como que se le de la oportunidad de presentar sus defensas.
- b) Tener la oportunidad de probar sus aseveraciones
- c) Tener la oportunidad de presentar alegatos
- d) Que el procedimiento concluya con una resolución que ponga fin al mismo.

El Diccionario Jurídico 2000th expresa que la palabra audiencia "consiste en el acto, por parte de los soberanos o autoridades, de oír a las personas que exponen, reclaman o solicitan alguna cosa". De acuerdo a este Diccionario, esta garantía corresponde a la fórmula americana del debido proceso legal. Y como garantía de seguridad jurídica, impone a toda autoridad escuchar al gobernado antes de iniciar el procedimiento. Esta fuente indica que existen cuatro garantías implícitas en esta garantía de audiencia, las cuales son:

- a) Un juicio previo al acto privativo; para que un acto sea violatorio de la garantía de audiencia, debe ser precedido de un procedimiento en el cual el sujeto afectado haya participado en él. El juicio puede llevarse por la autoridad judicial o administrativa.
- b) Seguido ante tribunales previamente establecidos; (autoridades jurisdiccionales y administrativas).
- c) Con el cumplimiento de las formalidades procesales esenciales; se integra por los derechos de defensa y de prueba que tiene el sujeto afectado.
- d) Conforme a las leyes vigentes, con anterioridad al hecho; hace referencia a la no retroactividad de las leyes.

De acuerdo al contenido del Diccionario Jurídico 2000, el acto violatorio de la garantía de audiencia debe ser de carácter privativo, es decir debe causar un daño en la esfera jurídica del particular o que le impida ejercitar algún derecho. Los bienes tutelados por esta garantía son la vida, la libertad, la propiedad y los

¹ Ibidem. Pág. 181.
² Op. Cit.

derechos subjetivos del particular. Como excepción a esta garantía existe en materia tributaria, respecto de la fijación de los impuestos.

La garantía de audiencia debe respetarla toda autoridad, las formalidades esenciales del procedimiento son las etapas procesales que consagra toda ley secundaria: ofrecer pruebas que sean desahogadas y valoradas por la autoridad, presentar alegatos, que se dicte una resolución por una autoridad competente. Para Martínez Morales¹⁷ considera que las formalidades esenciales del procedimiento son aquellas previstas en la ley para *no dejar en estado de indefensión al particular*, tales como escuchar a éste, notificarle las decisiones que le afectan directamente, etcétera.

Por su parte, José de Jesús Sánchez Piña¹⁸ asevera que "En materia fiscal la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la administración para esa determinación en el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Fiscal de la Federación, y en algunas leyes particulares que conceden recursos o instancias administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales". Lo que explica el autor referido es que la garantía de audiencia consiste en aquel derecho que tiene todo particular de ser oído y vencido en juicio. Es decir, que el gobernado pueda ser oído para que exponga sus argumentos y defensas antes de iniciar el procedimiento.

Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez¹⁹ señalan que la garantía de audiencia es una defensa del particular frente a los actos emanados del poder público que tiendan a privarlo de sus derechos o intereses. Los autores referidos consideran importante acotar que la privación de los derechos del gobernado es el resultado de un acto emitido por la autoridad y que consiste en un daño provocado en la esfera jurídica del particular. Para los autores "los actos de privación serán aquellos en que el Estado lleve a cabo la disminución de la esfera jurídica del gobernado, en razón de la existencia de un tributo adeudado (impuestos, derechos o contribuciones especiales).

¹⁷ Op. Cit. 1^o y 2^o cursos, pág. 225.

¹⁸ SANCHEZ PINA, José de Jesús, *Normas de Derecho Fiscal*; Ed. Pue; S.A. de C.V., 5^o ed; 1991. Págs. 26-27.

En materia tributaria existe una excepción a la garantía de audiencia, y señalan Quintana Valtierra y Rojas Yanez⁴¹ refiriéndose a palabras de Burgoa: "en materia tributaria existe otra excepción a la garantía de audiencia: la autoridad fiscal, antes de emitir el acto que fija el impuesto, no tiene obligación de escuchar al causante. Sin embargo, al tratarse de visitas domiciliarias, es decir, cuando se ha dado la determinación administrativa de los tributos, existe un procedimiento de inconformidad a través del cual se otorga al contribuyente la garantía de audiencia, permitiéndosele, un periodo de cuarenta y cinco días, presentar una inconformidad en contra de los hechos consignados en el acta de visita levantada".

- **Principio de Congruencia.**- *"En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la pretensión, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de esta se fundará en los principios generales del derecho."* Esta disposición resulta aplicable a las resoluciones que se dicten en materia fiscal, pues dichas resoluciones deben fundarse en derecho, examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios, examinar primero aquellas causales de ilegalidad que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana.
- **Artículo 16**
- **Garantía de Legalidad.**- *"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento"...*

El Diccionario Jurídico 2000⁴¹ indica que "El principio de legalidad establece que todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor; esto es, el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho; en otros términos, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades estatales debe tener su apoyo estricto en una norma legal (en sentido material), la que, a su vez, debe estar conforme a las disposiciones de fondo y forma consignadas en la Constitución. En este sentido, el principio de legalidad constituye la primordial exigencia de todo Estado de derecho en sentido técnico... El artículo 16 establece las características, condiciones y

⁴¹ QUINTANA VALTIERRA Y ROJAS YANEZ, *Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Trillas, 1994, Págs. 246-247, ⁴² ídem. Pág. 248.

requisitos que deben tener los actos de autoridad al seguir los procedimientos encaminados a la imposición de aquellos, los cuales siempre deben estar previstos por una norma legal en sentido material, propiciándose así la protección al orden jurídico total".

Todo procedimiento debe sujetarse a las garantías de seguridad jurídica consagradas en el artículo 16 de nuestro texto constitucional.

De conformidad a lo expuesto por el Diccionario Jurídico en comentario, del artículo 16 se desprenden ciertos aspectos:

- a) el órgano que emita el acto debe estar investido de facultades expresamente contenidas en la ley,
- b) el acto o procedimiento por el cual se infiere una molestia debe estar previsto por una norma legal; de ahí el principio de que la autoridad sólo puede hacer aquello que le está expresamente permitido por la ley,
- c) el acto emanado por la autoridad, debe expresar los preceptos legales en que se fundamenta y las causas legales que la motivan.

En cuanto al primer inciso podemos señalar que la autoridad debe ser competente. Es decir, que sea la norma jurídica la que le indique qué facultades puede ejercer.

Con respecto al segundo inciso, podemos señalar que las facultades de la autoridad competente deben estar previamente previstas en una ley.

Con relación al tercer inciso, Martínez Morales¹¹ explica: "Fundamentar un acto implica indicar con precisión qué ley o leyes y cuáles de sus artículos son aplicables al caso, originan y justifican su emisión... La fundamentación, es decir, citar el artículo y ley aplicable, se refiere tanto al contenido del acto como a la competencia del órgano y a las facultades del servidor público"... "El motivar un acto administrativo consiste en

¹¹ Op. Cit.

¹¹ Op. Cit. 1° y 2° cursos; pág. 208.

describir las circunstancias de hecho que hacen aplicable la norma jurídica al caso concreto. La motivación es la adecuación lógica del supuesto de derecho a la situación subjetiva del administrado".

En materia fiscal existe el principio de legalidad tributaria, plasmado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, que contempla que es obligación de los mexicanos "*Contribuir para los gastos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*".

Principio de Auditoría e Inspección Fiscal.- "...*La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos*"...

De la lectura de este párrafo, Ernesto Flores Zavala⁴² considera que este tipo de visitas domiciliarias deben cubrir ciertas formalidades.

- a) la orden de visita debe provenir de la autoridad administrativa,
- b) Deberá ser por escrito,
- c) En la orden debe precisarse el lugar en que se practique la visita, la persona a quien se visita y el objeto de la diligencia,
- d) Al terminar la visita domiciliaria, debe levantarse un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos bajo propuesta del visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Este precepto faculta a la autoridad administrativa para realizar visitas domiciliarias, puede decirse que el bien jurídico tutelado es la inviolabilidad del domicilio.

⁴² Op. Cit. Págs. 186-187.

- **Artículo 17 (Principio de Justicia):** *"Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales..."*

Este principio prevé la posibilidad de que toda persona:

- Sea sujeta a las resoluciones emitidas por tribunales expeditos, lo cual quiere decir que sean ágiles y que den buen trato al público.
- De manera pronta, es decir dentro de los términos establecidos en la ley.
- Completa, que se resuelva o analicen todos y cada uno de los puntos controvertidos.
- Imparcial, es decir que no debe inclinarse a algunos de los puntos en materia fiscal. Al respecto, se haría la observación que el TFF depende del Poder Ejecutivo, y las resoluciones emitidas por aquel tienen más el carácter hacendario que las hace no del todo imparciales.

La discusión respecto a la constitucionalidad del artículo 17 y a la posibilidad de que la administración haga justicia por sí misma, se tratará extensamente en el desarrollo de este trabajo.

El artículo 132 del CFF prevé el principio de justicia completa al señalar: *"la resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente; teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos moratorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.*

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada. Pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso, igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente."

El artículo 237 del mismo ordenamiento expresa: *"Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.*

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la sala deberá examinar primero aquellas que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución"...

• **Artículo 22 (Prohibición de las multas excesivas):**

"Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, las marcas, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales...No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas"...

El artículo 76 del CFF prevé la facultad de la autoridad para imponer el monto de las multas en casos de omisión de pago. Esta es una facultad discrecional por parte de la autoridad. Dichas multas se aplicarán sobre el monto del beneficio indebido obtenido por el contribuyente, en caso de reincidencia y atendiendo a la situación personal del infractor.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Para entender qué debe entenderse por multa excesiva, existe una jurisprudencia al respecto. La cual senala: MULTA EXCESIVA, CONCEPTO DE.

"De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la nación, para definir el concepto de multa excesiva, conlleva en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del hecho, b) Cuando se prepara, va más adelante de lo lícito y lo razonable, y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualmente la multa que corresponda".

PLENO, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, TOMO II, JULIO DE 1995, TESIS. P./J. 2995, PÁG. 5.

El Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito ha emitido un criterio jurisprudencial relativo a las multas fiscales. El cual expresa: MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.

"De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasivas, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la cuota que origina la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto sexundano le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se puedan tomar en consideración los elementos citados".

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, TOMO: III, FEBRERO DE 1996, TESIS: VI.39/J/4, PÁG. 322.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

La anterior jurisprudencia expresa cuándo debe entenderse que una multa es excesiva y justifica el que la autoridad tenga la facultad de imponer multas en caso de que los contribuyentes omitan pagar sus obligaciones.

El único comentario que estimamos importante señalar es el relativo a que el porcentaje que se toma como base para la imposición de las multas a nuestro parecer es elevado. Sin olvidar que además de ser porcentajes altos 50% de las contribuciones omitidas, antes de la notificación y del 70% al 100% de las contribuciones omitidas en los demás casos, se actualizan. Y esto incrementa considerablemente la cantidad que cada contribuyente vaya a pagar. Sean fijas o no las multas impuestas por la autoridad competente para ello.

Para respaldar lo anterior, nuestro máximo Tribunal ha pronunciado una jurisprudencia cuyo rubro dice: MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.

"Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la naturaleza de este en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que permitan individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31 de la Constitución federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares".

PLENO, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, 9ª ÉPOCA, TOMO: II, JULIO DE 1995, TESIS: J/P. 10/95, PÁG. 19.

Otra figura prohibida expresamente por el artículo 22 constitucional es la que se refiere a la Confiscación de bienes.

El Diccionario Jurídico 2000¹¹ expresa que la confiscación deriva "(Del latín confiscatio-ōnis, acción y efecto de confiscar.) Privar a uno de sus bienes y aplicarlos al Estado"... "La confiscación, desde el punto de vista jurídico, se define como la pérdida total del patrimonio del culpable como sanción al delito cometido. Lo típico de la confiscación, pues, es que el penado pierde la totalidad de sus bienes en razón del delito cometido. Si pierde sólo parte de ellos, estaremos frente a la confiscación parcial, como se le llama en la técnica francesa de la cual viene a ser una aplicación la llamada, en el derecho mexicano, pérdida de los efectos o instrumentos del delito".

Enrique Pérez de León¹¹ define a la confiscación como "una medida arbitraria de carácter administrativo, que simboliza el abuso de la autoridad, la que investida de su representación legal, desposee sin derecho, sin fundamento legal de sus propiedades, derechos o posesiones a un particular; el Doctor Andrés Serra Rojas estima que "Es la adjudicación que se hace el Estado, de los bienes de una persona y sin ningún apoyo legal".

En síntesis, podemos decir que los autores en referencia conciben a la confiscación como una medida abusiva e ilegal que efectúa la autoridad para arrebatar o privar a los gobernados bienes que pertenecen a su esfera particular. A este respecto, la constitución no considera confiscación la aplicación de los bienes para pagar impuestos y multas, entre otras.

Es la Constitución (nuestro máximo ordenamiento la que dispone que si se incautan bienes para el cumplimiento de obligaciones fiscales, no hay confiscación). Pero sería conveniente que en la misma Constitución se indique qué se entiende por confiscación, para detallar con más claridad esta figura. Con relación a esto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación indica mediante jurisprudencia:

¹¹ Op. Cit.

CONFISCACIÓN. ACTO DE LAS AUTORIDADES FISCALES QUE NO LA CONSTITUYEN.

"Cuando se reclaman de las autoridades fiscales, actos consistentes en la incautación de bienes decretada dentro de un procedimiento seguido ante dichas autoridades, como la incautación tenida como fin el pago de impuestos o multas, es evidente que no constituye la confiscación que prohíbe el artículo 22 constitucional".

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, ÉPOCA: 8ª, TOMO V SEGUNDA PARTE-2, PAG. 558.

Como puede desprenderse del contenido de la anterior jurisprudencia, el destino del patrimonio del particular para aplicarlos al pago de multas e impuestos no puede considerarse inconstitucional porque es la misma Carta Magna la que así lo considera. Claro está que debería justificarse la aplicación de los bienes del al pago de multas e impuestos con un mandamiento expreso de la autoridad competente, que funde y motive su actuar.

• **Artículo 28 (Prohibición de exención de impuestos).**

"En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes"...

Este precepto va encaminado a que todos seamos tratados de igual forma, y si hubiese exención es requisito que se decrete de forma general por el Ejecutivo y es por situaciones económicas, políticas, naturales o geográficas por las que atraviese el país. Para Flores Zavala⁴⁵: "la exención es un privilegio; es decir, una gracia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de una obligación. Conceder una exención de impuestos, significa dispensar del cumplimiento de la obligación de pagarlos"...

Rodríguez Lobato⁴⁶ considera que el propósito de la figura de la exención no es perdonar a los contribuyentes del pago de los créditos fiscales, sino que dichos créditos no se hacen exigibles a las reglas generales establecidas en la ley. Opina que en materia impositiva la figura de la exención consiste en que por

⁴⁵ PEREZ DE HON. Enrique. *Novas de Derecho Constitucional Administrativo*. Ed Porrúa, 13ª ed. México, 1992, págs. 254 y 255.
⁴⁶ Op. Cit. Págs. 202-207.

disposición de la ley el contribuyente se libera de su obligación fiscal. Además, resume brevemente las características fundamentales de la exención expuestas por Margán:

- a) Es un privilegio que se otorga al contribuyente. Debe establecerse en ley, debe ceñirse estrictamente a los términos en que fue creada la exención, sin aplicarla por analogía o mayoría de razón.
- b) La aplicación de la exención es para el futuro, pues de lo contrario se causaría inseguridad jurídica por dar efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de la exención.
- c) Debe ser temporal y personal. Ya que sólo existe mientras no cambie o suprima la disposición que la permita y personal porque sólo beneficia al sujeto obligado previsto en el supuesto legal.

La Constitución prohíbe la exención a título particular, más no se prohíben las exenciones que se otorgan por medio de disposiciones de carácter general, con el fin de que todos se beneficien de ella. La opinión del Rodríguez Lobato se dirige a considerar que la exención está prohibida, y cuando el Estado quiera ayudar a ciertas personas, debe emplear el subsidio cuya ventaja es que puede ser regulada o graduada, de conformidad con las necesidades de las personas que requieren esa ayuda.

⁶⁰ Op. Cit. Pág. 159

Capítulo II

PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO

1.- Facultad Económica Coactiva

2.- Precedentes Constitucionales de la Facultad Económica Coactiva

- a) Decreto Constitucional para la Libertad de la América mexicana de 1814
- b) Constitución Federal de 1824
- c) Constitución de 1836
- d) Bases Constitucionales de 1843
- e) Constitución de 1857
- f) Constitución Política de 1917

3.- Concepto de Procedimiento Administrativo de Ejecución

- a) Doctrinal
- b) Concepto que se propone

4.- Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución

5.- Bases Constitucionales y legales del Procedimiento Administrativo de Ejecución

CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO

1.- Facultad Económica Coactiva

Para Rodríguez Lobato⁴⁷ la facultad económica coactiva es la facultad que se le confiere al Estado para "exigir al 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".

En el Diccionario Jurídico 2000⁴⁸, se la definen como la "facultad del estado para incoar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de bienes del contribuyente moroso, ante la falta de pago de aquellos créditos fiscales de los cuales es sujeto".

Por otra parte, Luis Alberto Delgado Gutiérrez,⁴⁹ señala que la facultad económica coactiva es como su nombre lo indica una facultad a favor de la autoridad administrativa. En realidad, su definición es muy general, aun cuando lo importante es que asevera que dicha situación ha dado lugar a que se le considere inconstitucional por violar los artículos 14 y 17, en función de que la autoridad administrativa en uso de la facultad económica "priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, por lo que el fisco se hace justicia por sí mismo".

Al respecto, trataremos posteriormente las bases constitucionales que pudieran dar apoyo a esta facultad y al procedimiento administrativo de ejecución.

⁴⁷ *Ibidem* Pág. 237

⁴⁸ *Op Cit*

⁴⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ LUIS H., *Principios de Derecho Tributario*; Ed. Lumasa, Noriega Editores, 3ª ed., México, 1988, págs. 161-163

En la Constitución se establece que todo procedimiento debe llevarse a cabo ante tribunales establecidos anteriormente, y el problema radica en que la autoridad administrativa no precisamente un tribunal.

El autor en referencia cita que el criterio que doctrinal que se utiliza para justificar la facultad económica coactiva es que por la naturaleza del crédito fiscal, éste debe responder a las necesidades públicas sin que se ampega el interés particular, es por ello que el Estado debe atender a que le sean pagadas las cantidades a su favor para sufragar el gasto público. En nuestro particular punto de vista, esta justificación resulta inconsistente en comparación con los alcances y atribuciones que la ley le confiere a una Dependencia de la Administración Pública Centralizada.

Sin embargo, con el propósito de no abarcar un tema que corresponde desarrollar más adelante, nos concretamos a aportar la siguiente definición: La facultad económico coactiva es aquella potestad que por ley se otorga al Estado (en especial a una autoridad administrativa competente: Administración Local de Recaudación para hacer efectivo a los particulares el cobro de créditos fiscales que debieron pagar en determinado tiempo.

2.- Precedentes Constitucionales de la Facultad Económico Coactiva

a) *Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814*

Este ordenamiento también es conocido como Constitución de Apatzingán, expedida por Don José María Morelos y Pavón. Esta Constitución en su artículo 36 disponía: "*Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa*". Más adelante, el artículo 41 indicaba: *Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: ... "una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos..."* Finalmente el artículo 113 expresaba: "*Al supremo Congreso pertenece exclusivamente: ...establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos...*"⁴⁰

⁴⁰ H. SA RAMÍREZ Felipe, *Leyes Fundamentales de México, 1808-1995*, Ed. Porrúa, 19ª ed., México, 1995

Con respecto a este Decreto, podemos percibir que desde aquella época ya se consideraba a las contribuciones de naturaleza pública en beneficio de la sociedad, se estableció el deber de todo ciudadano para realizar las contribuciones y se facultaba al Congreso legislar en materia de contribuciones así como en forma de recaudación. Sin embargo, no se detalla la facultad económico coactiva del Estado para hacer efectivo el cobro de las cantidades que le eran debidas.

b) Constitución Federal de 1824

En el artículo 50 fracción VIII se expresaba: "*Las facultades exclusivas del Congreso General son las siguientes: ...VIII. Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno...*"⁴¹

Podemos advertir que aún cuando esta Constitución detalla con más precisión las facultades que se le confieren Congreso General, no existe la atribución de ejercitar el cobro de las contribuciones cuando éstas no han sido cobradas.

c) Constitución de 1836

El artículo 3º fracción II señalaba: "*Son obligaciones del mexicano: ...II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan...*" A su vez, el artículo 44 fracción III disponía: "*Corresponde al congreso general exclusivamente: ...III. Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones que deben cubrirse. Toda contribución cesa con el año, en el hecho de no haber sido prorrogada para el siguiente...*"⁴²

El anterior precepto no atribuye al Estado ninguna potestad para cobrar coactivamente los créditos que no le han sido pagados.

d) Bases Constitucionales de 1843

⁴¹ Op. Cit. pag. 171

⁴² Ibidem, pags. 206 y 218

El artículo 14 disponía: *"Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la nación* . Posteriormente, en el artículo 66 se confería al Congreso: *"...II. Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse"*⁶¹

Este ordenamiento en realidad adopta el contenido de la Constitución de 1836 en el sentido de que sólo señala la obligación de todo mexicano de contribuir para sufragar el gasto público. Y la facultad del Congreso para realizar un presupuesto sobre los gastos por año.

e) Constitución de 1857

El artículo 31 manifestaba: *"Es obligación de todo mexicano: ... II. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes..."*

Asimismo, el artículo 72 confería las facultades al Congreso. *"...VII. Para aprobar el presupuesto de los gastos de la federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, é imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo... XXX. Para expedir (sic) todas las leyes que sean necesarias y propias para hacer efectivas las facultades antecedentes y todas las otras concedidas por esta Constitución á los poderes de la Unión"*⁶²

Al analizar el texto citado, señalaremos que es esta Constitución de la cual se desprende nuestro texto constitucional actual, se prevé la obligación de todos los mexicanos para pagar sus contribuciones en el nivel de Gobierno en el que residan. Se manejan los principios de proporción, equidad y legalidad para contribuir a los gastos públicos.

Un aspecto trascendente es que se faculta al Congreso para aprobar los gastos de la federación, imponer cuanta contribución sea necesaria para cubrir el gasto público y para legislar leyes que respalden la facultad de poder aplicar las atribuciones que se le confieren por ley y por la Constitución. Aún cuando de

⁶¹ *ibidem* Págs. 409 y 414

forma general el artículo 72 de la Constitución de 1957 enuncia sin limitación las facultades del Congreso. No podemos afirmar que este precepto sirva de sustento para justificar la procedencia de la facultad económica coactiva.

f) Constitución Política de 1917.

El artículo 22 indica: "...no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas"⁴⁵.

En el artículo de referencia se establece que la si el Estado priva de los bienes a una persona para resarcir un daño de carácter civil que deriva de la comisión de un delito o para pagar impuestos o multas no se considera confiscación. Cabe referir que esta figura fue estudiada en el capítulo anterior, y lo único que se debe resaltar es que en este numeral se prevé la facultad del Estado para restringir a una persona al uso de sus bienes y pertenencias para pagar contribuciones. Podemos decir, que la facultad económica coactiva tiene una pre-existencia constitucional aún cuando no se señala el procedimiento para llevarla a cabo.

El artículo 31 fracción IV expresa: "*Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*".

El artículo 89 fracción I establece: "*Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes: I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia*"⁴⁶. Esta facultad es muy general y puede desprenderse de ella la actividad de la Administración Pública, situación que rebasaría el propósito de este capítulo.

3.- Concepto de Procedimiento Administrativo de Ejecución

a) Doctrinal

⁴⁵ ibidem. Págs. 611, 618 y 619.

Jesús Quintana Valtierra⁵⁶, explica "...el procedimiento económico coactivo consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley".

Rodríguez Lobato⁵⁷, expresa que "El procedimiento económico-coactivo es aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir al 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".

Carlos M. Giuliani⁵⁸ lo define como "el procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias".

Para entender mejor lo anterior, Rafael Martínez Morales⁵⁹ explica que "La *ejecutividad* consiste en una presunción de validez que implica la posibilidad y obligación de ejecutarse"... "La *ejecutoriedad*" es la potestad de realizar coactivamente el acto, ante la oposición del gobernado. Se trata de la ejecución forzada del acto, para ello la administración no requiere fallo previo de los tribunales, en razón de que es un privilegio a favor del acto administrativo, en virtud de perseguir el interés general".

b) Concepto que se propone

⁵⁶ *Ibidem*, Pág. 835, 825 y 854

⁵⁷ *Op. Cit.*, pag. 207

⁵⁸ *Op. Cit.*, Pág. 237.

⁵⁹ GIL EVANGELINO BORGUILLON, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1962, Vol. II, pag. 819

⁶⁰ *Op. Cit.*, 1º y 2º cursos, pág. 213.

Al analizar la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, de acuerdo a la apreciación del autor en comento, señalamos que el procedimiento administrativo es ejecutivo porque la autoridad tiene la posibilidad de hacer cumplir sus mandatos aún en contra de la voluntad del particular. En virtud de lo anterior, concebimos el procedimiento administrativo de ejecución es como una serie de actos que lleva a cabo el Estado en ejercicio de su facultad económica coactiva, mediante la Administración Local de Recaudación - (Hacienda Federal), - encaminada a exigir al contribuyente el pago de uno o más créditos fiscales aún en contra de su voluntad; sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial Federal.

4.- Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución

En cuanto a la naturaleza jurídica de este procedimiento, existen múltiples posturas que se inclinan porque su naturaleza es jurisdiccional y otras porque es administrativa.

Quintana Valtierra considera que tiene una naturaleza administrativa, porque la autoridad que lleva a cabo el procedimiento económico coactivo (Secretaría de hacienda y Crédito Público) pertenece a la administración pública centralizada.

Martínez Morales apoya la misma postura, desde el momento en que asegura que es la administración la encargada de ejecutar mediante un procedimiento administrativo sus actos, sin que exista la necesidad de que intervengan los tribunales para resolver sobre el caso en concreto, pues considera que es un privilegio de la administración por tener como finalidad perseguir el interés público sobre el particular.

Al respecto, Rodríguez Lobato⁶⁰ señala: "El procedimiento económico-coactivo es un procedimiento administrativo tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer

⁶⁰ Op. Cit., pág. 240.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

punto de vista porque quien lo ejecuta es la Administración; 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 ...”

Al tomar en consideración lo anterior, también apoyamos la tendencia sobre la naturaleza administrativa del procedimiento administrativo de ejecución, ya que al partir de la autoridad que lo lleva a cabo es la administración, de ahí que si se pretendiera atribuirle un carácter jurisdiccional lo que se llevaría a cabo sería un proceso y no un procedimiento, técnicamente hablando. Con este comentario no pretendemos ser rigurosos al pensar que en un procedimiento administrativo de ejecución lo trascendente es obtener la cantidad debida al Estado, ya que esta situación se realiza aún contra la voluntad del gobernado, pues una vez que se efectúa dicho procedimiento el particular puede hacer uso de algún mecanismo de defensa previsto en la ley, aplicable.

5.- Bases Constitucionales y legales del Procedimiento Administrativo de Ejecución

En el punto número dos de este Capítulo enunciamos algunos ordenamientos constitucionales con el propósito de respaldar la procedencia del procedimiento administrativo de ejecución. Y según se desprende de la lectura de tales Constituciones, no hay fundamento que apoye tal procedencia. Sin embargo, a través del tiempo mucho se ha discutido sobre el tema de referencia.

Nuestra Constitución vigente en su artículo 31 fracción IV señala el fundamento constitucional para contribuir a los gastos públicos en cualquiera de los tres niveles de gobierno en que los mexicanos residan. El pago que por concepto de contribuciones se erogue se hará tomando en consideración los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad. Sin perjuicio de lo que prevé el citado precepto, consideramos cuestionable el fundamento constitucional del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que prevé este procedimiento. Para sustentar lo anterior, señalamos como primer argumento el contenido del artículo 17 Constitucional, en el sentido de que nadie puede hacerse justicia por sí mismo ni utilizar la violencia para

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

ejercer sus derechos. Este precepto prevé el derecho de toda persona para que los tribunales sean los que administren justicia, pronunciando sus resoluciones de manera pronta e imparcial.

El motivo por el cual se cita el precepto anterior es porque el procedimiento Administrativo de Ejecución es llevado a cabo por una autoridad administrativa, (Administración Local de Recaudación), no un tribunal jurisdiccional. Es por ello que se desprende que tal procedimiento no se apega a lo que estrictamente dispone el artículo 17. Aunado a lo anterior, la naturaleza jurídica (administrativa) del referido procedimiento confirma que no es un tribunal quien lo efectúa.

Gabino Fraga¹ expone algunas excepciones a lo previsto por el artículo 14, y son las que por mandato constitucional se autoriza al Poder Ejecutivo para privar de bienes a los particulares, entre las que podemos citar a la expropiación por causa de utilidad pública, la expulsión de los extranjeros cuando se juzgue que su permanencia en el país es riesgosa, etcétera.

De conformidad con lo anterior, el artículo 89 de la Constitución en su fracción I faculta al Poder Ejecutivo para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, y hacer cumplir éstas en la esfera administrativa. Con relación a lo anterior, El artículo 90 constitucional dispone que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal tal y como lo prevé la Ley Orgánica respectiva.

Las actividades que se realicen dentro de la administración pública estarán a cargo de Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos que coadyuvan a las actividades que le corresponden por mandato al Poder Ejecutivo.

A su vez, el artículo 79 en su último párrafo señala: *"El Poder Ejecutivo Federal aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las indemnizaciones y sanciones pecuniaras a que se refiere la fracción IV del presente artículo. "...Fracción IV. "Determinar los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal"...*

En otras palabras, si quien efectúa el procedimiento administrativo de ejecución es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Secretaría de Estado), es porque la Constitución en el artículo 90 prevé que las Secretarías de Estado participaran en los negocios administrativos de la Federación.

Respecto a lo citado, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece la forma de organización de la administración pública federal, centralizada y paraestatal.

En el artículo 1º de este ordenamiento, se señala que el Presidente de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la Administración Pública Centralizada.

El artículo 2º de la L.O.A.P.F. dispone que: *"En el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, habrá las siguientes dependencias de la Administración Pública Centralizada:*

I. Secretarías de Estado;...

Es decir, a cada Secretaría de Estado le corresponde una serie de atribuciones o tareas a efectuar, tal y como lo prevé la L.O.A.P.F.

El fundamento legal para que la SHCP tenga facultad de practicar el procedimiento administrativo de ejecución se prevé en el artículo 31 de la L.O.A.P.F. *...a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde el ejercicio de las siguientes tareas: ...*

- XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.*
- XIII. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.*

¹¹¹ GABINO TRAGA, *Derecho Administrativo*, 1ª Porrua, 32ª ed., México, 1993, págs. 285-288

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Es decir, las tareas concretas de esta Dependencia son: Cobrar, vigilar, asegurar el cumplimiento de las leyes fiscales y representar a la federación en controversias que se susciten y que se relacionen con las atribuciones que le expresamente le han sido conferidas.

Con el propósito de dar continuidad a lo citado, la SHCP tiene la atribución de llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, mismo que se encuentra regulado en los numerales 145 a 196 B del Código Fiscal de la Federación. Los citados artículos en su conjunto, conforman el Capítulo III del Título V llamado **DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS**, el cual será objeto de estudio en momento posterior. Sin embargo, consideramos relevante señalar que el artículo 145 del CFF prevé que "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

Al mencionar genéricamente las autoridades, haremos notar que el artículo 17 de la L.O.A.P.F. dispone: *"Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables"*.

Podemos desprender del artículo anterior que el SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, mejor conocido como el (SAT), es un órgano desconcentrado que depende de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El SAT de acuerdo con la Ley del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 1º, tiene el carácter de autoridad fiscal, y se le designan atribuciones y facultades de cobro y recaudación de créditos fiscales omitidos por los particulares dentro de los plazos legales establecidos mediante el procedimiento económico coactivo.

En otras palabras, si de conformidad con la LOAPF a la SHCP sólo le está permitido cobrar contribuciones, al SAT (órgano desconcentrado de la SHCP), quien solo debiera tener autonomía técnica con respecto a la Secretaría de la que dimana su existencia, le compete:

Artículo 2º de la ley del SAT: "... la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos fiscales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación"

La función del SAT es: Determinar, liquidar y recaudar los mismos conceptos contributivos. Pero para llevar a cabo sus tareas es necesario que observe y asegure la debida aplicación de las leyes, que promueve la eficiencia de su administración así como el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

En este orden de ideas, observemos que a la SHCP no se le otorgan expresamente las atribuciones de determinar y liquidar créditos fiscales. Y más aún si nos remitimos a lo dispuesto por el artículo 6 del CFF, que señala que la determinación corresponde en primer término al contribuyente. Situación a la cual nos referiremos a grandes rasgos en el siguiente Capítulo.

Nuestro criterio en cuanto a las atribuciones del SAT, tiende a considerar que este órgano desconcentrado de la SHCP se le asignan atribuciones que rebasan a las concedidas de forma expresa a la mencionada Secretaría en la LOAPF. Lo cual se traduce en una ilegalidad que trataremos en el Capítulo III de esta investigación.

CAPÍTULO III

FASES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

1.- Generalidades

- a) Crédito Fiscal
- b) Nacimiento del Crédito Fiscal
- c) Determinación
- d) Clases de Determinación
- e) Criterio que adopta nuestra ley con respecto a la determinación
- f) Requerimiento de pago y Exigibilidad del Crédito Fiscal
- g) Embargo Precautorio

2.- Desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución

- a) Embargo
- b) Constitucionalidad del embargo

3.- Actos de Inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución

4.- Actos de Desarrollo del procedimiento Administrativo de Ejecución

- a) Sujetos que intervienen en el embargo
- b) Lugar y tiempo en que debe efectuarse el embargo
- c) Bienes embargables e inembargables
- d) Depositario de los bienes embargados
 - Embargo sobre bienes
 - Embargo sobre Negociaciones
- e) Traba de ejecución en bienes ya embargados
- f) Oposición de terceros en la diligencia
- g) Remate
- h) Enajenación Forzosa

5.- Actos de Terminación del Procedimiento Administrativo de Ejecución

- a) Destino del producto de la ejecución, cuando sólo el fisco federal sea interesado.
- b) Destino del producto de la ejecución cuando concurren con el fisco federal fiscos locales.
- c) Destino del producto de la ejecución, cuando concurren con el fisco federal otros acreedores privados privilegiados.

CAPÍTULO III

FASES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

1.- Generalidades

Con relación a este punto, recordemos que el procedimiento administrativo de ejecución es la facultad del Estado representado por autoridades para exigir el cobro de cantidades que le son debidas por los contribuyentes, aún en contra de la voluntad de éstos para pagar. Pero, antes de proceder a explicar detalladamente el desarrollo del también denominado procedimiento económico coactivo, creemos necesario entender algunos conceptos preliminares que dan lugar a que pueda presentarse este procedimiento.

a) Crédito Fiscal

El Diccionario Jurídico 2000⁶² define al crédito fiscal como "el derecho que tiene el Estado a exigir el pago de una prestación en dinero o en especie, derivada de la ley, y como consecuencia de su soberanía. A este derecho del Estado que se convierte en el sujeto activo de la relación fiscal, corresponde el deber del sujeto pasivo de cumplir con la prestación que determine la ley. El Estado ejerce este derecho por medio de sus representantes expresamente autorizados que pueden ser incluso organismos descentralizados. En caso de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, el Estado tiene la facultad económica – coactiva. Además, el crédito fiscal es personal y tiene el carácter de preferencial frente a algunas personas".

De la definición anterior, podemos desprender varios elementos: Que el crédito fiscal es un *derecho*, (facultad) que se le confiere al Estado por mandato constitucional para cobrar en dinero o en especie una cantidad que le debe el sujeto pasivo, que en este caso es el contribuyente.

⁶² Op Cit

Por su parte, José de Jesús Sánchez Piña⁶³ señala que el "Crédito Fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".

Para el autor en comento, el crédito fiscal es una obligación - (a diferencia del concepto anterior en la que se considera como un derecho del Estado) - y al señalar que el crédito fiscal implica una cantidad líquida, implica que su cuantía sea determinable y exigible en el día o dentro del plazo señalado por la ley.

El artículo 4º del Código Fiscal de la Federación dispone: "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

b) Nacimiento del Crédito Fiscal

José de Jesús Sánchez Piña⁶⁴ asevera que "El Crédito Fiscal nace en el momento que la persona realiza el supuesto de ley, esto es: cuando un individuo efectúa un acto que prevé la hipótesis tributaria, deberá cumplir con la obligación que señala la ley. Por tal motivo las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

⁶³ Op Cit Págs. 44 y 45

⁶⁴ ídem.

Por su parte, Rodríguez Lobato⁶³ señala que "La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal".

El autor de referencia, considera trascendente tener una clara distinción entre el supuesto que prevé la ley, conocido doctrinalmente como hecho imponible y el hecho o acontecimiento que realiza el gobernado y que se adecua al presupuesto previsto en la norma. A éste último se le conoce como hecho generador. Cuando el hecho generador encuadra perfectamente en el hecho imponible, afirma Rodríguez Lobato, se genera el crédito tributario.

Para respaldar lo anterior, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación dispone: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran". Por tanto, el contribuyente se obliga por disposición de ley a cumplir. De no hacerlo dentro del plazo ordenado por la ley, el Estado tendrá el derecho de requerir el cobro del crédito omitido.

c) Determinación

Rodríguez Lobato⁶⁴ cita que "La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida".

A su vez, el autor citado nos remite a una definición que propone Giuliani Fonrouge sobre la determinación: "El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".

⁶³ Op Cit. Págs. 114, 115, 119 y 120

En virtud de lo anterior, podemos establecer que la determinación es el razonamiento o juicio emitido por los gobernados, por la autoridad o por ambos de común acuerdo, encaminado a precisar el nexo causal entre el hecho imponible (hipótesis prevista en la norma) y el hecho generador (conducta realizada por el gobernado y que ésta encuadre en el hecho imponible), y con ello se configure la relación jurídico tributaria y en el particular recaiga la obligación de pagar las contribuciones previstas en la ley.

La autoridad responsable de la determinación de contribuciones es el Servicio de Administración Tributaria, (SAT). Tal y como lo disponen los artículos 2º y 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Artículo 2o. "El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público..."

Artículo 7o. "El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;*
(...)
- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.*
(...)
- VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;*
(...)
- XII. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan; y*
- XIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.*

La transcripción de estas fracciones nos lleva a concluir que el SAT tiene más facultades que la propia Secretaría, de quien no es más que un órgano desconcentrado. Y que la última

fracción citada da lugar a que el SAT lleve a cabo acciones que estime necesarias para cumplir con la ley (del SAT) y las dispuestas en su reglamento y demás ordenamientos aplicables.

De lo anterior, puede deducirse que el SAT no tiene limitación alguna en el ejercicio de las tareas que se le asignan. De la misma forma juzgamos que es muy cuestionable que el Reglamento del SAT pueda tener una jerarquía tal que pueda estar por arriba de otros ordenamientos con mayor nivel de importancia: La Constitución, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el Código Fiscal de la Federación.

Para respaldar nuestra postura, el artículo 18 de la LOAPF dispone que los reglamentos interiores sólo pueden instrumentarse para las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos. Pero en ninguna parte se menciona que los reglamentos se instrumenten para los órganos desconcentrados.

d) Clases de Determinación

José de Jesús Sánchez Piña⁶⁷ considera que existen tres clases de determinación:

- 1.- La que realiza el contribuyente,
- 2.- La que lleva a cabo la autoridad en coadyuvancia con el contribuyente,
- 3.- La que deriva del acuerdo entre la autoridad y el contribuyente.

Rodríguez Lobato⁶⁸ reitera la anterior clasificación al señalar "... la determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo".

Rodríguez Lobato⁶⁹ afirma que "Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar". Y explica que en la doctrina existen los siguientes métodos que las legislaciones han adoptado para determinar los créditos fiscales:

⁶⁷ Op. Cit. Págs. 44-47

1.- *El Indicativo:* Este método se basa en presunciones, tomando en consideración la actividad del contribuyente, el objeto gravado, la capacidad de producción de la maquinaria, la clase de materia prima que se ocupa, el giro del negocio, el capital que se invierte en él, etcétera.

2.- *El Objetivo:* Este método se basa en atribuir un valor a las características inherentes al objeto o mercancía gravada.

3.- *El Declarativo:* En este método se impone al particular la obligación de presentar una declaración o manifestación formal ante la autoridad fiscal. El autor en comento, señala que la declaración puede ser informativa o de pago.

Como conclusión, indicaremos que el método declarativo está previsto en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, al disponer que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las leyes. Y a falta de disposición expresa, *el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas* dentro de los siguientes plazos:

- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación respectivamente.
- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

e) Criterio que adopta nuestra ley con respecto a la determinación

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación prevé que las contribuciones se deben determinar de conformidad con las leyes que se encuentren vigentes en el momento en que se

¹⁸ Op. Cit. Pág. 121

generaron, aunque les sean aplicables las normas de procedimiento expedidas después de su causación. Este mismo numeral cita que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario. Lo cual significa que nuestra legislación adopta la determinación fiscal llevada a cabo por el contribuyente, (llamada en la práctica autodeterminación fiscal).

Como salvedad, se faculta a las autoridades fiscales para determinar las contribuciones y para que ello opere, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes al día en que se generen o causen las contribuciones.

Lo que podemos observar es que la ley prevé que sean los contribuyentes los que se autodeterminen, pero también los contribuyentes pueden aportar la información necesaria a las autoridades para que éstas determinen el pago de contribuciones en los plazos que expresamente indica la ley.

f) Requerimiento de pago y Exigibilidad del Crédito Fiscal

Una vez que se ha determinado el crédito fiscal, es decir, que se ha emitido el razonamiento para establecer el nexo causal entre el hecho imponible y el hecho generador, lo que da lugar a la relación jurídica tributaria, se procede a realizar el cálculo aritmético para fijar la cantidad exacta que el contribuyente debe pagar a la autoridad fiscal. Ante este supuesto, la autoridad fiscal competente está facultada para requerir al particular el pago de la contribución.

José de Jesús Sánchez Piña⁷⁰ al respecto señala que "La exigibilidad del crédito nace prácticamente cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectuara el pago

⁶⁹ Ibidem Pág. 122-124.

⁷⁰ Op. Cit. Pág. 47.

respectivo sin la intervención de la autoridad. A partir del momento en que transcurrió el plazo, la autoridad está legitimada para requerir al deudor la prestación incumplida".

Rodríguez Lobato⁷¹ menciona que "mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible".

En otras palabras, si el particular no paga la contribución en los plazos señalados por la ley, la autoridad tiene el derecho de exigir el pago de la contribución aún en contra de la voluntad del gobernado.

El Código Fiscal de la Federación no dispone de forma expresa cuándo un crédito fiscal es exigible, simplemente indica la obligación de los gobernados para pagar en los plazos fijados las contribuciones debidas al Estado. Y en caso contrario, las autoridades fiscales están facultadas para exigir el pago de los créditos fiscales no cubiertos a tiempo por los contribuyentes mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Al respecto, la procedencia legal para que el SAT pueda llevar a cabo las tareas de recaudación de las contribuciones se encuentra en el artículo 1º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que textualmente señala: "*El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad Fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley*". Lo anterior, es compatible con lo dispuesto por el artículo 17 de la L.O.A.P.F. Pues en dicho artículo, se justifica la existencia de órganos descentralizados que coadyuven con las tareas que el Poder Ejecutivo Federal delega a las Secretarías de Estado. (Aún cuando se sugiere remitirnos a las consideraciones vertidas sobre el exceso de atribuciones otorgadas al SAT en puntos anteriores).

⁷¹ Op. Cit. Pág. 127

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Derivado de lo anterior, el Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en su artículo 1º señala:

"El Servicio de Administración tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia".

Por otro lado, el artículo 2º del referido Reglamento dispone que:

"Para el despacho de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará con...":

- Administración General de Grandes Contribuyentes
- Administración General de Recaudación
- Administración General de Auditoría Fiscal Federal
- Administración General Jurídica de Ingresos
- Administración General de Aduanas
- Administración General de Recursos
- Administración General de Coordinación y Evaluación Tributaria
- Administraciones locales y aduanas

La Administración General de Recaudación es competente de conformidad con el artículo 14 del Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria para:

I. Establecer la política y los programas que deben seguir ... las administraciones locales de recaudación y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas, en las materias siguientes: recaudación de contribuciones, aprovechamientos, sus accesos y productos; ... vigilancia de cumplimiento de obligaciones fiscales; ... información sobre plazos y modalidades para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; ... requerimiento de obligaciones y determinación de sanciones que deriven de su incumplimiento; ... determinación y cobro a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados de las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones; cobros de cheques no pagados de inmediato y de las indemnizaciones correspondientes; ... determinación y cobro de diferencias por devoluciones improcedentes e imposición de las multas correspondientes; ... verificación de saldos a favor a compensar y de determinación y cobro de cantidades compensadas indebidamente e imposición de las multas correspondientes; ... visitas domiciliarias, verificaciones en esta materia e imposición de multas por infracciones a las disposiciones relativas; imposición de multas por omisión en la presentación de declaraciones y avisos; notificación cobro coactivo, determinación de responsabilidad solidaria y garantías de los créditos fiscales; ...

III. Participar ... en el diseño de los sistemas de recaudación de ingresos por las entidades u oficinas de recaudación autorizadas...

IV. Evaluar la operación en materia de recaudación y proponer, en su caso, las medidas que procedan;

XVI. Aplicar en los materiaes de su competencia, las reglas generales y los criterios establecidos en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios de carácter federal;

XVII. Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la presentación de las solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes y, en su caso, realizar inscripciones por actos de autoridad; orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de tales obligaciones; solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan; embargar precautoriamente las mercancías con motivo del incumplimiento de las obligaciones antes citadas; y levantar el embargo precautorio en los casos que proceda;

XVI. Recaudar, directamente o a través de las oficinas autorizadas, el efecto, el importe de las contribuciones, aprovechamientos, incluyendo las cuotas compensatorias, así como los productos federales;

XVII. Concentrar en la unidad administrativa competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los ingresos recaudados;

XXI. Exigir la presentación de declaraciones, avisos, documentos e instrumentos autorizados, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos ... practicar el embargo precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente; imponer la multa que corresponda; requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en las declaraciones, solicitudes, avisos, documentos e instrumentos autorizados...

XXII. Notificar cuando corresponda, las resoluciones que determinen créditos fiscales, citatorios, requerimientos, solicitud de informes y otros actos administrativos, cuando la notificación no corresponda a otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria;

XXIII. Llevar a cabo en términos de la legislación fiscal el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, cuando dicho procedimiento no sea de la competencia de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria, así como las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal, inclusive las fianzas a favor de la Federación, otorgadas para garantizar los créditos fiscales respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución; enajenar fuera de remate bienes embargados, así como expedir el documento que ampare la enajenación de los bienes rematados y, proceder a la ampliación del embargo en otros bienes del contribuyente cuando la autoridad estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales o cuando la garantía del interés fiscal resulte insuficiente;

XXIV. Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales cuyo cobro le corresponda, mediante garantía de su importe y accesorios legales, inclusive tratándose de aprovechamientos; así mismo, llevar a cabo el embargo en la vía administrativa como medio de garantía;

XXV. Aceptar, previa calificación, las garantías que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, o sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades; autorizar la sustitución de las citadas garantías y cancelarlas cuando proceda, y vigilar que dichas garantías sean suficientes tanto al momento de su aceptación como con posterioridad, así como exigir su ampliación si no lo fueren;

XXVI. Ordenar y practicar el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal cuando, a su juicio, hubiera peligro de que el obligado se ausente o realice la enajenación de bienes o cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales; así como levantarlo cuando proceda;

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

XXVIII. *Determinar y cobrar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones, y por el pago en parcialidades de contribuciones sin tener derecho a ello, así como el monto de los recargos, gastos de ejecución, honorarios y gastos extraordinarios que se causen en los procedimientos de ejecución que lleve a cabo, determinar y hacer efectivo el importe de los cheques no pagados de inmediato y de las indemnizaciones correspondientes;*

XXIX. *Determinar la responsabilidad solidaria respecto de créditos fiscales de su competencia y hacerlos exigibles mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución;*

...

XXXI. *Dirigir a los verificadores, notificadores y ejecutores que le sean adscritos;*

XXXIII. *Proporcionar a las autoridades y dependencias señaladas en las disposiciones legales aplicables, la información y datos de los contribuyentes, así como los manifestados en sus declaraciones;*

XXXVII. *Imponer las multas por infracción a las disposiciones fiscales, en la materia de su competencia;*

...

XXXIX. *Colaborar con la autoridad competente en la investigación de hechos que puedan constituir infracciones administrativas, delitos fiscales y delitos de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, realizados en el desempeño de sus funciones; de aquellos por los que la hacienda pública resulte afectada o de los delitos previstos en las leyes y disposiciones que regulan el sistema financiero;*

...

De lo anterior podemos desprender que el SAT es la autoridad que llevará a cabo el procedimiento de cobro de los créditos fiscales que no se pagaron en los términos legales fijados. Y para tal efecto, la ley le concede amplias y excesivas facultades para practicar el procedimiento económico coactivo y exigir los créditos fiscales omitidos por los contribuyentes.

g) Embargo precautorio

A pesar de lo anterior, existen causas por las cuales aún cuando el crédito fiscal no es exigible, la autoridad procede a llevar a cabo el embargo precautorio sobre los bienes y/o negociaciones de los gobernados con la finalidad de garantizar el interés fiscal en los siguientes supuestos legales:

Art. 145 CFF.

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Con respecto a esta hipótesis, podemos señalar que la autoridad tiene la obligación de demostrar que efectivamente el contribuyente tiene dichas pretensiones.

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

Consideramos al igual que en la hipótesis anterior, que exista prueba indubitable de que el contribuyente quiere realizar conductas que indudablemente lleven a la autoridad a demostrar que éste va a ocultar, enajenar o dilapidar sus bienes. La afirmación de la autoridad debe tener un respaldo que lo pruebe. Un ejemplo, es que el contribuyente se encuentra dentro de un procedimiento de concurso mercantil.

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

La autoridad debe narrar de manera detallada el porque el contribuyente se niega a proporcionar la información que le es requerida.

IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Cuando a juicio de ésta, exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

Con relación a este supuesto, y los anteriores podemos afirmar que a la autoridad se le facultan facultades ilimitadas para que defina a su juicio cuándo existe peligro inminente de que el contribuyente incurra en conductas para incumplir sus obligaciones. Debería adicionarse al artículo 145, relacionado con el párrafo del mismo referente a la circunstanciación, la obligación de la autoridad para demostrar y probar las actitudes de los contribuyentes establecidas en las fracciones del citado numeral.

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

Este supuesto da lugar a que los gobernados cumplan con la obligación que de manera expresa establece el artículo 27 del CFF.

La autoridad que realice el embargo tiene la obligación de levantar un acta circunstanciada en la que se precisen las razones del embargo.

En el caso de la fracción IV del referido artículo, la autoridad requerirá al particular para que en el término de tres días desvirtúe la cantidad por la cual se practicó el embargo. De lo contrario, el monto del

embargo será definitivo.

El embargo precautorio quedará sin efectos si en los plazos señalados para realizar una visita domiciliar la autoridad no emite una resolución en la que se determine el o los créditos fiscales. Pero, si dentro de los plazos señalados (seis meses con derecho a dos prórrogas por el mismo tiempo), artículo 16 A y 18 del CFF, la autoridad sí determina los créditos fiscales, el embargo precautorio quedará como definitivo y se procederá a llevar a cabo el procedimiento económico coactivo. Para ello, la autoridad debe hacer constar en el expediente de ejecución la resolución y notificación de dicho acto.

Si el embargo precautorio es practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, quedará firme en el momento de su exigibilidad y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

En innumerables ocasiones se ha cuestionado la constitucionalidad del embargo precautorio, pues se considera que contraviene los artículos 14 y 16. En este sentido, antes de privar de la propiedad a una persona, deben cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento; así como la obligación de la autoridad competente para emitir por escrito un acto en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento.

El Doctor Daniel Diep Diep⁷² define al embargo como: *"la afectación de derechos dispuesta por autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes a efecto de asegurar la posible ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio; o bien, la de garantizar concretamente una pretensión ejecutiva a realizar. Es, pues, preventivo, provisional o cautelar y cabe efectuarlo de tres modos: mediante simple señalamiento y anotación del bien en acta formal; mediante depósito, también con acta formal; o mediante el nombramiento de administrador o interventor, con orden y notificación legalmente justificados"*...

⁷² Defensa Fiscal. ANIPARO CONTRA EMBARGOS PRECAUTORIOS. La Revista Mexicana de Estrategias Fiscales. Reforma Fiscal. La Inspección, Año 4. Número 40, febrero 2002, México. Pág. 6

En nuestra opinión, el hecho de que la autoridad practique el embargo precautorio cuando a su juicio considere que pueden operar las causales previstas en el artículo 145 del CFF, podría suceder que ésta actúe subjetivamente sin justificar su criterio con el fin de trabar embargo sobre los bienes del particular.

Si pensamos en que las autoridades fiscales le advierten al particular que procederán al embargo mediante la utilización de la fuerza pública cuando éste se niega a señalar bienes, se considera que no se están respetando los numerales 14 y 16 constitucionales.

Si el particular asume que la autoridad ha incurrido en vicios del procedimiento durante su actuación, el gobernado tiene derecho a interponer medios de defensa para reclamar y desvirtuar lo señalado por la autoridad.

El punto controvertido que se presenta con relación al embargo precautorio, está encaminado a que la autoridad lo lleva a cabo sin haber determinado el crédito fiscal. Y aún cuando se determine, debe ser notificado al particular debidamente, que haya transcurrido el plazo legal de 45 días después de la fecha en que surta efectos la notificación, para que, en caso de que el particular no pague, no garantice el interés fiscal o no interponga medio de defensa alguno, la autoridad puede exigir el cumplimiento de la obligación de pago por parte del particular.

Con el propósito de confirmar nuestra postura, insertamos la Tesis Jurisprudencial No. 17/1195 (9ª). Emitida por el Tribunal en Pleno:

Creemos que si a juicio de la autoridad procede un levantamiento de embargo precautorio, resulta difícil satisfacer plenamente los requisitos de fundamentación y motivación, así como también el demostrar que el crédito fiscal ya fue determinado y notificado al contribuyente para

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

que éste en el término de 45 días pueda interponer los mecanismos de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación. (Artículo 65 del CFF).

Otras Tesis Jurisprudenciales, nos ofrecen criterios que tienden a considerar que contra el embargo precautorio podemos interponer mecanismos de defensa, por considerar a éste un acto legal e inconstitucional.

1.- Nuevena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Septiembre de 1995, Tesis: P./J. 17/95, Página: 27.

"EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN".

En los terminos en que se encuentra redactado el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el Artículo 16 Constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado "de proteger el interés fiscal", carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectables, además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.

2.- Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del primer Circuito, visible en el *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Parte, Sección Jurisprudencia, Volumen 97-102, Época 7ª, página 359, que a la letra establece:

"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. COBROS FISCALES EN LA VÍA DE EJECUCIÓN".

...Cuando el artículo 16 Constitucional exige que los actos de autoridad que causan molestias a los particulares deben estar fundados y motivados, no hace distingo alguno, por lo que debe estimarse que la garantía constitucional señalada cubre absolutamente todos esos actos de autoridad.

Ahora bien, tratándose de las resoluciones que fincan créditos fiscales, es claro que fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivos que fundan el fincamiento del crédito, y motivarlas es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

aplicación de aquellos preceptos. Y tratándose de los actos de cobro realizados en el procedimiento de ejecución, que se inicia con un requerimiento de pago con apercibimiento de embargo, es claro que para que estén debidamente fundados y motivados, se requiere la cita de los preceptos adjetivos que regulan el procedimiento de ejecución, pero también la mención clara y completa de la resolución fiscal debidamente notificada que fincó el crédito mismo, con su propia motivación y fundamentación. De lo contrario se dejaría al causante en estado parcial de indefensión, ya que para que éste en plena posibilidad legal de decidir si debe pagar o impugnar el cobro, es menester que se le den todos los elementos de hecho y de derecho que funden y motiven el crédito mismo, así como su cobro en la vía de ejecución.

Cuando el artículo 31, fracción IV e la Constitución federal deposita en las autoridades fiscales la facultad de fincar obligaciones unilaterales, y de hacerlas efectivas en la vía económico-coactiva sin necesidad de acudir a los tribunales previamente establecidos, debe estimarse que deposita en sus manos una facultad de enorme fuerza y de enorme trascendencia, que puede causar a los ciudadanos indudables molestias patrimoniales y aún en ocasiones molestias ilegales, por lo que tal facultad debe ser ejercitada siempre con gran delicadez y dando a los dos plena e indubitable oportunidad de defender sus intereses legalmente protegidos.

3.- Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Enero de 2000, Tesis: VIII.2o.59 A, Página: 994.

"EMBARGO PRECAUTORIO. CONSTITUYE UN ACTO EMITIDO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN CONTRA DEL CUAL PROCEDE EL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN".

Del análisis del artículo 145 en relación con el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, se llega al conocimiento de que los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados en la ley, se harán exigibles por la autoridad mediante el procedimiento administrativo de ejecución, el cual inicia con el requerimiento de pago al deudor y, en su caso, el embargo de bienes suficientes a garantizar el interés fiscal, procedimiento este que constituye la hipótesis genérica de su inicio. Ahora bien, de conformidad con el segundo párrafo del citado artículo 145, se puede practicar embargo precautorio antes de la fecha en que el crédito sea exigible o determinado si se da alguno de los supuestos que previstos en dicho numeral en comento, sujetándolo a las reglas previstas para los embargos genéricos; por tanto, si esta medida así practicada, se convertirá en definitiva cuando los créditos se hagan exigibles y no sean pagados, resulta claro entonces que la figura prevista por el artículo 145 del ordenamiento legal citado, reviste las características de un acto del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que ante esa circunstancia, en su contra procede el recurso de revocación previsto por la fracción II, del artículo 117, del Código Fiscal Federal.

4.- Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Sexta Parte, Sección Jurisprudencia, Volumen 97-102, 7ª Época, pág. 359, que establece:

"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. COBROS FISCALES EN LA VÍA DE EJECUCIÓN".

... Cuando El artículo 16 Constitucional exige que los actos de autoridad que causan molestias a los particulares deben estar fundados y motivados, no hace distingo alguno, por lo que

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

debe estimarse que la garantía constitucional señalada cubre absolutamente todos esos actos de autoridad...

5.- Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VI, Noviembre de 1997, Tesis: P./J. 88/97, Página: 5

"EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL".

El Artículo 145, Fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las Autoridades Hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando se percatan de alguna de las irregularidades a que se refiere el Artículo 55 del propio ordenamiento legal, o cuando exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, quienes cuentan con el plazo de un año para emitir resolución que finque el crédito que, en su caso, llegase a existir, lo que se traduce en una violación a lo dispuesto en el Artículo 16 Constitucional, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comento utilice los términos "contribuciones causadas", toda vez que la causación de una contribución se encuentra estrechamente vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero. Por otra parte, la remisión al diverso numeral 55 del propio Código, no toma constitucional el precepto, toda vez que las hipótesis previstas en este Artículo sólo facultan a la autoridad a llevar a cabo el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que deban pagar contribuciones, pero de ello no puede seguirse que el embargo precautorio pueda trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de modo que pretender justificar la medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de un año que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra.

6.- Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Mayo de 2000, Tesis: XXII.1o.32 A Página: 931.PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SEGUNDO CIRCUITO.

"EMBARGO PRECAUTORIO. MATERIA FISCAL".

De una interpretación armónica de los artículos 117, fracciones I y II, y 145 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el embargo precautorio que se practica con el fin de garantizar el interés fiscal que pudiera derivar de las visitas domiciliarias que se están practicando, constituye una medida provisional o preventiva y no definitiva, toda vez que la autoridad administrativa, aún no ha determinado crédito fiscal alguno; por tanto, no existe todavía procedimiento administrativo de ejecución incoado contra el contribuyente, por ello, no procede con motivo del citado embargo, el recurso de revocación, en virtud de que no se trata de una

resolución definitiva o que se haya emitido en un procedimiento administrativo de ejecución, de ahí que sea procedente el juicio de garantías biinstancial.

7.- Novena Época, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Febrero de 2001, Tesis: 1.2º.A.25 A, Página: 1757.

EMBARGO PRECAUTORIO. ES ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN CONTRA EL CUAL PROCEDE EL AMPARO INDIERECTO.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 114, fracción IV, de la Ley de Amparo, aplicable por igualdad de razón a cualquier procedimiento seguido en forma de juicio, es procedente el amparo indirecto en contra del embargo precautorio decretado con apoyo en el artículo 151 de la Ley Aduanera, por ser dicha medida cautelar un acto que causa sobre los bienes embargados ejecución de imposible reparación, en la medida en que limita irreversiblemente el ejercicio de los derechos del propietario, quien con motivo del gravamen no puede usar y disfrutar de la cosa embargada plenamente. A lo anterior no se opone la tesis jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página ciento ochenta y siete, Tomo VII, abril de mil novecientos noventa y ocho, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: "EJECUCIÓN, PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE. EL AMPARO CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS EN AQUEL SOLO PROCEDE CUANDO SE RECLAMA LA DEFINITIVA, A PESAR DE QUE SE IMPUGNE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES". En efecto, aún cuando en dicha tesis jurisprudencial se dijo que al procedimiento administrativo de ejecución regulado por los artículos 145 a 196 del Código Fiscal de la Federación (equiparable al previsto por la Ley Aduanera en su artículo 151 y demás relativos), es aplicable el artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo, por ser ese procedimiento equiparable a los procedimientos seguidos en forma de juicio, y que por ello, el amparo indirecto sólo procede en contra de la resolución que apruebe el remate, tal decisión jurisprudencial no puede tener alcance tal, que impida aplicar la excepción que el mismo artículo 114 de la Ley de Amparo prevé en su fracción IV, respecto de los actos que tengan sobre las personas o las cosas ejecución de imposible reparación. Así es, porque en la citada tesis, lo que entretuvo y directamente se decidió, fue el tema relativo a la equiparación del procedimiento administrativo de ejecución (y tácitamente de los procedimientos similares, como el de verificación aduanera), con los procedimientos seguidos en forma de juicio; no se ocupó pues, la Segunda Sala de manera inmediata y clara, del diverso tema sobre los actos que dentro del procedimiento tengan sobre las personas o las cosas ejecución de imposible reparación. Así lo demuestra la propia Segunda Sala al resolver con fecha posterior a la de aprobación de la citada jurisprudencia (veinte de marzo de mil novecientos noventa y ocho), el amparo en revisión 1329/97 concediendo el amparo a la quejosa en contra del embargo precautorio reclamado, por estimar inconstitucional el artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera. El Pleno de la Suprema Corte, por su parte, con posterioridad a la primera sentencia que formó la jurisprudencia de la Segunda Sala, aprobó tesis jurisprudencial en la que declaró inconstitucional el artículo 145, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación que prevé el embargo precautorio, y lógicamente amparó a los quejosos que reclamaron dicha medida cautelar. El Pleno, a su vez, en sesión de trece de enero de mil novecientos noventa y ocho, aprobó tesis aislada en la que declaró inconstitucional el artículo 145, fracción I, del Código Fiscal de la Federación que prevé el embargo precautorio.

Al respecto podemos concluir que, ante el supuesto de un embargo precautorio, el particular puede invocar el amparo y protección de la Justicia Federal en términos de lo dispuesto por el artículo 114 de la Ley de Amparo. Es decir, en contra del embargo precautorio, es procedente la interposición del amparo indirecto ante los Jueces de Distrito Competentes.

Cabe aclarar que en este Capítulo, a lo que en materia de recursos ordinarios previstos en el CFF así como el juicio de amparo indirecto que puede interponer el particular se refiere, serán estudiados a grandes rasgos posteriormente.

En resumen, lo que debe quedar claro es que existen mecanismos de defensa en contra de las autoridades que pretenden embargar precautoriamente los bienes de los particulares cuando muy a juicio de la autoridad operan las causales contempladas en el artículo 145 del CFF, y dichos mecanismos de defensa son: el recurso de revocación (art. 116 CFF), el juicio de nulidad (art. 197 CFF) y desde luego el juicio de amparo indirecto (art. 114 de la Ley de Amparo).

2.- Desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución

El procedimiento administrativo de ejecución es aquél por virtud del cual la autoridad fiscal está facultada para exigir el pago o crédito fiscal que omitió el contribuyente en los plazos exigidos por la ley, (Art. 145 CFF).

Sergio F. De la Garza⁷³ considera que el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución se divide en tres etapas: actos de inicio, acto de desarrollo y actos de conclusión.

De la misma forma, Jesús Quintana Valtierra⁷⁴ comparte el anterior criterio para dividir las etapas del procedimiento.

⁷³ DE LA GARZA, SERGIO F., *Derecho Financiero Mexicano*: Porrúa, 1983, Pág. 788.

El Código Fiscal de la Federación divide el procedimiento administrativo de ejecución en cuatro secciones, reguladas en el Capítulo III del Título V del Código Fiscal de la Federación. Tales secciones son las que se citan a continuación:

- Sección I, Disposiciones Generales. Arts. 145 al 150.
- Sección II, Del embargo. Arts. 151 al 163.
- Sección III, De la intervención. Arts. 164 al 172.
- Sección IV, Del remate. Arts. 173 al 196-B.

Los actos de inicio, actos de desarrollo y actos de conclusión a los que hacen referencia Sergio F. De la Garza y Jesús Quintana Valtierra van encaminados a explicar las etapas que integran este procedimiento.

Para Jesús Quintana Valtierra,⁷⁵ los actos de iniciación tienen el propósito de requerirle al particular (contribuyente o responsable solidario) el pago del crédito fiscal que no ha sido cubierto de conformidad a los plazos establecidos en ley. Es decir, en esta primera etapa, el particular tiene que demostrar a la autoridad haber realizado el pago del crédito fiscal respectivo dentro de los plazos legales señalados.

Los actos de desarrollo⁷⁶, "son los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende y formándolo materialmente". Dentro de estos actos se contempla el embargo y la forma en que éste es llevado a cabo por la autoridad competente para ello.

⁷⁴ Op. Cit. Pág. 211

⁷⁵ Idem.

⁷⁶ Ibidem. Pág. 216.

Finalmente los actos de conclusión⁷⁷ son “los que tienen como función poner fin al procedimiento administrativo de ejecución”.

Sin embargo, pretendemos que la exposición del procedimiento administrativo de ejecución en este Capítulo, se apegue a un criterio particular que consideramos apropiado por razones didácticas. Sin que por ello se prescindiera de la importante clasificación que aportan los autores en comentario y la prevista en el Código Fiscal de la Federación.

El CFF dispone en el primer párrafo del artículo 145 que: “*Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución*”...

Lo anterior significa que el contribuyente tiene la obligación de pagar sus contribuciones dentro de los plazos que la ley indica con el fin de sufragar el gasto público, en cumplimiento a lo que prevén los artículos 31 fracción IV de la Constitución y 1º del CFF.

Rodríguez Lobato⁷⁸ señala que para extinguir la obligación fiscal existen diversas figuras jurídicas, y el pago es “el modo por excelencia” para dar fin al cumplimiento de ese deber.

El Diccionario Jurídico 2002⁷⁹ define al pago como ...“La realización de la prestación a que estaba obligado el deudor, frente al acreedor”... Asimismo, retoma el concepto que aporta el Código Civil: ...“Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa debida o la prestación del servicio que se hubiere prometido”. Claro está que en materia fiscal, el pago se refiere a una cantidad de

⁷⁷ *ibidem*. Pág. 229.

⁷⁸ *Op. Cit.* Págs. 167-171

⁷⁹ *Op. Cit.*

dinero cierta y determinada que se hace exigible una vez que ha transcurrido el plazo para cumplir con esa obligación.

Rodríguez Lobato⁸⁰ acepta como válidas las distintas clases de pago que proporciona Margáin. Las que se citan a continuación:

- *Pago liso y llano*: El cual implica pagar al fisco el crédito fiscal que se le debe de conformidad a lo dispuesto por la ley. El artículo 65 del CFF dispone: "*Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación*". El autor en referencia dentro de esta clase de pago, menciona al pago de lo indebido, que consiste en que el contribuyente paga al fisco una cantidad superior a la que se le adeuda. Este pago de lo indebido da lugar al derecho del contribuyente para solicitar la devolución de ese saldo a favor, con base en lo dispuesto por el artículo 22 del CFF.
- *Pago en garantía*: El gobernado efectúa este tipo de pago con el único propósito de asegurar el cumplimiento de su obligación en caso de que en momento posterior se configure algún supuesto previsto en la ley. "*Un ejemplo lo podemos tener en las importaciones temporales, que no causan impuestos aduanero, pues para asegurar el pago de estos impuestos si la importación se convierte en definitiva, se puede efectuar este tipo de pago*"⁸¹.
- *Pago bajo protesta*: "*Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de*

⁸⁰ *idem*.

⁸¹ *ibidem*, Pág. 167.

defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito⁸².

- ***Pago provisional:** Es el pago o los pagos que realiza el contribuyente en diversas épocas del año a cuenta del ejercicio fiscal vigente para que al final de éste, se pague la declaración anual.*
- ***Pago definitivo:** ... "En este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cuál es la cuantía de su adeudo y el fisco la acepta tal y como se le presenta, aceptando, en principio, que el pago es correcto"...⁸³*
- ***Pago de anticipos:** "Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; ... que se tomará en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual. No debe confundirse al pago de anticipo con el pago provisional; éste se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente, llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente, en cambio, aquél se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta"⁸⁴...*
- ***Pago extemporáneo:** Es el pago que realiza el contribuyente fuera de los plazos establecidos por la ley. "El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora. Hay prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente en que éste pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido*

⁸² *ibidem*. Pág. 168.

⁸³ *ibidem*. Pág. 169.

⁸⁴ *idem*.

y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal.⁸⁵

Ahora bien, cuando el particular no efectúa el pago del crédito fiscal dentro de los plazos que establece la ley, la autoridad en ejercicio de su facultad económica coactiva, tiene el derecho de exigir dicho pago.⁸⁶

Este requerimiento de pago es una etapa preliminar a la que el autor Quintana Valtierra ubica dentro de los actos de iniciación del procedimiento económico coactivo.

El contribuyente debe pagar sus contribuciones en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. Y dice el artículo 6º del CFF que *a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:*

- I. *Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.*
- II. *En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de su causación.*

Quintana Valtierra⁸⁷ señala que la autoridad recaudadora ordena por escrito que el contribuyente pague el crédito fiscal el día en que se lleve a cabo la diligencia del requerimiento,

⁸⁵ *ibidem*. Pág. 170.

⁸⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, ROJAS YÁÑEZ Jorge, *Op. Cit.* Pág. 211.

⁸⁷ *Op. Cit.* Págs. 212-213

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

con el apercibimiento de que si no paga, se le embarguen bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios, (gastos de ejecución, recargos y multas). Este requerimiento debe ser notificado de conformidad con el artículo 134 del CFF.

Para el autor en comento, la formalidad del requerimiento de pago regulada en el artículo 152 del CFF, se encamina al cumplimiento de una carga procesal. Pues constituye un deber de la autoridad notificar todo acto administrativo y dar a conocer al particular su obligación de pagar el crédito fiscal omitido, y en caso contrario, la autoridad iniciará el procedimiento administrativo de ejecución a través del embargo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la siguiente tesis:

"La diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación anterior 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".⁸⁹

En virtud de lo anterior, podemos señalar que, si el contribuyente o el responsable solidario - artículo 26 del CFF -, no paga el crédito fiscal adeudado el día en que por notificación se le requiere de acuerdo a lo dispuesto en el CFF, da lugar a que en ese mismo acto se practique el embargo, (art. 151 del CFF).

El embargo previsto en la Sección II del ordenamiento legal referido, se contempla dentro de los actos de desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución que señala Quintana Valtierra en su obra. En este orden de ideas, estimamos fundamental explicar a grandes rasgos esta etapa tan importante dentro del procedimiento materia de este Capítulo.

a) Embargo

El Diccionario Jurídico 2002⁸⁹, indica que *"En términos generales el embargo puede ser definido como la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio (embargo preventivo, provisional o cautelar) o bien satisfacer directamente una pretensión ejecutiva (embargo definitivo o apremiativo)"*.

Para Jesús Quintana Valtierra⁹⁰, el embargo es...*"el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa entre los que posee el deudor -en su poder o en el de terceros-, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimidación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito"*.

Una vez consideradas las anteriores definiciones, podemos asentir que el embargo implica una privación de los bienes del particular en ejercicio de la facultad económica coactiva de la cual goza la autoridad para hacer efectivo el cobro de un crédito fiscal que le es debido.

Para que el embargo se realice conforme a los lineamientos legales, es necesario:

- Que exista un crédito fiscal no pagado por el gobernado a favor de la autoridad en los plazos fijados por la ley,
- Que dicho crédito sea exigible y,
- Que se notifique el requerimiento de pago por escrito y de acuerdo a las reglas que prevé el CFF.

⁸⁹ Idem.

⁹⁰ Op. Cit.

⁹¹ Op. Cit. Pág. 216. El concepto aportado por el autor, la transcribe textualmente del autor Miguel Fenech, Op. Cit. Vol. II, pag. 55.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

b) Constitucionalidad del embargo

Se encuentra en boja la figura del embargo en virtud de que constituye una afectación a los bienes de los particulares que no han cumplido o se negaron a cumplir con sus obligaciones de pago a las autoridades recaudadoras de contribuciones dentro de los plazos que dispone la ley.

La autoridad con base en los supuestos señalados por el CFF, requiere al gobernado de pago y si éste no prueba en el acto que ya lo efectuó, se tramará el embargo sobre los bienes o negociaciones propiedad del particular, (Art. 151 CFF).

Existen diversas opiniones que tienden a considerar inconstitucional el embargo. Por tal razón, consideramos de utilidad incorporar a este capítulo algunas Tesis de Jurisprudencia para reforzar tales criterios.

1.- Instancia: TCC, Primer Tribunal Colegiado del 10º Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Parte: I, junio de 1995, Tesis: X 1º 7 A, Página 445.

EMBARGO FISCAL. DUPLICIDAD DEL VIOLATORIO DE GARANTÍAS.

Si existe trabado un embargo precautorio determinado por la autoridad fiscal para garantizar el crédito exigido al quejoso, éste es el que debe responder por dicho crédito y si la autoridad al emitir la resolución en la que se determinó el monto total del crédito considera que es insuficiente para cubrirlo está facultada en términos del artículo 154 del Código Fiscal de la Federación, para ampliar el embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución, pero no practicar un nuevo embargo, sin dar las razones o motivos legales en que se apoya para llevar a efecto el mismo, pues la legislación fiscal establece los medios para que la autoridad, en caso necesario, amplíe el embargo que considere insuficiente, por lo que si no existe constancia de la insuficiencia del secuestro provisional trabado en bienes del deudo o de la ampliación de dicho embargo, resulta incontestable que la autoridad fiscal no estaba en aptitud de trabar un nuevo embargo porque de esa manera está duplicando los gravámenes sobre bienes del deudor, sin que exista una disposición legal al respecto, y con ello viola en perjuicio del quejoso lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, pues afecta propiedades sin que se hayan cumplido las formalidades esenciales del procedimiento de ejecución y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

2.- Instancia: 2s sala, 9ª época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo IX, Junio de 1999, página 374.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. NO LE RESULTAN APLICABLES LAS PRERROGATIVAS PROCESALES QUE ESTABLECE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 22 DE LA LEY DE AMPARO, EN RELACIÓN CON LOS ACTOS PROHIBIDOS POR EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL.

El artículo 22 de la Carta magna prohíbe las penas inusitadas y trascendentales, específicamente; las de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento, la confiscación de bienes y la multa excesiva. Por otra parte, la Ley de Amparo otorga ciertas prerrogativas procesales a quienes reclaman actos prohibidos por dicho precepto constitucional, y así, el artículo 22, fracción II de la mencionada ley, prevé que la demanda de garantías puede promoverse en cualquier tiempo. Estas y otras prerrogativas procesales dentro del juicio de garantías, rigen para todos los actos prohibidos por el artículo 22 constitucional, pues esta disposición establece tutela privilegiada a la vida, la libertad, la integridad física y la dignidad de la persona, pero no tratándose de actos derivados del procedimiento administrativo de ejecución previsto en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, como el embargo precautorio y la designación de un interventor con cargo a la caña, en virtud de que con tales actos no se ponen en peligro aquellos derechos fundamentales.

Nos encontramos en total desacuerdo con esta tesis, ya que la propiedad o posesión de una persona respecto a uno a varios bienes contemplados en los Artículos 14 y 16 Constitucionales), son garantías tan fundamentales como las previstas en el Artículo 22.

Debemos entender que el embargo definitivo a diferencia del precautorio se caracteriza por que el primero se lleva a cabo una vez que el crédito fiscal se encuentra debidamente determinado y liquidado. Sin embargo, y sin perjuicio de la definición anterior, la autoridad que efectúa el embargo definitivo, debe fundar y motivar dicho acto con base en lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constitucionales. Asimismo, debe la autoridad apearse a lo estrictamente ordenado por el artículo 38 del CFF, (Requisitos de los actos administrativos).

3.- Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XII, Octubre de 1993, Página: 425.

"EMBARGO PRECAUTORIO, MOTIVACIÓN EN EL CASO DE. ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN".

No se cumple con la motivación exigida por el Artículo 16 Constitucional si la resolución reclamada únicamente repite los requisitos establecidos en el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación para la procedencia de la práctica del embargo precautorio (peligro de que dicho contribuyente se ausente, enajene sus bienes, los oculte o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales), pero sin precisar las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que tomó en consideración la autoridad para dictarlo en la forma en que lo hizo, a fin de cumplir con lo exigido por el mencionado precepto constitucional.

Esta última tesis también resulta aplicable en su totalidad para la procedencia del embargo precautorio. Del mismo modo, en el embargo definitivo, deba la autoridad circunstanciar los actos que se realicen en la diligencia. Si no hubiese circunstanciación por parte de la autoridad, puede argumentarse una violación al artículo 16 Constitucional.

3.- Actos de Inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución

Debemos recordar que el procedimiento administrativo de ejecución es el procedimiento de cobro que tiene la autoridad fiscal sobre el contribuyente que omitió pagar sus contribuciones en los plazos legales. La autoridad competente para efectuar este procedimiento es la Administración Local de Recaudación.

Los particulares tienen una obligación sustantiva: pagar en la forma y en los términos que señala la ley. De lo contrario, la autoridad requiere de pago. (Artículos 45 y 65 del CFF). Si el particular no paga de conformidad a lo dispuesto por el último numeral en cita, se procede al requerimiento de pago mediante una persona que tiene el carácter de *Ejecutor* quien depende de la Administración Local de Recaudación.

El artículo 152 del CFF señala que el Ejecutor acudirá al domicilio del particular, una vez en él tiene la obligación de identificarse con la persona con quien se practique la diligencia de requerimiento de pago. El Ejecutor debe cumplir las formalidades que prevé el artículo 137 del CFF.

“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 esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este código".

Si en el momento en que el particular es requerido de pago por el Ejecutor demuestra haberlo realizado, se extingue la obligación. En caso contrario se procede al embargo. De la diligencia de requerimiento de pago y de embargo en su caso, que haga el Ejecutor, deberá levantar acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se haya entendido la diligencia. Esta acta, contendrá los requisitos exigidos por el artículo 38 de CFF. (Requisitos de los actos administrativos).

Luis Humberto Delgado Gutiérrez³¹ afirma que el embargo es "...el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ello. (...) y para que proceda se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal contempla para este tipo de notificaciones".

Con respecto a lo anterior, y con el propósito de consolidar lo dispuesto por la ley, insertamos algunas Tesis Jurisprudenciales.

1.- Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Julio de 1999, Tesis: II.A.61 A, Página: 887 TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

NOTIFICACIONES PERSONALES EN MATERIA FISCAL. CARECE DE VALIDEZ LA PRACTICADA EN EL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE, CUANDO ESTE SE ENCUENTRA PRIVADO DE SU LIBERTAD.

Si bien es cierto que las notificaciones personales realizadas conforme a lo dispuesto en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación son legalmente válidas, no menos cierto es que atendiendo a la finalidad de las mismas, el afectado debe conocer directamente la determinación que se le comunica; y, tal circunstancia no se cumple, si la notificación se realiza en el domicilio del contribuyente, cuando éste se encuentra privado de su libertad, motivo por el cual es clara una violación manifiesta a su garantía de audiencia.

DELGADO GUTIÉRREZ, Humberto PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, Embargo. Ed. Lamsa, México, pag. 163

2.- Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: IX, Abril de 1999, Tesis: VI.2o. J/171, Página: 374, SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

NOTIFICACIONES PERSONALES EN MATERIA FISCAL. REQUISITOS CUANDO NO SE ENCUENTRA A QUIEN SE DEBE NOTIFICAR.

El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación no establece literalmente la obligación para el notificador de que, cuando la notificación se afecte personalmente, y no encuentre a quien debe notificar, el referido notificador levante un acta circunstanciada en la que asiente que se constituyó en el domicilio respectivo; que requirió por la presencia de la persona a notificar, y que por no encontrarse presente le dejó citatorio en el domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente. Tampoco establece literalmente que el actuario deba hacer constar que se constituyó nuevamente en el domicilio; que requirió por la presencia de la persona citada o su representante legal, y que como no lo esperaron en la hora y día fijados en el citatorio, la diligencia la practico con quien se encontraba en el domicilio o en su defecto con un vecino. Pero la obligación de asentir en actas circunstanciadas los hechos relativos se deriva del mismo artículo 137, ya que es necesario que existan constancias que demuestren fehacientemente cómo se practicó todo el procedimiento de la notificación. De otra manera se dejaría al particular en estado de indefensión, al no poder combatir hechos imprecisos, ni ofrecer las pruebas conducentes para demostrar que la notificación se hizo en forma contraria a lo dispuesto por la ley.

4.- Actos de Desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tiene el derecho de designar dos testigos, si no lo hace o los testigos que fueron designados, se oponen a firmar una vez que termine la diligencia, el Ejecutor así lo hará constar en el acta, sin que por ello se afecte su legalidad.

a) Sujetos que intervienen en el embargo

Durante el embargo, las personas que intervienen son:

- El ejecutor, quien es designado por el jefe de la oficina exactora para requerir del pago al contribuyente u obligado solidario y en su caso, practicar el embargo.

Artículo 152 del CFF.

- El deudor, o en el supuesto de que no se encuentre éste, la persona con quien se entienda la diligencia. De conformidad con el artículo 152 del CFF en relación con los numerales 38 y 137 del mismo ordenamiento.
- Los testigos, que son nombrados por la persona con quien se entienda la diligencia de embargo, y si no lo hace o al terminar la diligencia los testigos se niegan a firmar, así debe hacerlo constar el ejecutar en el acta sin que ello afecte la legalidad del embargo. Artículo 155 párrafo último del CFF.
- Tercero, que es la apersona que puede oponerse al embargo del bien o bienes de los cuales tiene el dominio, siempre que exhiba prueba documental que lo acredite legal poseedor o propietario de los mismos. Artículo 158 del CFF.
- Depositario, previsto en el artículo 153 del CFF. Dicha figura se estudiará posteriormente.
- Interventor, regulado por el artículo 164 y siguientes del CFF, que también se estudiará más adelante.

b) Lugar y tiempo en que debe efectuarse el embargo

El artículo 152 del CFF señala como lugar para efectuarse el embargo el domicilio del deudor, en el que previamente debe requerirse el pago y en su defecto practicarse el embargo.

Tanto el requerimiento de pago como el embargo debe cubrir las formalidades previstas en el artículo 38, 134 y 137 del CFF, así como el artículo 16 constitucional.

En cuanto al tiempo de embargo, la respuesta nos la proporciona el artículo 13 del CFF. En donde se dispone que las diligencias hechas por las autoridades fiscales deben efectuarse en días y horas hábiles, que se comprenden entre las 7:30 y las 18:00 horas. (Los días inhábiles son los que de forma limitativa expresa el artículo 12 del CFF).

El artículo 13 señala que si una diligencia inicia en horas hábiles puede concluir en horas inhábiles sin que por ello se afecte la validez de la misma. Del mismo modo, las autoridades fiscales para practicar visitas domiciliarias del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, pueden habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia desempeñe labores por las que deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles. También se puede continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga como propósito el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

c) Bienes embargables e inembargables

Con relación al aseguramiento de bienes, el artículo 155 del CFF prevé que la persona con quien se entienda la diligencia tiene derecho de designar dos testigos así como a señalar los bienes sobre los cuales se trabará el embargo: que la ley considera embargables, los cuales se sujetan al orden siguiente:

I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios. El artículo 161 del CFF dispone que si los bienes sujetos a embargo se refieren a dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados deberán ser entregados por el depositario a la oficina ejecutora en un plazo que no debe ser mayor de 24 horas.

Posteriormente, el citado artículo prevé que la cantidad de dinero que se embargue no puede ser menor del 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados y que se aplicará para cubrir el crédito fiscal una vez que lo reciba la oficina ejecutora.

En virtud de lo anterior, consideramos que el legislador señaló de forma innecesaria que el dinero es una forma de garantizar el crédito fiscal omitido. Ya que el pago de las contribuciones que el particular debe cumplir de forma oportuna se efectúa precisamente con dinero. Por tanto, si el contribuyente no pagó con dinero un crédito fiscal a favor de la autoridad y el día de la diligencia de embargo el deudor o en su caso el ejecutor designan que se asegure el dinero, por obvias razones de esta forma quedaría cubierto el adeudo. Pero, nuestro criterio va encaminado a pensar que está de más decir que el dinero se embarga para garantizar el pago de un crédito fiscal omitido con dinero.

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. Como referencia a la fracción anterior, el

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

artículo 160 del CFF prevé que la autoridad de la oficina ejecutora debe notificar a los deudores del contribuyente al que se le practique embargo sobre sus bienes para que paguen sus adeudos directamente a la oficina mencionada, con el apercibimiento de realizar un doble pago en caso de desobediencia.

III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores. Lo anterior significa, que pueden señalarse bienes muebles siempre y cuando no estén comprendidos los muebles que por disposición de la ley no puedan ser embargados.

IV. Bienes inmuebles. Si se trata embargo sobre bienes inmuebles, éste debe inscribirse en el Registro Público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate. Es decir, pueden inscribirse en el Registro Público de la Propiedad o en el de Comercio, según sea el caso. Si los bienes inmuebles están ubicados dentro de la jurisdicción de dos o más oficinas del Registro Público, en todas ellas debe asentarse el embargo. Artículo 151, fracción II, párrafos 2º, 3º y 4º del CFF.

En caso de que la persona con quien se entienda la diligencia de embargo no designara testigos o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, el ejecutor deberá asentarlo de esta forma, sin que por ello se invalide el contenido del acta circunstanciada.

Sin embargo, el Ejecutor tiene la facultad de señalar bienes si sujetarse al orden previsto en el artículo 155 del CFF, siempre que el deudor o la persona con quien se practique la diligencia:

- I. No indique bienes suficientes a juicio del ejecutor o que no se haya ceñido al orden que especifica la ley.
- II. Cuando el deudor tenga otros bienes que sean embargables pero:
 - a) Su ubicación se encuentre fuera del área de la oficina ejecutora.
 - b) Se trate de bienes que tengan algún gravamen real o algún embargo anterior.
 - c) Se trate de bienes fungibles o cuya composición sea inflamable.

Sólo nos resta decir que con relación a la fracción I del citado artículo, por razones de legalidad, el Ejecutor deberá justificar que efectivamente los bienes del deudor no alcanzan a cubrir la cantidad requerida. Ya que de lo contrario, por el solo hecho de expresar su negativa o inconformidad sobre los bienes señalados por el deudor, da lugar a suponer que su criterio no es motivado y lejos de eso muy personal.

Ahora bien, el CFF en su artículo 157 señala los bienes que quedan exceptuados de embargo. Los cuales se citan a continuación.

I. El vestido cotidiano y los vestidos del deudor y sus familiares. Se entiende que estos bienes son de uso tan indispensable para el contribuyente y su familia que la ley dispone que no deben ser objeto de embargo. Pues se estima que a toda persona le resultan muy necesarias ambas cosas.

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. Anteriormente, la autoridad a su libre arbitrio indicaba si los bienes eran de lujo o no, ahora y con base en el Diario Oficial de la Federación del 1º de enero del 2002 en el que se publica la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2002 se prevé en su artículo 8º Transitorio una serie de normas que regula una nueva contribución: Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios. En razón de esta ley, la autoridad respalda su actuar para poder embargar bienes contemplados como lujosos. En realidad, el concepto de suntuario se basa en criterios personales y subjetivos, ya que lo que resulta de uso normal y habitual para unos, puede resultar lujoso para otros.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a lo que se dedique el deudor. Por disposición de la ley, son herramientas fundamentales para que el deudor ejerza la actividad o trabajo que desempeña. En virtud de que sin estos instrumentos resulte materialmente imposible realizar su trabajo, es por ello que dichos objetos son inembargables. Ya que de lo contrario, se estaría transgrediendo lo que dispone el artículo 5º de la Constitución.

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. Sobre este particular, el Lic. Roy Rubio Salazar¹⁰ escribe en un artículo publicado en el mes de marzo de 200 en la revista titulada DEFENSA FISCAL. "Excesos y arbitrariedades de las administraciones locales de recaudación" lo siguiente: "...encontramos que a los ejecutores (que son los mismos notificadores y verificadores) se les otorga una facultad indebida e imprecisa, ya que al momento de proceder a realizar una diligencia de embargo de negociaciones, dichas personas no cuentan con la capacidad técnica para discernir si determinada maquinaria es o no indispensable para la actividad ordinaria de la empresa; si dicha maquinaria no se encuentra fuera de servicio por reparación o mantenimiento o por simples limitaciones a la producción; o si es necesaria para determinado turno, sin tomar en cuenta las consecuencias que produce, incluso para el propio fisco, que se paralice la actividad de la empresa sólo porque a juicio de los actuantes así conviene"...

Ante este supuesto, el particular que considere ilegal el embargo de sus bienes podrá hacer uso de los medios de defensa que en momento posterior analizaremos.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes. Debido a que los militares son servidores públicos y se encuentran en el constante desempeño de su trabajo o comisión, las herramientas asignadas para que lleven a cabo su trabajo no pueden ser embargadas.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

¹⁰ RUBIO SALAZAR, Roy, DEFENSA FISCAL. "Excesos y Arbitrariedades de las administraciones locales de recaudación". Marzo 2002. No. 11

A este respecto, podemos remitirnos a los contratos sobre compra de esperanza y compra de cosa esperada.

El artículo 2309 del Código Civil vigente para el Distrito Federal dispone: "*Si se venden cosas futuras, tomando el comprador el riesgo de que no llegasen a existir, el contrato es aleatorio y se rige por lo dispuesto en el capítulo relativo a la compraventa de esperanza*".

En este orden de ideas, el Poder Judicial de la Federación, ha establecido:

Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Época: 7ª, Volumen: 19, Parte: Séptima, Página: 19.

COMPRA DE ESPERANZA Y COMPRA DE COSA FUTURA. DIFERENCIAS.

"El contrato de esperanza es una operación jurídica distinta de la compra de cosa futura, pues si bien ambos contratos se consideran aleatorios y se aplican las reglas de la compra de esperanza a la venta de cosas futuras, sin embargo, se diferencian entre sí en que la primera sólo se refiere a los frutos o productos futuros, en tanto que la segunda abarca la cosa misma".

En el contrato de esperanza, el vendedor se obliga a transmitir la propiedad de todos los frutos que se lleguen a producir, y a su vez, el comprador se compromete a pagar cierta cantidad de dinero como precio de los frutos pendientes.

Queda a riesgo del comprador, la pérdida de la cosecha para el caso de que por alguna circunstancia de carácter natural, no se pudiese recoger, o bien porque los frutos no llegaren a existir, el comprador conviene en que el vendedor, tenga derecho a no devolver el precio, aún cuando ocurra lo anterior o pérdida total o parcial de los frutos).

El vendedor, se obliga a tener el cuidado necesario a los árboles frutales, a fin de que se obtengan las condiciones óptimas para la cosecha.

Los gastos de recolección y transporte de los frutos, objeto del contrato son por cuenta del comprador.

Las semillas que se recolectan para su siembra son bienes inembargables por disposición de la ley. Si la autoridad hacendaria dictara un acto para embargar el derecho que tiene el comprador sobre la siembra, aún cuando el CFF señala que es embargable, el comprador podrá interponer medio de defensa en contra del embargo que le sea practicado.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste. (Del latín usufructus.) El artículo 980 del Código Civil vigente para el Distrito Federal, establece: "El usufructo es el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos". Los bienes susceptibles de usufructo pueden ser los muebles, inmuebles, corpóreos o incorpóreos. La titularidad de usufructuario no puede embargarse. Pero, en el caso de capitales, dinero, réditos, ganados, árboles frutales que deriven del uso del derecho de usufructo, éstos sí son embargables.

VIII. Los derechos de uso o de habitación. El artículo 1049 del Código Civil vigente para el Distrito Federal señala: Es un derecho real que otorga al usuario la facultad de percibir de los frutos de una cosa ajena, los que basten a cubrir sus necesidades y las de su familia, aunque ésta aumente. ... "Se diferencia (del usufructo) porque es un derecho restringido a ciertos frutos de la cosa ajena y porque es de carácter personalísimo, se concede tomando en cuenta la calidad de la persona, por ende es intransmisible...

El artículo 1050 del Código Civil expresa que la habitación da lugar a que una persona tenga el derecho de ocupar a título gratuito los objetos necesarios para sí y para su familia en una casa que pertenece a otro. Este derecho que deriva de un contrato, es inembargable.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad. El Código Civil vigente para el Distrito Federal prevé que el patrimonio familiar puede estar integrado de la casa habitación, mobiliario de uso doméstico y cotidiano, una parcela cultivable, giros industriales y comerciales cuya explotación se haga entre los miembros de la familia, utensilios propios de su actividad. (Art. 723). El valor máximo del patrimonio familiar no debe rebasar la cantidad que resulte de multiplicar por el factor 10,950 por el importe de tres salarios mínimos generales diarios vigentes en el Distrito Federal.

El artículo 727 del ordenamiento en cita dispone: *Los bienes afectos al patrimonio de la familia ... no están sujetos a embargo ni gravamen alguno*". El problema que podría presentarse en este caso es que la ley contempla que el patrimonio de la familia está legalmente constituido una vez que queda inscrito en el Registro Público de

X. Los sueldos y salarios. El artículo 82 de la LFT, prevé: *"Salario es la retribución que debe pagar el patron al trabajador por su trabajo"*. Ya que por mandato constitucional, *"el salario quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento"*: (Artículo 123, Apartado A, fracción VIII).

XI. Las pensiones de cualquier tipo. El Diccionario Enciclopédico Larousse ilustrado,²¹ define la palabra pensión como: *"Cantidad anual o mensual asignada a uno por servicios prestados anteriormente: pensión civil militar.// Dinero percibido por una renta impuesta sobre una finca.// Cantidad que se da a una persona para que realice estudios.// Casa de huéspedes.// Cantidad que se paga por albergarse en ella.//... Media pensión en un hotel, régimen del cliente que paga la habitación, el desayuno y una sola comida; en un colegio, régimen del alumno que come al medio día. A su vez, el Diccionario Jurídico 2002,²¹ conceptúa la palabra pensión (*"Del latín pensio-onis, cantidad que se asigna a uno por méritos o servicios propios.*) *Retribución económica que se otorga a trabajadores o empleados públicos al retirarse de sus actividades productivas, por haber cumplido determinado periodo de servicios o por padecer alguna incapacidad permanente para el trabajo... Cuotas asignadas por instituciones de seguridad social a los asegurados o a sus causahabientes cuando éstos hayan llenado los requisitos establecidos para su disfrute"*. De lo anterior, puede desprenderse que la pensión es un derecho de seguridad social a la cual tienen derecho los trabajadores.*

De todo lo anterior, podemos observar que el legislador consideró apropiado proteger de la figura del embargo cualquier clase de pensiones. Ya que si nos remitimos a las definiciones proporcionadas en los diccionarios citados, nos percatamos de que existen pensiones para los trabajadores por prestar sus servicios, pensiones otorgadas a estudiantes, pensiones otorgadas a los militares, pensiones civiles (alimenticias, por hospedaje, lugares destinados a la custodia de automóviles, etcétera). La ley únicamente se refiere a la inembargabilidad de las pensiones de todo tipo. Es decir, en sentido amplio la ley protege toda clase de pensiones, de lo cual se deduce el particular que goce de cualquier pensión y que le sea practicada una orden de embargo, podrá oponerse si la autoridad pretende incautarle tal pensión.

²¹ RAMÓN GARCÍA-PELAYO Y GROSS; Diccionario Enciclopédico Larousse Ilustrado, 10ª ed., México, 1999, pag. 649

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

XII. Los ejidos. Los ejidos están integrados por bienes, muebles e inmuebles. La ley reconoce que el ejido goza de personalidad jurídica y de patrimonio propio. Sin embargo, el ejido está regulado por su propia ley (Ley Agraria), y dista mucho de la ley que rige la propiedad de carácter civil. Lo anterior debido a que el ejido tiene un carácter social, ya que es inalienable, inprescriptible, inembargable e intransferible. ...“Ahora bien, el patrimonio ejidal no sólo está constituido por las tierras, aguas y bosques, objeto de la dotación sino que además queda integrado por la restante masa de bienes, muebles e inmuebles que adquiere el ejido en el desarrollo de su peculiar actividad. Esta masa de bienes, distintos a la dotación de tierras, aguas y bosques, aunque pueden gozar de ciertos privilegios, sobre todo en materia fiscal para recibir exenciones, bonificaciones e incentivos, ya tienen el carácter de bienes privados del ejido y consecuentemente pueden enajenarse, transferirse, etc”¹¹...

Al respecto y refiriéndose a tierras comunales, ha dicho el Poder Judicial:

1.- Instancia 2ª Sala, Semanario Judicial de la Federación, Parte CV, Página: 287.

TIERRAS COMUNALES, REMATE DE.

De conformidad con los artículos 138 y 139 del código Agrario, es inconstitucional el remate de tierras comunales, porque los derechos que sobre bienes agrarios adquirieron los núcleos de población, son inalienables, inprescriptibles, inembargables e intransferibles, y por tanto, en ningún caso ni en forma alguna pueden enajenarse, cederse, transmitirse, arrendarse, hipotecarse o gravarse, en todo o en parte, siendo inexistentes las operaciones, actos o contratos, resoluciones, decretos, acuerdos, leyes o cualesquiera actos de autoridad que tengan o hayan tenido por consecuencia privar total o parcialmente de sus derechos a un núcleo de población.

2.- Instancia: Tercera sala, Fuente: semanario Judicial de la Federación, Parte: XLI, Página: 499.

SECUESTRO DE BIENES LEGALMENTE EXENTOS DE EMBARGO.

Si en ejecución de una sentencia, se lleva a cabo el embargo de bienes inembargables conforme a la ley, es claro que se trata de un acto de ejecución irreparable, por lo que el amparo contra el mismo, cabe de lo dispuesto en la fracción IX de artículo 107 constitucional, y debe admitirse y tramitarse con arreglo a la ley de la materia, sin prejuzgar sobre cualquiera causa de improcedencia que tuviere.

El artículo 151 del CFF, prevé que una vez que el deudor no demostró el día de la diligencia de requerimiento de pago y sus accesorios haberlos efectuado, la autoridad procederá a embargar:

¹¹ Diccionario Jurídico, 2002 Op Cit

¹² Idem

- a) Bienes suficientes para *rematarlos, enajenarlos* fuera de subasta o *adjudicarlos* a favor del fisco.
- b) 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.

La ley establece que cuando el Ejecutor considere que los bienes embargados no son insuficientes para cubrir la cantidad adeudada, el embargo puede ampliarse. (Art. 154 CFF).

1.- Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: LXXIV, Página: 3870

EMBARGOS ADMINISTRATIVOS, AMPLIACION DE LOS.

El artículo 107 del Código Fiscal de la Federación, autoriza la ampliación de los embargos, siempre que se entienda que el interés del fisco no está garantizado con el secuestro, y de su texto no se desprende que la limitación en el sentido de que la circunstancia de que el ejecutor se construya a secuestrar los bienes señalados por el deudor, y que la oficina respectiva no ordene inmediatamente la ampliación del embargo, implica el reconocimiento tácito de la autoridad ejecutora, de que el interés fiscal está garantizado, reconocimiento que impide se exija nueva garantía, ya que por el contrario, expresamente dispone: que en cualquier momento del procedimiento de ejecución y por órdenes de la Secretaría de Hacienda y por la misma oficina ejecutora, se podrá ampliar la garantía; tesis que no puede ser apoyada por los artículos 94 y 95, fracción I, de aquel ordenamiento, ya que para que prosperara, se requeriría una disposición expresa, que, en primer lugar, estableciera que la omisión del ejecutor en embargar bienes diversos a los designados por el causante, y la omisión de la oficina respectiva, en imponer dentro de cierto plazo la ampliación del embargo, implica el reconocimiento de las autoridades ejecutoras de, éstas satisfactoriamente garantizado el crédito tácito tendría el efecto de que ya no se pudiera ampliar el embargo o exigir otra garantía; pero como una disposición en estos términos no existe, y los preceptos expresos del Código Fiscal no permiten una interpretación de esa naturaleza, es claro que dicho criterio es infundado.

Es curioso el hecho de que el legislador no haya contemplado en el artículo 154 el supuesto referido a contrario sensu. Es decir, no se prevé la posibilidad de disminución de embargo en caso de que los bienes señalados para ser asegurados rebasen el valor numérico de lo adeudado junto con sus respectivos accesorios. Y esta omisión por parte del legislador, da lugar a que la autoridad niegue en varias ocasiones que el embargo satisfizo la deuda pendiente de pagar.

d) Depositario de los bienes embargados

Jesús Quintana Valtierra⁹⁵ señala: *"En general, la guarda de los bienes embargados se encomienda a personas distintas del deudor. Dicha persona es el depositario, quien tiene el carácter de interventor encargado de la caja cuando el objeto embargado es una negociación comercial, industrial o agrícola, y de administrador, cuando el objeto embargado sea un bien raíz"...*

Una vez que los bienes del deudor han sido embargados, los jefes de las oficinas ejecutoras, designarán por disposición de la ley al o a los depositarios que deban custodiar dichos bienes. El artículo 153 del CFF señala que los jefes de las oficinas ejecutoras nombran bajo su responsabilidad a los depositarios, así como también tienen facultad para removerlos en cualquier momento.

El autor en cita comenta que en el supuesto de que el jefe de la oficina ejecutora no hubiera nombrado depositario previo al embargo, el Ejecutor tendrá tal facultad. Asimismo, el mismo deudor puede ser depositario de sus bienes. (Esto no se encuentra contemplado en la ley).

Sin embargo, otro punto importante de resaltar es que en el CFF no se prevé qué perfil, características, preparación o bajo qué criterio se designan a los depositarios.

Con relación a esta omisión, los tribunales han emitido los siguientes criterios jurisprudenciales:

1.- Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Mayo de 1997, Tesis: P. LXVI/97, Página: 160

DEPOSITARIO. EL ARTÍCULO 153 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE AUTORIZA A QUE SU NOMBRAMIENTO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

⁹⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesús Op. Cit

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

RECAIGA EN UN TERCERO, SIN ESTABLECER REQUISITOS ESPECIALES DE INSTRUCCIÓN Y CAPACITACIÓN, NO VIOLA EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

El artículo 161 del Código Fiscal de la Federación dispone que "El dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, se entregarán por el depositario a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no exceder de veinticuatro horas.", así como que "Tratándose de los demás bienes, el plazo será de cinco días a partir de aquel en que fue hecho el requerimiento para tal efecto.", de lo que se sigue que, tratándose de estos bienes, la obligación del depositario es su guarda y custodia, así como su entrega a la oficina ejecutora, por lo que, en principio, y en la mayor parte de los casos, no se requiere mayor instrucción y conocimientos que los que posee el común de las personas para cumplir con el cargo de depositario, y en esa medida, el artículo 153 del código tributario, que no exige que el nombramiento del depositario recaiga en alguna persona que tenga capacitación especial, no viola el numeral 16 constitucional.

2.- Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Mayo de 1997, Tesis: P. LXV/97, Página: 161

DEPOSITARIO. EL ARTÍCULO 153 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LOS JEFES DE LAS OFICINAS EJECUTORAS Y, EN SU CASO, A LOS EJECUTORES, PARA NOMBRARLO, NO VIOLA EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

El artículo 153 del citado Código, que faculta a los jefes de las oficinas ejecutoras y, en su caso, a los ejecutores, para que bajo su responsabilidad nombren al depositario de los bienes embargados, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, no propicia actos de autoridad arbitrarios y, por ende, no viola el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien en aquel precepto no se establecen reglas o directrices respecto de la persona en quien puede recaer el nombramiento relativo, ello no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado, ya que el mismo numeral dispone que dicho nombramiento se hará bajo la responsabilidad del jefe de la oficina ejecutora o del ejecutor y que el depositario deberá desempeñar su cargo apeándose a las disposiciones legales. Además, debe considerarse que conforme al artículo 462 del Código Federal de Procedimientos Civiles, ordenamiento supletorio del citado código tributario, cuando su aplicación no es contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, el depositario y el ejecutante son solidariamente responsables de los actos que el primero realice en el ejercicio de su cargo, por lo que si el ejecutado sufre algún daño o perjuicio con motivo de los actos del depositario puede legalmente exigir la reparación correspondiente.

3.- Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Mayo de 1997, Tesis: P. LXVII/97, Página: 162

DEPOSITARIO. SU NOMBRAMIENTO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO FISCAL DE EJECUCIÓN, CONSTITUYE UN ACTO DE MOLESTIA.

El acto regulado por los párrafos primero y último del artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, por virtud del cual el jefe de la oficina ejecutora o, en su caso, el ejecutor, nombra al depositario de los bienes asegurados, constituye un acto de molestia, porque el mismo se produce

dentro del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, en la verificación de la diligencia de requerimiento de pago y embargo.

4.- Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Mayo de 1996, Tesis: P. LXV/96, Página: 110

EMBARGO, DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION. EL ARTICULO 153, PARRAFOS PRIMERO Y ULTIMO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN CUANTO AUTORIZA EL NOMBRAMIENTO DEL DEPOSITARIO DE LOS BIENES POR PARTE DEL JEFE DE LA OFICINA EJECUTORA O DEL EJECUTOR, LIBREMENTE Y BAJO SU RESPONSABILIDAD, NO VIOLA LOS ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES, TRATANDOSE DE BIENES DISTINTOS DE LOS RAICES Y DE LAS NEGOCIACIONES.

Al disponer el artículo 153, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación, que el nombramiento del depositario de los bienes embargados dentro del procedimiento administrativo de ejecución lo harán los jefes de las oficinas ejecutoras o los ejecutores, libremente y bajo su responsabilidad, no infringe el artículo 16 constitucional tratándose del embargo de bienes distintos de las raíces y de las negociaciones, pues aun cuando no establece reglas o directrices respecto de la persona en que pueda recaer, ello no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado, en primer término, porque al Fisco acreedor corresponde el derecho de tal nombramiento, ya que se trata de hacer efectivo un crédito fiscal exigible y, en segundo lugar, porque el precepto con claridad determina que dicho nombramiento se hace bajo la responsabilidad del ejecutante y, además, que el depositario debe desempeñar su cargo conforme a las disposiciones legales. Tampoco lo anterior infringe el artículo 14 constitucional porque al ejecutado se le da intervención durante la secuela del procedimiento administrativo de ejecución y el nombramiento de referencia se trata de una actuación y derecho que no le corresponde como deudor y, por ende, no es necesario darle intervención, ... se trata de actos de cobro de un crédito fiscal, respecto de los cuales la garantía de audiencia no tiene que ser previa según la jurisprudencia de la Suprema Corte, bastando que con posterioridad tenga el contribuyente oportunidad de defensa a través del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el juicio de nulidad fiscal.

▪ Embargo sobre bienes

El CFF en su artículo 161 señala el depositario previo inventario que realice del dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, deberá entregarlos a la oficina ejecutora, dentro de un plazo que excederá de 24 horas. Y cuando se trate de los demás bienes (embargables que no sean negociaciones), el depositario debe entregarlos dentro de los 5 días contados a partir de aquel en que fue hecho el requerimiento para tal efecto.

Las sumas de dinero que se obtengan una vez que se practicó el embargo y la cantidad que señale el deudor, no pueden ser inferiores del 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados, los cuales se aplicarán para cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.

Este supuesto que prevé la ley, consideramos innecesario en el sentido de que si la autoridad lo que reclama es un crédito fiscal que se traduce en dinero y si en la diligencia de embargo lo que se asegura es el dinero (suficiente para extinguir la obligación y pagar accesorios), no hay razón para que el procedimiento administrativo de ejecución tenga continuidad.

Si el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia se opusiera a que el ejecutor se introduzca en el domicilio donde se encuentren los bienes susceptibles de embargo, el Ejecutor podrá siempre que la situación sea necesaria, solicitar la participación de la policía o de la fuerza pública para dar continuidad al procedimiento económico coactivo. (Artículo 162 del CFF).

Una vez que se esté efectuando el embargo, pudiere suceder que la persona con quien se entienda la diligencia no abriera las puertas de los predios en donde se asume que hay bienes muebles embargables, ante este supuesto, el Ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, procederá para que con la presencia de dos testigos se rompan las cerraduras, si esto fuere necesario, para que la persona designada como depositario tome posesión del inmueble o para que prosiga la diligencia de embargo.

Del mismo modo, si la persona con quien se entienda la diligencia no abre los objetos en los que se guarda dinero, alhajas, obras de arte o cualesquiera otros bienes susceptibles de embargo, el jefe de la oficina ejecutora deberá emitir acuerdo fundado para que el Ejecutor ante dos testigos proceda a romper cerraduras. Si existiere algún inconveniente o no pudieran forzar las

cerraduras, el Ejecutor tendrá la facultad de embargar los bienes muebles cerrados (con los objetos que contengan), los sellará y remitirá en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de 3 días en por el deudor o su representante legal o en su defecto, por un experto designado por la propia oficina en los términos del Reglamento de este Código.

Si no fuera factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trará embargo sobre ello y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido anteriormente. (Artículo 163 del CFF).

- **Embargo sobre Negociaciones**

Quando el embargo se traba sobre negociaciones, el depositario que se designa posee el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador. (Art. 164 del CFF).

El interventor con cargo a la caja tiene las obligaciones siguientes:

1.- Separar las cantidades correspondientes a salarios y créditos preferentes. El interventor debe tener especial cuidado en asegurar los adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la LFT. Lo anterior, de conformidad a lo establecido por el artículo 149 del CFF.

2.- Retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora todos los días o con la frecuencia en que se efectúe la recaudación. (Art. 165 del CFF). Es decir, debe entregar a las oficinas de la autoridad el porcentaje dispuesto por la ley hasta que se cubra el crédito fiscal adeudado.

Cuando el interventor conozca de anomalías con respecto al manejo de la administración, o de operaciones que pongan en riesgo el interés del fisco federal, tendrá la facultad de dictar las medidas que considere necesarias tendientes a proteger dicho interés. El interventor debe notificar a la oficina ejecutora, quien podrá modificar o ratificar las medidas.

La ley no precisa qué tipo de anomalías son determinantes para que el interventor tome medidas con el fin de salvaguardar el interés del fisco. Del mismo modo, no se indica qué medidas puede dictar el interventor, sólo se especifica que las que considere necesarias para proteger el interés de la autoridad hacendaria.

Consideramos deliberado y sin fundamento por parte del legislador el facultar al interventor para nombrar quién puede modificar o ratificar las medidas impuestas por él. En la inteligencia de que es conveniente que exista por escrito fundado y motivado la explicación detallada de anomalías en el manejo del patrimonio de la negociación intervenida y a quién es atribuible dicha circunstancia.

Si las medidas provisionales que dictó el interventor no se cumplieran, la oficina ejecutora ordenará que se dé fin a la intervención con cargo a la caja, para que se convierta en administración o bien se procederá a enajenar la negociación de acuerdo a lo dispuesto por el CFF.

Podríamos señalar que si las anomalías que detecte el interventor son a su arbitrio de gravedad para dictar medidas (que la ley no especifica) y más aún, no se indica en qué plazo debe darse cumplimiento a tales medidas. Adicionado a lo anteriormente citado, si la ley no contempla que de forma fundada y motivada el interventor haga del conocimiento a la oficina ejecutora de tal incumplimiento, se puede calificar de arbitrario que por el solo hecho de que el administrador

expresé que las medidas dictadas no fueron acatadas, la autoridad disponga que éste administre la negociación sin limitación de su actuar de acuerdo al CFF.

Las facultades del interventor administrador son las siguientes:

1.- Tiene todas las facultades que corresponden normalmente a la administración (manejo de la sociedad).

Cabe recordar que el administrador de una sociedad puede realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad con la limitación que exprese la ley y el contrato social. Y para que los poderes que otorgue la sociedad surtan efecto, es menester que el acuerdo de los miembros de la mesa directiva se protocolice ante notario y se firme por todos aquellos que por su propio derecho intervinieron. (Art. 10 de la LGSM).

Ahora bien, si la autoridad hacendaria designa al interventor de la negociación embargada en calidad de administrador y ello se traduce en que éste tenga todas las facultades que expresa el Art. 10 de la LGSM en primer párrafo, también es cierto que la autoridad está contraviniendo lo dispuesto por este mismo numeral en sus párrafos subsecuentes, al no cubrir la formalidad prevista para que los apoderados puedan actuar con legalidad y previo acuerdo de la mesa directiva de la sociedad.

Si consideramos la jerarquización de la ley, tanto el CFF como la LGSM son ordenamientos secundarios y no se ha establecido criterio alguno que tienda a considerar que uno es superior al otro. Por tanto, el CFF no toma en cuenta lo considerado expresamente por la LGSM al determinar que el interventor administrador se equipare al administrador designado por los miembros de la sociedad en el Acta Constitutiva.

2.- Tiene poderes plenos y bastantes que requieran cláusula especial de conformidad con la ley, para ejercer actos de dominio, de administración, para pleitos y cobranzas, para otorgar y suscribir títulos de crédito, formular y presentar denuncias y querrelas, así como desistirse de éstas (siempre que exista previo consentimiento de la oficina ejecutora).

Para entender mejor estas facultades, consideramos separarlas para su respectivo análisis:

a) *Tiene poderes plenos y bastantes que requieran cláusula especial de conformidad con la ley para ejercer actos de dominio, de administración, para pleitos y cobranzas, para otorgar y suscribir títulos de crédito.* El sólo hecho de decir que el interventor administrador designado por la autoridad hacendaria tiene poderes plenos, se deduce que el CFF no se ciñe a lo establecido por la legislación común, en donde una persona llamada mandante confiere por escrito a otra llamada mandatario una serie de actos que éste último se obliga a desempeñar con la mayor diligencia posible y con la obligación de rendir cuentas e informes periódicos al mandante cuando éste lo estime necesario. En otras palabras, al interventor administrador se le faculta a ejercer actos de dominio, de administración, para pleitos y cobranzas y para otorgar y suscribir títulos de crédito sin sujetarse y responder tal y como lo haría un mandatario de acuerdo al ordenamiento citado.

En el caso de una sociedad mercantil, la mesa directiva (asamblea de socios, asamblea general), es la encargada de nombrar y remover a sus gerentes encargados de la administración en el caso de una Sociedad de Responsabilidad Limitada, así como nombrar y revocar a los administradores (mandatarios temporales) en el caso de una Sociedad Anónima. Con lo citado, pretendemos hacer hincapié de que para la legislación común como para la LGSM, el nombramiento de personas para que se encarguen de manejar la administración de la sociedad debe constar en un acto jurídico bilateral ante notario en los términos de los artículos 2554 y 2587 del Código Civil para el Distrito Federal, y sus correlativos del Código Civil Federal así como de cada uno de los

Estados Unidos Mexicanos y artículos 9, 10, 74, 75, 77, 78 fracción III, 100 fracción IV, 101, 142, 145, 146, 148 y 149 de la LGSM.

Nos llama la atención el contenido del artículo 147 de la LGSM, el cual dispone que "*Los cargos de administrador o consejero y de gerente son personales*"... y en caso de que puedan otras personas realizar las facultades del administrador de la sociedad (por ser el tema que nos ocupa), será mediante el otorgamiento de poderes con las formalidades previstas en la ley: ante notario, con la posibilidad de que se garantice de forma pecuniaria el desempeño del encargo, que dicho nombramiento quede inscrito en el Registro Público y que la persona proteste la aceptación de su cargo.

Asimismo, el artículo 157 de la LGSM dispone que el administrador tiene la responsabilidad inherente a su mandato y la derivada de las obligaciones que la ley y los estatutos le imponen. Y si nos apegamos estrictamente a lo señalado por este artículo, podríamos cuestionar cómo considerar posible que el interventor administrador (nombrado así por la autoridad fiscal), cuente con todas las facultades que por ley, estatutos y por poder notarial la mesa directiva otorga al administrador o administradores de la sociedad, sin sujetarse en igualdad de circunstancias a las obligaciones que se imponen a quien o a quienes desempeñan este cargo. De tal suerte que el CFF no expresa que este interventor administrador se responsabilice, ni que tenga obligación de dar cuentas de su desempeño y cargo, mismos que nadie ni por acto formal le encomendó. De lo citado, concluimos, que el CFF sobrepasa sin justificación alguna lo dispuesto por la LGSM.

b) Formular y presentar denuncias y querellas...-

Debemos recordar que la denuncia y la querrela son actos jurídicos que consisten en el primer caso, en que cualquier persona puede acudir al MP para hacer de su conocimiento de una conducta que puede ser sancionada por las leyes penales por verse afectado un bien jurídico,

pudiendo aportar pruebas para que el MP determine con base en su investigación o averiguación previa quién es el probable responsable (con pruebas que el MP) obtenga y qué circunstancias operaron para la comisión del delito. Y en el segundo supuesto, la persona agraviada declare por sí o por medio de su representante o apoderado ante el MP de que tiene conocimiento de la afectación de un bien jurídico del cual es titular y que como lo exige la ley, le manifiesta expresa o tácitamente su voluntad para que sea reprimido. En la querrela, el ofendido puede otorgar el perdón por sí o por medio de su representante o apoderado, siempre y cuando se otorgue antes de que se dicte sentencia y no se oponga el imputado.

Si el interventor administrador tiene facultad para presentar denuncias y querellas porque estime que dentro de la empresa se han cometido actos u omisiones contrarios a lo regulado en la legislación penal, sin tomar en consideración a los miembros de la asamblea, del consejo de administración, socios, comisarios u otros miembros de la mesa directiva, puede considerarse que el CFF le otorga facultades que exceden el límite marcado por la ley, estatutos o contrato social. Y más aún, que suponiendo sin conceder que el interventor administrador pueda operar en la administración de la sociedad, cuestionamos que el CFF sujete al interventor a la obligación de rendir informes mensuales que reflejen la situación financiera de la sociedad.

Relacionado con lo citado con antelación, el artículo 167 de la LGSM dispone:

"Cualquier accionista podrá denunciar por escrito a los comisarios los hechos que estime irregulares en la administración, y éstos deberán mencionar las denuncias en sus informes a la asamblea general de accionistas y formular acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que estimen necesarias".

Pretendemos hacer especial énfasis en este aspecto porque cualquier socio de la empresa puede denunciar o formular querrela si directamente ve afectados sus intereses. Lo cual, quiere decir que aún cuando los socios participen a las autoridades penales de las irregularidades, deben remitirse a los comisarios para que la asamblea tenga conocimiento mediante informe rendido por

ellos. Evidentemente, el CFF no limita la actuación del interventor administrador a las formalidades que deben cumplirse y mucho menos a las responsabilidades que deben recaer en él por participar de los ingresos y egresos de la empresa, tal y como se prevé en la LGSM.

Así como tampoco da lugar a que el desempeño del interventor administrador quede supeditado a una rigurosa evaluación por parte de la mesa directiva con base en las facultades que se le confieren por disposición de la ley para que se determine si es óptimo que el interventor administrador continúe maniobrando en la empresa; de esta manera, proceder a removerlo así como exigirle por las responsabilidades en las que incurra. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 176 de la LGSM.

Consideramos contrario a lo dispuesto por la LGSM el que el interventor administrador pueda presentar denuncias y querellas a título personal sin contemplar que existen personas con mejor derecho por ser socios, accionistas, administradores, gerentes generales, comisarios o miembros de la mesa directiva mediante, para denunciar o formular querrela ante el MP alguna conducta cometida por alguna persona integrante de la sociedad (incluyendo al propio interventor administrador) que aún cuando no tiene calidad de socio o accionista dentro de la sociedad, puede realizar manejos fraudulentos o que pongan en peligro el capital social y que esto se traduzca en daños y perjuicios irreversibles.

c) así como desistirse de éstas – formulación de denuncias o querellas -, (siempre que exista previo consentimiento de la oficina ejecutora).- El desistimiento se puede entender como la decisión que toma el particular para dejar de darle continuidad al ejercicio de la acción procesal planteada en contra de aquella persona que afectó el bien jurídico que tutela la ley.

En este orden de ideas, si el administrador de la sociedad en su calidad de representante legal o los apoderados nombrados por éste formularan alguna denuncia o querrela ante el MP por considerar que alguna persona miembro de la sociedad (socio, accionista, etcétera) o ajena a ésta, (como es el caso particular del interventor administrador nombrado así y con las facultades de administrador que de forma arbitraria e ilegal le otorga la autoridad hacendaria), incurrieran en conductas que puedan ser sancionadas por las leyes penales, y por el sólo hecho de que el CFF contempla que esta persona extraña a la sociedad pueda como si fuera el representante legal de la empresa o un apoderado legal desistirse de una acción por considerar afectados bienes jurídicamente tutelados de los cuales no es titular y que más aún, pueda con la calidad de administrador de la sociedad pedir consentimiento a la oficina ejecutora para proceder al desistimiento de querrelas o denuncias formuladas por éste o por los administradores, miembros de la asamblea, de la mesa directiva, socios o accionistas, da lugar a la más evidente incertidumbre e inseguridad jurídica por parte de los integrantes de la sociedad intervenida.

Pues es inconcebible que el interventor solicite el consentimiento de la autoridad hacendaria para actuar en sus funciones ilimitadas y arbitrarias, y que no se sujete a la consideración del órgano supremo de la sociedad, o del representante legal de la sociedad o de sus apoderados. Ya que el enfoque de la autoridad siempre irá encaminada a proteger "el llamado interés fiscal" y no procurar que negociación subsista sino cobrar a como dé lugar el crédito fiscal que adeudan los particulares.

El que el interventor y la autoridad hacendaria tengan posibilidad de desistirse de denuncias o querrelas formuladas por éstos o por los miembros de la sociedad sobrepasando las facultades que tiene la asamblea general, los administradores o gerentes de acuerdo a la ley, estatutos y el contrato social, coloca a los accionistas o socios de la empresa así como a los miembros de la mesa directiva en total estado de indefensión al violar sus garantías de legalidad y

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

seguridad jurídica. Contra este acto violatorio y contra lo que se contempla en el CFF, procede sin lugar a dudas el juicio de amparo indirecto.

Consideramos oportuno citar el supuesto en el que el depositario o interventor según el caso cometa algún delito. Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha formulado el siguiente criterio:

1.- Novera Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VI, Agosto de 197, Tesis: X.2º.3 P, Página: 702 Materia Penal.

DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES DESIGNADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES. CUANDO SE ACTUALIZAN.

El artículo 112 del Código Fiscal de la Federación establece que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido; por lo que si en autos de compraventa que el queroso trasladó de un lugar a otro los muebles que quedaron bajo su resguardo en virtud de un embargo provisional que le practicó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aún cuando esta movilización se hubiera hecho por unos días, es indudable que en el caso se actualiza la hipótesis prevista en el citado numeral, pues lo que en la especie se sanciona es precisamente el que se haya dispuesto de los bienes sin contar con la autorización correspondiente de la autoridad hacendaria quien, por razón del embargo, los tenía a su disposición.

De la lectura de la tesis citada con antelación, se concluye que la autoridad le da facultades excesivas e immoderadas a los interventores (administradores) por ser el tema que nos ocupa, para proceder aún penalmente en contra de quien considere cometa algún delito. Sin embargo, el particular queda totalmente vulnerado en sus garantías individuales al no poder desvirtuar los hechos afirmados por el Interventor en la denuncia o querrela que formule ante el Ministerio Público. Por otro lado, el Código Fiscal considera que si un depositario o interventor comenten un delito, éste será tipificado como delito fiscal por transgredir la ley de la materia y por afectar el interés de la autoridad hacendaria. Pero la tesis jurisprudencial referida, en ningún momento considera que estos funcionarios, pueden cometer delitos en contra del patrimonio de los

contribuyentes que fueron embargados y que éstos desde luego puedan sin lugar a dudas ejercitarles acción penal por ello. Lo cual consideramos unilateral y arbitrario el criterio de jurisprudencia expuesto.

3.- Tiene facultades para otorgar poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los que hubiese otorgado por la negociación intervenida y los que él mismo hubiere conferido. La facultad del interventor administrador para otorgar a su libre arbitrio poderes generales o especiales en términos del artículo 2554 del Código Civil a otras personas quizá ajenas a la sociedad para ejercer actos para pleitos y cobranzas, actos de administración, de dominio o para suscribir títulos de crédito, así como para representar a la empresa en actos sobre materia laboral, da lugar a que el mismo interventor administrador o sus apoderados actúen de forma contraria, excesiva y sin respetar las facultades y poderes conferidos por mandato (poder notarial) a las personas designadas por el órgano supremo de la sociedad. Asimismo, la facultad de revocar los poderes que hubiese otorgado y conferido implica que en ningún momento tome en consideración la opinión de los socios o accionistas, que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 178 de la LGSMI, es el órgano supremo de la sociedad, cuyas resoluciones deben ser cumplidas por la persona que designe, o a falta de designación, por el administrador o consejo de administración.

Lo anterior, se traduce en una violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, ya que si por actos que realice el interventor administrador y que resulten perjudiciales a la empresa o a los intereses de los socios y estos entablaran demanda, presentaran denuncias o querrelas o interponer un juicio de amparo, basta que el interventor administrador con base en la facultad que le otorga el CFF se desista o nombre un apoderado a desistirse de la acción procesal intentada para que los derechos de los cuales son titulares los socios de la empresa se vean anulados sin la más mínima posibilidad de defenderse.

4. El interventor administrador no se encontrará limitado en su actuación por los miembros de la mesa directiva de la negociación, (gerentes generales, administradores, vigilantes, accionistas, socios, comisionados, etcétera). Si la asamblea general es el órgano supremo de una sociedad, y a ésta hay que rendirle cuentas constantes de la situación económica que guarda la empresa, así como las facultades que tiene la asamblea para decidir sobre el rumbo de la sociedad, es totalmente arbitrario, ilegal y violatorio de garantías que el CFF – (una ley secundaria con igual rango que la LGSM y ambas por debajo que la Constitución) -, le confiere la posibilidad de anular los derechos de los miembros integrantes de la sociedad. Situación que se traduce en una violación total a las garantías de legalidad, seguridad y certeza jurídica.

5. Cuando se trate de negociaciones que no se encuentren constituidas de conformidad con las leyes aplicables, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buen manejo del negocio. (Artículo 166 CFF). Respecto a este punto, vertimos de igual manera los comentarios anteriormente citados. Adicionamos únicamente que, si el interventor administrador (quien recauda los créditos fiscales que el contribuyente debe el fisco), se enfoca en proteger el interés fiscal, ponemos en tela de juicio su objetividad para procurar simultáneamente la conservación y buena marcha del negocio como lo haría el verdadero dueño del mismo.

Obligaciones del Interventor Administrador:

1.- Deberá rendir cuentas comprobadas cada mes a la oficina ejecutora. Sobre este deber, podemos señalar que el CFF ignora completamente lo dispuesto por la LGSM; en el sentido de que todo administrador de la sociedad tiene la obligación de rendir informes al órgano supremo de la misma. Con el propósito de saber cuál es el estado financiero de la empresa. (Artículo 47 LGSM). Sin embargo, en el CFF debería precisarse que el interventor administrador únicamente debe informar sobre las retenciones que realice para cubrir el total del crédito fiscal que se le debe al

fisco, y no utilizar un lenguaje tan genérico cuya interpretación literal permita que únicamente la autoridad conozca información de la cual la mesa directiva, socios o accionistas de la empresa por derecho y de acuerdo a la LGSM les corresponde saber.

2.- Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.- Sobre este particular debería considerarse que el interventor administrador recaude hasta cubrir la cantidad que el contribuyente debe pagar a la autoridad. De la misma forma, el interventor administrador debería hacer constar por escrito tanto al particular como a la autoridad que con las retenciones de los ingresos que lleve a cabo, el crédito fiscal se ha extinguido.

3.- No podrá enajenar los bienes del activo fijo.- La ley del ISR en su artículo 42 define a los activos fijos como aquellos bienes tangibles que utilizan los contribuyentes para el ejercicio de sus actividades. Los activos fijos se deprecian por el simple transcurso del tiempo. Ejemplo: mobiliario, equipo de cómputo, maquinaria, automóviles, etcétera. (Artículo 167 del CFF). Consideramos que por ser estos bienes imprescindibles para que los contribuyentes desempeñen sus actividades, el interventor administrador tiene la limitación de venderlos. De lo contrario, las operaciones dentro de la empresa, se verían detenidas. Y esto afectaría considerablemente a la empresa en cuanto a los ingresos que pudiera percibir por el ejercicio de sus actividades.

Los integrantes de la mesa directiva de la negociación podrán seguir con sus funciones, así como celebrar sus asambleas acerca de los aspectos que tengan que ver con la sociedad así como de los informes que rinda el interventor administrador respecto al funcionamiento y operaciones efectuadas. El interventor también puede convocar a asambleas y citar al Consejo de Administración cuando lo estime indispensable.

Con relación a lo anteriormente citado podemos señalar que si la mesa directiva puede continuar con el ejercicio de sus funciones, éstas se ven totalmente limitadas cuando al interventor administrador se le otorgan facultades que sobrepasan las tareas y atribuciones del órgano supremo de la sociedad.

Estimamos que la participación del interventor administrador dentro del procedimiento administrativo de ejecución debe ir apegada a lo previsto por el artículo 16 constitucional que a la letra versa:

Artículo 16: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento"...

Asimismo, el artículo 38 del CFF en su fracción IV señala:

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

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

Si el interventor se presenta al domicilio del particular y la notificación lleva los requisitos que precisa el citado artículo 38, el gobernado tendría la certeza de que al interventor se le asignan facultades cuya actuación se encuentra fundada y respaldada por un acto jurídico que cumpla con los elementos constitucionales y legales.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

De no ser así, el gobernado podrá interponer en contra de ese acto que no satisfaga los requisitos señalados con antelación, algún recurso o medio de defensa para evitar que le sea practicado un acto que vulnera sus garantías.

Francisco de Gante Méndez³¹ asevera que, cuando da inicio la interventoría, se levanta un acta de toma de posesión cuyo contenido se precisa a continuación:

"Siendo las _____ horas del día _____ de _____ del año _____, me constituí legalmente en el domicilio fiscal del contribuyente _____, para efecto de tomar posesión como Interventor con cargo a caja, cargo que me fue conferido mediante el oficio _____, de fecha _____, por el titular de la Administración Local de Recaudación _____, del Servicio de Administración Tributaria.

Acto seguido, solicité la presencia de _____, por lo que procedí a identificarme con el oficio _____, de fecha _____, y explicarle el motivo de mi presencia.

Por lo que en este momento, tomo formalmente posesión como interventor con cargo a caja de: _____

Se levanta la presente acta para los fines legales a que haya lugar".

Se transcribe el contenido del acta en comento porque el autor señala que de la lectura del documento, no se dilucida en qué momento la persona que aparece como autoridad ejecutora se identifica como servidor público. Como consecuencia de esto el autor manifiesta: "... se debe de levantar un acta pormenorizada en la que se haga constar los datos identificatorios de los servidores públicos que llevan a cabo dicho procedimiento de conformidad con lo establecido por los artículos 137 y 152 del Código Fiscal de la Federación, ya que en caso contrario al contribuyente se le crearía una incertidumbre inseguridad al no saber en manos de quién deja su patrimonio, ya que no es posible identificar a tales supuestos servidores públicos".

³¹ DI GANTE MÉNDEZ, Francisco, DEFENSA FISCAL, No. 32, "Interventores... ¿Usurpadores de Funciones", junio de 2001.

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante tesis jurisprudencial ha establecido lo siguiente:

Juicio No. 2099/98-06-01-3/99-S2-09-04.- Resuelto por la 2ª Sección de la Sala Superior del TFJFA, en sesión de: 4/Sep/2000, Secretario: Lic. Juan Francisco Villarreal Rodríguez.

IDENTIFICACIÓN DE EJECUTORES FISCALES.- SU CIRCUNSTANCIACIÓN EN EL ACTA RESPECTIVA.

"Para que la identificación del personal que lleva a cabo la ejecución de requerimientos de pago y embargo cumpla con los requisitos legales establecidos en los artículos 137 y 152 del Código Fiscal de la Federación, es preciso que en el acta pormenorizada que se levante con motivo de la diligencia, por analogía a la Jurisprudencia A-36 de este Tribunal, se consignen: a) el nombre y cargo del ejecutor; b) el número del oficio de comisión en el que se le autorizó a practicar la diligencia, así como el nombre y cargo del funcionario que expidió dicho oficio; c) número o clave de la credencial que lo acredita como servidor público que lo acredita de la dependencia, entidad u organismo público que ordena la diligencia; d) la fecha de expedición y de vencimiento de la credencial y el nombre y puesto del funcionario que expidió ésta; por lo que en caso de faltar alguno de los datos anteriores, ha de considerarse fundado el concepto de impugnación por la ilegalidad en la identificación de los ejecutores. (16).

De acuerdo a lo que indica la tesis anterior y haciendo una comparativa con la redacción del acta de toma de posesión del Interventor, en dicha acta no aparece espacio alguno en el que se indica el nombre del Interventor, en cuanto al cargo, de acuerdo al acta sí se señala conforme a qué oficio el Interventor se desempeña como tal. Así como también se señala el nombre de quien emite tal oficio.

Al considerar la tantas veces referida acta, no se señala en qué momento el interventor exhibe al contribuyente su identificación que lo acredite como servidor público de alguna Administración Local de Recaudación así como tampoco del Servicio de Administración Tributaria. Tampoco se especifica si el contribuyente constata o no que la identificación o credencial que exhibe el Interventor tiene una vigencia.

Si nos ceñimos a que el acta de toma de posesión que levanta el interventor no satisface los requisitos que prevé la tesis jurisprudencial citada con antelación, entonces procede que el particular impugne esta notificación hecha en su domicilio así como el acta por no dar cumplimiento a los requisitos legales que se establecen en los numerales 137 y 152 del CFF. Y por tanto, el interventor no debería estar facultado para proceder dentro del procedimiento administrativo de ejecución.

Francisco de Gante Méndez⁹⁷ señala con respecto a los interventores: "... generalmente no laboran para Autoridad Administrativa requirente, en virtud de que son personas ajenas al Servicio Público por lo que no pueden ejercer actos de imperio, aunque hipotéticamente les sean delegadas facultades, toda vez que se está facultando a un tercero" ... Por lo que dichos interventores que supuestamente se acreditan como autoridades ejecutoras, no son contratados como servidores públicos; por lo que en tal caso, los interventores se encuentran usurpando las funciones que sólo les competen a los servidores públicos, cometiendo con tales actos delito contenido con el artículo 250 fracción I del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en materia Federal".

Cabría aclarar que actualmente existen tanto para el Distrito Federal como a nivel federal legislaciones penales independientes. Sin que por ello no reiteremos para el caso que nos ocupa que en efecto, si del acta pormenorizada no se desprende que el Interventor cumpla con los requerimientos contemplados en los artículos 137 y 152 del CFF así como también los elementos que consigna la tesis jurisprudencial invocada, se configura el tipo penal que describe el numeral 250 fracción I del Código Penal Federal, así como también lo prevé el mismo numeral en la legislación penal para el Distrito Federal.

⁹⁷ Ibidem

Con respecto a que el nombramiento de la persona que actúa en calidad de interventor administrador debe anotarse en el registro público que se encuentre dentro de la jurisdicción de la negociación intervenida, Francisco de Gante Méndez¹⁴ señala que dicho registro no se lleva a cabo, pues ya que el interventor toma posesión de su cargo, dicha situación no le es notificada al contribuyente, y mucho menos se le hace saber por escrito sobre la inscripción de tal nombramiento en el Registro Público.

Por lo que el autor del artículo considera que existe incertidumbre e inseguridad jurídica en la esfera de derechos del contribuyente. Y al respecto, confirmamos su punto de vista, ya que al particular no le dan seguridad sobre la legalidad de la actuación del Interventor, y mucho menos si la autoridad confirma de legal con fundamentos y motivos el carácter, facultades y actividades de esta persona en el domicilio del contribuyente.

En el mismo orden de ideas, se impone al contribuyente el deber de pagar honorarios al interventor. Empero, si el Interventor se presenta al domicilio del particular para notificarle los actos que va a realizar - (aún sin identificarse de conformidad con los artículos 137 y 152 del CFF) se presume que es un servidor público por representar a la autoridad ejecutora con el propósito de asegurar el interés fiscal. Sin embargo, Francisco de Gante Méndez¹⁵ asegura que, si el interventor tiene la calidad de servidor público, es al Estado a quien le corresponde pagarle. Para confirmar su postura, invoca el artículo 12 de la Ley federal de Trabajadores al Servicio del Estado, que a la letra dice:

Artículo 12:

"Los trabajadores prestarán sus servicios en virtud de nombramiento expedido por el funcionario facultado para extenderlo o por estar incluidos en las listas de raya de trabajadores temporales, para obra determinada o por tiempo fijo".

¹⁴ Ibidem

¹⁵ Ibidem

De este numeral se desprende que el Estado está obligado a pagar el sueldo de las personas que trabajan para él. Y si los interventores son trabajadores de Gobierno, porque actúan en su representación, se deduce que es deber del Estado pagarles una cierta cantidad de dinero por concepto de salario.

Del mismo modo, el autor señala que el artículo 72 del Reglamento del CFF dispone que se debe cuantificar el pago de honorarios por notificaciones. Al respecto, el comentario que surge de este numeral es que un reglamento no puede tener mayor jerarquía que una ley secundaria. Lo anterior, se afirma con base en lo dispuesto por el artículo 133 Constitucional.

e) Traba de ejecución en bienes ya embargados

En el caso de que se pretenda intervenir una negociación y ésta ya se encuentre embargada (intervenida) por orden de otra autoridad, sin perjuicio de esto, se nombrará un nuevo interventor, quien tendrá este carácter aún en las intervenciones efectuadas por las autoridades fiscales anteriormente. El nombramiento o cambio de interventor debe hacerse del conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones.

Al respecto consideramos arbitraria esta disposición, en el sentido de que el patrimonio del particular se pone a disposición de dos interventores que sin fundamentación y motivación plasmadas en una orden de autoridad, se afecta la esfera de derechos del particular.

f) Oposición de terceros en la diligencia

Una vez que el Ejecutor se ha constituido en el domicilio del deudor y decide proceder a trabar embargo, puede suceder que los bienes señalados pertenezcan a un tercero extraño a la relación jurídica tributaria. Ante dicha situación el embargo no se efectuará siempre y cuando la persona demuestre en el momento de la diligencia de embargo tener el título de propietario de los

bienes. La propiedad debe probarla con documentos que a criterio del Ejecutor sean suficientes para ello. La resolución que se dicte tendrá el carácter de provisional pero deberá ratificarse por la oficina ejecutora, debiendo recabar la documentación necesaria y que se exhiba en el momento de la oposición de embargo.

Si al libre arbitrio de la oficina ejecutora las pruebas ofrecidas no son suficientes, girará orden al Ejecutor para que prosiga con la diligencia y, en caso de que los bienes sean embargados, se notificará al interesado para que en los términos legales desvirtúe los hechos u omisiones de la autoridad mediante el recurso de revocación. (Artículo 158 del CFF).

g) Remate

En el Diccionario Jurídico 2002,¹⁰⁰ se conceptúa a la figura del remate como: "*... el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación*".

La autoridad ejecutora procede a la venta de los bienes que han sido embargados cuando:

- 1.- Se determina el precio (base) para vender los bienes inmuebles mediante avalúo comercial y para negociaciones mediante avalúo pericial. Una vez que se establece el valor del bien, procede la enajenación a partir del día siguiente.
- 2.- Una vez que se ha practicado el embargo precautorio, siempre que los créditos se hagan exigibles y el contribuyente omita su obligación de pago una vez que ha sido requerido.
- 3.- El contribuyente al que se le ha sido practicado un embargo, no nombre un comprador de sus bienes antes del día fijado para el remate.
- 4.- Una vez que queda firme la resolución que impugnó el particular a través de algún medio de defensa.

¹⁰⁰ Op Cit

La ley dispone que la venta o enajenación de los bienes embargados se llevará a cabo en las oficinas de la autoridad ejecutora, excepto cuando el Código Fiscal de la Federación prevea que sea en lugar diferente. Sin embargo, la autoridad puede designar otro lugar para proceder al remate de los bienes, así como también puede ordenar que éstos se vendan en partes o en piezas sueltas.

La base para enajenar los bienes inmuebles embargados es el avalúo y para negociaciones el avalúo pericial, ambos supuestos deben sujetarse a los lineamientos que para ello establece el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y en los demás casos, las que de común acuerdo señalen la autoridad y el contribuyente embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el mismo. A falta de convenio, la autoridad practicará avalúo pericial. En todos los supuestos, la autoridad notificará personalmente al particular el avalúo que hubiera practicado a los bienes que le fueron embargados.

El artículo 4º del referido reglamento dispone que los avalúos practicados para efectos fiscales, tendrán una vigencia de seis meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen y deberán llevarse a cabo por las autoridades fiscales, instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o por corredor público.

Si en momento posterior al avalúo se realizaran construcciones, instalaciones o mejoras permanentes al bien de referencia, los valores contemplados en el avalúo no se tomarán en cuenta, aún cuando no haya transcurrido el plazo de seis meses citado anteriormente.

Cuando los avalúos se refieran a una fecha anterior a aquélla en que se practiquen, se estará a lo siguiente:

1.- Se fijará el valor del bien a la fecha en que se practique el avalúo, aplicando, los instructivos que expidan las autoridades fiscales.

2.- *“La cantidad obtenida conforme a la fracción anterior, se dividirá entre el factor que obtenga de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes inmediato anterior a aquél en que se practique el avalúo, entre el índice del mes al cual es referido el mismo; si el avalúo es referido a una fecha en que no se disponga del dato del índice nacional de precios al consumidor, dicha cantidad se dividirá entre el factor que corresponda, según el número de años transcurridos entre la fecha a la cual es referido el avalúo y la fecha en que se practique, de acuerdo a la tabla que dé a conocer para tales efectos la Secretaría”. Artículo 4º, fracción II del RCFF.*

3 El resultado obtenido de acuerdo a lo citado, será el valor del bien a la fecha en que se practique el avalúo. El valuador podrá ajustar este valor, cuando existan razones que lo justifiquen, mismas que deberán expresarse en el avalúo. Una vez que se presente el avalúo no podrán llevarse a cabo ajustes.

Si el avalúo se realiza en lugares donde no se tengan servicios de instituciones de crédito, de la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, de corredor público o de instituciones o empresas dedicadas a la compraventa y subasta de bienes, se podrán nombrar personas o instituciones conocedoras en la materia.

El contribuyente que fue embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación practicada, podrán interponer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación personal en donde se dé a conocer el avalúo. El particular debe designar en el avalúo a un perito de su parte a cualquiera de los valuadores

señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Una vez que el perito designado por el particular para estos casos es aceptado en cuenta a su nombramiento, debe emitir su dictamen en un plazo de diez días en el supuesto de bienes muebles, de veinte días si son inmuebles y treinta cuando se trate de negociaciones.

Si el dictamen que rinda el perito señalado por el particular embargado o el tercer acreedor refleja que el avalúo es mayor a un 10% al fijado, la autoridad debe designar en el término se seis días a un tercer perito. El avalúo que se establezca será la base para enajenar el bien o los bienes embargados.

Si el particular o el tercer acreedor no hagan valer el recurso de revocación dentro del plazo que señala la ley o si lo interpusieron pero no designaron perito o si lo nombraron pero éste no presenta el dictamen en tiempo, quedará firme el avalúo practicado por la autoridad.

h) Enajenación Forzosa

Una vez que la base del remate queda firme, se convoca la primera almoneda al día siguiente, para que se lleve a cabo a los treinta días posteriores. Debe publicarse la convocatoria con diez días de anticipación por lo menos. En los edictos se señala día y hora para que tenga verificativo la almoneda en forma pública, en el local del juzgado se describen los bienes objeto del remate el precio del avalúo, el monto de la postura legal y la convocatoria de postores.

Si el crédito fiscal excede de cinco veces el salario mínimo elevado al año, entonces habrá la necesidad de que se publique la convocatoria de esta almoneda en uno de los diarios de mayor

circulación en el lugar donde se va a llevar a cabo el remate. Si no excede de tal cantidad, sólo se publica en estrados, si excede de esta cantidad, la publicación se tiene que hacer dos veces y la segunda vez se realiza por lo menos diez días antes de que se vaya a llevar a cabo el remate. Esta es para que se presenten los postores. Estas personas deben exhibir en efectivo el monto del crédito fiscal que equivale a las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate y lo demás se exhibe en póliza, depósito, etcétera.

Previo a que se finque el remate, el contribuyente embargado puede proponer a un comprador que pague de contado la cantidad que cubra el crédito fiscal. Con el propósito de reforzar lo anterior, consideramos trascendente citar la siguiente tesis de jurisprudencia:

1.- Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: IX, Abril de 1999, Tesis: VIII.2o.46 A, Página: 604.

REMATO DE BIENES. CUANDO DEBEN PASAR ESTOS AL ADQUIRENTE, LIBRE DE GRAVÁMENES.

La venta de bienes que se lleva a cabo fuera de remate, efectuada al comprador que propuso el deudor embargado y que es aceptada por la autoridad hacendaria en términos de lo dispuesto por el artículo 192, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, permite que los bienes de que se trata, pasen al adquirente libres de gravámenes; de conformidad con lo dispuesto por el artículo 187 del propio código; lo anterior es así, en atención a que la transmisión del dominio realizada en los términos antes indicados, constituye una de las cuatro formas que se comprenden en el procedimiento administrativo de ejecución a que se refiere el citado ordenamiento legal, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 173 a 193 del mencionado cuerpo legislativo; la primera, que se hace consistir en la adquisición de los bienes por remate o subasta, cuya hipótesis se encuentra prevista en los artículos 174, 176, 179, 180 a 186; la segunda, que consiste en la venta realizada al comprador que hubiere propuesto el embargado y además que hubiere sido aceptado por la autoridad respectiva, según lo dispuesto por los artículos 178 y 192, fracción I; la tercera, que consiste en la adjudicación que se hace a favor del fisco federal, de conformidad con el artículo 190; y la cuarta hipótesis, consistente en la enajenación directa o encomendada a empresas o instituciones dedicadas a la compraventa o subasta de bienes, como lo señalan los artículos 192, fracciones II y III, y 193, todos los preceptos mencionados, del Código Fiscal Federal.

Los acreedores que aparezcan en el certificado de gravámenes de los últimos diez años, serán citados para la primera almoneda. En el supuesto de que hubieran fallecido, se desconozca al representante de la sucesión, hubiera desaparecido, se ignore su domicilio o el de su

representante, se tendrá por hecha la citación que se hubiese publicado en edictos, en ésta se señalará el nombre de los acreedores.

Antes de la fecha programada para que se lleve a cabo el remate, el particular que fue embargado en sus bienes, puede pagar el crédito total o parcial y recuperarlos de inmediato en la proporción del pago, tomando en cuenta el avalúo.

- **Primera Almoneda Pública.**- Una vez que los postores cubren ciertas calidades y requisitos, la autoridad califica las posturas y decide qué postor puede participar en el remate.

Para efectos de cumplir con el remate, la ley considera como postura legal, aquélla cantidad de dinero que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

El día señalado para la subasta, pueden acudir a ésta las partes ejecutante y ejecutada, los acreedores que hayan aparecido en los certificados de gravámenes y los posibles postores. Para que tengan derecho a acudir a la subasta, los postores deben garantizar mediante depósito por el 10% por lo menos del valor fijado a los bienes de acuerdo a la convocatoria para participar en la almoneda y poder ofrecer una mejor propuesta. Las mejoras se denominan "pujas".

El artículo 180 del CFF expresa que las posturas legales deben ofrecerse de contado. Es decir, deben entregar en una sola exhibición las dos terceras partes del valor que se fije como base para el remate. El mismo numeral señala que por lo menos la cantidad que cubra el interés fiscal debe pagarse de contado. Lo cual significa que la ley faculta a la autoridad el poder exigir que de riguroso contado se entregue la cantidad equivalente al interés fiscal, y con ello prevalece su conveniencia sobre el interés del contribuyente respecto a su patrimonio.

Lo anterior da lugar a que el contribuyente se vea afectado, ya que la ley no le da la más mínima posibilidad de recuperar a corto plazo el remanente que resulte de la enajenación. Ya que si la autoridad hace posible la venta del bien del particular a crédito, podrá pasar mucho tiempo. Situación que se traduce en una arbitrariedad abierta que atenta en la esfera patrimonial del particular.

Al respecto, nuestro criterio se encamina a considerar que el contribuyente puede interponer un amparo indirecto contra lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, por ser inconstitucional y violatorio de garantías individuales.

Si la cantidad fijada como base para proceder a la venta el bien resulta mayor que la cantidad equivalente al interés fiscal, el remanente se devolverá al deudor, salvo que exista orden de autoridad competente o que el contribuyente consienta por escrito en hacer entrega total o parcial del excedente a un tercero.

Consideramos importante destacar que de acuerdo al artículo 22 del CFF, mismo que regula la forma en que el contribuyente debe solicitar mediante escrito la devolución de la cantidad excedente ante la administración local de recaudación, se establece que la autoridad puede pedir al particular todo tipo de informes, datos y documentos para calificar la procedencia o improcedencia de la solicitud. El mismo numeral señala que no se considera que la autoridad ejerce sus facultades de comprobación sólo por requerir al particular la información que estime necesaria como consecuencia de la solicitud de devolución, pero no por ello queda limitada para ejercerlas con posterioridad.

En conclusión, resulta difícil en la práctica que proceda la devolución solicitada por el particular, ya que las exigencias del CFF rebasan el simple hecho de pedir por escrito.

Si la autoridad califica la procedencia o improcedencia de la devolución bajo criterios que no se señalan expresamente en el Código, le resulta fácil a la autoridad emitir un acto en que se resuelva improcedente la devolución de la cantidad solicitada por el gobernado.

Si la cantidad que cubre la postura es menor al interés fiscal, se enajenarán de contado los bienes embargados. En relación a esto, podemos observar que el legislador da facultades en exceso a la autoridad fiscal para disponer a su libre arbitrio de los bienes del particular y de esta forma, pueda cobrarse la cantidad que le corresponde por ley, sin importar que el valor fijado al bien sea menor.

El mismo artículo 180 dispone que la autoridad exactora puede rematar a plazos los bienes embargados en los supuestos y bajo los lineamientos que indica el RCFF. En este caso, el contribuyente embargado queda exento de la obligación de pago. Al respecto el Capítulo IV del RCFF denominado "Del procedimiento administrativo de ejecución, Sección III. Del embargo, intervención y remate en su artículo 76 expresa:

"Para los efectos de los artículos 180 y 192 del código, la autoridad recaudadora podrá enajenar a plazos los bienes embargados cuando no haya postura para adquirirse de contado y siempre que el comprador garantice el saldo del adeudo más los intereses que correspondan en alguna de las formas señaladas en el artículo 141 del código. Durante los plazos concedidos se causarán intereses iguales a los recargos exigibles para el caso de pago a plazo de los créditos fiscales".

Calificamos a los artículos anteriores de inconstitucionales, ya que vulneran de forma total al contribuyente que aunado al embargo que le fue practicado, la autoridad sin fundar y motivar las razones de su proceder, decide enajenar en exhibiciones los bienes del particular. Además que

como condición la ley establece que el nuevo adquirente de los bienes debe cubrir el saldo del adeudo más los intereses que se establezcan en cada parcialidad más los recargos que se generen.

Estos supuestos violan las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 de la Constitución, ya que la facultad de la autoridad para enajenar a plazos cuando se entiende que existe una fecha para la primera almoneda y de no llevarse a cabo ésta se fije día cierto para que tenga verificativo una segunda almoneda y de no ser así el bien se enajene en un 50% del avalúo. Y si contrario a esto, la autoridad decide no seguir este cause y no justifica ni fundamenta su actuar, el particular puede interponer un amparo indirecto en términos del artículo 114 de la Ley de Amparo.

Las posturas se leerán para que los licitadores presentes puedan mejorarlas y si hay varias consideradas como legales, la autoridad decidirá cual será la preferente. Si pasado un plazo no se mejora la última postura, se declarará fincado el remate en favor de quien la hubiera hecho.

Una vez que se señale al nuevo adquirente del bien o los bienes, se devolverán los certificados de depósito a los postores, siempre que exista previamente una orden de la autoridad ejecutora.

Declarado fincado el remate, la autoridad le otorga tres días al contribuyente si se trata de bienes muebles para que presente las facturas originales que amparan la propiedad de los bienes y tres días al postor al que se le adjudica el bien para que pague la diferencia. Si se trata de bienes inmuebles, se dan al contribuyente diez días para que firme la escritura y si no la quiere firmar la autoridad la firma en rebeldía. La autoridad le concede al nuevo adquirente diez días para cubra la diferencia del valor del bien. La autoridad debe entregar al adquirente los bienes y los documentos que acrediten su venta.

El CFF en su artículo 188 Bis, contempla el supuesto de que los bienes rematados no puedan ser entregados al nuevo adquirente en el día solicitado por éste, por que exista algún impedimento legal. Ante esta situación, la autoridad fiscal debe adjudicar los bienes embargados libres de todo gravamen, lo anterior debe constar en un título o documento expedido por el Registro Público. Empero, la ley contempla esta hipótesis y señala que si existiera la imposibilidad de entregar los bienes al nuevo adquirente, éste tiene el derecho en un plazo de seis meses que se computan a partir del día en que solicite la entrega de los bienes, en pedir a la autoridad le reembolsen la cantidad que pagó por los mismos.

La autoridad está obligada a restituir la cantidad en un plazo dos meses, a partir del día en que el adquirente lo solicite. Si durante este plazo terminara la imposibilidad legal de entrega de los bienes al adquirente, se entregarán los mismos en vez del dinero solicitado por el nuevo titular.

Consideramos que el remate debe practicarse una vez que la autoridad tiene plena seguridad de que los bienes objeto de enajenación no tienen limitación de dominio alguna, ya que constituye una incertidumbre jurídica el vender un bien sin garantizar al posible adquirente la libertad de gravámenes debidamente inscrita en el Registro Público.

Sin embargo, la ley dispone que si el adquirente no ejerce su derecho de solicitar a la autoridad la cantidad que pagó por los bienes rematados, dicho monto se considerará abandonado y quedará a favor del fisco federal dentro de los dos meses siguientes contados a partir de la fecha en que termine el plazo de seis meses y se procederá de conformidad a lo previsto por el artículo 196-A de este Código, que contempla los casos en que la autoridad considera abandonados los bienes embargados quedando éstos en su beneficio.

El CFF otorga muy poco tiempo para que el adquirente solicite le reembolsen la cantidad que pagó por los bienes rematados y calificamos dicho plazo de infundado, ya que la autoridad a su arbitrio dispone considerar como abandonado el importe del particular a los dos meses siguientes de los seis que tuvo para pedir el monto.

Estos meses implican un plazo de prescripción totalmente contrario a lo dispuesto por el artículo 146 del ordenamiento citado. De la misma forma, juzgamos que el artículo 188 bis carece de constitucionalidad, ya que sin argumento alguno la autoridad en su carácter de acreedor, exige con base en la ley los recargos que se generen. Pero, si es el adquirente en este caso, el que se encuentra en calidad de acreedor, como es el caso que se prevé en el numeral 188 bis tantas veces citado, además de limitar su derecho para solicitar la devolución de las cantidades que pagó, durante el tiempo señalado por la ley, no se prevé que la autoridad deba pagarle al particular los recargos que se cobren por la demora en restituirle su dinero.

Lo anterior se traduce en un abuso excesivo por parte de la autoridad, ya que priva al particular de sus bienes, ya que al dejar a la autoridad señalar el plazo para solicitar el monto y un plazo para devolverlo, provoca inseguridad jurídica y transgresiones a la esfera de derechos del nuevo adquirente de los bienes.

Para lo cual consideramos importante que el particular haga valer los medios de defensa previstos en la legislación, ante el supuesto de que los plazos de seis meses para solicitar el monto y dos para que la autoridad lo restituya se pueden ver paralizados por una mora imputable a la autoridad y peor aún, que la autoridad no se sienta obligada a pagar los recargos por todo el tiempo en que se retrasó en el pago.

Al respecto, el artículo 21 del CFF en su quinto párrafo señala:

"...Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe"...

De este párrafo no se desprende que se exima a la autoridad de pagar recargos, pues se trata de un precepto muy general que atiende a la obligación de pagar cantidades adicionales por concepto de recargos cuando exista demora en la obligación de pago en fecha cierta y determinada.

El mismo artículo en su último párrafo prevé:

"...En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes".

En esta última parte nos cuestionaríamos si la autoridad presume que el particular si puede liberarla del pago de los recargos que se generen.

Aunque de forma expresa nada se indica al respecto, pero la autoridad a su conveniencia interpreta la ley viéndose beneficiada en todo momento, aún cuando el particular se vea limitado en el ejercicio de sus garantías.

En el caso de que la autoridad entregue el monto solicitado por el adquirente de los bienes, se anularán los efectos de la venta realizada. Pero, si el impedimento legal por el cual no le fueron entregados los bienes al mejor postor concluyera una vez que el importe solicitado por éste le fue entregado, la autoridad debe comenzar de nueva cuenta el procedimiento del remate dentro de los 15 días siguientes al día en que cesó el impedimento o que exista resolución firme que permita llevarlo a cabo. Es decir, la autoridad vuelve a convocar nuevos postores para rematar de nueva cuenta el bien.

En relación al numeral 188 Bis, podemos señalar que se manejan plazos prescriptivos mucho menores a los contemplados en el artículo 146 del CFF que prevé que el crédito fiscal se extingue por prescripción en 5 años. Por tanto, el artículo 188 Bis del ordenamiento referido, contradice lo dispuesto por el 146 que se refiere al término en que los créditos fiscales prescriben.

Con el propósito de reforzar este tema, consideramos oportuno insertar el contenido de las siguientes tesis jurisprudenciales:

1.- Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito: Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VII, junio de 1991, Página: 222.

CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUANDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 67 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURÍDICAS.

La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, ... pertenece al derecho subjetivo o privativo (o diferencia) de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo)... Por lo que hace a la prescripción, éste es el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley... Esta figura jurídica o diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 2 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que esta opera en los mismos términos tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años. Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; ... bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular... la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, ... por el transcurso del tiempo (cinco años).

2.- Séptima Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 103-108, Tercera parte, Página: 85.

PRESCRIPCIÓN FISCAL COMO ACCIÓN EN JUICIO DE NULIDAD. EL TRIBUNAL FISCAL DEBE EXAMINARLA EN SU SENTENCIA.

De conformidad con el criterio establecido por la Suprema Corte respecto al régimen de prescripción fiscal establecido por el Código Fiscal vigente, es procedente establecer que la Sala fiscal que no examina la prescripción que se alega en demanda de nulidad, viola en perjuicio del

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

reclamante la garantía de legalidad derivada del artículo 16 constitucional, al dejar de aplicar el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, además de fundarse en derecho, deben examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación, lo que condena otorgar la protección constitucional al quejoso, para el efecto de que la sala fiscal responsable, dejando insubsistente el acto reclamado, pronuncie sentencia conforme a derecho haciéndose cargo de la cuestión relativa a la prescripción planteada por el actor.

3.- Semanario Judicial de la Federación, No. 29.- Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito, mayo 1990, Página 69.

PRESCRIPCIÓN, PROCEDENCIA DE LA EXCEPCIÓN DE.

La expresión de prescripción no requiere contener las circunstancias pormenorizadas de las causas que la fundamentan, pues al ser aquella disposición de orden público y que deviene por el transcurso del tiempo, basta que quien pretende hacerla valer señale los hechos que justifican el computo del término prescriptivo.

Una vez que se han adjudicado los bienes al nuevo adquirente, éste tendrá la obligación de llevárselos en el momento en que la autoridad le indique que los bienes ya se encuentran a su disposición. De lo contrario, la autoridad cobrará una cantidad adicional por concepto de derechos de almacenaje a partir del día siguiente en que el adquirente debió retirar los bienes.

Suponemos que el legislador llamó a este cobro "derechos de almacenaje" desprendiéndolo del artículo 2º fracción IV del CFF, que en su parte respectiva define a los derechos como:

"Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público..."

Del último enunciado podríamos deducir que la autoridad se faculta a percibir esos derechos de almacenaje porque considera que presta el servicio de custodiar los bienes hasta en tanto el nuevo adquirente los retira de las instalaciones del fisco. Sin embargo, nuestro enfoque al respecto es diferente, encaminado a que la autoridad no presta un servicio, puesto que dentro de sus facultades, se encuentra contemplada la proceder a practicar la orden de embargo previamente emitida para el efecto de llevar los bienes a sus oficinas y rematarlos, o bien, adjudicárselos (en el

caso de que no hubiera postores, a falta de pujas o en caso de posturas o pujas iguales) ó, venderlos fuera de subasta cuando se trate de bienes fungibles, perecederos o entrañen alguna clase de riesgo o peligro.

Sin perjuicio de lo anterior, la medida contemplada en el artículo 185 del CFF en su último párrafo, no tiene fundamento alguno para que la autoridad disponga deliberadamente cobrar un monto al adquirente del bien por haberse demorado tan solo un día para llevarse los bienes que se le hubieran adjudicado. Resulta incoherente que la autoridad no sea flexible para el caso de que acontezcan situaciones que escapan a la voluntad del nuevo dueño de los bienes para que no pueda retirarlos de las instalaciones de la autoridad. Consideramos que esta disposición no tiene un respaldo válido para amedrentar de forma contundente al particular.

Al respecto, citamos la siguiente tesis de jurisprudencia:

1.- Instancia: 2ª Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 6ª Época, Volumen: VII, Página: 10.

ADUANAS. EXCEPCIÓN EN EL PAGO DE DERECHOS DE ALMACENAJE DE MERCANCIAS, POR CAUSA DE FUERZA MAYOR.

Por causa de fuerza mayor, el quejoso está exceptuado del pago de derechos de almacenaje de sus mercancías si no pudo retirarlas oportunamente del dominio fiscal, por causa imputable a la Secretaría de Economía, por haberse retrasado en expedirle el permiso de importación correspondiente. Y aunque la autoridad recurrente alegue que no existe causa de fuerza mayor sino caso fortuito, debe decirse que de acuerdo con la doctrina generalmente aceptada, por caso fortuito se entiende el acontecimiento natural inevitable, previsible o imprevisible que impide en forma absoluta, el cumplimiento de la obligación, en tanto que la fuerza mayor se define como el hecho del hombre, previsible o imprevisible, pero inevitable que impide también en forma absoluta, el cumplimiento de la obligación.

De la tesis anterior, podemos notar que la autoridad fiscal no justifica al particular del pago de derechos de almacenaje en materia aduanera cuando ocurre un acontecimiento de fuerza mayor.

El particular depende de que la Secretaría de Economía le expida un permiso de importación. Lo trascendente es que en materia fiscal, no deben excluirse las causas de fuerza mayor o de caso fortuito si claramente se contemplan en otros supuestos como en el caso de la materia aduanera, que también le compete a la S.H.C.P.

La autoridad fiscal sólo prevé como justificación del cobro de derechos de almacenaje al caso de fuerza mayor, pero en el artículo 185 último párrafo del CFF, no se contempla esa posibilidad, desconocemos la razón por la cual el legislador no condescendió de la misma forma que en la ley aduanera a favor del particular que ha adquirido los bienes que le fueron embargados a su primer propietario.

De cualquier forma, consideramos que los derechos de almacenaje carecen de base para su exigencia y cobro, y más aún cuando éstos empiezan a generarse a partir del día siguiente en que el nuevo adquirente tiene los bienes a su entera disposición.

La autoridad no emite un escrito fundado y motivado mediante el cual cubra las formalidades constitucionales y legales y señale porqué procede a cobrar esos derechos de almacenaje en razón del día o los días de demora por parte del nuevo adquirente por cuestiones que pueden ser imputables o no a él. Aunado a lo anterior, el CFF no detalla de manera explícita cómo se cobran los "derechos de almacenaje", y en qué proporción.

En el supuesto de que el adquirente incumpla con su obligación de pago o con otras que la autoridad le señale, - (asumimos que las otras obligaciones que la ley le imponga al adquirente pueden considerarse justificadas o no, que es lo más riesgoso),- no se le devolverá la cantidad que garantizó por concepto de depósito, quedando ésta a favor del fisco federal. Y por tanto, procederá la celebración de almonedas subsecuentes.

En relación a lo antes descrito, conceptuamos desmedido, por parte la autoridad su facultad de no devolver las cantidades que fueron garantizadas como depósito, y más aún que se las adjudique sin derecho y fundamento alguno. Es decir, es extralimitado que la autoridad pueda disponer del dinero que pertenece a otra persona y que haciendo uso de su tropelía disfrazada con el nombre de cobro de derechos de almacenaje, se apropie dicho monto.

Cuando lo conveniente sería que tales importes quedaran a favor del contribuyente que le fue dictada orden de embargo de bienes, con el propósito de cuantificar los depósitos a cuenta del adeudo del crédito fiscal. Pues recordemos que el depósito garantiza el cumplimiento de una obligación, en este caso es la de pagar, y en nada repercutiría que la cantidad que como depósito entregó el postor que adquirirá el bien, se contemple como una parte para cubrir la deuda del particular.

La postura debe ser suficiente para pagar el crédito a favor del ejecutante, y las costas del juicio. El ejecutante tiene derecho a tomar parte en la subasta sin necesidad de hacer el depósito que la ley fija para que los postores concurren a la almoneda; mejorar las posturas que hagan los licitadores; pedir la adjudicación de los bienes cuando no haya postores y tiene la opción pedir que se saquen a nueva subasta los bienes con rebaja en el monto de la postura legal.

- Si el bien no se llega a rematar en la primera almoneda, entonces se convoca a una segunda almoneda dentro de los 15 días siguientes, en esta venta la base del remate disminuye en un 20% de las dos terceras partes que se había señalado para la primera almoneda. La publicación será de una sola vez por lo menos diez días antes de que se lleve el remate, siempre que exceda de cinco veces el salario mínimo elevado al año.

- Si el bien no llegara a rematarse, se entiende que el bien se remata al 50% del valor del bien, y en este caso, es la SHCP quien puede adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones de asistencia o de beneficencia.

La cantidad que la autoridad obtenga como consecuencia de la enajenación del bien o bienes embargados, se aplicará para cubrir el crédito fiscal en el orden siguiente: Gastos de ejecución, recargos, multas, indemnización por expedir cheques no pagados. La forma en que debe cubrirse el adeudo del particular no entraña una consecuencia lógica, en virtud de que debería pagarse primero el crédito fiscal y posteriormente los accesorios. En cuanto a los gastos de ejecución, sólo señalaremos que su naturaleza a nuestro juicio es inconstitucional, ya que es el reglamento del CFF el que señala cuál es el monto a pagar por tal concepto.

El CFF contempla que si existen cantidades de más una vez que se cubrió el crédito, deberán reembolsarse, a menos que la autoridad competente mediante orden exprese lo contrario o que el particular consienta en entregar total o parcialmente dicho remanente a una tercera persona.

Una vez que el particular mediante notificación de la autoridad puede disponer de la cantidad excedente y no lo hace en el plazo de dos años, pasará a propiedad del fisco federal.

Ante una controversia al respecto, la cantidad será depositada en una institución bancaria hasta que resuelva la situación la autoridad competente.

Con respecto al tiempo de prescripción contemplado en el supuesto de que la autoridad se apropie la cantidad excedente, se transgrede de igual manera lo dispuesto por los artículos 22 en su párrafo 11º y el 146 del CFF que señalan el término de prescripción de cinco años.

Relacionado a lo anterior, citamos la siguiente tesis jurisprudencial:

1.- Séptima Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 57 Tercera Parte, Página: 33.

PRESCRIPCIÓN A FAVOR DEL FISCO RESPECTO A LA OBLIGACIÓN DE DEVOLVER CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE. CUANDO SE INICIA.

Aunque la prescripción de la obligación del fisco federal para devolver las cantidades pagadas indebidamente se hubiera iniciado, conforme al artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, a partir de la fecha en que el cumplimiento de la obligación pudo ser legalmente exigido, no es verdad que ese derecho se generara en el momento en que se hizo el primero de los pagos, sino cuando se declaró insubsistente la resolución que estableció la existencia del crédito fiscal y en acatamiento a la cual se hicieron los pagos de las cantidades cuya devolución se reclama.

El artículo 196-A del CFF señala los supuestos los cuales expresan cuándo los bienes embargados por la autoridad se consideran abandonados a favor del fisco.

- Cuando el adquirente de los bienes rematados no los retire de las oficinas de la autoridad dentro del plazo de dos meses siguientes a la fecha en que los tenga a su disposición.

Sobre este particular, debemos señalar dos consideraciones:

1.- El término prescriptivo que se prevé en este supuesto es muy pequeño y transgrede el término fijado por el artículo 146 del CFF de cinco años.

2.- Si el artículo 185 del CFF en su último párrafo dispone que si el adquirente no retira sus bienes a partir del día siguiente en que los tiene a su disposición, la autoridad le cobra derechos de almacenaje. Lo cual quiere decir que si transcurren dos meses para que la autoridad considere los bienes abandonados, también por dicho plazo cobraría derechos de almacenaje. Situación que calificamos de abusiva y arbitraria.

- Cuando el particular al que se le practicó orden de embargo proceda al pago del crédito fiscal o la autoridad dicte resolución favorable que ordene su devolución, misma que deriva de la interposición de algún mecanismo de defensa antes del remate, enajenación o adjudicación de los bienes y no los retire de las instalaciones de la autoridad en un plazo de dos meses computados a partir del día en que estén a disposición del adquirente. Sobre este particular, debemos señalar que el artículo 22 del CFF prevé que el plazo prescriptivo para la devolución de cantidades es de cinco años. Sin embargo, consideramos reiterativo hacer hincapié que el plazo de dos meses es un plazo que da lugar a no respetar el término fijado para la prescripción en materia fiscal.
- Cuando el particular no interpuso mecanismo de defensa alguno dentro de los 18 meses posteriores al embargo de bienes muebles que le fue practicado. Resulta arbitrario que el legislador ocupó su particular punto de vista para fijar plazos de prescripción diversos para cada supuesto que marca este numeral, por lo que habría que considerar mínimo el tiempo de 18 meses para que la autoridad considere abandonados los bienes embargados al particular.
- Cuando por cualquier razón existan bienes en depósito o en poder de la autoridad y los titulares de dichos bienes no vayan por ellos en un plazo de dos meses contados contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición. En relación a esto nos remitimos a nuestros comentarios anteriores.

La ley señala que para el efecto de entender cuándo los bienes se encuentran a disposición del interesado, el CFF señala que a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique la resolución correspondiente.

Cuando la autoridad considere de conformidad a las hipótesis anteriores que los bienes se encuentran abandonados, procederán a notificar personalmente o mediante correo certificado con acuse de recibo a los propietarios de los mismos, que ha transcurrido el plazo de abandono y que cuentan con quince días para retirar los bienes, previo pago de los derechos de almacenaje causados.

Podemos deducir de las facultades que por ley se otorgan a la autoridad, son un abuso en el sentido de hacer posible que el fisco se adjudique los bienes de los particulares y además le cobre derechos de almacenaje sin considerar algún caso fortuito o fuerza mayor que pudieron haberse presentado. En virtud de lo anterior, consideramos que las hipótesis antes comentadas, violan las garantías de legalidad y seguridad jurídica contempladas en el artículo 14 y 16 constitucional.

Artículo 196-B prevé cuándo se interrumpen los plazos de abandono señalados en el numeral anterior:

- Porque el particular interponga un recurso administrativo o porque presente una demanda en el juicio que proceda.
- El recurso o la demanda sólo podrán interrumpir los plazos señalados en el numeral anterior, cuando la resolución definitiva no confirme total o parcialmente la resolución impugnada.
- Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de los bienes a los interesados.

Al respecto, podemos acotar que este artículo depende directamente del numeral 196-A del CFF, y si éste es violatorio de las garantías de legalidad y seguridad jurídica, el 196-B participa de la misma situación. Aunque consideramos que éste último trata de ser un poco condescendiente con el particular para que haga uso de sus derechos e interrumpa los plazos de prescripción fijados al arbitrio del mismo legislador.

La situación anterior, no reporta grandes ventajas si consideramos el criterio de la autoridad que valore de fondo la demanda, el recurso interpuesto, el contenido de la resolución que dicte, así como la mentalidad y criterio de las autoridades para que de esa decisión dependa la entrega de los bienes a los particulares.

5.- Actos de Terminación del Procedimiento Administrativo de Ejecución

Los actos de terminación son aquéllos cuyo propósito va encaminado a dar fin al procedimiento económico coactivo. Claro está que antes de que concluya el referido procedimiento, pudiera acontecer que la cantidad obtenida del remate se destine únicamente para el fisco federal.

Desde luego, existen supuestos en los que el fisco federal concurre con fiscos locales por tener éstos el derecho de percibir de igual forma parte del producto que se obtenga del Remate.

Ante tal situación, la ley contempla qué acontece cuando el fisco federal concurre al igual, con otros acreedores considerados privilegiados.

a) Destino del producto de la ejecución, cuando sólo el fisco federal sea interesado.

Una vez que los bienes embargados se enajenan a través de subasta pública, la cantidad que se obtenga de tal remate se distribuirá entre el fisco federal, las personas que intervinieron

directamente durante el procedimiento de ejecución (en particular funcionarios) y el contribuyente que posiblemente tenga a su favor un monto excedente.

El CFF en su artículo 20 contempla que el importe que se obtenga de la venta, se destinará a cubrir el crédito fiscal en el orden que a continuación se cita: Gastos de ejecución, recargos, multas y la indemnización del 20% a favor del fisco cuando éste reciba un cheque que no sea pagado o carezca de fondos.

En otras palabras, deben cubrirse primero estos conceptos y posteriormente el crédito fiscal. Y sobre esto, vertimos nuestras consideraciones relacionadas al pago de gastos de ejecución, que sin ser el tema fundamental de este capítulo, no prescindimos por ello de catalogarlos de inconstitucionales, en razón de que es el artículo 72 del RCFE el instrumento que le da fundamento y existencia. En dicho ordenamiento no se respeta el principio de supremacía constitucional. Por tanto, el RCFE no puede ir más allá de lo dispuesto expresamente en la Constitución.

b) Destino del producto de la ejecución cuando concurren con el fisco federal fiscos locales.

Jesús Quintana Valtierra¹⁰¹ menciona que sí concurre el fisco federal y varios fiscos locales con el carácter de autoridad federal por convenios de coordinación respecto a la aplicación de la cantidad obtenida por el remate, dicho monto se distribuirá para cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente: Gastos de ejecución, accesorios de las aportaciones de seguridad social, aportaciones de seguridad social, accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales y las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

¹⁰¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús: *Op. Cit.* Pág. 230.

El artículo 148 del CFF prevé que también serán contemplados los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, tal es el caso del (IMSS e INFONAVIT).

La S.H.C.P. iniciará o dará seguimiento al procedimiento administrativo de ejecución por todos los créditos fiscales omitidos.

En el numeral referido se señala que las controversias que deriven de la aplicación del producto del remate entre el fisco federal y los locales, serán resueltos por los tribunales federales judiciales. Los cuales para determinar quién tiene un derecho preferente, deberán ceñirse a las garantías constituidas y a las circunstancias que acrediten qué fisco tiene a su favor créditos por impuestos al inmueble, sus frutos o de la cantidad que se obtenga de su venta.

En los demás casos, el fisco que aparezca como primera autoridad embargante, tendrá un derecho preferencial.

c) Destino del producto de la ejecución, cuando concurren con el fisco federal otros acreedores privados privilegiados.

Jesús Quintana Valtierra¹⁰² señala que si concurren con el fisco federal otros acreedores que no sean fiscos estatales o municipales sino particulares (personas físicas o morales), se estará a lo dispuesto por las reglas que prevé el artículo 149 del CFF.

Este artículo señala que el fisco federal tiene derecho preferencial ante otros acreedores del contribuyente. Sin embargo, procederemos a citar a grandes rasgos el contenido del numeral en comento:

¹⁰² Ibidem Págs. 230 y 231

- a) El fisco federal será acreedor preferente en recibir el pago de los créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, excepto los adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año, o de indemnizaciones que les correspondan a los trabajadores de conformidad con la legislación laboral.

- b) Para que las personas que tienen derechos preferentes como trabajadores, acreedores hipotecarios, prendarios o alimentistas puedan anteponerse al interés del fisco, sus garantías deberán estar debidamente inscritas en el Registro Público que corresponda, con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito y, respecto de los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

- c) La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque, deberá ser probada con documentos al momento de interponer un mecanismo de defensa correspondiente.

- d) En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales (sucesión hereditaria).

- e) Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

CAPÍTULO IV

SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

- 1.- Concepto
- 2.- Presupuestos
 - a) Recurso de Revocación
 - b) Recurso de Oposición al procedimiento administrativo de ejecución
 - c) Juicio de Nulidad
- 3.- Garantía del interés fiscal
- 4.- Cancelación de la garantía del interés fiscal
- 5.- Dispensa de la garantía del interés fiscal
- 6.- Efectos de la suspensión del procedimiento Administrativo de Ejecución

CAPÍTULO IV

SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

1.- Concepto

Humberto Delgadillo Gutiérrez,¹⁰¹ afirma que la suspensión del procedimiento “*es un medio para evitar la ejecución cuando los créditos tributarios, a pesar de ser definitivos en la esfera administrativa, no han sido consentidos, ya que pueden ser impugnados y revocados o anulados, por lo que, mientras no queden firmes, puede suspenderse su ejecución previa solicitud del interesado ante la oficina ejecutora y aseguramiento del interés fiscal*”.

Por su parte, el autor Giuliani Fonrouge¹⁰⁴ considera que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución “*constituye el medio para que el sujeto pasivo oponga ante la autoridad competente, su inconformidad a través del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución o mediante la reclamación económico administrativa*”.

Miguel Fenech¹⁰² proporciona una clara distinción entre la suspensión del procedimiento y lo que se entiende por aplazamiento de pago. Ya que concibe a éste último como un beneficio que la autoridad otorga al contribuyente para pagar el crédito fiscal en varias exhibiciones en un límite de tiempo. Esta facilidad puede darse aún antes de iniciar el procedimiento de ejecución y puede diferir la imposición de recargos. En tanto que la suspensión, contempla como presupuesto que el procedimiento haya dado inicio y en cambio, no exonera al particular de pagar los recargos y gastos de ejecución que se generen.

¹⁰¹ Op. Cit. Pág. 167

¹⁰² Op. Cit. Vol. II, pag. 125

¹⁰³ Op. Cit. Vol. III, pag. 66

En lo particular, definimos a la suspensión del procedimiento, como un acto que por escrito fundado y motivado, emite la autoridad en el sentido de detener su actuación para llevar a cabo el procedimiento económico coactivo hasta su total conclusión para el cobro del crédito fiscal, una vez que el contribuyente ha satisfecho los requisitos contemplados en ley y acredite haber garantizado el interés fiscal.

2.- Presupuestos

Jesús Quintana Valtierra,¹⁴⁰ indica que los presupuestos necesarios para solicitar la suspensión del procedimiento, mismos que están determinados por las instancias que inicie el contribuyente o terceros. Y las resoluciones que emitan las autoridades de tales instancias, tendrán efectos que influirán en el procedimiento de ejecución. Es decir, el procedimiento se suspenderá en sus efectos hasta en tanto la autoridad no dicte resolución.

El CFF prevé los medios que pueden hacerse valer con el propósito de suspender el procedimiento económico coactivo:

- a) **Recurso de Revocación.-** Cuya interposición es optativa, el particular puede agotar dicho recurso o en su caso, promover directamente el juicio de nulidad. El recurso de revocación se interpone cuando el contribuyente se considera agraviado por un acto de autoridad donde se determina un crédito fiscal, en este caso, el procedimiento se suspende hasta en tanto no se resuelva si se confirma o modifica la determinación.

- b) **Recurso de Oposición al procedimiento administrativo de ejecución.-** Se hace valer por el particular que se considere afectado en su interés jurídico por

¹⁴⁰ Op. Cit., Págs. 232 y 233

el procedimiento económico coactivo, en razón de que el adeudo que se le requiere ya fue extinguido, o bien que la cantidad adeudada es menor a la exigida, que el procedimiento no se ajusta a lo previsto por la ley o que algún tercero lo interponga por verse afectado en su esfera de derechos. Ante la interposición de este recurso, debe suspenderse el procedimiento hasta en tanto la autoridad no dicte resolución.

Sobre los recursos señalados en los incisos que preceden, cabe resaltar que se substancian conjuntamente - (Artículos 128 y 158 del CFF) -, y el plazo para garantizar el interés fiscal es de cinco meses contados a partir del día en que éstos se interpongan. Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 144 párrafo 2º del CFF.

- c) **Juicio de Nulidad.**- Tiene un carácter contencioso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Y constituye un supuesto para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

3.- Garantía del interés fiscal

La garantía del interés fiscal es un medio que asegura el cumplimiento de la obligación del particular para pagar el crédito que por concepto de adeudo le requiere la autoridad.

Jesús Quintana Valtierra,¹⁰⁷ señala que la suspensión del procedimiento económico coactivo debe solicitarse por la persona que desee obtenerla. Es necesario que al escrito en donde se solicite dicha suspensión, se anexen todos aquellos documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal.

¹⁰⁷ Op. Cit. Págs 233 y 234.

El particular deberá presentar una copia sellada del escrito en el que se interpuso el recurso dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende. De lo contrario, la autoridad tendrá la facultad para hacer efectiva la garantía, aún cuando se trate de fianza otorgada por compañía autorizada.

Debemos reiterar que en el recurso de revocación el plazo para garantizar el interés fiscal es de cinco meses a partir de la fecha en que el particular lo interpuso. (Artículo 144 párrafo 2º).

A diferencia de que en el juicio de nulidad, los particulares que soliciten en su demanda la suspensión del acto impugnado, deberán garantizar el interés fiscal atendiendo a los requisitos señalados en el artículo 208 BIS del CFF.

El artículo 65 del CFF dispone que las contribuciones que deben pagar los particulares y que son omitidas en su pago y que las autoridades fiscales determinen en el ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los 45 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación.

Referente a lo citado, insertamos la siguiente tesis de jurisprudencia:

1.- Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Abril de 2000, Tesis: VI.A.39 A, Página: 984.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL PAGADO EN PARCIALIDADES PARA QUE PUEDA INICIARSE EL.

En tratándose del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales, existe una regulación especial en el último párrafo del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, respecto de la autorización para el pago del adeudo en parcialidades, consistente en que una vez revocada tal autorización, no se requiere que la autoridad fiscal tenga que efectuar una liquidación de contribuciones omitidas, por medio de una resolución que deba ser notificada al particular, para que vencido el plazo de cuarenta y cinco días (a que se refiere el artículo 144 de la referida legislación tributaria) sin haberse impugnado, pueda considerarse que el crédito es exigible

e iniciarse así el procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que el citado artículo 151 del propio código, refiere que el crédito fiscal podrá hacerse efectivo cuando sea exigible y establece como único requisito para que esa exigibilidad se presente, en el caso de la autorización para pagar en parcialidades, el consistente en que dicha autorización cese, lo que administrado al artículo 66. fracción III, inciso c), del código tributario mencionado, ocurre, entre otros supuestos, cuando el contribuyente no pague tres parcialidades sucesivas.

En el caso de que el particular solicite a la autoridad debida autorización para pagar en parcialidades el adeudo que le fue requerido de conformidad con el artículo 66 del CFF, deberá garantizar el interés fiscal dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que hubiese autorizada la solicitud de pago a plazos, en los términos del ordenamiento referido y su reglamento.

El artículo 142 del CFF prevé que es procedente garantizar el interés fiscal cuándo:

1. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Respecto a lo contemplado en esta fracción, insertamos la siguiente tesis:

1.- Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XIII, Junio de 1994, Página: 678.

SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

El artículo 142 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, establece que procede garantizar el interés fiscal cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución; por su parte, el último párrafo del artículo 144 del mismo ordenamiento, prevé, que en caso de negativa o violación a la suspensión de referencia, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si está en trámite el recurso. Ahora bien, de la simple lectura de los preceptos últimamente citados permite concluir que la ley de la materia aplicable al caso, que en la especie lo es el Código Fiscal de la Federación, prevé la suspensión de los actos reclamados, no únicamente ante la autoridad exactora sino ante el Tribunal de alzada sin mayores requisitos que los que la Ley de Amparo consigna para conceder la suspensión definitiva, según se desprende del artículo 141 del código tributario federal, el cual establece que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, entre otros, mediante el depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto, lo cual es congruente con lo que dispone el

artículo 135 de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, el que dispone que cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito por la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o la de la entidad federativa o municipio que corresponda.

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

Con relación a esta fracción, citamos la siguiente tesis jurisprudencial:

2.- Octava Época; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: I, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1988, página: 210.

CONTRIBUCIONES. SU PAGO A PLAZOS ES UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LAS AUTORIDADES FISCALES, QUE DEBE ESTAR FUNDADA Y MOTIVADA.

La facultad establecida por el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, relativa a que las autoridades fiscales a petición de los contribuyentes, "podrán" autorizar el pago a plazos va sea enterado o en parcialidades, tiene el carácter de discrecional sin lugar a dudas, por lo que pueden o no ejercitarla, pero con la salvedad de que las autoridades deberán fundar y motivar debidamente su determinación. Por consiguiente, el no resolver favorablemente una petición del contribuyente no implica que se aplique inexactamente el artículo 66 citado, si en la negativa se hizo alusión a que el uso de dicha facultad discrecional por parte de la administración fiscal estuvo en relación con el incumplimiento de lo previsto por el artículo 59 párrafo segundo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual establece en lo medular que cuando el contribuyente solicite autorización para el pago a plazos, en tanto se resuelve su solicitud deber pagar mensualmente parcialidades a doceavas partes, lo que implica en forma indudable que con la aplicación armónica de los preceptos antes señalados la Sala responsable fundó y motivó debidamente su resolución.

3.- Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Enero de 1998, Tesis: IX.1o.8 A, Página: 1143.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, SUSPENSIÓN DEL.

De lo previsto en los artículos 142, 144 y 227 del Código Fiscal de la Federación, se obtiene que el procedimiento administrativo de ejecución es susceptible de suspenderse y que para ello debe garantizarse el Interés fiscal; que acreditado que esté que se intentó el medio de impugnación y garantizado el interés fiscal debe suspenderse ese procedimiento; y que tal suspensión puede promoverse y decretarse en cualquier estado del procedimiento, en tanto no exista sentencia o resolución firme en el medio de defensa o de impugnación que se intente; por tanto, la autoridad fiscal o el organismo fiscal autónomo ante quien se ventile un procedimiento de tal naturaleza está

obligado a acordar, fundada y motivadamente, la petición que se le haga sobre la procedencia de la suspensión e idoneidad de la garantía que se ofrezca, sin considerar el estado en que se encuentre el susodicho procedimiento.

- III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este código, que prevé el supuesto en que bienes que se pretenden embargar, ya lo estuvieran por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria. Y que sin perjuicio de lo anterior, la diligencia se llevará a cabo. Los bienes objeto de embargo serán entregados a la persona que con el carácter de depositario designe la oficina ejecutora o por el ejecutor, debiendo dar aviso a la autoridad correspondiente para que el o los interesados puedan demostrar su derecho preferente en el cobro.

En el supuesto de que surgieran discrepancias, ésta se resolverá por los tribunales judiciales federales. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo, no se procederá a la aplicación del producto, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para respaldar el contenido del numeral que antecede, citamos el siguiente criterio de jurisprudencia:

4.- Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 193-198 Sexta Parte, Página: 80.

EMBARGO EN MATERIA FISCAL FEDERAL. LEGALIDAD DEL MISMO AUNQUE EXISTA CEDULA HIPOTECARIA SOBRE EL INMUEBLE.

...Por su parte, el artículo 159 del Código Fiscal de la Federación estipula, que cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a crédito hipotecario, se practicar el embargo no obstante la traba. Ahora bien, es principio general de hermenéutica jurídica, que ante dos leyes aparentemente contradictorias, debe establecerse cual contiene la regla y cual la excepción... pero el 159 del Código Fiscal de la Federación impone una excepción a esa regla, cuando se trata de procedimientos fiscales de ejecución; es decir, dicho

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

artículo 159 pertenece a una ley especial, que rige en casos específicos y por tanto debe aplicarse de manera prevalente sobre una diversa norma, que no regula esos supuestos concretos, sino una situación general, la cual puede admitir excepciones.

IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Las formas de garantizar el interés fiscal se contemplan en el artículo 141 del CFF y son las que se citan a continuación:

a) Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general. *El artículo 61 del RCFF señala:*

"El depósito de dinero, generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen".

b) Prenda o hipoteca. *El artículo 62 del RCFF, dispone:*

La prenda o hipoteca se constituirá sobre los siguientes bienes:

1. *Bienes muebles por el 75% de su valor siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese por ciento. La secretaría podrá autorizar a instituciones y a corredores públicos para evaluar o mantener en depósito determinados bienes. Deberá inscribirse la prenda en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.*

No serán admisibles como garantía los bienes que se encuentren en dominio fiscal o en el de acreedores. Los de procedencia extranjera, sólo se admitirán cuando se compruebe su legal estancia en el país. Esta garantía podrá otorgarse entregando contratos de administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en certificados de la Tesorería de la Federación o bonos del Gobierno Federal para el pago de la indemnización bancaria, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía. En estos supuestos se aceptará

como garantía el 100% del valor nominal de los certificados o bonos, debiendo reinvertirse una cantidad suficiente para cubrir el interés fiscal, pudiéndose retirar los rendimientos.

Bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral. Para estos efectos, se deberá acompañar a la solicitud respectiva el certificado del registro público de la propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria, que hubiera sido expedido cuando más contres meses de anticipación. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor.

En la hipoteca, el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el registro público de la propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal. El otorgante podrá garantizar con las misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año en los términos del artículo 69 de este reglamento.

- c) Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión. *El artículo 63 del RCFF prevé:*

"La póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana"

Cuando la garantía se otorgue mediante fianza, se hará a favor de la tesorería de la Federación o del citado organismo descentralizado, según sea el caso.

- d) Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia. *El artículo 64 del RCFF contempla:*

"Para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá estar en alguno de los supuestos a que se refieren las fracciones I y II, inciso a) del artículo 67 de este Reglamento y manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante notario público o ante la oficina recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este último caso la presencia de dos testigos.

Para formalizar el otorgamiento de la garantía, el jefe de la oficina recaudadora deberá levantar un acto de la que entregará copia a los interesados y hará, en su caso las anotaciones correspondientes en el registro público respectivo cuando el obligado solidario acredite su idoneidad y solvencia con bienes inmuebles".

GARANTÍA DE UN TERCERO EN PRENDA, HIPOTECA O EMBARGO

Artículo 65 del RCFF: "Para que un tercero asuma la obligación de garantizar por cuenta de otra en alguno de las formas a que se refieren las fracciones II y VI del

artículo 144 del Código, deberá cumplir con los requisitos que para cada una se establecen en este reglamento”.

e) Embargo en la vía administrativa. *El artículo 66 del RCFE dispone:*

El embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

- I. Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente.*
- II. El contribuyente señalará los bienes en que deba trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso, se cumplan los requisitos y por cientos que establece el artículo 62 de este reglamento. No serán susceptibles de embargo los bienes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el inciso c) de la fracción II del artículo 156 del Código.*
- III. Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en caso de personas morales el representante legal. Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista el peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en un almacén general de depósito y si no hubiera almacén en la localidad, con la persona que designe el jefe de la oficina.*
- IV. Deberá inscribirse en el registro público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.*
- V. Deberá cubrirse con anticipación la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en la fracción II del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia. (Artículo 66 RCFE).*

Al respecto, el Poder Judicial ha emitido la siguiente tesis de jurisprudencia:

I.- Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Mayo de 2000, Tesis: XXII.1o.32 A, Página: 931.

EMBARGO PRECAUTORIO. MATERIA FISCAL.

De una interpretación armónica de los artículos 117, fracciones I y II, y 145 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el embargo precautorio que se practica con el fin de garantizar el interés fiscal que pudiera derivar de las visitas domiciliarias que se están practicando, constituye una medida provisional o preventiva y no definitiva, toda vez que la autoridad administrativa, aún no ha determinado crédito fiscal alguno; por tanto, no existe todavía procedimiento administrativo de ejecución incoado contra el contribuyente, por ello, no procede con motivo del citado embargo, el recurso de revocación, en virtud de que no se trata de una resolución definitiva o que se haya emitido en un procedimiento administrativo de ejecución, de ahí que sea procedente el juicio de garantías biinstancial.

- f) Títulos valor o cartera de créditos del particular, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las garantías que otorgue el particular, quedarán vigentes hasta que se cancelen en los términos del CFF y de su respectivo reglamento.

Los gastos que se originen con motivo de la garantía serán por cuenta del interesado.

José de Jesús Sánchez Piña¹⁰⁸ señala que la "garantía se otorgará a favor de la Tesorería de la federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las Entidades Federativas que realicen esas funciones, aunque tengan otra denominación, según corresponda". Para tal fin, deberán seguirse las reglas que contempla el RCFF en su artículo 60.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.

Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

¹⁰⁸ Op. Cit. Págs. 85-88

El reglamento de este código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes. En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se hubiere notificado por la autoridad fiscal correspondiente la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente que señale el CFF.

Las autoridades fiscales, calificarán la procedencia del otorgamiento de la garantía del interés fiscal por el interesado. Para ello, deberá constatar que el particular haya reunido los requisitos establecidos por el CFF y su reglamento, dependiendo del tipo de garantía que haya ofrecido, la razón de su otorgamiento y que su monto cubre los conceptos que señala el artículo 141 del código.

En el supuesto de que no se cumplieran los requisitos, la autoridad requerirá al interesado para que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquel en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido; en caso contrario no se aceptará la garantía.

El particular podrá con el propósito de garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, combinar las diferentes formas para garantizar el interés de conformidad a lo establecido por el numeral 141 del CFF, así como sustituir entre sí las garantías, siempre que previo a la cancelación de la garantía original deberá constituirse la subsecuente, cuando no sea exigible la que se pretende sustituir.

La garantía constituida podrá garantizar uno o varios créditos fiscales, siempre que la misma comprenda los conceptos previstos en el segundo párrafo del artículo 141 del código.

La garantía debe ampliarse dentro del mes siguiente a aquel en que concluya el periodo a que se refiere el segundo párrafo del artículo 141 del código, por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes. Lo dispuesto en este párrafo es aplicable a aquellos casos en que por cualquier circunstancia resulte insuficiente la garantía.

Si el particular no impugna en el medio de defensa el total de los créditos que se desprenden del acto administrativo emitido por la autoridad, deberá pagarse la parte del crédito consentido con los recargos correspondientes.

Se suspenderá el procedimiento económico coactivo una vez que la autoridad dicte en tal sentido la suspensión mediante resolución definitiva del recurso interpuesto.

Si la resolución denegara la suspensión o existiera violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el particular puede ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora, si se está tramitando recurso, o ante la Sala del tribunal fiscal que conozca del juicio respectivo, acompañando los documentos en que consta el medio de defensa hecha 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 un informe en un plazo de tres días, debiendo resolverse la cuestión dentro de los cinco días siguientes a la recepción de dicho informe”.

José de Jesús Sánchez Piña¹⁸⁸ señala que la "garantía se otorgará a favor de la Tesorería de la federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las Entidades Federativas que realicen esas funciones, aunque tengan otra denominación, según corresponda".

4.- Cancelación de la garantía del interés fiscal

El artículo 70 del RCFE señala los casos en que procede la cancelación de la garantía del interés fiscal:

- I. Por sustitución de garantía.
- II. Por el pago del crédito fiscal.
- III. Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
- IV. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

La ley contempla que la garantía puede ser disminuida o sustituida por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo.

Al respecto, el Poder Judicial ha emitido el siguiente criterio jurisprudencial:

1.- Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XV-1, Febrero de 1995, Tesis: 1.4o.A.815 A, Página: 187.

FIANZAS. SUSTITUCION DE GARANTIA PARA SOLICITAR LA CANCELACION DE LA.

¹⁸⁸ Op. Cit. Page 85-88

Conforme a la fracción I del artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, procede la cancelación de la garantía otorgada por sustitución de la misma. Ahora bien, no se puede pretender por parte de una compañía afianzadora la cancelación de la fianza otorgada por esta en virtud del embargo trabado por la autoridad en contra del fiado, ya que es preciso distinguir el embargo efectuado por la autoridad en uso de sus facultades discrecionales en el que no puede hablarse de una sustitución de garantía, y el embargo administrativo a que se refiere la tracción V del artículo 141 del citado ordenamiento legal, caso en el que si se surte la hipótesis de sustitución para efectos de la cancelación de la fianza otorgada esto en virtud de que el numeral antes referido establece entre otros medios de garantizar el interés fiscal el embargo en la vía administrativa; embargo este que, de conformidad con lo que dispone el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación es aquel que, entre otras cosas, se practica a solicitud del contribuyente, en donde este señala los bienes en que debe trabarse el embargo y que se inscriba en el Registro Público correspondiente. Por lo que si en la especie no se esté frente a un embargo administrativo, sino que se trata de un embargo efectuado por la autoridad, en uso de sus facultades discrecionales, para asegurar el interés fiscal de la Federación, no puede exigirse la cancelación de la fianza por pretender que se configuró sustitución de garantía.

José de Jesús Sánchez Piña¹⁰⁹, señala que "El contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico, deberá presentar solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalen".

Si el otorgamiento de la garantía del interés fiscal se inscribió en el registro público, su cancelación se realizará presentando un oficio de la autoridad recaudadora al registro que corresponda.

José de Jesús Sánchez Piña¹¹⁰ indica que: "Cuando la garantía quede en firme de acuerdo a las resoluciones se harán efectivas por el procedimiento administrativo de ejecución. Si se tratara de dinero en depósito se ordenará por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público su ampliación a la institución autorizada".

5.- Dispensa de la garantía del interés fiscal

¹⁰⁹ Ibidem Pág. 98)

¹¹⁰ Ibidem

El artículo 67 del RCFF (actualmente derogado en 1990), disponía que podía dispensarse el otorgamiento de la garantía del interés fiscal atendiendo a los ingresos de las personas fueran éstas físicas o morales con actividades empresariales.

La dispensa referida, debía solicitarse por escrito ante la autoridad recaudadora, con una anticipación de quince días a la fecha en que el crédito fiscal debía pagarse o garantizarse.

Este artículo se derogó y es el penúltimo párrafo del artículo 141 del CFF el que señala:

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

A este respecto, el Poder Judicial ha emitido las siguientes tesis jurisprudenciales:

1. Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Noviembre de 1995, Tesis: P. CVI/95, Página: 91

INTERÉS FISCAL. LOS ARTICULOS 141 Y 144 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN CUANTO ADMITEN EL EMBARGO PARA GARANTIZARLO SIN PREVER LA POSIBILIDAD DE DISPENSA, NO VIOLAN LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

Aún cuando en las normas especificadas no se prevea dispensa para otorgar la garantía del interés fiscal y, en todos los casos, deba otorgarse para que el contribuyente obtenga la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, tal carga procesal no implica que el deudor se vea privado, en forma definitiva, de la garantía que otorgue para en su caso satisfacer el pago del crédito que se le cobra, pues todos los medios o formas de garantía que regula el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, tienen por finalidad asegurar que el contribuyente deudor cumpla con su obligación de pago del crédito fiscal que se le ha determinado, si es que finalmente, una vez que agote el medio de impugnación que haya intentado, aquél permanezca firme.

2.- Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Mayo de 1996, Tesis: P. LXVI/96, Página: 110

GARANTIA DEL INTERES FISCAL. NO ES INCONSTITUCIONAL EL ULTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 141 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION AL ESTABLECER QUE EN NINGUN CASO SE DISPENSARA SU OTORGAMIENTO.

Es una obligación constitucional el contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y es de interés general el que los créditos fiscales sean pagados por los contribuyentes a fin de que el Estado obtenga los recursos que requiere para realizar normalmente sus funciones, entre ellas, la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas. La obligación de pagar las contribuciones incluye la de liquidar los créditos fiscales derivados de la omisión del pago de las mismas, así como la de garantizarlos si se quiere evitar el ejercicio de la facultad económico-coactiva a través de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. La dispensa del otorgamiento de la garantía del interés fiscal constituyó un privilegio que a determinados contribuyentes, atendiendo a la situación especial en que se encontraban, otorga el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de mil novecientos ochenta y nueve. Tal dispensa no constituye un derecho de los contribuyentes, independientemente de la situación en que se encuentren, pues frente a esta situación se encuentra la obligación constitucional de cubrir las contribuciones y el interés de la colectividad de que las mismas sean pagadas y, en su caso, garantizados los créditos derivados de la omisión de su pago. Por tanto, el que el último párrafo del artículo 141 del ordenamiento legal citado, vigente a partir del año de mil novecientos noventa, establezca que en ningún caso se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, no resulta inconstitucional ya que elimina un privilegio que se otorgaba a determinados contribuyentes, mas no un derecho de éstos protegido por alguna norma de la Carta Magna.

6.- Efectos de la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución

Jesús Quintana Valtierra¹¹¹ asevera que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se sujeta solamente al importe señalado en la resolución impugnada.

Independientemente a ello, debe darse continuidad al procedimiento en la parte de la resolución que fue consentida por el particular.

Para el autor en comento, *la suspensión puede ser total o parcial: ..."la suspensión total afecta todo el procedimiento, y la suspensión parcial afecta sólo parte de él"*.

Asimismo, Jesús Quintana Valtierra¹¹², hace alusión a los conceptos expuestos por Sergio F. De la Garza respecto a las diferencias y alcances de la suspensión total y la parcial:

¹¹¹ Op. Cit. Pág. 234.

¹¹² ídem.

"La suspensión del procedimiento es total tratándose del recurso de revocación, de la oposición al procedimiento de ejecución, y en el juicio de nulidad. En cambio, la suspensión es parcial tratándose 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 debe hacer aplicación del producto de la ejecución".

Con lo anterior, consideramos que se han examinados los efectos de la suspensión en el procedimiento administrativo de ejecución estudiado en su totalidad en el Capítulo III de esta investigación.

CAPÍTULO V

***MEDIOS DE IMPUGNACIÓN QUE EL PARTICULAR PUEDE INTERPONER PARA
SALVAGUARDAR SUS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA***

1.- Concepto de Recurso

- a) Elementos y Características del Recurso Administrativo
- b) Naturaleza Jurídica del Recurso Administrativo

2.- Impugnación de las Notificaciones

3.- Recurso de Revocación

- a) Procedencia del recurso de revocación
- b) Presentación del escrito
- c) Suspensión del plazo para la interposición del recurso
- d) Interposición del recurso de revocación en contra del procedimiento administrativo de ejecución
- e) Recurso de revocación en el caso de tercería
- f) Término de la autoridad para dictar resolución y notificarla

4.- Juicio de Nulidad

- a) Términos legales para que las partes presenten la demanda de nulidad
- b) Partes en el Juicio de Nulidad
- c) Requisitos y Documentos que debe contener el escrito en el cual se interpone el juicio de nulidad
- d) Documentos que deben anexarse a la demanda de nulidad
- e) Requisitos que deben cumplir los particulares que soliciten la suspensión del acto impugnado

5.- Juicio de Amparo

- a) Concepto
- b) Generalidades
- c) Diferencia entre el Juicio de Amparo Directo y Juicio de Amparo Indirecto
- d) Procedencia del Juicio de Amparo Indirecto
- e) Requisitos que debe contener la demanda de amparo indirecto

CAPÍTULO V

MEDIOS DE IMPUGNACIÓN QUE EL PARTICULAR PUEDE INTERPONER PARA SALVAGUARDAR SUS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA

1.- Concepto de Recurso

Son muchas las aportaciones que destacados doctrinarios nos ofrecen respecto a éste tema, pero para cumplir con el propósito de desarrollar este capítulo, nos limitaremos a señalar algunas definiciones, sin mantenernos al margen de otras a las que no se les resta trascendencia.

El Profesor Miguel Acosta Romero¹¹ afirma que *"Recurso en general es un medio de impugnación establecido en las leyes para que un particular en uso de un derecho subjetivo controvierta, un acto de autoridad que lesionó sus derechos, por las causas que la propia ley señale y que tenga normas para su inicio, administración, substanciación, determinación de plazos, ofrecimiento y valoración de pruebas y elementos para su resolución"*.

Para este autor, de esta definición se desprenden dos clases de recursos: Los recursos procesales ante autoridad judicial y recursos administrativos ante autoridad administrativa. Por lo que concluye diciendo: *"...el recurso es el medio por excelencia con que cuenta el particular para impugnar los actos tanto de la autoridad administrativa como jurisdiccional"*.

En realidad, Acosta Romero brinda de forma más completa el concepto de recurso, ya que considera que éste es *"...la impugnación de un acto de autoridad administrativa ante la propia autoridad (reconsideración) o ante la autoridad superior (revisión jerárquica) pero debe ser establecida en la ley y debe hacerse valer dentro del plazo que la misma ley señale, ante la autoridad que también indique la ley y debe dar oportunidad para ofrecer pruebas, para la*

valoración de las mismas, para que el que promueva el recurso alegue su derecho y que la autoridad decisoria tenga la obligación de resolver el recurso en un plazo determinado”.

Consideramos que el autor citado, contempla que el recurso como medio de defensa que tiene el particular para oponerse al acto de autoridad que le fue dictado, debe ceñirse a las garantías de seguridad jurídica. Ya que el recurso debe estar previsto en la ley, el acto de autoridad que emita la autoridad debe ser por escrito, la autoridad que lo emita debe ser competente y debe apegarse a las formalidades del procedimiento en cuanto a los plazos para la presentación del recurso, periodo de ofrecimiento, admisión y valoración de elementos probatorios, así como el deber de dar contestación y resolver el recurso.

Acosta Romero, en su obra hace referencia a la definición que al respecto aporta el autor Margam Mandatou. *“Es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida”.*

Compartimos el sentido de la definición anterior, pues aún cuando ésta es más breve, especifica claramente lo que es un recurso, cuál es su propósito y cuándo puede hacerse valer por los particulares.

Por su parte, Raúl Rodríguez Lobato¹¹⁴ no proporciona un concepto concreto de recurso. Sin embargo, aduce que *...“el recurso es un medio de control de legalidad sobre los actos de la autoridad administrativa que implica una protección a los particulares que ven lesionados sus derechos por un acto administrativo emitido por la autoridad”...*

¹¹⁴ ACOSTA ROMERO, Miguel. *Derecho Administrativo Especial: Tomo II*. Ed. Porrúa; México, 1999. Pág. 590 y 591.

Para este autor, el recurso administrativo tiene una gran trascendencia, en el sentido de que permite que las autoridades evalúen los actos que emiten una vez que el particular interpone el recurso previsto en la ley cuando estima que un acto de autoridad le depara perjuicio en su esfera de derechos, y previo análisis de la autoridad, si resulta ilegal dicho acto, procederá a revocarlo, modificarlo o anularlo con el objeto de dictar otro acto que ajuste a la ley.

Quintana Valtierra Jesús¹¹⁵ afirma que en reiteradas ocasiones, las resoluciones que emiten las autoridades, no se apegan a las formalidades establecidas en ley. Y con el fin de *"tutelar las garantías de audiencia y de legalidad, el legislador ha establecido distintas defensas jurídicas a favor de los particulares"*.

"La administración siempre debe ajustar sus actos a las normas jurídicas que regulen sus actividades; sin embargo, en ocasiones no cumple con esos requisitos, ya sea por inexacta aplicación de la ley, ya por su indebida interpretación o, incluso, por arbitrariedad. Ante esta realidad ha sido necesario crear medios idóneos de defensa que estén al alcance del particular afectado. A dichos medios se les conoce como recursos administrativos".

El autor de referencia ¹¹⁶ coincide con el criterio de Acosta Romero, al calificar al recurso administrativo como *"...un medio de defensa del que dispone el particular, cuando ve afectado sus derechos o intereses a raíz de un acto autoritario emitido por la administración pública. Este recurso permite que se actualicen las garantías de seguridad jurídica y de legalidad, lo que provoca además, que la propia autoridad administrativa que emitió dicho acto, o su superior jerárquico, lo revoquen, modifiquen o anulen"*.

¹¹⁴ *Op Cit* Págs. 249 y 250

¹¹⁵ *Op Cit* Págs. 251 y 252.

¹¹⁶ *Ibidem* Pág. 253.

Para Humberto Delgadillo Gutiérrez¹¹⁷ "...el recurso administrativo es un medio de defensa que la ley establece para deducir ante un órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese mismo órgano, o por su inferior jerárquico".

Gabino Fraga¹¹⁸ señala que el recurso administrativo "...constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo".

En suma, nos apegamos a los conceptos proporcionados por los autores que anteceden. Empero, estimamos de forma muy particular definir al recurso administrativo como un instrumento jurídico previsto en la ley, con el objeto de que el particular haga uso de él como un medio de defensa que haga valer ante la autoridad competente para que ésta, una vez que lo analice de forma y fondo, proceda a modificar, revocar o anular el acto de autoridad emitido por ser violatorio de las garantías de seguridad jurídica o por no apegarse a las disposiciones legales.

a) Elementos y Características del Recurso Administrativo

Acosta Romero¹¹⁹ juzga que el recurso administrativo es la forma en como se controla la actividad de la autoridad para que ésta ejerza sus facultades dentro del marco de la ley.

Para este autor y Gabino Fraga¹²⁰ existen elementos necesarios para que pueda ser procedente la interposición y resolución de un recurso administrativo, los cuales se citan a continuación:

¹¹⁷ *Op. Cit.* Pág. 187.

¹¹⁸ *FRAGA, Gabino: Derecho Administrativo, 32ª ed. Porrúa: México, 1993. Pág. 435.*

- 1.- Que exista una ley que contemple expresamente el recurso.
- 2.- Que haya un acto de autoridad emitido atendiendo al principio de legalidad,
- 3.- Que dicho acto de autoridad cause perjuicio o lesione la esfera de derechos del particular,
- 4.- Que exista una autoridad competente por disposición de la ley (la que emitió el acto de autoridad o su superior jerárquico) ante quien se haga valer el recurso,
- 5.- Que en la presentación del recurso se contemplen las formalidades previstas en la ley y que exista un procedimiento para resolver el recurso,
- 6.- Que se permita al particular ofrecer pruebas para que la autoridad las admita y con ellas se pruebe la ilegalidad de la resolución que se impugna,
- 7.- El deber de la autoridad de resolver el recurso interpuesto por el particular.

b) Naturaleza Jurídica del Recurso Administrativo

Quintana Valtierra¹²¹ precisa que la doctrina establece dos tesis diferentes sobre la naturaleza jurídica del recurso administrativo. Una de ellas afirma que el recurso es un acto administrativo de naturaleza jurisdiccional, mientras que la otra asume que constituye un acto de naturaleza administrativa.

El autor referido se inclina por la segunda postura, y para respaldar su opinión se apoya en el criterio que al respecto sostiene Andrés Serra Rojas quien señala las razones por las cuales considera que el recurso administrativo es de naturaleza administrativa:

¹¹⁹ *Op. Cit* Pág. 591-592.

¹²⁰ *Op. Cit* Págs. 435-436.

¹²¹ *Op. Cit* Págs. 253-254.

- El recurso es administrativo debido a que no hay pugna de intereses entre el gobernado que interpone el recurso y la autoridad. Ya que la pretensión del particular es únicamente que la autoridad o su superior jerárquico revise el acto administrativo emitido con el fin de que se dicte otro acto administrativo que deje sin efectos el anterior. Es decir, se emite un acto administrativo por otro, no una sentencia, o resolución que ratifique lo anterior. En otras palabras, para Andrés Serra Rojas, el recurso administrativo se diferencia de la demanda en que en la primera no interviene un Juez.
- Los recursos administrativos cuentan con sus propios procedimientos para llevarse a cabo. No es necesario que estén supeditados a los cauces legales jurisdiccionales.
- Una resolución administrativa que pone fin a un recurso es irrevocable. Para el autor citado, es la propia ley la que determina la naturaleza del acto administrativo.

Para Gabino Fraga,¹²² para determinar la naturaleza jurídica del recurso administrativo, habría que cuestionarse si la autoridad administrativa que lo resuelve, emite un acto jurisdiccional o un acto administrativo.

Si la autoridad que emite un acto jurisdiccional, habrá que señalar que existe un conflicto de intereses entre el particular y la administración que dictó el acto, De esta forma, la autoridad tiene que resolver la controversia, señalando si el acto impugnado implica una violación a la ley o no.

¹²² *Op. Cit.* Pág. 437.

Este autor precisa que existe confusión porque el recurso administrativo contempla procedimientos establecidos en la legislación muy parecidos al procedimiento judicial, ya que en él se prevén formalidades para darle inicio, plazos para un periodo probatorio, alegatos, etcétera. De la misma forma, en la ley se contempla que el gobernado que considere una resolución administrativa como ilegal puede combatirla recurriendo al procedimiento administrativo o al procedimiento judicial. Y de ello se deduce que ambos procedimientos implican lo mismo; lo anterior se presume cuando en las leyes se señalan que una vez que el particular opta por una vía, ya no puede recurrir a la otra.

Existe otro criterio que determina que el recurso tiene una naturaleza administrativa, en el sentido de que éste no presenta un conflicto de intereses entre el particular y la administración.

Pero, mientras no se agote la vía administrativa, no puede afirmarse que la Administración tiene una controversia con el particular. Ya que la única pretensión del particular cuando hace valer el recurso, es que la autoridad competente revise de fondo el acto administrativo y de ser ilegal, dicte otro acto que se apegue a lo expresamente dispuesto en la ley. Más no porque exista una controversia o un conflicto de intereses. Así como tampoco existe un órgano independiente de la administración que resuelva el acto administrativo, como en la función jurisdiccional, que es el juez que resuelve las controversias que se suscitan entre particulares que tienen pugna de intereses.

Gabino Fraga afirma que el recurso administrativo tiene una naturaleza administrativa, pues si fuera jurisdiccional, habría una controversia que resolver y una autoridad que ponga fin al conflicto.

Para Rodríguez Lobato¹²³ la naturaleza jurídica del recurso administrativo se desprende del artículo 132 del CFF que a la letra dice:

"La resolución del recurso se fundará en Derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso; y que la autoridad podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de la resolución"...

En el precepto anterior se señala que la autoridad debe resolver el recurso con base en la ley, así como también debe examinar los agravios que haga valer el particular, con el fin de arreglar el asunto planteado por éste. Y si existe ilegalidad en el acto administrativo, ésta debe ser fundada para proceder a revocarlo.

No se menciona que la pretensión del particular sea que la autoridad resuelva una controversia planteada, sino que la autoridad que resuelve el recurso interpuesto por éste, sea evaluado por considerar que el acto administrativo emitido, le depara perjuicios en su esfera de derechos.

Lo que antecede no significa que los perjuicios hacia el gobernado se traduzcan en una controversia entre el particular y la autoridad. Por tanto, el recurso es de naturaleza administrativa, porque quien lo resuelve es la misma autoridad que emitió el acto o su superior jerárquico no un juez. Ni tampoco el recurso administrativo pone fin a un conflicto de intereses entre particulares, donde sea un juez quien tenga que resolverlo.

2.- Impugnación de las Notificaciones.

La impugnación de las notificaciones se encuentra directamente relacionada con lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que contempla en su artículo 14 las garantías de seguridad jurídica que deben respetarse. Al respecto, este numeral señala textualmente:

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

Jesús Quintana Valtierra¹²⁴ señala: *"... todos los actos de autoridad que de algún modo u otro afecten la esfera jurídica de los particulares deben ser notificados a éstos ajustándose a las reglas legales aplicables al caso".*

Si las notificaciones no se apegan a lo establecido por los artículos 134 a 140 del CFF, los particulares podrán impugnarlas mediante el recurso de revocación. De conformidad con las reglas que prevé el artículo 129 del CFF y que se citan a continuación:

- Si el particular asegura conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer mediante el recurso que resulte procedente. El particular afectado debe señalar en qué fecha tuvo conocimiento del acto administrativo.

En el supuesto de que el particular desee impugnar además de la notificación el propio acto administrativo, deberá hacer valer los agravios de la notificación y del acto de manera conjunta.

¹²⁴ *Op. Cit. Pág. 254.*

¹²⁵ *Op. Cit. Págs. 262-264.*

- En caso de que el particular asegure no conocer el acto, así deberá manifestarlo en el recurso administrativo que interponga ante la autoridad competente para notificar el acto administrativo.

Consecuentemente, la autoridad que por ley sea competente, deberá darle a conocer al particular el acto administrativo y la notificación que del mismo debió practicarse.

En el recurso que haga valer el particular, deberá citar el domicilio en que se le deben dar a conocer los documentos referidos así como el nombre o nombres de las personas facultadas para oír y recibir notificaciones.

- Si el particular omite lo anterior, la ley faculta a la autoridad para dar a conocer el acto y la notificación por estrados.

Cuando el particular conozca el acto y su notificación, contará con un plazo de 45 días, a partir del día siguiente a aquél en que la autoridad se los dio a conocer, con el fin de ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.

- Una vez que el particular interpuso el recurso administrativo, la autoridad competente, antes de estudiar la impugnación que en su caso hizo valer el particular, deberá evaluar los agravios manifestados contra la notificación.
- Una vez que la autoridad examinó lo anterior, si determina que no hubo notificación o que ésta es ilegal, hará saber al particular del acto administrativo desde la fecha en que aseguró conocerlo o en la fecha en que se le dio a conocer tal y como lo especifica la fracción II del artículo 129 del CFF. Por tanto, quedarán

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

sin efecto todas las actuaciones que se realizaron hubiesen realizado de conformidad con la notificación declarada ilegal o inexistente. Posteriormente, la autoridad deberá estudiar la impugnación que en su caso el particular hubiese hecho en contra del acto administrativo.

Si la autoridad señala que con base al estudio de la impugnación, la notificación se practicó legalmente y como consecuencia, la impugnación que intentó el particular en contra del acto se intentó extemporáneamente, la autoridad procederá a desechar el recurso.

El CFF prevé que en el caso de actos que se apeguen a otras leyes federales, la impugnación que se realice en contra de la notificación practicada por autoridades fiscales, se realizará a través del recurso contemplado en dichas leyes y con base en lo señalado por el artículo 129 del ordenamiento aludido.

Respecto a este tema, consideramos necesario insertar la siguiente tesis de jurisprudencia:

1.- Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: III, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1989, Página: 496.

NOTIFICACIONES. SU IMPUGNACION EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS CUANDO TAMBIEN SE COMBATE EL ACTO.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los casos a que se refieren el primero y el último de los párrafos del citado precepto legal, hay que distinguir dos situaciones: una, cuando en el recurso administrativo correspondiente sólo se impugne la notificación. Aquí la autoridad competente, al resolver el recurso, quedará constreñida a decidir únicamente ese problema: el de la notificación del acto. La otra situación es cuando se combate la notificación, pero también el acto administrativo. En este supuesto, si la autoridad resuelve que no hubo notificación o que lo fue ilegal, debe tener al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo, o en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II del mismo artículo, y proceder al estudio de la impugnación formulada en contra del mencionado acto administrativo; pero no debe ya ordenar la reposición del procedimiento para que se verifique o, en su caso, para que se efectúe nuevamente la notificación del acto, puesto que ya se cumplió con la finalidad del medio legal para impugnar las notificaciones

que el particular esté en aptitud de interponer, oportuna y eficazmente, el recurso que proceda contra el acto administrativo correspondiente. Y si la inconforme ya se hizo sabedora del acto, o si a ésta ya se le dio a conocer en el mismo recurso, no hay razón lógica para que se mande reponer el procedimiento y no se estudie la impugnación hecha valer contra el acto administrativo, máxime que la ley expresamente dispone que si se analice.

3.- Recurso de Revocación

El recurso de revocación es un medio de defensa que puede interponer el particular en contra de los actos administrativos en materia fiscal federal. Su regulación se encuentra a partir del artículo 116 a 133 del CFF. El artículo 116 del ordenamiento referido señala:

"Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación".

a) Procedencia del recurso de revocación:

I. El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- Dicten las autoridades aduaneras.
- Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

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

El particular puede interponer el recurso de revocación de forma optativa o bien, acudir directamente al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. De la misma forma, el particular

debe intentar la interposición del recurso (revocación) o impugnar ante el TFJFA un acto administrativo que sea anterior o posterior de otro, a excepción de resoluciones dictadas con el fin de dar cumplimiento a las emitidas en recursos administrativos.

Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México sea parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el TFJFA.

Respecto a la procedencia de este recurso, existen tesis jurisprudenciales que a continuación incorporamos:

1. Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989, Página: 719

REVOCAION, PROCEDENCIA DEL RECURSO DE, EN LOS TERMINOS DEL ARTICULO 117, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Conforme a lo dispuesto por el precepto legal de referencia, el recurso de revocación únicamente procede, en contra de resoluciones definitivas que finquen contribuciones o accesorios a cargo de los gobernados. Consecuentemente, cuando como en el caso, en la resolución impugnada ante la Sala responsable, tan sólo se indica que no procede la cancelación de una liquidación fincada en una resolución anterior y se confirma la procedencia de su cobro; es evidente que no procede el recurso de revocación, en contra de la resolución primeramente citada, por no fincarse en ella un crédito o accesorio a cargo del gobernado.

b) Presentación del escrito

El escrito en el que el particular interponga el recurso, deberá ser presentado ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado en el término de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación. Salvo en los casos referentes a la interposición del recurso de revocación en contra de las actuaciones dentro del procedimiento administrativo de ejecución o en contra de la valuación de

los bienes que van a rematarse. En estos supuestos, el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que los artículos 127 y 175 señalen.

El escrito de interposición del recurso puede ser enviado a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, a través de correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se realice desde el domicilio en que resida el particular. La ley asume como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

c) Suspensión del plazo para la interposición del recurso.

La suspensión del término señalado en la ley puede ocurrir por los siguientes supuestos:

- Si el particular que impugna el acto fallece durante el tiempo fijado por la ley para la interposición del recurso (45 días), este término se suspenderá hasta un año, si previamente no hubiera alguna persona que acepte hacerse cargo como representante de la sucesión.
- El término señalado también se suspenderá si el particular opta por dar inicio al procedimiento de resolución de controversias, incluyendo un procedimiento arbitral establecido en algún tratado internacional para evitar la doble tributación. El término se suspenderá hasta que se resuelva el procedimiento.
- En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente. Corre en perjuicio del particular el no promover la sucesión, tutoría o nombramiento del representante legal en su caso.

d) Interposición del recurso de revocación en contra del procedimiento administrativo de ejecución.

En contra de las actuaciones que se consideren ilegales en el procedimiento administrativo, el particular puede interponer el recurso de revocación antes del remate, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, a menos que se trate de actos de ejecución sobre bienes que por ley sean considerados inembargables, de actos de imposible reparación material o que un acto

administrativo no se notificó o lo fue de manera ilegal, situaciones en que el plazo para interponer el recurso será a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

Si las violaciones al procedimiento fueran posteriores a la convocatoria citado o se llevara a cabo la venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

En relación a este supuesto, el Poder Judicial de la Federación ha señalado el siguiente criterio jurisprudencial:

1.- Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: CIV, Página: 1177

REMATES FISCALES.

Mientras no se finque el remate, el deudor puede hacer el pago de las cantidades reclamadas, de los vencimientos ocurridos y de los gastos de ejecución; pero una vez fincado el remate, se extingue el derecho del ejecutado para obtener el levantamiento, del embargo, mediante el pago de esa cantidad, puesto que el fincamiento constituye un derecho en favor del adquirente de los bienes, y no puede quedar sujeto a la voluntad de las partes en el procedimiento de ejecución. Si el ejecutado solicitó una prórroga para el pago de su adeudo, con anterioridad a la celebración de la almoneda, pero por no existir ningún acuerdo sobre suspensión del procedimiento, se llevó el remate y se fincó en favor de una persona, y después fue cuando el Departamento del Impuesto sobre el Timbre y sobre Capitales, concedió la prórroga solicitada, no existía ya la posibilidad de anular el remate que había creado derechos en favor de un tercero y se volvió nugatorio el beneficio de la prórroga; pero no por esto puede el Tribunal Fiscal de la Federación, sin basarse en ley alguna, establecer la nulidad del remate y de la aprobación que del mismo hizo la Procuraduría Fiscal de la Federación, y el fallo del Tribunal Fiscal, es violatorio de los artículos 127 y 34 del Código Fiscal de la Federación, y por ende de la garantía de exacta aplicación de la ley, que otorga el artículo 14 constitucional.

e) Recurso de revocación en el caso de tercería

En el caso de que un tercero afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá interponer el recurso de revocación en cualquier momento previo al remate, se enajenen los bienes fuera de éste o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. Ante esta situación, el tercero que afirme lo anterior, será preferente para que los créditos

a su favor le sean cubiertos, siempre que haga valer el recurso en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

Referente a este supuesto, insertamos la siguiente tesis:

1.- Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: IX, Febrero de 1992, Página: 251

RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION. PLAZO PARA SU INTERPOSICION.

Es inexacto que cuando el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se interponga porque éste no se ajustó a la ley, en términos de la primera parte del artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, se esté en un caso de excepción a la regla general del plazo de cuarenta y cinco días a que se refiere el artículo 121 del ordenamiento en consulta para hacerlo valer, por el hecho de que aquél determine, que cuando se interponga porque el procedimiento no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate sólo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, toda vez que de la lectura íntegra del precepto mencionado, se advierte que lo que se establece son los diferentes momentos a partir de los cuales puede el particular interponer el recurso en cuestión, entre ellos, cuando el procedimiento no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate se podrán impugnar cuando se convoque a la primera almoneda, y esto es así, porque lo que se pretende, es evitar que se entorpezca el procedimiento de cobro interponiendo en cualquier momento, antes de la convocatoria a remate el recurso en cuestión, y los únicos casos de excepción a la regla general de cuarenta y cinco días para la interposición del recurso, son los contemplados en el artículo 128, del propio Código Fiscal de la Federación, relativos a aquellos en que los terceros afectados por el procedimiento administrativo de ejecución pueden hacer valer el recurso de que se trata, cuando afirmen ser propietarios de los bienes o titulares de derechos embargados, en que el recurso puede hacerse valer en cualquier tiempo hasta antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de este o se adjudiquen los bienes en favor del Fisco federal y el otro supuesto se actualiza respecto a la reclamación de preferencia efectuada en relación a los créditos fiscales federales, en que el recurso puede hacerse valer en cualquier tiempo, pero antes de que se aplique el producto del remate a cubrir el crédito fiscal.

f) Término de la autoridad para dictar resolución y notificarla.

La autoridad tiene tres meses a partir de la interposición del recurso para resolverlo, el silencio de la autoridad implica la confirmación ficta. Si no se resuelve en tres meses y se notifica, se entiende que el acto impugnado se confirma.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

El particular puede optar entre esperar la resolución que de forma expresa dicte la autoridad o impugnar en cualquier momento la confirmación ficta del acto impugnado.

1.- Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XV-I, Febrero de 1995, Tesis: I.4o.A.813 A, Página: 233.

NEGATIVA FICTA. AL CONFIGURARSE LA MISMA, LA AUTORIDAD NO PUEDE AL CONTESTAR LA DEMANDA HACER VALER ASPECTOS SOBRE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO INTERPUESTO, QUE DIO ORIGEN A ESTA.

Si se configuro la negativa ficta por no haberse dado contestación en el término de ley a la instancia planteada por el particular, la autoridad no puede hacer valer razones de improcedencia de la misma, pues al tratarse de la resolución de un recurso de revocación el silencio de la autoridad significa que denegó o resolvió en sentido contrario a los intereses del recurrente el citado recurso, en términos de lo dispuesto por el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, ya que al ser negado el acto controvertido, los argumentos de la autoridad deben referirse ya no a cuestiones de improcedencia del recurso, sino en todo caso a las razones de fondo para acceder o negar la petición del particular.

La autoridad debe evaluar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el particular, asimismo, tiene la facultad de invocar hechos notorios. El CFF dispone que cuando uno de los agravios tienda a desvirtuar la validez del acto impugnado, basta con que la autoridad examine únicamente dicho punto.

La autoridad fiscal tiene la posibilidad de rectificar los errores que se señalen como violados y podrá examinar conjuntamente los agravios y razonamientos que precise el particular que impugnó el acto, con el propósito de dar solución sin modificar los hechos que se expusieron. Y también, podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero siempre fundando y motivando las razones por las cuales atribuye como ilegal el acto, así como el alcance de su resolución.

El acto administrativo podrá revocarse o modificarse únicamente en la parte que haya sido impugnada por el particular. La resolución debe expresar claramente los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

4.- Juicio de Nulidad

Cuando en el procedimiento administrativo la autoridad fiscal resuelve el recurso administrativo y confirma el acto impugnado, el particular afectado podrá acudir ante el TFJFA para interponer el juicio de nulidad, conocido también como juicio contencioso – administrativo.

En el capítulo anterior se precisó que el recurso de revocación es optativo en el sentido de que el particular puede interponerlo o si lo desea, impugnar directamente ante el TFJFA prescindiendo de dicha vía.

El juicio de nulidad se caracteriza por ser un proceso, definido éste como una sucesión de actos jurídicos relacionados entre sí, los cuales deberán en su conjunto resolverse por un tribunal para poner fin a un conflicto de intereses. El juicio de nulidad se encuentra regulado en los artículos 197 a 241 del CFF. Dicho ordenamiento señala que también deberá atenderse a lo establecido en los tratados internacionales de los que México sea parte. Y a falta de disposición expresa, el Código Federal de Procedimientos Civiles será de aplicación supletoria, siempre que no resulte contrario al procedimiento contencioso que regula el CFF.

a) Términos legales para que las partes presenten la demanda de nulidad.

El término legal para que el contribuyente pueda presentar su escrito inicial de demanda será de 45 días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada.

La demanda puede hacerse llegar por correo certificado con acuse de recibo en el supuesto de que el demandante tenga su domicilio fuera de la jurisdicción de la Sala Regional que resulte competente, siempre y cuando el envío se realice en el lugar en que resida el particular.

La autoridad podrá presentar la demanda dentro de los 5 años siguientes a la fecha en que se emita la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular.

b) Partes en el Juicio de Nulidad

El artículo 198 del CFF señala que las partes en el juicio contencioso administrativo son:

1.- El demandante

2.- Los demandados. Estos podrán ser:

- La autoridad que dictó la resolución impugnada.*
- El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa*

3.- El titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. En todo caso la S.H.C.P. será parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación de ingresos federales...

4.- El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

c) Requisitos y Documentos que debe contener el escrito en el cual se interpone el juicio de nulidad.

Es conveniente señalar que todo escrito o promoción debe estar firmado por quien lo formule. Si faltara este requisito, se tendrá por no presentado el escrito, salvo que el promovente no sepa o no pueda firmar, se imprimirá su ella digital y será otra persona la que firme a su ruego. Lo anterior, se encuentra contemplado en el numeral 199 del CFF.

Por otra parte, el escrito inicial de demanda deberá contener de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 208 del CFF los siguientes requisitos:

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

- I. *Nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones en la sede de la sala Regional competente.*
- II. *La resolución que se impugna.*
- III. *La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.*
- IV. *Los hechos que den motivo a la demanda.*
- V. *Las pruebas que ofrezca. En caso de que se ofrezca la pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombre y domicilios del perito o de los testigos.*
- VI. *Los conceptos de impugnación.*

El CFF establece que la autoridad tiene la obligación de estudiar en su conjunto el contenido de la demanda, por tal motivo los agravios que en este apartado señale el particular deberán ceñirse únicamente a la razón por la cuál se solicita se anule el acto de autoridad que se impugna.

- VII. *El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.*
- VIII. *Lo que se pida, señalando el caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.*

Si en el escrito de demanda no se señalara el nombre del demandante, ni los datos de la resolución impugnada ni los conceptos de impugnación (agravios), el magistrado instructor dictará auto desechatorio de demanda. Si el demandante no indicara en su escrito o promoción los datos de los demandados, los hechos, las pruebas, los generales del tercero o los datos que se pidan en caso de solicitar una sentencia de condena, el magistrado instructor requerirá al promovente para que subsane su omisión en el término de 5 días, en el supuesto de que no lo haga, se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según sea el caso.

d) Documentos que deben anexarse a la demanda de nulidad.

Los documentos que el demandante debe adjuntar a su demanda son los que se indican en el artículo 209 del CFF y que son los siguientes:

- I. *Una copia de la demanda y de los documentos que van a anexarse, para cada una de las partes.*

- II. *El documento que acredite la personalidad del promovente o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos del registro del documento con el que la acredite ante el TFJFA, cuando no gestione en nombre propio.*

El CFF prevé que no está permitida la figura de gestión de negocios, por lo que la persona que promueve a nombre propio o en representación de otra, deberá acreditar su personalidad, a más tardar en la fecha de la presentación de la demanda o de la contestación, según sea el caso.

El documento en que conste la representación de los particulares, deberá otorgarse en escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y las firmas del otorgante deberán ser ratificadas al igual que las firmas de los testigos, ante notario o ante los secretarios del TFJFA.

Quien represente a la autoridad será la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, de acuerdo a lo que señale el Ejecutivo Federal en el reglamento o decreto según corresponda, o de conformidad a las disposiciones locales, tratándose de las autoridades estatales.

- I. *El documento en el que conste el acto impugnado.*
- II. *En el supuesto de que se impugne una resolución negativa ficta deberá acompañarse una copia, en la que obre el sello de recepción, de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.*
- III. *La constancia de notificación del acto impugnado. Si no se contara con ella o si la notificación se envió por correo, deberá hacerse constar de esta forma en la promoción, señalando la fecha en que se practico la notificación. Si la parte demandada en la contestación hace valer la extemporaneidad y anexa las constancias de notificación que respalden lo anterior, el magistrado instructor concederá al demandante un término de 5 días para que desvirtúe las aseveraciones de la demandada. Si en este término no se controvierte la legalidad de la notificación de la resolución que se impugna, se presumirá como legal la diligencia de la notificación de la referida resolución.*
- IV. *El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.*
- V. *El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que debe ir firmado por el demandante.*
- VI. *Las pruebas documentales que ofrezca*

e) Requisitos que deben cumplir los particulares que soliciten la suspensión del acto impugnado.

El artículo 208 BIS del CFF señala que los requisitos que deben cubrirse para solicitar la suspensión del acto impugnado son los que a continuación se citan:

1. *Que se solicite por escrito en la demanda.*
2. *Se puede solicitar en cualquier momento, hasta antes de que se dicte sentencia. Debe presentarse ante la Sala que tenga conocimiento.*
3. *En el auto que acuerde la autoridad sobre la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado, se podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución. Contra este auto, no procederá medio de defensa alguno.*
4. *El magistrado instructor indicará a la Sala para que en el término de cinco días, dicte sentencia interlocutoria que decrete o niegue la suspensión definitiva.*
5. *Cuando la ejecución o inejecución del acto impugnado pudiera ocasionar perjuicios al interés general, se negará la suspensión solicitada*
6. *Si resulta procedente la suspensión o inejecución del acto impugnado, pero con ella se pueden ocasionar daños o perjuicios a la otra parte o a terceros, la suspensión se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudieran causar si no se obtiene sentencia favorable en el juicio de nulidad.*
7. *En caso de que se solicite la suspensión para evitar el cobro de contribuciones, procederá la suspensión siempre que se realice depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o del Estado que corresponda.*

Cuando el depósito en dinero exceda de la capacidad económica del actor a criterio del magistrado o cuando se haya constituido antes la garantía del interés fiscal ante la autoridad recaudadora o se trate de persona diferente del causante obligado directamente al pago, en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Mientras no se dicte sentencia, la Sala podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión, cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique.

Respecto a la procedencia del juicio de nulidad como medio de defensa que el particular puede hacer valer durante el embargo en el procedimiento administrativo de ejecución citamos las siguientes tesis de jurisprudencia:

1.- Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Mayo de 1996, Tesis: P. LXV/96, Página: 110.

EMBARGO, DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION. EL ARTICULO 153, PARRAFOS PRIMERO Y ULTIMO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN CUANTO AUTORIZA EL NOMBRAMIENTO DEL DEPOSITARIO DE LOS BIENES POR PARTE DEL JEFE DE LA OFICINA EJECUTORA O DEL EJECUTOR, LIBREMENTE Y BAJO SU RESPONSABILIDAD, NO VIOLA LOS

ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES, TRATANDOSE DE BIENES DISTINTOS DE LOS RAICES Y DE LAS NEGOCIACIONES.

Al disponer el artículo 153, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación, que el nombramiento del depositario de los bienes embargados dentro del procedimiento administrativo de ejecución lo harán los jefes de las oficinas ejecutoras o los ejecutores, libremente y bajo su responsabilidad, no infringe el artículo 16 constitucional tratándose del embargo de bienes distintos de los raíces y de las negociaciones, ... ello no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado, ... porque al Fisco acreedor corresponde el derecho de tal nombramiento... Tampoco lo anterior infringe el artículo 14 constitucional porque al ejecutado se le da intervención durante la secuela del procedimiento administrativo de ejecución y el nombramiento de referencia se trata de una actuación y derecho que no le corresponde como deudor ... la garantía de audiencia no tiene que ser previa según la jurisprudencia de la Suprema Corte, bastando que con posterioridad tenga el contribuyente oportunidad de defensa a través del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el juicio de nulidad fiscal.

Podemos afirmar que en contra del embargo precautorio, el cual consideramos inconstitucional, procede sin lugar a dudas el juicio de nulidad. De la misma forma, si dentro de las actuaciones de la autoridad en el procedimiento administrativo de ejecución, ésta efectuara actos violatorios de la esfera jurídica del particular, éste podrá optar por interponer el juicio de nulidad ante el TFJFA.

En otras palabras, el juicio de nulidad procederá cuando el particular se vea afectado en sus intereses jurídicos o que le depare algún perjuicio a sus garantías de seguridad jurídica.

5.- Juicio de Amparo

a) Concepto

El amparo es una figura jurídica que es definida de forma general por el Profesor Ignacio Burgoa O.¹²⁵ como: *"el derecho público subjetivo... que incumbe al gobernado, víctima de cualquier contravención a alguna garantía individual cometida por cualquier autoridad estatal mediante una ley o un acto... o a aquel en cuyo perjuicio tanto la autoridad federal como la local, por conducto de un acto concreto o la expedición de una ley, hayan infringido su respectiva competencia..."*

¹²⁵ BURGOA O. Ignacio. *El Juicio de Amparo*. El Porriro: 35 ed. México 1999, pág. 325.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

derecho que se ejercita en contra de cualquier autoridad de la Federación o de las autoridades locales, en sus respectivos casos... y con el fin de obtener la restitución del goce de las garantías violadas o la anulación concreta del acto... contraventor del régimen de la competencia federal o local, por conducto de los órganos jurisdiccionales federales”.

Consideramos que el amparo es un medio de impugnación extraordinario que puede interponer el particular (sea persona física o mora) en contra de una ley o un acto de autoridad que le depara perjuicios jurídicos, transgrediendo sus garantías individuales y que hace valer ante la autoridad judicial con el fin de que se suspendan los efectos de la ley o acto de autoridad reclamados y le sean restituidos sus derechos en el estado en que se encontraban. Es decir, el gobernado solicita mediante su demanda de amparo la protección de la justicia federal, para el efecto de que con base al artículo 80 de la ley que rige la materia, le sean restituidas las garantías que le fueron violadas o que la autoridad respete las garantías de que se tratan.

b) Generalidades

Por tratar en esta investigación el tema en particular del procedimiento administrativo de ejecución y los medios de impugnación que pueden hacerse valer en su contra, estimamos trascendente desarrollar en este capítulo el juicio de amparo. El cual no es considerado un recurso ordinario, sino la última instancia impugnativa que puede hacer valer el particular en contra de leyes o actos de autoridad que repercutan o causen perjuicios en sus garantías individuales.

Es importante recordar que existen dos tipos de amparo: El directo y el indirecto, cuyas procedencias legales y las instancias ante las que se promueven son distintas. Por ello, resulta conveniente resaltar de manera breve su distinción.

c) Diferencia entre el Juicio de Amparo Directo y el Juicio de Amparo Indirecto

El juicio de amparo directo o uni-instancial, se promueve ante una sola instancia (Suprema Corte de Justicia de la Nación, - cuando se trata de constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley o acto de autoridad -, o ante los Tribunales Colegiados de Circuito, - cuando se atienden aspectos de legalidad o ilegalidad de la ley o acto que se reclama -.

La procedencia legal del amparo directo se encuentra en el artículo 158 de la ley de amparo, ley reglamentaria del artículo 103 de la Constitución. Este numeral establece que el juicio de amparo directo procede en contra de *sentencias definitivas civiles, penales, administrativas o laudos arbitrales definitivos*.

Una sentencia para que le sea atribuible el carácter definitivo requiere: Ser emitida por un tribunal, que resuelva la litis en lo principal y que no admita dicha sentencia medio de impugnación alguno contemplado en las leyes secundarias. Es decir, que sea inimpugnable.

d) Procedencia del Juicio de Amparo Indirecto

En virtud de lo anterior, cabe señalar que el embargo precautorio y el procedimiento administrativo de ejecución tienen lugar una vez que la autoridad exactora (Administración Local de Recaudación) dicta una resolución. Lo cual significa que el acto administrativo emanado por ella en tal sentido, no constituye una resolución definitiva, debido a que no fue dictada por un tribunal, no resuelve la controversia o litis en lo principal y de que existen recursos ordinarios previstos en el CFF para combatirlo.

Es por ello que, en contra de las actuaciones que se desarrollan en el embargo precautorio o dentro procedimiento económico coactivo es procedente la interposición del amparo indirecto o bi-instancial, con base en el artículo 114 de la Ley de Amparo (reglamentaria del artículo 103 Constitucional).

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

El artículo citado, establece la procedencia del amparo bi-instancial. El Profesor Burgoa¹⁵, al respecto señala refiriéndose desde luego al amparo indirecto: "Conforme a él, la acción constitucional se ejercita ante un Juez de Distrito, cuando los actos de autoridad que se reclamen no sean sentencias definitivas o laudos laborales definitivos, en cuyo caso incumbe el conocimiento del juicio de garantías, al Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda".

El artículo 114 de la Ley de Amparo en su fracción II dispone que procede el amparo indirecto ante el Juez de Distrito contra actos de autoridades distintas de las judiciales o de los tribunales laborales, es decir *"contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo"*. Que no sean sentencias definitivas, laudos o resoluciones administrativas que pongan fin al juicio.

El particular que ha interpuesto el amparo indirecto deberá presentarlo mediante demanda que cubra los requisitos señalados en el artículo 116 de la ley que lo rige.

Con el fin de respaldar lo anterior, señalaremos en este apartado algunos criterios jurisprudenciales.

1.- Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Mayo de 2000, Tesis: XXII.1o.32 A, Página: 931.

EMBARGO PRECAUTORIO. MATERIA FISCAL.

De una interpretación armónica de los artículos 117, fracciones I y II, y 145 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el embargo precautorio que se practica con el fin de garantizar el interés fiscal que pudiera derivar de las visitas domiciliarias que se están practicando, constituye una medida provisional o preventiva y no definitiva, toda vez que la autoridad administrativa, aún no ha determinado crédito fiscal alguno; por tanto, no existe todavía procedimiento administrativo de ejecución incoado contra el contribuyente, por ello, no procede con motivo del citado embargo, el recurso de revocación, en virtud de que no se trata de una resolución definitiva o que se haya

¹⁵ Op. Cit. Pág. 632

emitido en un procedimiento administrativo de ejecución, de ahí que sea procedente el juicio de garantías biinstancial.

2.- Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Tesis: 2a./J. 19/2000, Página: 131.

AMPARO. PROCEDE CONTRA COBROS FISCALES SIN NECESIDAD DE AGOTAR LOS RECURSOS ORDINARIOS O EL JUICIO DE NULIDAD, PORQUE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EXIGE MAYORES REQUISITOS QUE LA LEY DE LA MATERIA, PARA SUSPENDERLOS.

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 107, fracción IV, constitucional y 73, fracción XV, de la Ley de Amparo, el juicio de amparo en materia administrativa es improcedente cuando la parte quejosa no agota, previamente, los medios o recursos ordinarios que establezca la ley del acto, por aplicación del principio de definitividad, excepto cuando la mencionada ley que rige el acto exija, para conceder la suspensión, mayores requisitos que la Ley de Amparo. Ahora bien, en contra de los cobros regidos por el Código Fiscal de la Federación, procede el recurso de revocación o el juicio de nulidad que, como optativos, establece en los artículos 116 y 125, y si bien es cierto que el mismo ordenamiento establece la suspensión en los artículos 141, 142 y 144, en ellos se establecen mayores requisitos para otorgar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, que en la Ley de Amparo, pues para garantizar el interés fiscal exige, además del importe de las contribuciones adeudadas actualizadas y los accesorios causados, los accesorios que se generen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, y que al terminar este periodo, en tanto no se cubra el crédito, ese importe deberá actualizarse cada año y ampliarse la garantía a fin de que se cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluyendo los correspondientes a los doce meses siguientes, exigencias que incuestionablemente son mayores para el contribuyente, en comparación con las condiciones que se prevén en los artículos 125 y 135 de la Ley de Amparo, conforme a los cuales, para otorgar la suspensión del acto reclamado, como máximo, se exige como depósito, la cantidad que se cobra y la garantía de los perjuicios, además de que el Juez de Distrito tiene facultad para no exigir depósito cuando la suma cobrada exceda de la posibilidad del quejoso, cuando ya se tenga constituida garantía ante la exactora, o cuando el quejoso sea distinto del causante obligado directamente al pago, caso este en que puede pedirse cualquier otra garantía. De ahí que resulte incorrecto sobreseer en el juicio de garantías por no haberse agotado los medios ordinarios de defensa.

3.- Octava Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Tesis: 2a./J. 19/2000, Página: 132.

EMBARGO PRECAUTORIO. PROCEDENCIA DEL AMPARO INDIRECTO EN CONTRA DEL ACTO ADMINISTRATIVO DE. (MATERIA FISCAL).

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece que se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal este determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento; en tanto que el numeral 116 del propio código estatuye que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podrán interponer los recursos de revocación o el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución; ambos recursos se encuentran

regulados respectivamente por los diversos dispositivos 117 y 118 del ordenamiento legal citado, sin embargo, en ninguno de los supuestos de procedencia de tales recursos se contempla el embargo precautorio, no existiendo la obligación para el quejoso de agotar recursos ordinarios, en consecuencia no se actualiza la causal de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XV de la Ley de Amparo y la vía de impugnación correcta lo es el juicio de garantías indirecto.

e) Requisitos que debe contener la demanda de amparo indirecto

El particular deberá solicitar el amparo ante el Juzgado de Distrito mediante la demanda de garantías, la cual deberá contener los requisitos que señala el artículo 116 de la ley de la materia.

- *Nombre y Domicilio del Quejoso y de quien promueve en su nombre.*- Que podrá ser el contribuyente al que le depare perjuicios directamente en su esfera de derechos el acto administrativo que dicte la autoridad hacendaria.
- *Nombre y Domicilio del Tercero Perjudicado (si lo hay).*- En este caso, podrá ser toda persona física o moral que sin encontrarse directamente involucrada en el juicio, le causa algún daño o perjuicio en sus garantías la ley o el acto emanado de la autoridad. El promovente de la demanda de garantías, deberá precisar si existe o no tercero perjudicado.
- *La autoridad o autoridades responsables.*- Cabe señalar a este respecto que la autoridad que emite el acto (embargo precautorio y en su caso el procedimiento administrativo de ejecución) pertenece al ámbito de la Administración Pública Federal y no al Poder Judicial. Las autoridades responsables de ordenar y ejecutar el acto administrativo, deberán ser señaladas con exactitud en este apartado. Ejemplo: Secretario de Hacienda y Crédito Público, Presidente del Servicio de Administración Tributaria, Administrador Local de Recaudación, Administrador Local Jurídico de Ingresos, Administrador Local de Auditoría Fiscal.
- *Ley o acto que de cada autoridad se reclame.*- En este punto, el particular deberá atribuir de forma clara a cada una de las autoridades responsables el acto o actos que se impugnan en la demanda
- *Protesta de decir de verdad.*- El promovente, deberá afirmar cuáles son los acontecimientos o abstenciones por parte de las autoridades que le constan y que constituyen la causa generadora de los actos que se reclaman.
- *La expresión de los preceptos constitucionales que contemplen las garantías individuales que el quejoso considera transgredidas por parte de la autoridad.*- El particular debe señalar cuáles son las garantías individuales que estima le han violadas por el acto o actos de autoridad reclamados.
- *Conceptos de Violación.*- Los conceptos de violación o agravios, son aquellos razonamientos que debe indicar el quejoso en su demanda y en los cuáles se enfatizan los actos reclamados y las garantías individuales que se han violado. Respecto a este punto, cabe señalar que los conceptos de violación son la parte más importante de la demanda de garantías, ya que de estos razonamientos, deriva el otorgamiento del amparo por parte del Juez de Distrito.

En realidad, anteriormente los conceptos de violación se expresaban en la demanda a manera de silogismo categórico, con base en la lógica aristotélica. Es decir, la premisa mayor indicaba que el texto de la ley (garantías individuales) determina un supuesto, la premisa menor tenía que enfatizar el sentido del acto de autoridad que se reclama y la conclusión debía establecer que la autoridad viola la ley en virtud de la contraposición de las premisas anteriores.

Actualmente, esta rigidez se ha desvanecido poco a poco. Esto se corrobora de acuerdo con la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por nuestro máximo Tribunal.

1.- IX Época, T. VIII, 2ª Sala, Septiembre de 1998, pág. 323.

CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. PARA QUE SE ESTUDIEN, BASTA CON EXPRESAR CLARAMENTE EN LA DEMANDA DE GARANTÍAS LA CUASA DE PEDIR.

"Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación abandona el criterio formalista sustentado por la anterior Tercera Sala de este Alto Tribunal, contenida en la tesis de jurisprudencia número 3ª./J.6/94, que en la compilación de 1995, Tomo VI, se localiza en la página 116, bajo el número 172, cuyo rubro es: CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. REQUISITOS LÓGICOS Y JURÍDICOS QUE DEBEN DE REUNIR, en la que, en lo fundamental, se exigía que el concepto de violación, para ser tal, debía presentarse como un verdadero silogismo, siendo la premisa mayor el precepto constitucional violado, la premisa menor los actos autoritarios reclamados y la conclusión la contraposición entre aquéllas, demostrando así, jurídicamente, la inconstitucionalidad de los actos reclamados. Las razones de la separación radican en que, por una parte, la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales no exige, en sus artículos 116 y 166, como requisito esencial e imprescindible, que la expresión de los conceptos de violación se haga con formalidades tan rígidas y solemnes como las que establecía la aludida jurisprudencia y, por otra, que como la demanda de amparo no debe examinarse por sus partes aisladas, sino considerarse en su conjunto, es razonable que deban tenerse como conceptos de violación todos los razonamientos que, con tal contenido, aparezcan en la demanda, aunque no estén en el capítulo relativo y aunque no guarden un apego estricto a la forma lógica del silogismo, sino que será suficiente que en alguna parte del escrito se exprese con claridad la causa de pedir, señalándose cuál es la lesión o agravio que el quejoso estima la causa del acto, resolución o ley impugnada y los motivos que originaron ese agravio para que el juez de amparo deba estudiarlo".

A manera de comentario, es importante señalar que esta tesis también resulta aplicable en el caso del Juicio de Nulidad ante el TFJFA, por lo que la solemnidad establecida anteriormente para formular los conceptos de violación o agravios queda totalmente extinta al igual en el juicio de nulidad.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

- *Requisitos de la demanda en caso de invasión de esferas. Con base en las fracciones II y III de la ley de amparo.*

En términos generales, podemos señalar que la interposición del amparo indirecto en contra del embargo precautorio y el procedimiento administrativo de ejecución es respaldada por las tesis que a continuación se señalan:

1.- Novena Época, Instancia, Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Fuente, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Febrero de 2001, Tesis: 1.2º.A. 25 A, Página: 1757.

EMBARGO PRECAUTORIO. ES ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN CONTRA EL CUAL PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO.

"De conformidad con lo dispuesto en el artículo 114, fracción IV, de la Ley de Amparo, aplicable por igualdad de razón a cualquier procedimiento seguido en forma de juicio, es procedente el amparo indirecto en contra del embargo precautorio... por ser dicha medida cautelar un acto que causa sobre los bienes embargados ejecución de imposible reparación, en la medida en que limita inmediatamente el ejercicio de los derechos del propietario, quien con motivo del gravamen no puede usar y disfrutar de la cosa embargada plenamente...

El Pleno, a su vez, en sesión de trece de enero de mil novecientos noventa y ocho, aprobó tesis aislada en la que declaró inconstitucional el artículo 145, fracción I, del Código Fiscal de la Federación que prevé el embargo precautorio".

2.- Novena Época, Instancia: Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Mayo de 2000, Tesis: XXII.1º. 32 A, Página: 931.

EMBARGO PRECAUTORIO. MATERIA FISCAL.

"De una interpretación armónica de los artículos 117, fracciones I u II, y 145 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el embargo precautorio que se practica con el fin de garantizar el interés fiscal que pudiera derivar de las visitas domiciliarias que se estén practicando, constituye una medida provisional o preventiva y no definitiva, toda vez que la autoridad administrativa aún no ha determinado crédito fiscal alguno; por tanto, no existe todavía procedimiento administrativo de ejecución incoado contra el contribuyente, por ello, no procede con motivo del citado embargo, el recurso de revocación, en virtud de que no se trata de una resolución definitiva o que se haya emitido en un procedimiento administrativo de ejecución, de ahí que sea procedente el juicio de garantías circunstancial".

3.- Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Marzo de 1998, Tesis: 1a. VI/98, Página: 250

EJECUCIÓN, PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE. EL AMPARO SÓLO PROCEDE HASTA LA RESOLUCIÓN QUE DECLARA FINCADO EL REMATE A FAVOR DE UN POSTOR.

El procedimiento de remate previsto por los artículos 174 a 186 del Código Fiscal de la Federación tiene una culminación necesaria a través de una resolución, que se constituye en las atribuciones del jefe de la oficina ejecutora para calificar las posturas, dar intervención a los postores para su mejora y declarar fincado el remate a favor de la propuesta del monto superior, lo que significa que previo a este último pronunciamiento, ha hecho un análisis del procedimiento que le precedió y la declaratoria viene a constituir una resolución que aprueba el remate respectivo. Así la situación, queda patente que en el procedimiento económico-coactivo y, en particular, en el de remate, si existe la figura requerida de resolución aprobatoria de este último, de tal manera que debe satisfacerse como requisito de procedibilidad del juicio de garantías, el previsto por el artículo 114, fracción III, de la Ley de Amparo, esto es, que tratándose de remates sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében. Es conveniente establecer que la regla a que se refiere la citada disposición de la ley reglamentaria del juicio de garantías tiene su razón de ser en evitar la promoción innecesaria y excesiva de juicios de amparo contra cada determinación que se pronuncie en el procedimiento de remate, en virtud de que el perjuicio en contra del ejecutado solamente se actualiza y consume hasta el momento en que se emite la resolución final de dicho remate, que en el caso se centra en aquella que lo declara fincado a favor de uno de los postores.

4.- Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Noviembre de 1991, Página: 270

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. RECURSO DE OPOSICION AL. ES OPTATIVO PARA EL TERCERO EXTRAÑO.

Es cierto que el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación previene la procedencia del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución cuando un tercero extraño afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados hasta antes de que se inicie el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal, pero también es cierto que este recurso es optativo para el afectado, es decir, queda a su prudente arbitrio el hacerlo valer previamente a la interposición del juicio de garantías; ello se puede concluir de la palabra "podrá" inserta en el texto de dicho precepto. De aceptarse lo contrario se estaría en pugna con el artículo 107, fracción III, inciso c) constitucional que preceptúa la procedencia del juicio de amparo contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo que afecten a personas extrañas al juicio, es decir, no rige para ellos el principio de definitividad.

De lo anteriormente descrito, puede desprenderse que el particular cuenta con varios mecanismos de defensa a su elección para combatir la ilegalidad o inconstitucionalidad de los actos que emita la autoridad hacendaria y que considere le deparan perjuicios en su interés jurídico. Ya que a través de los medios de impugnación tratados en este capítulo, el particular puede solicitar se reestablezcan las cosas al Estado que guardaban antes de que la autoridad violara sus derechos

Conclusiones

Capítulo I

1. El procedimiento es el conjunto de pasos y actuaciones que realiza la autoridad en el marco de su competencia y tomando en consideración las formalidades esenciales establecidas en ley con el propósito de emitir y ejecutar un acto administrativo.
2. El proceso es un conjunto de actos jurídicos coordinados entre sí y que tienden a resolver un conflicto de intereses entre las partes y es la autoridad jurisdiccional la que decide mediante una resolución quién tiene el derecho.
3. La diferencia entre el proceso y el procedimiento es que el primero implica la actuación jurisdiccional, en donde concurren intereses contrapuestos por las partes que intervienen, mientras que en el procedimiento no hay controversia alguna, pues lo que se persigue es la realización de actos administrativos.
4. El derecho de petición en materia fiscal, consagrado en el artículo 34 del CFF, condiciona la contestación de las consultas a planteamientos reales y concretos. Esto es, que existan efectivamente y que afecten en forma directa la esfera del contribuyente. Situación que se traducen en que el artículo 34 del CFF es más riguroso en el ejercicio del derecho de petición que el propio artículo 8º constitucional.
5. El artículo 8º Constitucional no supone en su contenido una negativa ficta en el supuesto de que no se obtenga una respuesta de la autoridad. Lo único que señala el artículo es que la autoridad debe contestar en un término breve. Ya que si la autoridad no contesta tal y como lo indica el artículo 8º, no se configura un silencio sino más bien una violación al

- derecho de petición. Pues al no contestar la autoridad, incumple con la obligación que le es impuesta.
6. Todo acto administrativo, debe ser fundado y motivado, constar por escrito y emitirse por autoridad competente. Por lo que la negativa que respalda el artículo 37 del CFF, es violatorio del artículo 16 Constitucional.
 7. Al tomar en consideración el artículo 133 que se refiere a la supremacía constitucional sobre los ordenamientos legales que de ella derivan, puede deducirse que ante la negativa ficta en materia fiscal, procede el juicio de amparo indirecto.
 8. Los principios de seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se encaminan a proteger a los particulares de no ser privados de la vida, la libertad, propiedades y posesiones sino es por medio de un acto de autoridad por escrito, emitido por autoridad competente, fundado y motivado a través de un juicio que se lleve a cabo ante tribunales, cumpliendo todas las formalidades del procedimiento y de conformidad con las leyes que se expidan antes del hecho.
 9. En cuanto a la prohibición de multas excesivas contemplada en el artículo 22 Constitucional, podemos señalar que el CFF contempla porcentajes muy elevados para la imposición de multas. Mismas que se consideran excesivas tomando en consideración que éstas se actualizan y que en muchas ocasiones rebasan la capacidad económica del contribuyente y la gravedad del acto u omisión por parte del particular.
 10. La confiscación es considerada como una medida arbitraria e ilegal que efectúa la autoridad para a los particulares de sus bienes. Sin embargo, la Constitución no define qué es la

confiscación, pues únicamente señala que para pagar impuestos y multas, no considera confiscación a la privación de bienes del particular. En este sentido se favorece a la autoridad para que no justifique por escrito y con todas las formalidades previstas en los artículos 14 y 16 su actuación.

Capítulo II

1. La facultad económico coactiva es aquella potestad que por ley se otorga al Estado (autoridad hacendaria) para hacer efectivo a los particulares el cobro de créditos fiscales que debieron pagar en determinado tiempo.
2. La facultad económica coactiva tiende a considerársele inconstitucional por violar los artículos 14 y 17, en función de que la autoridad administrativa en uso de dicha facultad priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante un tribunal, por lo que la autoridad hacendaria se hace justicia por sí misma.
3. El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814, la Constitución de 1824, la de 1836, las Bases Constitucionales de 1843 y la Constitución de 1857, no atribuyen potestad alguna al Estado para cobrar coactivamente las contribuciones que no cubrieran los particulares ni las cantidades no pagadas a la autoridad.
4. La Constitución de 1917 en su artículo 22 indica que si el Estado priva de los bienes a una persona para resarcir un daño de carácter civil que deriva de la comisión de un delito o para pagar impuestos o multas no se considera confiscación. Es decir, en este texto, la facultad económica coactiva tiene una preexistencia constitucional aún cuando no se señala el procedimiento para llevarla a cabo.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

5. El procedimiento administrativo de ejecución constituye una serie de actos que lleva a cabo el Estado en ejercicio de su facultad económica coactiva, mediante la Administración Local de Recaudación, encaminada a exigir al contribuyente el pago de uno o más créditos fiscales aún en contra de su voluntad, sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial Federal.
6. El procedimiento administrativo de ejecución es de naturaleza administrativa, ya que la autoridad que lo efectúa es la administración.
7. Por ser la autoridad administrativa la que lleva a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, se desprende que tal acto, no se apega a lo que estrictamente dispone el artículo 17 Constitucional
8. Si la SHCP ejerce el procedimiento administrativo de ejecución, es debido a que la Constitución en su artículo 90 prevé que las Secretarías de Estado participen en los negocios administrativos de la Federación. Y con este numeral se subsana la intervención general de esta Dependencia.
9. La LOAPF señala que a la SHCP sólo le está permitido cobrar contribuciones. Y el SAT como órgano desconcentrado de la SHCP, y que debiera tener únicamente autonomía técnica, es quien lleva a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.
10. Es cuestionable que el Reglamento del SAT pueda tener una jerarquía tal que pueda estar por arriba de otros ordenamientos con mayor nivel de importancia: La Constitución, la LOAPF y el CFF. Lo cual se traduce en una ilegalidad.

Capítulo III

1. Podemos establecer que la determinación es el juicio emitido por los gobernados, por la autoridad o por ambos de común acuerdo, encaminado a precisar el nexo causal entre el hecho imponible y el hecho generador y con ello se configure la relación jurídica tributaria y en el particular recaiga la obligación de pagar las contribuciones previstas en el ley.
2. El embargo precautorio implica una privación de los bienes del particular en ejercicio de la facultad económica coactiva de la cual goza la autoridad para hacer efectivo el cobro de un crédito fiscal que le es debido.
3. En los presupuestos que contempla el artículo 145 del CFF, debería especificarse:
 - a) Que la autoridad tiene la obligación de demostrar que efectivamente el contribuyente tiene la pretensión de oponerse u obstaculizar la actuación de la autoridad.
 - b) Que exista prueba indubitable de que el contribuyente quiere realizar conductas que lleven a la autoridad a demostrar que éste va a ocultar, enajenar o dilapidar sus bienes.
 - c) La autoridad debe narrar de manera detallada el porqué el contribuyente se niega a proporcionar la información que le es requerida.
4. Concluimos que a la autoridad se le otorgan facultades ilimitadas para describa muy a su juicio cuándo existe peligro inminente de que el contribuyente incurra en conductas para incumplir sus obligaciones.
5. Cuestionamos la constitucionalidad del embargo precautorio, por contravenir lo dispuesto en los artículos 14 y 16. En este sentido, a través del embargo precautorio se priva a una persona de sus propiedades, impidiéndosele la libertad de disposición sobre ellos sólo por la simple presunción de la autoridad de que el particular incurre en los supuestos contemplados en el artículo 145 del CFF. Y sin que se cumplan las

formalidades señaladas en las garantías de seguridad jurídica, así como la obligación de la autoridad competente para emitir por escrito un acto en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento.

6. Si las autoridades fiscales proceden a practicar el embargo mediante la utilización de la fuerza pública porque el particular se niega a señalar bienes, esta actuación por parte de la autoridad es violatoria de los numerales 14 y 16 constitucionales.
7. El embargo definitivo a diferencia del precautorio se caracteriza por que el primero se lleva a cabo una vez que el crédito fiscal se encuentra debidamente determinado y liquidado. Sin embargo, la autoridad que efectúa el embargo definitivo, debe satisfacer los requisitos señalados en el artículo 38 del CFF, debe fundar y motivar su acto administrativo con base en lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constitucionales.
8. El procedimiento administrativo de ejecución es el procedimiento de cobro que tiene la autoridad fiscal sobre el contribuyente que omitió pagar sus contribuciones en los plazos legales.
9. Respecto a los bienes por ley embargables se deduce:
 - a) Que el legislador señaló innecesariamente que el dinero es una forma de garantizar el crédito fiscal omitido. Ya que el pago de las contribuciones se efectúa precisamente con dinero. Por tanto, sobra precisar que el dinero se embarga para garantizar el pago de un crédito fiscal omitido con dinero.
- 10.- Respecto a los bienes que quedan exceptuados de embargo, podemos citar:
 - a) Anteriormente, la autoridad a su libre arbitrio indicaba si los bienes eran de lujo o no, ahora y con base en el Diario Oficial de la Federación del 1º de enero del 2002 en el que se publica la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2002 se prevé en su artículo 8º Transitorio una serie de normas que regula

una nueva contribución: Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios. En razón de esta ley, la autoridad respalda su actuar para poder embargar bienes contemplados como lujosos. En realidad, el concepto de suntuario se basa en criterios personales y subjetivos, ya que lo que resulta de uso normal y habitual para unos, puede resultar lujoso para otros.

- b) La ley protege toda clase de pensiones, de lo cual se deduce que el particular que goce de cualquier pensión y que le sea practicada una orden de embargo, podrá oponerse si la autoridad pretende incautarle tal pensión.

11.- El CFF no prevé la posibilidad de disminución de embargo en caso de que los bienes señalados para ser asegurados rebasen el valor numérico de lo adeudado junto con sus respectivos accesorios. Y esta omisión por parte del legislador, da lugar a que la autoridad niegue en varias ocasiones que el embargo satisfizo la deuda pendiente de pagar.

12.- El CFF no precisa qué tipo de anomalías son determinantes para que el interventor tome medidas con el fin de salvaguardar el interés del fisco. Del mismo modo, no se indica qué medidas puede dictar el interventor, sólo se especifica que las que considere necesarias para proteger el interés de la autoridad hacendaria.

13.- Consideramos deliberado y sin fundamento por parte del legislador el facultar al interventor para nombrar quién puede modificar o ratificar las medidas impuestas por él. En la inteligencia de que es conveniente que exista por escrito fundado y motivado la explicación detallada de anomalías en el manejo del patrimonio de la negociación intervenida y a quién es atribuible dicha circunstancia.

14.- La ley no señala en qué plazo debe darse cumplimiento a las medidas que muy a su arbitrio dicte el interventor cuando detecte anomalías en la administración de la negociación.

15.- Si la autoridad hacendaria designa al interventor de la negociación embargada en calidad de administrador, ello se traduce en que éste tenga todas las facultades que expresa el Art. 10 de la

LGSM en primer párrafo. De ello puede desprenderse que se transgrede lo dispuesto por el referido numeral al no cubrir la formalidad prevista para que los apoderados puedan actuar con legalidad y previo acuerdo de la mesa directiva de la sociedad.

16.- El CFF y la LGSM son ordenamientos secundarios y no se ha establecido criterio alguno que tienda a considerar que uno es superior al otro. Por tanto, el CFF violenta el contenido de la LGSM al determinar que el interventor administrador se equipare al administrador designado por los miembros de la sociedad mediante documento protocolizado.

17.- El hecho de que el CFF disponga que el interventor administrador designado por la autoridad hacendaria tiene poderes plenos, da lugar a que se le faculte a ejercer actos de dominio, de administración, para pleitos y cobranzas y para otorgar y suscribir títulos de crédito sin sujetarse y responder tal y como lo haría un mandatario de conformidad con la ley.

18.- Es cuestionable e inconsistente que el interventor administrador (nombrado así por la autoridad fiscal), cuente con todas las facultades que por ley, estatutos y por poder notarial la mesa directiva otorga al administrador o administradores de la sociedad, sin sujetarse en igualdad de circunstancias a las obligaciones que se imponen a quien o a quienes desempeñan este cargo.

19.- El CFF no expresa que el interventor administrador se responsabilice, ni que tenga obligación de dar cuentas de su desempeño y cargo. Concluimos, que el CFF sobrepasa sin justificación alguna lo dispuesto por la LGSM.

20.- Consideramos que el CFF violenta lo dispuesto por la LGSM en el sentido de que el interventor administrador pueda presentar denuncias y querellas a título personal sin contemplar que existen personas que por ser las directamente interesadas pueden ejercitar la acción penal, como los

socios, accionistas, administradores, gerentes generales, comisarios o miembros de la mesa directiva, a quienes se priva de ese derecho. Ya que pudiera presentarse el supuesto de que el interventor administrador pueda realizar manejos fraudulentos o que pongan en peligro a la empresa y esto se traduzca en daños y perjuicios irreversibles.

21.- También se cuestiona el que no se sujete al administrador que quede supeditado a una rigurosa evaluación por parte de la mesa directiva con base en las facultades que se le confieren por disposición de la ley para que se determine si es óptimo que el interventor administrador continúe maniobrando en la empresa; y de no cumplir, se remueva o se le exija por las responsabilidades en que incurra.

22.- Por el sólo hecho de que el CFF contempla que el interventor administrador puede actuar en calidad de representante legal y se le atribuya el derecho de pedir el consentimiento a la oficina ejecutora para proceder al desistimiento de querellas o denuncias formuladas por éste o por los administradores, miembros de la asamblea, de la mesa directiva, socios o accionistas. Lo anterior se traduce en la más evidente violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica. Contra esta arbitrariedad, procede sin lugar a dudas el juicio de amparo indirecto.

23.- La facultad del interventor administrador para otorgar a su libre arbitrio poderes generales o especiales en términos del artículo 2554 del Código Civil a otras personas quizá ajenas a la sociedad para ejercer actos para pleitos y cobranzas, actos de administración, de dominio o para suscribir títulos de crédito, así como para representar a la empresa en actos sobre materia laboral, da lugar a que el mismo interventor administrador o sus apoderados actúen de forma contraria, excesiva y sin respetar las facultades y poderes conferidos por mandato (poder notarial) a las personas designadas por el órgano supremos de la sociedad.

24.- La facultad de revocar los poderes que hubiese otorgado y conferido implica que en ningún momento tome en consideración la opinión de los socios o accionistas, que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 178 de la LGSM, es el órgano supremo de la sociedad, cuyas resoluciones deben ser cumplidas por la persona que designe, o a falta de designación, por el administrador o consejo de administración.

25.- Ponemos en tela de juicio la objetividad del interventor administrador quien protege el interés del fisco para procurar de manera simultánea la conservación y buena marcha del negocio como lo haría el verdadero dueño de éste.

26.- El artículo 180 del CFF da lugar a que el contribuyente se vea afectado, ya que la ley no le da la más mínima posibilidad de recuperar a corto plazo el remanente que resulte de la enajenación. Por lo que el particular puede interponer un amparo indirecto contra lo dispuesto por el CFF, por ser inconstitucional y violatorio de garantías.

27.- Resulta difícil en la práctica que proceda la devolución solicitada por el particular, ya que las exigencias del CFF rebasan el simple hecho de pedir por escrito.

28.- Si la autoridad califica la procedencia o improcedencia de la devolución bajo criterios que no se señalan expresamente en el Código, le resulta fácil a la autoridad emitir un acto en que se resuelva improcedente la devolución de la cantidad solicitada por el gobernado.

29.- Calificamos al artículo 180 del CFF y al 76 del RCFF como inconstitucionales, ya que vulneran de forma total al contribuyente que aunado al embargo que le fue practicado, la autoridad sin fundar y motivar las razones de su proceder, decide enajenar en exhibiciones los bienes del particular. Además que como condición la ley establece que el nuevo adquirente de los bienes debe

cubrir el saldo del adeudo más los intereses que se establezcan en cada parcialidad más los recargos que se generen.

30.- Estos supuestos violan las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 de la Constitución, ya que la facultad de la autoridad para enajenar a plazos cuando se entiende que existe una fecha para la primera almoneda y de no llevarse a cabo ésta se fije día cierto para que tenga verificativo una segunda almoneda y de no ser así el bien se enajene en un 50% del avalúo. Y si contrario a esto, la autoridad decide no seguir este cause y no justifica ni fundamenta su actuar, el particular puede interponer un amparo indirecto en términos del artículo 114 de la Ley de Amparo.

31.- Consideramos que el remate debe practicarse una vez que la autoridad tiene plena seguridad de que los bienes objeto de enajenación no tienen limitación de dominio alguna, ya que constituye una incertidumbre jurídica el vender un bien sin garantizar al posible adquirente la libertad de gravámenes debidamente inscrita en el Registro Público.

32.- Calificamos que los plazos señalados en el artículo 188 Bis del CFF son infundados, ya que la autoridad a su arbitrio dispone considerar como abandonado el importe del particular a los dos meses siguientes de los seis que tuvo para pedir el monto. Lo mismo ocurre en el supuesto de que la autoridad se apropie la cantidad excedente, ya que se transgrede de igual manera lo dispuesto por los artículos 22 en su párrafo 11º y el 146 del CFF que señalan el término de prescripción de cinco años.

33.- Estos plazos de prescripción son totalmente contrarios a lo dispuesto por el artículo 146 del ordenamiento citado. De la misma forma, juzgamos que el artículo 188 bis carece de constitucionalidad, y son un abuso excesivo por parte de la autoridad, ya que priva al particular de

sus bienes, ya que al dejar a la autoridad señalar el plazo para solicitar el monto y un plazo para devolverlo, provoca inseguridad jurídica y transgresiones a la esfera de derechos del nuevo adquirente de los bienes.

34.- Los derechos de almacenaje que la autoridad se faculta a percibir, no tiene fundamento alguno para que la autoridad disponga deliberadamente cobrar un monto al adquirente del bien por haberse demorado tan solo un día para llevarse los bienes que se le hubieran adjudicado. Resulta incoherente que la autoridad no sea flexible para el caso de que acontezcan situaciones que escapen a la voluntad del nuevo dueño de los bienes para que no pueda retirarlos de las instalaciones de la autoridad. Consideramos que esta disposición no tiene un respaldo válido para amedrentar de forma contundente al particular.

35.- La autoridad fiscal sólo prevé como justificación del cobro de derechos de almacenaje al caso de fuerza mayor, pero en el artículo 185 último párrafo del CFF, no se contempla esa posibilidad, desconocemos la razón por la cual el legislador no condescendió de la misma forma que en la ley aduanera a favor del particular que ha adquirido los bienes que le fueron embargados a su primer propietario.

36.- Consideramos que los derechos de almacenaje carecen de base para su exigencia y cobro, y más aún cuando éstos empiezan a generarse a partir del día siguiente en que el nuevo adquirente tiene los bienes a su entera disposición.

37.- La autoridad no emite un escrito fundado y motivado mediante el cual cubra las formalidades constitucionales y legales y señale porqué procede a cobrar esos derechos de almacenaje en razón del día o los días de demora por parte del nuevo adquirente por cuestiones que pueden ser

imputables o no a él. Aunado a lo anterior, el CFF no detalla de manera explícita cómo se cobran los "derechos de almacenaje", y en qué proporción.

38.- Consideramos una actitud desmedida por parte la autoridad el no devolver las cantidades que fueron garantizadas como depósito, y más aún que se las adjudique sin derecho y fundamento alguno. Es decir, es extralimitado que la autoridad pueda disponer del dinero que pertenece a otra persona y que haciendo uso de su tropelía disfrazada con el nombre de cobro de derechos de almacenaje, se apropie dicho monto.

39.- Sería conveniente que tales importes quedaran a favor del contribuyente que le fue dictada orden de embargo de bienes, con el propósito de cuantificar los depósitos a cuenta del adeudo del crédito fiscal. Pues recordemos que el depósito garantiza el cumplimiento de una obligación, en este caso es la de pagar, y en nada repercutiría que la cantidad que como depósito entregó el postor que adquirirá el bien, se contemple como una parte para cubrir la deuda del particular.

Capítulo IV

1.- En lo particular, definimos a la suspensión del procedimiento, como un acto que por escrito fundado y motivado, emite la autoridad en el sentido de detener su actuación para llevar a cabo el procedimiento económico coactivo hasta su total conclusión para el cobro del crédito fiscal, una vez que el contribuyente ha satisfecho los requisitos contemplados en ley y acredite haber garantizado el interés fiscal.

2.- La garantía del interés fiscal es un medio que asegura el cumplimiento de la obligación del particular para pagar el crédito que por concepto de adeudo le requiere la autoridad.

Capítulo V

1.- El recurso administrativo es un instrumento jurídico previsto en la ley, con el objeto de que el particular haga uso de él como un medio de defensa que haga valer ante la autoridad competente para que ésta, una vez que lo analice de forma y fondo, proceda a modificar, revocar o anular el acto de autoridad emitido por ser violatorio de las garantías de seguridad jurídica o por no apegarse a las disposiciones legales.

2.- Consideramos que la naturaleza jurídica del recurso es administrativa, ya que atendiendo a quien lo resuelve, es la misma autoridad que emitió el acto o su superior jerárquico y no una autoridad judicial. Así como tampoco el recurso administrativo pone fin a un conflicto de intereses entre particulares, donde es un juez quien tenga que resolverlo.

3.- El recurso de revocación debe interponerse en cualquier momento en que el particular considere que la autoridad en su actuación una vez ordenado el procedimiento administrativo de ejecución, no respeta la esfera jurídica de éste.

4.- El juicio de nulidad se caracteriza por ser un proceso, en el cual contienden los intereses del particular y el de la autoridad que dictó el acto impugnado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Del cual se cuestiona su naturaleza por no formar parte del poder judicial y sin embargo, contra las sentencias emitidas por éste, procede el juicio de amparo directo.

5.- Podemos afirmar que el juicio de nulidad procederá cuando el particular se vea afectado en sus intereses jurídicos o que le depare algún perjuicio a sus garantías de seguridad jurídica. Ya que el recurso de revocación es optativo y el particular puede interponer directamente el juicio de nulidad.

6- Consideramos que el amparo es un medio de impugnación extraordinario que puede interponer el particular (sea persona física o moral) en contra de una ley o un acto de autoridad que le depara perjuicios jurídicos, transgrediendo sus garantías individuales y que hace valer ante la autoridad judicial con el fin de que se suspendan los efectos de la ley o acto de autoridad reclamados y le sean restituidos sus derechos en el estado en que se encontraban. Es decir, el gobernado solicita mediante su demanda de amparo la protección de la justicia federal, para el efecto de que con base en el artículo 80 de la ley que rige la materia, le sean restituidas las garantías que le fueron violadas o que la autoridad respete las garantías de que se tratan.

7.- Los recursos ordinarios previstos en el CFF son de interposición optativo ya que dicho ordenamiento exige mayores requisitos para otorgar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, que en la Ley de Amparo. Ante tal situación, el poder judicial ha determinado desatinado sobreescribir en el juicio de garantías por no haberse agotado los medios ordinarios de defensa con base al principio de definitividad.

8.- Señalamos que la forma en que se estructuraban los conceptos de violación en la demanda de amparo, convertía dicho escrito en algo tan técnico, que excluía la posibilidad de que aún para las mismas autoridades se facilitara su evaluación íntegra. Consideramos ventajoso que la Cortes contemplara mejor ceñirse a la literalidad de los requisitos para formular la demanda de amparo sin necesidad de dificultar los requerimientos que la propia ley prevé.

BIBLIOGRAFÍA

A. LIBROS

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. *Compendio de Derecho Administrativo, Parte General*; Ed. Porrúa, S.A. México, 1996.
2. ACOSTA ROMERO, Miguel. *Derecho Administrativo Especial*. Tomo II, Ed. Porrúa, México, 1999.
3. BÁEZ MARTÍNEZ, Roberto. *Manual de Derecho Administrativo*. Ed. Trillas.
4. BURGOA O. Ignacio. *El Juicio de Amparo*; Porrúa; 35 ed; México 1999.
5. DE LA GARZA, Sergio F. *Derecho Financiero Mexicano*; Porrúa, 1983.
6. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Ed. Limusa; Noriega Editores, 3ª ed; 1988.
7. GABINO FRAGA, *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa, S.A., 32ª ed; México, 1993.
8. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*; Ed. Depalma, Buenos Aires, 1962, Vol. II.
9. MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. *Derecho Administrativo, 1º y 2º cursos*; Colección de textos Jurídicos Universitarios, Oxford University Press, Harla, México 2ª ed., 1997.
10. PÉREZ DE LEÓN E. Enrique. *Notas de Derecho Constitucional Administrativo*; Ed. Porrúa; 13ª ed; México, 1992.
11. QUINTANA VALTIERRA, Jesús; ROJAS YÁNEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Trillas, México, 1994; RODRÍGUEZ LOBATO Raúl. *Derecho Fiscal*. Ed. Harla, 2ª ed; México, 1998.
12. SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús; *Nociones de Derecho Fiscal*; Ed. Pac; S.A. de C.V.; 5ª ed; 1991.
13. T. AZÚA REYES, Sergio. *Los Principios Generales del Derecho*. Porrúa, 3ª ed; México, 2001.
14. TENA RAMÍREZ, Felipe. *Leyes Fundamentales de México. 1808-1995*; Ed. Porrúa, 19ª ed., México, 1995.

B. ENCICLOPEDIAS

1. CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*; Ed; Hellasta, S.R.L. 14ª ed; Argentina, 1979, Pág. 434.
2. *Diccionario Jurídico 2000*, Desarrollo Jurídico Copyright 2000.
3. *Diccionario Jurídico 2002*, Desarrollo Jurídico Copyright 2002.
4. ENCICLOPEDIA SALVAT, *Diccionario, Tomo X*, Salvat Editores S.A., 1984, Pág. 2733.
5. HENRI CAPITANT, *Vocabulario Jurídico*, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1986.

6. J. COUTURE, Eduardo; *Vocabulario Jurídico*, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1993, Pág. 479.
7. RAMÓN GARCÍA y PELAYO y GROSS; LAROUSSE, *Diccionario Manual Ilustrado*, Larousse S.A., 10ª ed., México 1999, Pág. 697.

C. LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Código Civil Federal
3. Código Fiscal de la Federación
4. Ley Aduanera
5. Ley de Amparo
6. Ley del Impuesto Sobre la Renta
7. Ley del Servicio de Administración Tributaria
8. Ley Federal del Trabajo
9. Ley General de Sociedades Mercantiles
10. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
11. Reglamento del Código Fiscal de la Federación
12. Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria

D. REVISTAS

1. Defensa Fiscal, *INTERVENTORES... ¿USURPADORES DE FUNCIONES?*, Número 32, junio 2001.
2. Defensa Fiscal, *AMPARO CONTRA EMBARGOS PRECAUTORIOS*. La Revista Mexicana de Estrategias Fiscales. Reforma Fiscal. La inquisición, Año 4, Número 40, febrero 2002, México.
3. Defensa Fiscal, *EXCESOS Y ARBITRARIEDADES DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN*. Número 41, marzo 2002, México.
4. Nuevo Consultorio Fiscal, *MEDIOS DE DEFENSA FISCAL*. Núm. 306.

E. INTERNET

1. www.scjn.gob.mx
2. www.ijj.unam.mx
3. www.shcp.gob.mx
4. www.sat.gob.mx
5. www.imef.com.mx
6. www.impuestum.com.mx
7. www.fca.unam.mx