



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MEXICO**

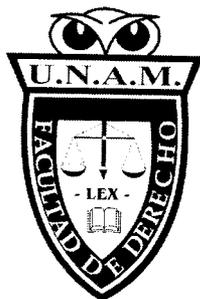
FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

**"EL INTERVENTOR CON CARGO A LA
CAJA DE NEGOCIACIONES"**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
P E D R O J A I M E S A Y A L A

ASESOR DE TESIS: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



C. D. UNIVERSITARIA, D. F.

2006



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.

AGRADECIMIENTOS

Gracias a Dios, por darme el don de la vida y acompañarme durante la misma y por entregarme en los brazos de la mejor familia, que cualquier ser humano quisiera tener.

A mis padres Sr. Pedro Jaimes Jaimes, ejemplo claro de dedicación y esfuerzo en el trabajo; Sra. Ofelia Ayala Granados, por enseñarme que en la vida todo se puede lograr, pensando en que todo va a salir bien y atreviéndonos en el momento indicado. Los amo y les prometo que nunca voy a defraudarlos y que su esfuerzo por convertirme en una persona de bien les dio frutos vitales.

A mis hermanas: Ma. Concepción “la incondicional”, Erika “la fuerte” y Yazmín “la soñadora”, que gracias a su apoyo y regaños he logrado superarme en esta vida.

A mi tía Herlinda, que ha crecido conmigo y siempre ha tenido para mí una palabra de cariño y orientación.

A mis abuelitos Miguel+, Victoria, Julián y Juanita, que me han demostrado su cariño y apoyo incondicional.

A toda mi familia en general, por hacerme sentir una persona amada e importante dentro de mi gran clan.

A Mariana Rojas Soto, por apoyarme incondicionalmente en todo momento e impulsarme a cerrar ciclos importantes en mi vida. MIL GRACIAS!

A todas las personas que me han entregado su amor en cada período de mi vida y de las cuales nunca voy a olvidarme.

A mis amigos por recordarme siempre que el ser humano necesita personas afines para encontrar el justo medio dentro de nuestra sociedad y por su apoyo y consejos con el fin de terminar bien mis objetivos . . .

A la Universidad Nacional Autónoma de México, Alma Mater y a la Facultad de Derecho, por la formación profesional que me entregaron de manera desinteresada y por contribuir de la mejor manera al progreso académico de este país.

Al Lic. Miguel Angel Vázquez Robles, por haber aceptado asesorarme en el presente trabajo de investigación y sobre todo por ser la prueba viviente con su buen humor y sencillez de que no me equivoque al haber elegido esta carrera, para ser feliz y servir a la gente.

SINCERAMENTE

PEDRO

EL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE NEGOCIACIONES.

Í N D I C E

	Pág.
Introducción	I
 CAPITULO I.	
EL CREDITO FISCAL.	
1.1 Concepto y definición de la relación jurídico tributaria.....	1
1.2 La obligación tributaria.....	4
1.3 El hecho imponible.....	6
1.4 Nacimiento de la obligación tributaria.....	8
1.5 Concepto y definición de Crédito Fiscal.....	10
1.6 Naturaleza jurídica del Crédito Fiscal.....	12
1.7 Exigibilidad del Crédito Fiscal.....	13
1.8 Extinción del Crédito Fiscal.....	15
1.9 Formas de extinción del Crédito Fiscal.....	16
1.9.1 El pago.....	17
1.9.2 La compensación.....	27
1.9.3 La condonación.....	32
1.9.4 La prescripción.....	36
1.9.5 La cancelación.....	40
 CAPITULO II.	
MARCO JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.	
2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	44
2.2. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento	63

CAPITULO III.

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, SU INICIO COMO PRESUPUESTO PARA LA DESIGNACIÓN DE INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE LA NEGOCIACIÓN EMBARGADA.

3.1 Concepto del Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	73
3.2 Fundamento legal.....	75
3.3 Mandamiento de Ejecución. Definición.....	75
3.4 El ejecutor o abogado tributario.....	77
3.5 Etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	78
3.5.1 Requerimiento de pago.....	81
3.5.1.1 Formalidades de la Diligencia de Requerimiento de Pago.....	90
3.5.1.2 Citatorio.....	90
3.5.1.3 Identificación.....	91
3.5.1.4 Acta de Requerimiento de Pago.....	92
3.5.1.5 Requerimiento de Pago con embargo en el mismo acto.....	92
3.5.1.6 Requerimiento para que el deudor pague el crédito fiscal dentro de los seis días siguientes al en que se practico.....	93
3.5.2 El embargo. Definición.....	94
3.5.2.1 Tipos de embargo en materia fiscal.....	95
3.5.2.2 Precautorio.....	95
3.5.2.3 En vía administrativa.....	97
3.5.2.4 En vía de ejecución.....	98
3.5.3 Embargo de bienes.....	100
3.5.3.1 Bienes muebles.....	101
3.5.3.2 Bienes Inmuebles.....	102
3.5.4 Formalidades del Acta de Embargo.....	102
3.5.4.1 Identificación del Ejecutor.....	102
3.5.4.2 Acta pormenorizada.....	103
3.5.4.3 Designación de testigos.....	103
3.5.4.4 Señalamiento de bienes por parte del ejecutado.....	104

3.5.4.5 Señalamiento de bienes por parte del ejecutor.....	104
3.5.4.6 Nombramiento de depositario.....	104
3.5.4.7 Bienes exceptuados de embargo.....	104
3.5.5 Embargo de negociaciones	
3.5.5.1 Concepto.....	106
3.5.5.2 Interventor con Cargo a la Caja.....	106
3.5.5.3 Interventor administrador.....	107
3.5.6 Embargo sobre bienes ya embargados.....	109
3.5.6.1 Autoridades fiscales locales y de Organismos Descentralizados.....	110
3.5.7 Oposición al embargo	
3.5.7.1 Del tercero propietario de los bienes.....	111
3.5.7.2 Rompimiento de cerraduras	112
Auxilio de la Fuerza Pública	112
3.6 El remate.....	112
3.6.1 Avalúo de común acuerdo.....	113
3.6.2 Designación y dictamen del Perito Valuador.....	114
3.6.3 Aceptación o inconformidad del avalúo.....	115
3.6.4 Convocatoria del Remate.....	115
3.6.5 Adjudicación de los bienes embargados.....	119
3.6.6 Dación en Pago	119
3.6.7 Aplicación del Producto del Remate.....	119
3.6.8 Entrega de los bienes.....	120

CAPITULO IV.

EL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE LA NEGOCIACION EMBARGADA.

4.1. Naturaleza jurídica.....	123
4.2 Definición.....	125
4.3 Finalidad que persigue.....	126

4.4 Tipos de Intervención	127
4.5 Requisitos para ser interventor, conforme a la reglamentación prevista en el Código Fiscal de la Federación.....	130
4.6 Facultades del Interventor con Cargo a la Caja.....	135
4.7. Obligaciones del Interventor con Cargo a la Caja.....	137
4.8. Responsabilidades del Interventor con Cargo a la Caja.....	141
4.9 Duración del Cargo del Interventor con Cargo a la Caja.....	144
4.10 Causas y consecuencias de la remoción del Interventor con Cargo a la Caja.....	146
4.11 Honorarios del Interventor con Cargo a la Caja.....	147
CONCLUSIONES.....	153
BIBLIOGRAFÍA.....	160

INTRODUCCIÓN.

Este trabajo tiene su origen en apreciaciones personales y de la práctica laboral del suscrito, observando el inicio y desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución en el ámbito federal como medio coactivo por parte del Estado para recaudar los impuestos determinados a los contribuyentes que no han sido cubiertos en el plazo legal establecido, desde un punto de vista teórico y práctico.

Ante el incumplimiento de las obligaciones que el contribuyente tiene frente al fisco, se posibilita que las autoridades competentes lleven a cabo su facultad económica coactiva mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, analizado en el presente trabajo de investigación.

A través de la práctica real y de campo, se aprecia dentro de una de las fases del Procedimiento Administrativo de Ejecución, que tiene la finalidad de recaudar por parte de la autoridad ejecutora, el importe de los créditos exigibles, la designación de personal externo de la misma dependencia federal, en este caso del Servicio de Administración Tributaria, que ha sido denominado "Interventor", en sus acepciones "Con Cargo a la Caja" o "Administrador", figuras reguladas por los artículos 164, 165 y 166 del Código Fiscal de la Federación.

Conforme va transcurriendo la investigación nos encontramos con la situación de que la figura del "Interventor", con más frecuencia la de "Con Cargo a la Caja", se ha limitado en cuanto a su estudio, como figura jurídica

relevante, comenzando con una limitación o simplicidad terminológica en el mismo Código Fiscal de la Federación.

Derivado de lo anterior el motivo de la investigación del presente trabajo, es analizar desde un punto de vista lógico-jurídico, su naturaleza, facultades y obligaciones. Partiendo desde la base del inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución como presupuesto ineludible para la designación del “Interventor con cargo a la Caja de las Negociaciones”, siendo éstas previamente embargadas en la vía administrativa por la autoridad Ejecutora.

Cuando el contribuyente incurre en omisión del pago de créditos fiscales dentro del término de ley, la autoridad fiscal, como alternativa para obligarlo a cumplir con tales conceptos, aplica el Embargo de bienes o de NEGOCIACIONES.

Es menester, tener en cuenta que como presupuesto del embargo antes citado, debe existir un requerimiento de pago al deudor, y en caso de que este no pruebe en el acto haberlo efectuado, se procederá de la siguiente manera: Artículo 151 del Código Fiscal de la Federación “ . . . II.- A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener mediante **la intervención** de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. . . “

En términos generales el presente trabajo de investigación se realiza bajo la siguiente metodología:

En el primer capítulo, se realiza un análisis del concepto de crédito fiscal, el nacimiento de la obligación fiscal o tributaria, la exigibilidad del crédito fiscal y sus formas de extinción.

En el segundo capítulo se hace un análisis del Marco Jurídico del Procedimiento Administrativo de Ejecución en nuestra Carta Magna y el Código Fiscal de la Federación.

En el tercer capítulo se desarrolla por completo la teoría y práctica del Procedimiento Administrativo de Ejecución, citando ineludiblemente la opinión de varios maestros estudiosos de la materia y comentarios que en la práctica del mismo suceden con regularidad.

Por último, en el capítulo cuarto se analiza la naturaleza jurídica, derechos y obligaciones de la figura del INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA de las negociaciones embargadas, contenida en los artículos 164 y 165, del Código Tributario, procurando en la medida de lo posible resaltar la importancia de su actividad.

Se hace notar además, que de una manera sencilla se marcan las diferencias con la otra figura denominada “Interventor Administrador o en Administración”.

Concluyendo el presente trabajo de estudio, en las conclusiones obtenidas por el suscrito, refiriéndonos a la figura del Interventor con Cargo a la Caja de negociaciones embargadas y al Procedimiento Administrativo de Ejecución, como presupuesto y base de la misma.

CAPITULO I.- EL CREDITO FISCAL

1.1 CONCEPTO Y DEFINICIÓN DE LA RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA

La potestad Tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se termina a través del procedimiento legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho, que, al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal y en consecuencia el pago de impuestos.

No siendo óbice a lo anterior, la idea de que ha quedado aceptado el hecho de que la figura regulada en el Derecho civil de "obligación" ha sido la base, a partir de la cual se explica la relación Jurídico tributaria u obligación tributaria en estricto sentido.

A ese vínculo que se genera al darse la situación concreta prevista por la disposición legal se le conoce como relación jurídica, que cuando se refiere al fenómeno tributario es conocida con el nombre de RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA, que une a diferentes sujetos respecto a la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Atendiendo al maestro Emilio Margáin, se puede obtener la siguiente definición "La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria".¹

Atendiendo a lo enunciado en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación 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".

Se observa entonces, según la idea del maestro Antonio Jiménez González, lo siguiente. "Cada vez que se da el supuesto normativo, nace en la realidad una relación tributaria en

¹ MARGÁIN MANATOU, EMILIO; Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano; Sexta Edición Universidad Autónoma de San Luis Potosí; México, 1981.

virtud de la cual surge un derecho de crédito a favor de un sujeto y una deuda u obligación stricto sensu que tiene por contenido una prestación de dar a cargo de otro sujeto. De esa manera merced a la concurrencia de la norma y a la verificación del supuesto surge en cada caso la obligación tributaria, sin que sea menester un evento posterior que de vida a la obligación”.²

De lo anteriormente expuesto, se define a la relación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, adquiere el derecho de recibir y exigir a un deudor denominado pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y por excepción en especie, además regulando de manera precisa la relación entre estos.

De la definición antes citada surgen los elementos de la relación tributaria, a saber:

- a) Acreedor; el Estado.
- b) Deudor; el Contribuyente
- c) Contenido; Una prestación pecuniaria.
- d) Reglas que regulan la actuación de cada uno.

a) Acreedor

En su definición general es el elemento personal activo de una relación obligatoria.

En el Derecho Fiscal, existe un solo acreedor o sujeto activo de la relación Jurídico tributaria y este es el Estado, entendiéndose a la Federación, los Estados, el Distrito Federal y Municipios, que tienen derecho a percibir un ingreso.

El artículo 31 fracción IV , menciona a la Federación, el Distrito Federal, Los Estados y los Municipios, como sujetos activos de la relación, no mencionando a ninguna otra persona, para ejercer la potestad tributaria, ni en lo individual, ni en lo colectivo. Salvo la limitación que tienen los Municipios de solamente administrar libremente sus recursos, pero no establecer sus contribuciones.

² JIMÉNEZ GONZALEZ ANTONIO; Lecciones de Derecho Tributario; Tercera Edición; Ediciones Contables y Administrativas, S.A. DE C.V.; México, 1991.

La principal función del Estado como acreedor en la relación, consiste en el poder exigir de manera forzosa el cumplimiento de la obligación, en los términos que fija la ley, con la característica especial de que dicha exigencia no puede ser renunciable, salvo casos que como excepción refiere la misma ley.

b) Deudor

En su definición general es el sujeto pasivo de una obligación.

“El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”.³

Derivado de la anterior definición, se observa que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es la persona física o moral que se sitúa en la hipótesis prevista en la ley, siendo desde ese momento obligado al pago en dinero.

Tiene su sustento legal en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, que aún y cuando no tiene una definición concreta, se enuncia de manera explícita, quienes son los sujetos pasivos de las obligaciones.

Existen además sujetos terceros a la relación jurídico-tributaria, que en opinión del maestro Antonio Jiménez González en su libro Lecciones de Derecho Tributario, Editorial Thomson, México 2004, comenta: “La ley y sólo ella en virtud de la reserva que a su favor establece el constituyente respecto a los elementos estructurales de la relación jurídico tributaria, en ocasiones imputa a sujetos distintos al contribuyente la condición de sujetos pasivos y por ende de obligados a soportar cargas de índole tributaria bien de contenido patrimonial, la que recae sobre el Notario Público respecto a las contribuciones que se generan a cargo de ciertos sujetos intervinientes en los actos materia de autenticación o extrapatrimonial, como la de presentar declaraciones informativas, avisos, permitir actos de inspección etc., configurándose de esa manera la figura de la pluralidad pasiva tributaria”.

³ RODRÍGUEZ LOBATO, RAUL; Derecho Fiscal; Segunda Edición; Editorial Oxford University Press, México, 1998.

Derivado de lo anterior, existen sujetos terceros a la relación jurídico tributaria, que tienen cierta relación con el deudor y que la autoridad en el artículo 26 del Código Tributario, establece varios supuestos para ser responsables solidarios, como son:

- 1.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recabar contribuciones a cargo de terceros.
- 2.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales a cuenta del contribuyente.
- 3.- Los Liquidadores y Síndicos .
- 4.- Los adquirentes de negociaciones.
- 5.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- 6.- Los representantes de personas no residentes en el país.
- 7.- Quienes ejercen la patria potestad o tutela.
- 8.- Los legatarios y donatarios.
- 9.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósitos, prenda o hipoteca, o permitan el secuestro de bienes.
- 10.- Las sociedades escindidas entre otras.

d)Contenido

Continuando con la idea antes expuesta, es importante manifestar que derivado de la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente), con la finalidad de conseguir el pago de lo causado; se manifiesta que una de las formas de terminación de la relación jurídica tributaria es la contraprestación en dinero y en ocasiones en especie, que satisfacen de manera terminal la facultad potestativa del Estado. Siendo presupuesto el pago de lo causado.

1.2 LA OBLIGACION TRIBUTARIA

En primer término es importante transcribir la definición de “Obligación” que da la Instituta de Justiniano y cuyo texto reza: “Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura. . . ”, es decir, la obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar una cosa según el derecho de nuestra ciudad.

Estando ante la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí, no obliga a nadie mientras no se de un hecho o situación prevista por ella, es decir, mientras no se realice el supuesto normativo, en tanto una persona no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas y por tanto no pueden existir, modificarse, transmitirse o extinguirse.

Lo que significa que la relación jurídico tributaria se diferencia de la obligación tributaria, pues resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquella es el todo y ésta es solo una de sus partes; entonces, si la obligación se debe entender como la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal, tenemos que concluir necesariamente que el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general, por lo que resulta que la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria, que como hemos visto, al realizarse hace que surjan consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones.

Ahora bien es importante resaltar que aunque la obligación de pagar parece tener la característica de una obligación principal, las obligaciones formales de hacer como inscribirse en determinados registros o llevar diversos controles (que se traducen en la realización de actos o acciones de carácter positivo, esto es la prestación de un hecho), de no hacer, como no destruir información o no llevar sistemas dobles de contabilidad (que se refieren a abstenciones para no realizar una determinada conducta, constituyen una obligación prohibitiva que ante su incumplimiento el contribuyente se hace acreedor a una sanción), o tolerar, consistente en soportar una determinada conducta del sujeto activo de la relación tributaria, las cuales son independientes de la obligación de dar consistente en pagar las contribuciones.

Consecuentemente la obligación tributaria es toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establezca la norma tributaria, independientemente que dicha conducta sea de dar, no hacer o tolerar.

De esta manera, identificamos a la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y las demás como obligaciones tributarias formales.

1.3 EL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible es el presupuesto de hecho, hipotéticamente previsto en la norma jurídica, que se genera al realizarse la obligación tributaria, es decir, el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

De acuerdo al concepto de hecho imponible que maneja el maestro Sainz de Bujanda, dice: “es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria” .⁴

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y en muchas ocasiones, se confunde con el hecho imponible, por lo que resulta necesario, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible, como ya se estableció, es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, se genere precisamente la obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar; la cual se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar prevista en la ley formal y materialmente considerada con sus elementos esenciales que son: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y, adicionalmente, como lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia, el plazo. Es una previsión concreta que el legislador selecciona, para que nazca la carga tributaria, mientras que el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma da lugar a la obligación tributaria en general.

Cuando el hecho imponible se realiza en un caso concreto se convierte en hecho generador de la obligación tributaria.

⁴ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO; Análisis Jurídico del Hecho Imponible, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública; Volumen XV; Número 60.

Siguiendo al referido maestro Sainz de Bujanda, nos da la siguiente clasificación de hechos imposables, tomando en cuenta su aspecto material:

- a) Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias, y transformado consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- b) Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria.
- c) El Estado, situación o cualidad de la persona.
- d) La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica.
- e) La mera titularidad de cierto tipo de derecho sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.

Asimismo es de vital importancia dentro de los aspectos que marca el hecho imponible, el estudio de su aspecto temporal, para establecer el momento exacto en que se puede considerar consumado. De esta manera observamos que pueden clasificarse en:

- a) Instantáneos: son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto cada vez que se agotan, dan lugar a una obligación fiscal autónoma. Ejemplo: La adquisición de inmuebles, cada vez que se realiza una operación de compra-venta, se tiene que pagar el impuesto respectivo.
- b) Periódicos: éstos requieren necesariamente un periodo de tiempo para su consumación, plazo que estará previsto en la ley y que cada vez que se agota da lugar a una obligación fiscal. Ejemplo: El tan comentado Impuesto Sobre la Renta, al periodo que se necesita para la consumación de este impuesto, se le denomina en la práctica "ejercicio fiscal".

1.4 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Este es uno de los temas fundamentales del derecho fiscal por cuanto se marca el primer escalón dentro del proceso de nacimiento, determinación, liquidación, exigibilidad y extinción del crédito fiscal, que es el proceso normal que vive la obligación fiscal.

Para el autor Mario Pugliese manifiesta que “Para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere: la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo. Un hecho previsto en la norma jurídica como generador de la obligación en cuestión”.⁵

A su vez el maestro Margáin Manautou sostiene que “. . . La obligación fiscal, se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley. . .” ; de igual manera define a la obligación tributaria como “El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”.⁶

Aunado a su importancia el nacimiento de la Obligación Tributaria también es uno de los puntos que mayor confusión genera en los contribuyentes. En efecto, es común escuchar que los contribuyentes supongan que no han causado un impuesto dado que la autoridad no se ha enterado, no le ha requerido o simplemente jamás quedó informada del acto que celebran. Nada más erróneo, ya que el Código Fiscal de la Federación es categórico en su artículo 6° al establecer que 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.

Es decir, la realización del supuesto normativo, da lugar como, ya vimos, a las obligaciones; ya que a partir de ese momento puede determinarse la exigibilidad de las conductas que son el contenido de la obligación. En especial en el momento del nacimiento la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de vital importancia, debido a que ello nos permite determinar cual disposición legal es la

⁵ PUGLIESE, MARIO. Instituciones de Derecho Financiero; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1976.

⁶ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO; Ob. Cit..

aplicable a esa situación a partir de que momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

De las ideas antes expuestas y analizando la idea expuesta por el maestro Rodríguez Lobato: “. . . El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es un hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley. . . ”.⁷

Sin embargo, en materia fiscal, el momento del nacimiento de la obligación fiscal no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial requiere el transcurso de cierto plazo para que sea exigible; así tenemos que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación o la obtención de un ingreso pueden haber sido considerados objeto de gravamen por el legislador, y por tanto establecidos como hechos imponibles; sin embargo, la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedara sujeta a un cierto plazo para su cumplimiento, el cual es fijado en las leyes impositivas, en el Código Fiscal de la Federación o en su Reglamento.

La importancia de determinar el momento en el que nace la obligación tributaria radica en que a partir de ese momento:

- a) Nace el vínculo jurídico
- b) Se crean los derechos y obligaciones correspondientes a cada sujeto

Visto lo anterior, bajo la lupa del sistema tributario mexicano, podemos apuntar que la norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriéndose al de la relación tributaria sustantiva principal se ha llamado “hecho imponible”) y dispone que cuantas veces ese hecho hipotético se produzca, en la realidad se genera a cargo del sujeto o

⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, RAUL; Ob. Cit.

sujetos que la propia norma señala, la obligación de pagar un determinado tributo o de cumplir un determinado deber formal.

Tema por demás importante en el desglose del apartado que nos ocupa, es el de la determinación de la obligación fiscal:

La determinación de la obligación tributaria, “consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes cordialmente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco”.⁸

La determinación de la Obligación Fiscal consiste en la comprobación de la realización del hecho imponible o la existencia del hecho generador y la determinación de la cantidad a pagar, es decir, la cantidad líquida que debe pagar el contribuyente que realizó el supuesto normativo.

1.5 CONCEPTO Y DEFINICIÓN DE CREDITO FISCAL

Si la obligación fiscal en general no es exigible de inmediato, tratándose de la obligación de dar, es decir de la obligación sustantiva, su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que ésta no es exigible como tal, puesto que requiere su transformación a crédito fiscal, lo cual se realiza a través de un procedimiento denominado “determinación”, por el que se precisa el quantum, o sea el monto de aquella obligación sustantiva.

Establecer una definición del crédito requiere acudir nuevamente a la doctrina civilista que como todos sabemos es la base del derecho, a propósito de la definición de obligación, de la cual dijimos que consistía en la relación jurídica por virtud de la cual una persona llamada acreedor puede exigir de otra llamada deudora una prestación de carácter patrimonial. Así, tenemos a un sujeto que puede exigir de otro cierta conducta y de otro que precisamente debe realizarla, acreedor y deudor en una posición contrapuesta desde la cual genera para el primero un crédito y para el segundo una deuda o débito.

⁸ SÁNCHEZ GOMEZ, NARCISO; Derecho Fiscal Mexicano; Editorial Porrúa, Segunda Edición, México; 2001.

El término crédito implica un derecho para exigir el objeto de la obligación y deriva del latín “credere” que significa prestar, fiar o confiar de tal forma que aquel que realice cualquiera de estas acciones adquiere sobre su deudor un derecho.

De acuerdo al Diccionario de Derecho, se dice: “Crédito es el derecho que tiene una persona (acreedora) de recibir de otra (deudora), la prestación a que ésta se encuentra obligada”.⁹

En conclusión, el crédito es el derecho del acreedor de exigir a su deudor la prestación u obtención patrimoniales a la que éste último se ha obligado por disposición de la ley, de su voluntad o entre ambas, es decir, cuando se hable de créditos solo se contempla una de las partes de la obligación, pues se toma un enfoque activo estrictamente, al referirse exclusivamente al acreedor.

Cuando la obligación se contempla desde el punto de vista del sujeto activo cabe hablar de crédito.

Un crédito fiscal es cuando el sujeto activo, el titular del crédito es el fisco sin prejuzgar sobre el concepto del cual derive el importe del adeudo. Del artículo 4° del Código Fiscal de la Federación se desprende que 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 a aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Una importante consecuencia, de los lineamientos del precepto legal citado, lo es que existen dos clases de créditos fiscales.

- a) Por su naturaleza: que son aquellos provenientes de contribuciones, aprovechamientos y los accesorios de ambos, y
- b) Por disposición de la ley. Aquellos que tendrán el carácter de fiscales en tanto una

⁹ DE PINA, RAFAEL; Diccionario de Derecho; Editorial Porrúa, Vigésimo Primera Edición; México 1995.

ley así lo disponga.

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

Al respecto, la segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que se entiende por materia fiscal:

“Materia fiscal.- Por adeudo fiscal debe entenderse aquél que procede de obligaciones relativas a impuestos o infracciones a leyes fiscales, que rigen, por lo que, cuando se trata de hacer efectiva una multa por infracciones a la ley de pesos y medidas no se está en el caso de un adeudo fiscal”.

Quinta época: Tomo LXI, Pág. 1875, Camberos Miguel Gerardo”

“Materia fiscal, Significación.- Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, le exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones por motivo de haber infringido las leyes tributarias.-

Séptima época, tercera parte volumen 69 página 51-A. D. 3683/73. Petróleos Mexicanos. Unanimidad de Votos”.

De las anteriores consideraciones legales, doctrinales y jurisprudenciales podemos concluir que el Crédito Fiscal es el derecho de la Federación de exigir de un sujeto pasivo denominado contribuyente y/o un responsable llamado por la ley fiscal o por el Código Fiscal de la Federación, el pago de una cantidad de dinero por concepto de contribuciones, aprovechamientos, sus accesorios, responsabilidades de servidores públicos federales y de aquellos señalados como tales por disposición de la ley.

1.6 NATURALEZA JURÍDICA DEL CREDITO FISCAL

La naturaleza jurídica del crédito fiscal es de carácter público, atendiendo a lo siguiente:

- a) La obligación tributaria y por lo tanto el crédito fiscal en tanto derecho subjetivo de aquella que surge, contiene una teleología dispuesta precisamente en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que es una disposición de orden público e interés social. Así, el crédito fiscal al proponerse satisfacer funciones y servicios públicos adquiere la naturaleza de carácter público.
- b) Las disposiciones que le son aplicables se constituyen en cargas para el gobernado, sujeto pasivo, por lo que en términos del párrafo primero del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación son de aplicación estricta.
- c) Su fuente única está constituida por el conjunto de disposiciones legales correspondientes, lo que origina que al ser un crédito legal, sea de ejecución forzosa en todo caso.
- d) Derivado de su naturaleza pública precisa de un mecanismo de efectividad, de un proceso especial y determinado que arroje como resultado la obtención forzada del pago, mismo que se conoce como el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

1.7 EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL

La exigibilidad del Crédito Fiscal o de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se cumplió en el momento idóneo.

La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo establecido por la ley para hacerse el entero respectivo, conducirá a la autoridad fiscal a exigir el cumplimiento de esa obligación en forma coactiva.

Esto es, una vez determinada la obligación tributaria, la ley fija un término legal para proceder al pago del impuesto causado y en caso de incumplimiento, se estará incurriendo por el sujeto pasivo ya sea el principal o por el responsable solidario, en una falta o contravención a la norma jurídica que ordena ese deber; y en esas condiciones, el Estado se encuentra facultado para que mediante un mandamiento de ejecución formule

la liquidación del tributo y ordene a un ejecutor fiscal requerir el crédito referido, y en su caso embargar bienes suficientes para garantizarlo.

Al referirse al tema de la exigibilidad el maestro Arrijo Vizcaíno, dice que: “Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

Las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma bastante seria la economía personal que se exponga a ella, ya que presupone una actitud de renuncia o negligencia frente al operativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del fisco. . . Ello trae consecuencias de la exigibilidad, que son: 1.- La imposición de recargos y multas . . . 2.- La instauración del procedimiento económico coactivo, con el objeto de requerir de una forma obligatoria el entero del impuesto, suerte principal y sus accesorios legales . . . 3.- El cobro de gastos de ejecución, que consiste en el pago de las erogaciones que hace el fisco como consecuencia del mencionado procedimiento, como son honorarios de ejecutores, publicaciones de convocatorias, transporte de bienes embargados, honorarios de notificación, entre otros conceptos”.¹⁰

Como lo establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores correspondientes y deberán determinarse por los particulares de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. En caso de que el contribuyente no pague dentro del plazo, las autoridades fiscales ejercerán sus facultades.

En términos generales, conforme a los artículos 65 y 145 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades Fiscales competentes, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinan y notifican el crédito fiscal al contribuyente para que éste pague o en su caso garantice el crédito fiscal determinado en la resolución, en el plazo de 45 días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos dicha notificación. Así entonces, al transcurrir ese lapso de tiempo, si el contribuyente no ha realizado ninguna

¹⁰ ARRIJOJA VIZCAÍNO, ADOLFO; Derecho Fiscal; Editorial Themis; México; 1982.

de las acciones descritas anteriormente, el crédito fiscal a su cargo se vuelve exigible y la autoridad estará en completa disposición legal, para llevar a cabo el procedimiento económico coactivo de cobro de dicho crédito.

Por otro lado el artículo 151 del ordenamiento legal antes citado, dice: “Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor, y en caso de no hacerlo en el acto procederá, como sigue: I.- A embargar bienes suficientes para en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco. II.- A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellos los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. . . “.

Por demás importante es mencionar el hecho de que a través del denominado Procedimiento Administrativo de Ejecución y el ejercicio de la facultad económico coactiva del Estado, se traduce en una verdadera prerrogativa a favor de éste, permitiendo que el crédito fiscal quede satisfecho mediante una vía excepcional y de franca ventaja, frente a los que se manejan en el Derecho Privado, por no requerir el apoyo del Órgano Jurisdiccional competente, así como de la emisión de la sentencia correspondiente para su cumplimentación.

1.8 EXTINCION DEL CREDITO FISCAL

Una vez que se ha satisfecho la conducta relacionada con las obligaciones tributarias posibles de hacer, no hacer, o de tolerar, culmina la razón que le dio origen al deber contributivo, en cuanto quedan totalmente cumplidas las pretensiones del fisco, logrando el cobro de una prestación económica contributiva.

La obligación fiscal pasa por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin. El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta que forma su contenido, culmina su existencia.

Derivado de lo anterior se observa que el crédito fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación que tenía asignada y satisface dicha prestación tributaria o cuando la misma ley lo extingue o permite la declaración de dicha extinción.

La referida extinción del crédito fiscal atiende necesariamente a la desaparición de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo principal o responsable solidario, su punto culminante es marcado en una norma jurídica para que surta los efectos conducentes entre las partes que le den sustento.

De lo anterior concluimos que el crédito fiscal o la obligación tributaria se extingue cuando una persona física o moral que aparece como obligada a aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, cumple su compromiso contributivo ante la autoridad Hacendaria, mediante el pago de una cantidad específica que marque la ley, cuando su situación personal, coincide con el hecho generador del gravamen, y se hace el entero dentro del plazo o el momento contemplado en un precepto legal.

Tratándose de la obligación tributaria sustantiva, la extinción puede presentar diversos matices y formas, que en el siguiente apartado analizaremos detenidamente.

1.9 FORMAS DE EXTINCION DEL CREDITO FISCAL

El tema de la extinción del crédito fiscal o la obligación tributaria y todo lo relativo a ésta, debe abordarse por necesidad primaria partiendo de la Teoría de las Obligaciones, en virtud de que la obligación tributaria, es solo una especie dentro del género de las obligaciones jurídicas en general, con sus características especiales de la materia.

Las obligaciones o derechos personales o de crédito son temporales, a diferencia de algunos derechos, como el de propiedad, que son perpetuos. En atención a su temporalidad es preciso hacer el estudio de los modos extintivos del vínculo jurídico.

La extinción de la obligación es un modo o causa, en virtud de los cuales la obligación deja de existir, esto es, se termina por causas especiales o concretas.

La extinción se presenta cuando el deudor –contribuyente- satisface el objeto de la obligación o en su caso por haberse presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga.

Atendiendo a diversos criterios que se manejan en la materia civil se puede clasificar a la extinción de las obligaciones en los siguientes puntos:

Según la manera de producir la extinción, se distinguen los modos que actúan en pleno derecho de los que dependen de la instancia del interesado.

1.- Actúan de pleno derecho el pago, la dación en pago, la remisión, la confusión, la condición y el término resolutorio.

2.- En cambio, dependen de la instancia del interesado la prescripción liberatoria, la compensación, la nulidad y la rescisión.

Se hace notar que la inserción de criterios civilistas en el presente trabajo tiene su sustento legal en el artículo 5° del Código de la materia que en su segundo párrafo, a la letra dice: “. . . Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. . . “.

En nuestra legislación fiscal mexicana, existen diversas formas de extinción de la obligación tributaria, como son: el pago, la condonación, la compensación, la prescripción y la cancelación.

1.9.1 EL PAGO

El pago es la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física y moral que se encuentre comprendida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal.

Conforme al Código Civil para el Distrito Federal, en materia común y para toda la República en materia federal, que al respecto expresa:

Artículo 2062. El pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

Artículo 2065. El pago puede ser hecho por el mismo deudor, por su representante o por cualquier otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación.

Artículo 2067. Puede hacerse igualmente por un tercero ignorándolo el deudor .

Artículo 2070 En el caso del artículo 2067 el que hizo el pago sólo tendrá derecho de reclamar al deudor la cantidad que hubiere pagado al acreedor, si éste consintió en recibir menor suma que la debida.

Indiscutiblemente que el cumplimiento de las obligaciones fiscales por el sujeto pasivo principal o directo y por los responsables solidarios tienen su inspiración en el Derecho Civil, incluyéndose el caso de las diversas formas de garantía del interés fiscal que encontramos estipulados en el Código Fiscal de la Federación, como en los Códigos tributarios de las entidades federativas y municipios, con ciertas adecuaciones o modalidades que difieren como una exigencia propia de los intereses públicos que deben protegerse, sobre todo para no obstaculizar el desarrollo normal de las funciones del Estado, tal es el caso del pago en tiempo y forma que debe hacerse de los tributos, para que los Poderes Públicos atiendan oportunamente sus funciones que les encomienda la ley.

De acuerdo al maestro José Luis Pérez de Ayala, “el pago ostenta las siguientes notas definitorias de su naturaleza jurídica:

- a) **Es un acto debido.** Siempre el pago constituye un imperativo legal, una vez que ha surgido una obligación.
- b) **Es un acto jurídico.** Es decir, siempre el pago implica un acto volitivo e intencional de extinguir la obligación.

- c) **No es un negocio jurídico.** Los efectos del pago jamás constituyen un derivado o consecuencia de la voluntad del sujeto deudor u obligado”.¹¹

En este orden de ideas, todo pago que se le hace al fisco en materia de contribuciones presupone la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir, que la obligación se haya configurado y determinado cuantitativamente conforme a derecho.

De acuerdo al investigador Sergio Francisco de la Garza, “el objeto del pago esta sujeto a los siguientes principios:

- a) Principio de identidad, por virtud del cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.
- b) Principio de Integridad, por virtud del cual la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Además todo pago extemporáneo de contribuciones propicia el nacimiento de accesorios legales, que son: multas, recargos, gastos de ejecución e indemnizaciones que también deben ser enterados conforme a la ley.
- c) Principio de indivisibilidad, por virtud del cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de un convenio expreso, o por el otorgamiento de una prórroga que se autorice legalmente”.¹²

Visto lo anterior, en términos de lo dispuesto por el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que en su cuarto párrafo dice: las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas: A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

¹¹ PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS Y GONZALEZ EUSEBIO ; Curso de Derecho Tributario; Plaza Universitaria; Ediciones Salamanca España; 2000.

¹² DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A., México, 1976.

I.- 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 recaudar, las enterarán a más tardar el día 17 del mes del calendario inmediato posterior al de su determinación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

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

En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa al retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debía haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trata, si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la maquina registradora, tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la maquina registradora, el sello o, la constancia o el acuse de recibo correspondiente. Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

En el mismo orden de ideas siguiendo el artículo 20 de mismo ordenamiento legal que a la letra dice: Las contribuciones y sus accesorios se causarán, y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se

estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación, en el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

En término de lo expresado por el maestro Mario Pugliese, dice: “ El pago normalmente debe efectuarse por el sujeto pasivo designado por la ley, trátase de un deudor directo o de un responsable del tributo, y en el segundo caso puede existir una obligación nacida simultáneamente o con posterioridad a la del deudor directo.

Quien esta legalmente obligado con otros sujetos pasivos a satisfacer un adeudo tributario, no sólo tiene la obligación, sino el derecho de efectuar el pago del tributo a fin de evitar que el adeudo fiscal se agrave con multas y recargos y que en su contra se inicie un procedimiento ejecutivo de cobro. Por eso se subroga en los créditos y en los privilegios del Estado, sino también y principalmente con apoyo en las norma de Derecho Privado”.¹³

Analizando el concepto antes citado, nos encontramos ante la presencia de dos personas de diferente naturaleza pero con una sola obligación en común, esto es, en primer plano el sujeto pasivo principal o directo, es aquella persona física o moral que realiza la conducta que marca la ley y que provoca el nacimiento del crédito fiscal y por otro lado tenemos al responsable solidario, que es una tercera persona que por tener alguna relación con el sujeto pasivo principal o directo, debe colaborar con la Autoridad Recaudadora a efecto de que no se omita o evada el cumplimiento de la obligación fiscal respectiva, por que en caso contrario debe éste responder por el pago del crédito fiscal respectivo y de ser necesario puede ser requerido por el Estado de manera coactiva a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Así entonces el Pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque cubre la pretensión del sujeto activo.

De acuerdo con la doctrina tributaria existen diferentes tipos de pago y son:

¹³ PUGLIESE, MARIO; Ob. Cit.

- a) El pago liso y llano, es aquél que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza. Este pago puede tener dos resultados: pago de lo debido y pago de lo indebido.

El pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley.

Es importante tener presente que no por el hecho de cubrir de manera total un crédito fiscal, quiere decir que el contribuyente está de acuerdo con su naturaleza o el importe de éste, por la sencilla razón de que existen diferentes medios de defensa que contempla la propia ley, y que autorizan o legitiman al contribuyente para hacerlos valer y posteriormente solicitar su devolución a la Autoridad Recaudadora.

El pago de lo indebido consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda.

La realización de esta conducta tiene su naturaleza determinantemente en un error de la persona que lo ejecuta, que además contrae el derecho de ésta de solicitar el reembolso de la cantidad que enteró, conducta que se encuentra regulada en el artículo 22 del Código de la materia que a la letra dice:

“Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de éste artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en éste párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del penúltimo párrafo de éste artículo”.

Por demás importante es mencionar el hecho que el artículo antes citado contempla también la obligación que tiene la autoridad para realizar lo siguiente: “El fisco federal deberá pagar la actualización e intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha que deba hacerse la devolución. . .”; continuando con la idea del precepto legal citado, dicha actualización se realizará aplicando el factor de actualización que corresponda, dividido con el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Esto es, refiere que la autoridad debe realizar la devolución de las cantidades que correspondan, y en caso de negativa, deberán pagar los intereses causados desde que surgió el derecho a la devolución.

- b) El pago provisional, es el que realiza el contribuyente a cuenta del impuesto del ejercicio que se determina.

Según el maestro Emilio Margáin Manatou “. . . El Pago Provisional es aquel que se realiza con efecto interino, hecho interinamente, que temporalmente suple la falta de otro u otros pagos posteriores, o bien que hace a cuenta del impuesto usado total o definitivo; este último que por regla general corresponde a la terminación de un ejercicio del causante o bien al impuesto anual aplicable al contribuyente. Por lo anterior, los pagos provisionales se deducen del impuesto causado total o definitivo. . .”.

El pago en cita, lo realiza el contribuyente de manera aventajada al fisco por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, donde se puede precisar cuánto le corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hace un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual.

En otra interpretación este pago es el que deriva de la autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco; esto es, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza pagos al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la ley, y al final del ejercicio presentará su declaración anual, en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia o bien podrá tener un saldo a su favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución. Entonces, en la declaración anual el fisco verifica si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente.

- c) El pago en defensa o pago bajo protesta: se realiza cuando el contribuyente está inconforme con la liquidación de la obligación tributaria y la impugna con los medios de defensa legales en donde previamente cubre el crédito de manera lisa y llana, sin que ello signifique que admita la determinación ni la extinción del crédito.

Es aquel pago en el cual el contribuyente o sujeto pasivo principal lo entera sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y el cual se propone impugnar por medio de los medios de defensa que señala la ley, por tener la idea de que no debe en su totalidad o parcialmente dicho crédito.

Se presenta sobre todo cuando el contribuyente persona física o moral por conducto de su legítimo representante se propone intentar o presentar recursos administrativos o cualquier otro medio de defensa legal para demostrar la improcedencia o la ilegalidad de la obligación contributiva.

En nuestra normatividad, exactamente en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 22 se refiere a este tipo de pago, al expresar en su cuarto párrafo que dice: “. . . Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de éste artículo, nace cuando dicho acto se anule”.

De la misma manera el artículo 22-A del mismo ordenamiento establece que “. . . Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código, que se aplicará sobre la devolución actualizada”.

- c) El pago extemporáneo es el que se entera fuera del plazo legal, y puede asumir dos formas: espontáneo y a requerimiento; espontáneo se realiza sin que haya mediado requerimiento de la autoridad hacendaria; y extemporáneo cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria.

Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente paga al fisco las cantidades que legalmente le adeuda, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables. Dentro de este contexto y aun cuando estamos en presencia de un pago definitivo, es de hacerse notar que para que se tenga extinguida la obligación debe cubrirse además de la cantidad adeudada los recargos y las sanciones que procedan por la extemporaneidad en el pago.

Este tipo de pago puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora: Existe prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente en que éste pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido y existe mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal.

- d) El pago a plazos que previene el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, es la autorización que se otorga por parte de las autoridades competentes a los sujetos obligados para cubrir a plazos las contribuciones omitidas y sus accesorios, ya sea en forma diferida o en parcialidades.

El plazo máximo que la autoridad autoriza para pagar en parcialidades es de 36 meses.

Para poder realizar el pago del crédito fiscal en parcialidades el contribuyente debe:

I.- Presentar el formato autorizado que para tales efectos establezca la autoridad.

II.- El deudor pague el 20 % del monto total del crédito fiscal al momento de la autorización de pago a plazos.

El monto del adeudo se integrara por la suma de los siguientes conceptos:

- a) El monto de las contribuciones omitidas debidamente actualizado.
- b) Las multas correspondientes debidamente actualizadas.
- c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el deudor.

Existen tres supuestos a través de los cuales se revoca la autorización para el pago del Crédito Fiscal en parcialidades a saber:

1.- No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente de nueva garantía, amplíe o que resulte insuficiente.

2.- El contribuyente se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o sea declarado en quiebra.

3.- Cuando en el pago en parcialidades el contribuyente no cumpla en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.

Este tipo de pago tiene sus excepciones, las cuales imposibilitan su solicitud, es decir, no se puede pedir cuando se trate de contribuciones que debieron pagarse en el año de calendario en curso, o de las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en el caso de aportaciones de seguridad social; contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios y contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo insoluto de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago a plazos, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago a plazos.

Para el caso, de que el deudor se ubique en una causal de revocación o cuando deje de pagar en tiempo y monto alguna de las parcialidades, el contribuyente debe pagar actualización, desde la fecha en que se debió efectuar el último pago y hasta que éste se realice.

Una vez analizados los tipos de pago que se manejan en la doctrina, los referentes obligados son los sujetos que deben pagar el tributo, por lo general compete aquellas personas a quienes la ley les impone la obligación de efectuarlo, como lo es el sujeto pasivo que tiene el adeudo, también pueden realizar el pago aquellos deudores directos de la obligación tributaria como los que adquieren la obligación, los sucesores, donatarios a título universal, los pasivos por adeudo ajeno, los que hayan asumido la obligación por una garantía universal, fiadores y acreedores hipotecarios.

Los efectos del pago son la extinción de la obligación tributaria que libera al deudor, y se realiza cuando él entrega la totalidad de la suma adeudada, a través de una sola exhibición o en parcialidades que facilitan su pago.

Se conocen como medios de pago de las contribuciones, conforme al artículo 20 de Código Tributario: en moneda nacional, los pagos que deban hacerse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate, cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica a favor de la Tesorería de la Federación.

Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción del deudor a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria y a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por Instituciones de Crédito, en forma electrónica.

Destaca el esfuerzo para modernizar los medios de comunicación entre los contribuyentes y la autoridades fiscales; sin embargo la tecnología necesaria aún no se encuentra a disposición de todos los contribuyentes, por lo que eliminar los demás medios de pago pudiera no estar de acuerdo con la realidad del país.

Se acredita el pago con el documento en que se demuestre el acuse de recibo de la Institución Bancaria, o con marbetes, fajillas u otros signos semejantes que consten adheridos a determinados bienes o documentos y además del documento digital.

En materia tributaria se utiliza la dación en pago en forma excepcional. Su fundamento se encuentra regulado por los artículos 25 al 29 de la ley del Servicio de la Tesorería de la Federación. A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, excepcionalmente la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Tesorería de la Federación o de los auxiliares legalmente facultados para ello podrán aceptar la dación en pago, el producto de la venta de bienes cuando es la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares. La dación en pago se recibe al valor pericial de los bienes y los convenios, o en su caso, las cartas administrativas se formalizan con la participación del deudor y de la Tesorería anotándose en el Registro Público de la Propiedad en el caso de inmuebles. Aceptada la dación en pago se debe suspender temporalmente el cobro del crédito respectivo. Una vez formalizada la dación en pago y si esta cubre el total de adeudo se tendrá por pagado el crédito efectuándose su baja en los registros contables y administrativos correspondientes.

1.9.2 LA COMPENSACIÓN

La palabra compensación deriva de la raíz latina *compensatio-nis*, que significa acción y efecto de compensar; compensar; *compensare*, de *cum*, con y *pensare*; pensar.

En su definición civilista: Es una causa extintiva de las obligaciones que tiene lugar cuando dos personas son deudores y acreedores recíprocos, por su propio derecho, respecto a créditos líquidos y exigibles cuyo objeto consiste en bienes fungibles y produce el efecto de extinguir las deudas hasta la cantidad que importe la menor. Artículos 2185, 2186, 2187 y 2188 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal.

Esta figura tiene su origen en el derecho romano y de ahí pasó a las legislaciones antiguas y modernas, toda vez que dicha figura funda su naturaleza en motivos de equidad, de interés práctico y de economía procesal.

Se le denomina compensación legal porque opera por ministerio de ley cuando se reúnen los requisitos legales.

Como requisitos legales tenemos los siguientes:

- a) Existencia de dos obligaciones recíprocas. Artículo 2185.
- b) Que los sujetos, acreedor y deudor, actúen en nombre propio, es decir, por su propio derecho y por su cuenta, sin ser representantes de otra persona, por ser créditos propios.
- c) Fungibilidad de los objetos de las obligaciones recíprocas, artículo 2187, los objetos fungibles deben ser de la misma especie y calidad, esto es que sean fungibles entre sí.
- d) Liquidez de los créditos que se van a compensar, esto es, que sean de importe determinado o determinable en nueve días. Artículos 2188 y 2189.
- e) Exigibilidad de los créditos. Según el artículo 2190, es exigible la deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho, es decir, se trata de obligaciones existentes y válidas, provistas de acción y respecto de las que no hay excepciones perentorias o dilatorias que impidan su cumplimiento, por tanto son de plazo cumplido o condición realizada.

- f) Que los créditos sean expeditos, es decir, que su titular tenga la facultad de disponer de ellos, sin afectar los derechos que los terceros han constituido sobre dichos créditos en virtud de un embargo o de una prenda en su favor.

- g) Que los créditos sean embargables.

La compensación es una figura de extinción de obligación civil, por medio de la cual se extinguen obligaciones que tiene lugar cuando dos personas reúnen recíprocamente las cualidades de deudor y acreedor (artículo 2185 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal). El efecto de la compensación es extinguir las dos deudas hasta el importe menor (artículo 2186 del Código Civil).

Para que la compensación se efectúe es necesario que las dos deudas sean en dinero o en cosa fungible y que sean, deudas recíprocas es decir, que ambas partes sean entre sí deudores y acreedores. Líquidas significan que su cuantía sea determinada, exigible, opera cuando el pago no puede rehusarse por el obligado conforme a derecho, y embargables significa que aquellas deudas cuyo cumplimiento puede exigirse mediante la intervención de la fuerza que el Estado pone a disposición del acreedor, para que éste obtenga la ejecución de su derecho sobre los bienes del deudor.

Sin embargo existen algunos tratadistas en materia fiscal que no aceptan en su totalidad esta figura civilista, por el hecho de que salvo excepciones marcadas, no son compensables entre sí todos los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas.

La legislación mexicana regula la compensación de los créditos fiscales, cuando el fisco y el contribuyente reúnen el carácter de acreedores y deudores recíprocos (artículo 23 del Código Fiscal de la Federación), “los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención de terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de éste Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de éste Código, aún en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en éste último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine compensación”.

Siguiendo lo establecido por el maestro Narciso Sánchez Gómez, “para que pueda efectuarse la compensación de contribuciones será necesario que se cumplan los siguientes requisitos legales:

- a) Que los adeudos o cantidades que se pretenda compensar se refieran a contribuciones que se pagan mediante la presentación de declaraciones periódicas.
- b) Que las cantidades a compensar se deriven de la aplicación de normas jurídicas relativas a la misma contribución, es decir, si una persona tiene saldo a su favor del Impuesto sobre la Renta, la compensación de ese saldo, sólo podrá hacerse contra un adeudo correspondiente a ese mismo renglón tributario. En consecuencia, no podrá esa persona compensar un saldo a favor de ese impuesto, contra otro a cargo de un tributo diferente.
- c) La compensación entre adeudos y créditos pertenecientes a diferentes renglones tributarios, no podrá operar sólo cuando las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, así lo autoricen.

- d) Cuando ya se haya ejercitado la facultad de solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente, ya no será posible efectuar ninguna compensación, sin embargo, en una forma generalmente discrecional el fisco recomienda que en tales circunstancias se opte por la compensación en lugar de la devolución.
- e) La compensación que reúna los requisitos legales, podrá ser hecha valer por los mismos contribuyentes, sin necesidad de solicitar la autorización del fisco, pero si ésta no procediera por contravenir algún precepto jurídico, el contribuyente queda obligado a pagar el crédito fiscal respectivo, más los recargos y las multas que procedan.
- f) Las autoridades fiscales están facultadas a hacer compensaciones de oficio, cuando se trate de contribuciones que las personas están obligadas a pagar por adeudos que se deriven de una sentencia que hubiere causado ejecutoria, contra las cantidades que la autoridad deba devolver al contribuyente que haya formulado la correspondiente solicitud de devolución.
- g) No podrán compensarse las cantidades o créditos que ya hubieren prescrito de conformidad con los preceptos jurídicos en la materia.
- h) La compensación también es operante entre entidades públicas, cuando se trate de créditos a cargo de Entidades Federativas, Municipios, organismos descentralizados, empresas de participación estatal, y viceversa, para ese efecto se deben observar las disposiciones legales en la materia y el contenido de los convenios que se suscriban entre las entidades públicas respectivas, lo cual es común en el rubro de participaciones que son el resultado del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal".¹⁴

El efecto de la compensación al igual que la obligación civil, es extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor y que si las deudas no fueren de igual cantidad, hecha la compensación queda expedita la acción por el resto de la deuda.

¹⁴ SÁNCHEZ GOMEZ, NARCISO; Ob. Cit.

A partir de julio de 2004, el deudor puede disminuir los saldos que tenga a su favor contra las cantidades que le resulten a pagar, aún cuando se trate de distintos impuestos. A este esquema se le conoce como Compensación Universal.

La Compensación Universal tiene su fundamento legal en el artículo 23 del Código tributario y es aquella en la cual los contribuyentes pueden optar por compensar en sus declaraciones las cantidades que tengan a su favor contra las que les resulten a cargo, ya sea por adeudo propio o por retención a terceros, no obstante que ambas cantidades no deriven del mismo impuesto.

No es aplicable la compensación universal en el caso de impuestos federales que se causen con motivo de la importación de bienes y servicios, los que sean administrados por autoridades distintas, ni los que tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

No procede la compensación universal de saldos a favor, que se deriven de impuestos federales contra las siguientes contribuciones:

- Las aportaciones de seguridad social.
- Las contribuciones de mejoras.
- Los derechos.
- Los productos y aprovechamientos

1.9.3 LA CONDONACION

El maestro Rafael de Pina en su Diccionario de Derecho define a la Condonación como: "Liberación de una deuda, hecha a título gratuito por el acreedor a favor del deudor".

La condonación tiene su origen en el Derecho Civil, aunque en esta rama jurídica, tiene diferente concepto como es remisión de deuda, la que esta regulada en los artículos del 2209 al 2212 del Código Civil del Distrito Federal en los que se señala que el acreedor

renuncia a sus derechos para exigir el cumplimiento de la obligación y por lo tanto perdona voluntariamente la deuda.

La remisión o condonación es un medio extintivo de las obligaciones que consiste en un acto unilateral por el cual el acreedor libera a su deudor al renunciar a su derecho de recibir y exigir la prestación debida.

Esta renuncia equivale a perdonar la deuda y puede ser total o parcial, cuando es parcial recibe el nombre de quita.

La remisión de la deuda se manifiesta cuando el acreedor renuncia a su derecho remitir en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en los casos en que la ley lo prohíbe. Artículo 2209 del Código Civil.

De acuerdo con los anteriores preceptos, los efectos de la remisión se limitan a los derechos cuya renuncia permite la ley, es decir, se pueden renunciar todos los derechos excepto aquéllos que la ley prohíbe su renuncia; en consecuencia, la remisión o condonación sólo será eficaz cuando la ley no la prohíbe, pues existen derechos que son irrenunciables.

Existen tres consecuencias de la remisión de la deuda o condonación:

- a) La remisión de la obligación principal extingue las obligaciones accesorias. Artículo 2210 del Código Civil.
- b) La condonación de las obligaciones accesorias no extingue a la obligación principal. Artículo 2210 del Código Civil.
- c) El perdón hecho sólo a uno de los deudores solidarios o fiadores, en su parte correspondiente, no aprovecha a los demás. Artículo 2211 del Código Civil, sólo reduce su deuda.

La condonación de la deuda principal extingue las obligaciones accesorias; pero la de éstas deja subsistente la primera, artículo 2210 del Código Civil para el Distrito Federal.

Así tenemos que la condonación es el “perdón” o liberación de una deuda que un acreedor otorgue a su deudor, por lo que dicho perdón o liberación extingue por completo la obligación de que se trate.

La condonación fiscal equivale a la figura civil de la remisión de la deuda, misma que es definida por el numeral 2209 del Código Civil del Distrito Federal:

“Artículo 2209.- Cualquiera puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en los que la ley lo prohíbe”.

Debemos precisar que la Administración Pública Federal, en tanto no goza de derechos de crédito de carácter potestativo, no puede renunciar caprichosamente a la efectividad de un adeudo fiscal, sin embargo, existen casos expresamente establecidos en la ley, en los cuales, cumpliendo con ciertos requisitos, se le faculta a condonar el pago de contribuciones y sus accesorios. En efecto, según el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, el Ejecutivo Federal, es decir, el Presidente de la República mediante resoluciones generales esta facultado para:

1.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trata de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como en casos característicos sufridos por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refiere, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se conceden y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

La condonación puede manifestarse por una parte tratándose de contribuciones y sus accesorios, cuyo fundamento lo encontramos en el transcrito artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.

Dada la facultad otorgada al Ejecutivo, comentada anteriormente me permite exponer que ésta, no se limita únicamente al campo de las contribuciones, sino también a las multas,

que como sanción se imponen a los infractores de las disposiciones impositivas. Es importante manifestar que la figura de la Condonación respecto a las multas, tiene como finalidad tratar de reducir, en la medida de lo posible, el rigor de la aplicación de la ley respecto a las sanciones, tomando en cuenta la situación especial del infractor.

En materia de las multas, la Condonación está prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, donde se dispone: “. . . La Secretaria de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de éste artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaria de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

Sólo procederá la condonación de las multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación. . . “.

Por demás importante para el apartado que nos ocupa, son las bases a través de las cuales al autoridad puede autorizar la Condonación de las multas, es decir, los criterios para dicha autorización son totalmente discrecionales, y por tanto pueden reducir hasta el 100 por ciento de la deuda hasta el porcentaje que tenga a bien designar.

Esta figura de la Condonación puede ser total o parcial, en el caso de las contribuciones fiscales sólo debe hacerse a título general, es decir, para todos, ya que en caso contrario se estaría favoreciendo a un particular y llevaría a un tratamiento desigual para los contribuyentes, en el caso de las multas puede hacerse tanto en forma general como particular, ya que su esencia es únicamente la de tratar de aligerar un poco el rigor de la ley, y adecuar la sanción a la situación especial del infractor.

1.9.4 LA PRESCRIPCIÓN

La palabra prescripción es definida por Rafael de Pina, en su Diccionario de Derecho como “Medio de adquirir bienes (positiva) o de liberarse de obligaciones (negativa) mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas al efecto por la ley”.

En materia Civil, la prescripción extintiva, liberatoria o negativa, es una forma de extinguir las obligaciones por el transcurso del tiempo, sin satisfacer al acreedor y que el deudor hace valer por vía de acción o de excepción, cuando el acreedor deja transcurrir el plazo que señala la ley sin ejercitar su derecho y se dicta una sentencia que absuelve al deudor en atención a la prescripción que invocó.

Son elementos de la prescripción, los siguientes:

- a) El transcurso del tiempo fijado por la ley.

Este elemento proviene de los artículos 1135 y 1158 del Código Civil para el Distrito Federal, que disponen:

Artículo 1135.- Prescripción es un medio de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley.

Artículo 1158.- La prescripción negativa se verificará por el sólo transcurso del tiempo fijado por la ley.

- b) La abstención del acreedor de ejercitar su derecho durante el tiempo señalado en la ley.

Este elemento lo establece el Artículo 1136 del Código Civil, al disponer: “la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa”.

La conducta que consiste en no exigir el cumplimiento constituye una abstención de ejercitar un derecho y cuando está conducta se prolonga durante el lapso fijado legalmente, se produce éste elemento de la prescripción.

c) La intención del deudor de hacer valer la prescripción.

En este sentido, el deudor debe ejercitar su derecho, es decir, debe manifestar su voluntad de aprovecharse de la prescripción para que ésta sea declarada.

d) La insatisfacción del interés del acreedor por parte del deudor.

Si el deudor invoca la prescripción como se indicó quedará liberado de su obligación sin haber ejecutado la prestación a su cargo, la inejecución de la prestación implica que el acreedor no se vio beneficiado con la prestación que tenía derecho de recibir, consecuentemente no se satisfizo su interés y en cambio la obligación se extinguió.

e) La sentencia absolutoria para el deudor que invocó la prescripción.

Como consecuencia de la acción o excepción de prescripción que invocó el deudor, debe dictarse una sentencia. En el caso de que resulten probados los hechos constitutivos de la acción o excepción de prescripción se deberá absolver al deudor; en consecuencia, con esta sentencia ejecutoriada queda extinguida la obligación.

La palabra prescripción en la materia civil se puede referir desde dos puntos de vista; uno lo es como el modo de adquirir la propiedad (prescripción adquisitiva) y como medio de liberarse de obligaciones (prescripción extintiva).

Para el derecho Administrativo los actos jurídicos prescriben de acuerdo a cada caso y como lo dispongan las leyes y como consecuencia de la inactividad de la Administración Pública o de los particulares para ejercitar facultades o derechos dentro de los plazos establecidos en los preceptos jurídicos respectivos.

La prescripción en materia fiscal, actualmente observa gran importancia toda vez que opera en contra y a favor del fisco; se presenta como una forma de extinguir obligaciones que son, en primer lugar, la obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos y la segunda la obligación a cargo de la autoridad hacendaria de rembolsar a los contribuyentes las cantidades que éstos últimos hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a lo establecido por la ley.

De manera indubitable, la prescripción representa una institución legal de carácter sustantivo o material, que extingue el ejercicio de derechos por el transcurso del término estipulado en una ley, para que se hicieran valer y no se cumplió con su objetivo en ese lapso de tiempo, y sus efectos enlazan a dos personas, la primera, que los pierde en perjuicio de sus intereses individuales o patrimoniales, y la segunda que se beneficia con la declaración de prescripción. Tal es el caso de la materia tributaria, cuando opera a favor del particular, él alcanza la ventaja al liberarse de su obligación contributiva, ya no está obligado a pagar su monto, y el perjudicado es el fisco; en sentido contrario, cuando se presenta a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ella alcanza una ventaja patrimonial, porque ya no está obligada a devolver lo que le pagaron indebidamente, y el perjudicado, es el contribuyente, que por descuido, ignorancia o negligencia, no solicitó a tiempo lo pagado injustificadamente.

Según las ideas del investigador del derecho Doricela Mabarak, dice que “La prescripción es una forma de extinción de las obligaciones fiscales que guarda estrecha relación con la prescripción negativa del derecho privado. En tales condiciones, y utilizando en gran parte el concepto que ahí se da de esta figura jurídica, se puede decir que la prescripción de una obligación fiscal consiste en liberarse de su pago mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas en la ley aplicable al caso . . . para que se presente conforme a la legislación mexicana se debe reunir las siguientes circunstancias:

- a) Sólo son susceptibles de prescribir los créditos fiscales, es decir, una suma de dinero determinada en cantidad líquida.
- b) Para que opere la prescripción sobre un crédito fiscal será necesario que éste haya sido notificado por la Autoridad al deudor.
- c) El plazo para su configuración se computará a partir del momento en que el crédito puede ser exigible.
- d) No opera de manera automática por el simple transcurso del tiempo, pues es necesario que el interesado solicite a la autoridad competente que la declare de oficio, para que produzca sus efectos respectivos.

- e) Es susceptible de interrupción el plazo respectivo que le da origen, lo cual significa que una vez que esto ocurra, se nulifica el tiempo transcurrido para su configuración, y puede ocurrir por cada gestión de cobro que efectúe la autoridad para lograr el entero del tributo o por el reconocimiento expreso o tácito del adeudo que haga el particular ante el fisco sobre su obligación contributiva”.¹⁵

En este orden de ideas, tenemos que la prescripción como forma de extinción del crédito fiscal se manifiesta por el transcurso del tiempo. En este caso, estamos frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida. En el Código Fiscal de la Federación se precisa con toda claridad en el artículo 146 que se trata de la extinción del crédito, es decir, de la obligación de dar, y no de las demás obligaciones como lo establecía el Código Fiscal anterior; el referido artículo reza: “El crédito Fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. . . “.

El fundamento de la prescripción en el derecho civil, como se ha venido manejando, se sustenta en la necesidad de dar estabilidad y seguridad legal ante la negligencia del acreedor.

El tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, define que la prescripción se ha establecido con el objeto de que tanto los intereses del fisco, como el de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas, ni del erario, ni de los negocios de los particulares.

¹⁵ MABARAK CERECEDO, DORICELA; Derecho Financiero Público, Editorial Mc Graw Hill, Interamericana Editores, S.A. DE C.V., México 1995.

Para que comience a correr el término de la prescripción es necesario que el crédito fiscal sea exigible, es decir, que pueda la autoridad solicitar de manera coactiva su pago.

La prescripción es una forma de extinguir el crédito fiscal por el transcurso del tiempo, a partir del momento en que el crédito es legalmente exigible y después de cinco años, sin que la autoridad realice alguna gestión de cobro, el contribuyente debe solicitar la declaratoria de prescripción del crédito fiscal de que se trate, toda vez que no es suficiente el simple transcurso de tiempo para lograr la extinción del mismo.

Es importante mencionar, dentro de las últimas reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio del presente año, la declaratoria de Prescripción de créditos fiscales puede ser de oficio por parte de la autoridad recaudadora o a petición del interesado.

1.9.5 LA CANCELACION

En palabras del maestro Raúl Rodríguez Lobato, que dice “ La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación. a) el pago; o b) la prescripción”.¹⁶

Para el maestro Narciso Sánchez Gómez, “La Cancelación generalmente se encuentra contemplada en la legislación mexicana, para no exigir el entero de una obligación fiscal, cuando resulta incobrable o incosteable su requerimiento. Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo directo o los responsables solidarios son insolventes; han muerto sin dejar bienes para garantizar dicha prestación a favor del Estado, básicamente; es incosteable, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el erario público proceder a su cobro; sin embargo, las mismas normas jurídicas estatuyen, que la cancelación de créditos fiscales no libera de esa obligación al sujeto pasivo principal y al responsable solidario; por esa razón, se rechaza por algunos que se trate de

¹⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; Ob. Cit.

alguna forma de extinción de la obligación contributiva, puesto que si un deudor fiscal deja de ser insolvente, es localizado su paradero, y dispone de bienes, recursos e ingresos que forman parte de su patrimonio, el fisco deberá exigirle en forma coactiva el entero de esa obligación, siempre y cuando no haya operado la prescripción que lo libera de tal deber”.¹⁷

En el Código Fiscal de la Federación su artículo 146-A dice: “La Secretaria de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se considerarán créditos de cobro incosteables, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75 por ciento del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Las unidades de inversión son instrumentos negociables que se colocan entre el público inversionista a cambio de recibir un porcentaje de intereses conforme a las reglas que dicte la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, que es lo que también se conoce como “UDIS”, y que se toman como parámetro para fincar el porcentaje de créditos fiscales que pueden ser susceptibles de cancelación por incosteables a los intereses de Poder Público a la luz de la precitada norma jurídica fiscal.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados.

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.”

La cancelación a que alude el referido artículo 146-A, no extingue el crédito fiscal puesto que por una parte establece que se podrán cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, es decir como una operación contable que no implica su extinción y por otra, en su último párrafo previene que la cancelación de los créditos a que se refiere el artículo no libera de su pago.

¹⁷ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; Ob. Cit.

Sin embargo el artículo 44-bis del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que dice: “Las autoridades fiscales cancelarán de plano los requerimientos que hayan formulado a los contribuyentes o retenedores exigiendo la presentación de avisos o de declaraciones para el pago de contribuciones presuntamente omitidas, así como las multas que se hubiesen impuesto con motivo de dichas supuestas omisiones, con la sola exhibición por los interesados del documento que acredite que el aviso o la declaración fueron presentados. . .”.

La cancelación de multas prevista en el citado numeral, sí extingue el crédito que se haya fincado derivado de las multas impuestas con motivo de los requerimientos que se hayan formulado a los contribuyentes o retenedores exigiendo la presentación de avisos o de declaraciones para el pago de contribuciones presuntamente omitidas. Al efecto bastará la sola exhibición por parte del interesado del documento que acredite que el aviso o la declaración fueron presentados.

CAPITULO II. MARCO JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

2.1 CONSTITUCION POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

“Desde finales del siglo XVIII y hasta el siglo XX el fenómeno social del constitucionalismo viene caracterizando al Estado Moderno en casi todos los países del orbe. Ello supone un proceso histórico para el ajuste de las diferencias surgidas entre las estructuras sociales, políticas y jurídicas, proceso en el que las constituciones están en constante elaboración y reelaboración, a fin de superar sus contradicciones, violaciones y omisiones.

De esta manera resulta que cuando nos referimos a la constitución debemos considerar tanto el conjunto de la vida social como al documento escrito que busca sintetizarla y expresarla. Ferdinand Lasalle la definió como la suma de los factores reales de poder de una nación (¿Qué es una Constitución?); para Herman Séller, es un ser al cual dan forma las normas (Teoría del Estado).

La Constitución nos refiere así un doble carácter: por un lado, en tanto documento jurídico, resulta ser la primera de las normas, la fundamental, la de mayor jerarquía y de la cual se derivan y delimitan las demás normas, leyes y reglamentos, del orden jurídico, siendo este último lo que posibilita el orden estatal, es decir, identifica Estado y orden jurídico (Hans Kelsen, Teoría General del Estado). Por el otro, la constitución representa el orden social en un momento dado. El conjunto organizado de demandas y aspiraciones colectivas, de una o varias generaciones de individuos agrupados en un territorio, que atribuyen valores distintos a conceptos y problemas específicos conforme a su evolución particular”.¹

A través de la historia el concepto de Constitución Política de un país se ha venido modificando por el simple transcurso del tiempo, es decir, su significado ha encontrado una vertiente diferente a la que o para qué fue creada.

¹ RIVES SÁNCHEZ, ROBERTO; La Constitución Mexicana hacia el siglo XXI; Plaza y Valdez Editores S.A. DE C.V.; México 2000.

“Como fundamento de esta idea, tenemos la idea expuesta por Carl Schmitt, que en su obra titulada Teoría de la Constitución, refiere que “a la Constitución la entiende como las decisiones políticas fundamentales del titular del Poder constituyente” y además que el concepto de Constitución se ha relativizado hasta convertirse en concepto de ley constitucional en concreto, esto es, se ha convertido en un sistema cerrado de normas.

Con base en la Constitución es como se organiza a la Administración Pública, se define su orbita de acción, se faculta al poder legislativo para crear las leyes fiscales, al Poder Ejecutivo para hacer cumplir las normas jurídicas fiscales y ejercer la facultad reglamentaria respectiva, y al Poder Judicial, para resolver los conflictos que surgen entre el fisco y sus contribuyentes para preservar el Estado de Derecho que rige los actos de los particulares”.²

El marco jurídico del Procedimiento Administrativo de Ejecución deriva de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual es el pilar del sistema jurídico mexicano, y en el caso que nos ocupa la relación jurídica tributaria en ningún momento debe contradecir los principios contenidos en nuestra Carta Magna, por lo que se hará un breve estudio de las diversas constituciones que ha tenido nuestro país, para encontrar el fundamento y modificaciones a través del tiempo de la figura en estudio.

LA CONSTITUCIÓN DE APATZINGAN

Los antecedentes constitucionales más antiguos de la facultad económico-coactiva del Estado, los encontramos en el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814, también conocida con el nombre de “Constitución de Apatzingan”, expedida por don José María Morelos y Pavón.

La Constitución de Apatzingan es el primer ordenamiento jurídico que se preocupa por analizar el origen de la obligación tributaria en un marco normativo constitucional, este es el primer ordenamiento que abrió camino a nuestro derecho constitucional, no obstante su efímera vigencia.

² SANCHEZ GOMEZ, Narciso; Derecho Fiscal Mexicano; Segunda Edición; Editorial Porrúa, México, 2001.

La Constitución en comento se concluyó como ordenamiento provisional el día 22 de octubre de 1814, en la cual encontramos instituciones fundamentales que sirvieron de base para muchas de las actuales, es menester explicar por su importancia las siguientes:

Se establecieron los tres poderes el Legislativo, Ejecutivo y Judicial, pero se añade un tribunal de residencia, con facultades para juzgar los actos de los otros tres órganos, por lo que se consideró que en realidad eran cuatro los poderes.

Con un motivo didáctico se transcribirán un extracto de los artículos y su importancia en la época en la que fueron redactados.

- a) Artículo 18.- La ley es la expresión de la voluntad general en orden a la felicidad común.
- b) Artículo 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.

Es de llamar la atención el concepto de “donación”, que se dió al pago de las contribuciones, en este artículo, pero este precepto un tanto sutil, fue modificado en el año de 1822 a través del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano que en su artículo 15 lo cambió por el de “deber”; que se adecua más al que actualmente tenemos.

- c) Artículo 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades construidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.
- d) Artículo 44.- El supremo Congreso mexicano es el órgano representativo de la soberanía.
- e) Artículo 48.- El supremo Congreso mexicano esta compuesto de diputados elegidos por cada provincia.

- f) Artículo 106.- Tiene como atribución examinar y discutir los proyectos de ley que se propongan y sancionar las leyes, interpretarlas y derogarlas en su caso.
- g) Artículo 113.- Se preceptuaba como atribución del Supremo Congreso
“Establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos”.
- h) Artículo 132.- El Supremo Gobierno se compone de tres individuos.
- i) Artículo 170.- y se sujetara a las leyes y reglamentos que adoptare y sancionare el Congreso en lo relativo a la administración de la Hacienda; por consiguiente, no podrá alterar el método de recaudación y distribución de rentas.

Derivado de lo anterior, se establece que la idea primordial del constituyente de 1814, era establecer que el único fin para contribuir de los particulares era el financiamiento del Estado para atender al gasto público.

LA CONSTITUCIÓN DE 1824

Una vez consumada la Independencia a través del Plan de Iguala y los Tratados de Córdoba se elaboró y aprobó la Constitución Política de 1824.

Esta Constitución con el paso del tiempo se ha considerado como la primera que tuvo vigencia en la vida nacional independiente, cuyo fin primordial fue el de integrar al país, darle una forma de gobierno y orientar a las instituciones.

Como puntos a destacar se tienen que el país adopta la forma de República representativa popular federal; el Supremo poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Es menester comentar que en dicha Constitución no se establecen los derechos y obligaciones de los ciudadanos, ni la obligación de contribuir a los gastos públicos, ni contiene reglas para la moderación o equidad de los impuestos.

Como referentes se tienen los siguientes artículos:

- a) Artículo 7.- El poder Legislativo de la Federación se deposita en un Congreso General, dividido en Cámara de Diputados y de Senadores.
- b) Artículo 50.- El Congreso tendrá facultad para fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno.
- c) Artículo 74.- El Supremo Poder Ejecutivo de la Federación se deposita en un solo individuo que se denominará Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.
- d) Artículo 110, fracciones I, II y V.- Le corresponde publicar, circular, y hacer guardar las leyes y decretos del Congreso General, asimismo, expedir los reglamentos, decretos y ordenes para el mejor cumplimiento de la Constitución, acta constitutiva y leyes generales, así como cuidar de la recaudación.

Según algunos tratadistas la Constitución de 1824 fue más somera y general, a diferencia de la de Apatzingan, que constituyó un cuerpo legal más elaborado, completo y avanzado, que trataba de dar solución a diversos problemas que existían en su contexto social.

LA CONSTITUCIÓN O BASES CONSTITUCIONALES DE 1836

La Constitución de 1836 llamada “Bases para la nueva Constitución”, o también conocida como la Constitución de las Siete Leyes; en su primera ley se establecen de manera separada los derechos y obligaciones de los mexicanos y los derechos y obligaciones de los ciudadanos mexicanos. Es decir, se hace la separación de aquellos que por cuestión de edad tienen obligaciones tales como la de inscribirse en el padrón electoral, votar en las elecciones o desempeñar cargos públicos, que por consiguiente deben también contribuir a los gastos públicos.

Siguiendo el orden establecido, se encuentran como disposiciones importantes las siguientes:

- a) En la Primera Ley, en su artículo 3°.- Se señaló la obligación de cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.
- b) En la Tercera Ley, en su artículo 44 fracciones I y III.- Se manifiesta que le corresponde al Congreso General dictar las leyes, y decretar anualmente los gastos y las contribuciones con que deban cubrirse.
- c) En la Cuarta Ley, en su artículo 1°.- El Poder Ejecutivo se deposita en el Presidente de la República.

Artículo 16 fracción I.- El Poder Ejecutivo con sujeción a las leyes generales respectivas, tiene la atribución de dar todos los decretos y ordenes que convengan para la mejor Administración Pública, observancia de la Constitución y leyes, así como expedir reglamentos para su cumplimiento.

Artículo 16 fracción IX.- Asimismo, debe cuidar de la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones de acuerdo a las leyes.

Como era lógico, la Constitución de las Siete Leyes de 1836, fue atacada por una gran cantidad de inconformes, que estaban en desacuerdo con su esencia netamente conservadora.

LA CONSTITUCIÓN DE 1857

La época de Reforma se inicia a partir de la Revolución de Ayutla de 1854. A partir de entonces surge la segunda generación de liberales más preparados para enfrentar las estructuras feudalistas.

En la Constitución de 1857 a través de múltiples acontecimientos, acuerdos, proyectos documentos y opiniones se hacen efectivos los principios de libertad, orden, progreso, justicia y moralidad que el gobierno proclamó.

Lo más importante de esta Constitución de 1857, es que es la primera de las constituciones que establece el carácter proporcional y equitativo de las contribuciones, en los artículos que a continuación se explican:

- a) Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano:
 - I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.
 - 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.

- b) Artículo 50.- El Poder Legislativo se denominará Congreso de la Unión.

- c) Artículo 72, fracción VII.- El Poder Legislativo aprobará el presupuesto de los gastos de la Federación que actualmente debe presentarle al Ejecutivo e impondrá las contribuciones necesaria para cubrirlo.

Fracción XXX .- Expedir todas la leyes que sean necesarias y propias para hacer efectivas las facultades antecedentes y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

- d) Artículo 75.- El Poder Ejecutivo se depositará en el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, y tendrá la facultad de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

LA CONSTITUCIÓN DE 1917

La Constitución de 1917 hace frente a los problemas más graves del país e intenta poner remedio a éstos. En términos generales ésta Constitución es la expresión de los ideales de los grupos que participaron en la Revolución Armada, pero sobre todo, del grupo constitucionalista, en sus vertientes moderada y radical.

Respecto a la referida Constitución, el constituyente decidió agregar dos fracciones más al referido artículo 31 constitucional, respecto a la anterior Constitución de 1857 y trasladarla hasta la fracción IV, por lo que hace a las obligaciones de los mexicanos.

En la actualidad el vínculo rector de las contribuciones, es el artículo 31 fracción IV constitucional, el cual en muy pocas palabras encierra un cantidad enorme de reflexiones por lo que hace a nuestra materia fiscal; fracción que será transcrita a continuación:

Artículo 31. Son Obligaciones de los mexicanos:

I.- . . .

II.- . . .

III.- . . .

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

“Del texto transcrito se desprenden ocho elementos que son los siguientes:

a) El concepto de obligatoriedad.

En materia jurídica, una obligación entraña la existencia de dos o más sujetos comprometidos entre sí, bien por razón de un adeudo, de una prestación, de una abstención o de una concesión. Las obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar o permitir son las expresiones populares de esos mismos conceptos. En consecuencia, lo que el precepto constitucional que se comenta quiere configurar es la obligación de dar, ya que la única forma de contribuir para los “gastos públicos”.

b) La aparente restricción de dicha obligación a “los mexicanos”, es decir, como si se excluyese a los extranjeros del carácter de “sujetos pasivos” de la relación tributaria.

Es obvio que si el artículo 33 Constitucional reconoce en favor de los extranjeros el derecho a las garantías individuales necesariamente resultaría un privilegio

absolutamente inexplicable e inmerecido que pudiesen quedar al margen de la obligación tributaria, dejando en evidente desventaja a los mexicanos y precisamente en su propio país.

Por una parte, que los tratados celebrados por el Presidente de la República con aprobación del senado tienen el mismo rango de las normas constitucionales, según el artículo 133 de la propia norma suprema, de tal suerte que el llamado Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero, concertado en 1928, le obliga a tributar en las mismas condiciones de los nacionales y por otra parte. . . las tesis jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación ha enfatizado el concepto de residencia que se consigna en la fracción IV . . . como base de la contribución ante los cuatro niveles de gobierno. Por todo ello, pues, cualquier residente en el país queda obligado a contribuir, independientemente de su nacionalidad.

c) El concepto de contribución.

Contribución es la aportación económica que las personas físicas y morales, así como los extranjeros que residan dentro del territorio nacional, deben pagar al Estado, al situarse en el presupuesto previsto por la ley, de acuerdo con la legislación fiscal vigente para satisfacer los gastos públicos.

Uno de los aspectos más controvertibles de este precepto es precisamente el de la expresión que emplea para configurar la clase de obligación que nos ocupa. El constituyente utilizó la palabra “contribución”, no la de “tributo” ni la de “impuesto”, sin que pueda ser tratada como sinónimo de éstas.

El tributo e impuesto se caracterizan prioritariamente, por ser una obligación inexcusable, un gravamen, una carga y una imposición.

En las últimas décadas y sólo en algunos países se pretende imponer, el término de contribución, contribuir, que no es sinónimo de las otras dos expresiones, dado que entraña una noción de voluntariedad, colaboración, aportación, etc.

Obviamente, pues, la palabra contribución no se trata de un sinónimo pleno del tributo o del impuesto sino que se trata de una voz afín o próxima, pero no idéntica.

d) La noción de gastos Públicos de las cuatro entidades de gobierno que se refieren.

El concepto de gasto público, no es una mera hipótesis o abstracción, es el fin al que debe destinarse lo recaudado para justificar la acción tributaria. De otro modo, al incumplirse en cualquier forma la realización de este fin, deja de ser gasto público.

e) La preexistencia de esos cuatro sujetos activos de la relación tributaria: la Federación, el Distrito Federal o el Estado y el Municipio.

Lo que esta porción del precepto que se analiza consigna es, precisamente, esa dualidad de tiempos: por una parte, que hay cuatro entidades de gobierno a las que el ciudadano queda supeditado con la obligación de tributar; y por la otra, que ese compromiso se subordina a la preceptiva que contengan las leyes, una vez que se les haya identificado como "sujetos activos" a cuyo favor debe obligarse la actividad contributiva de sus gobernados.

f) La condición de residencia del contribuyente.

Suele entenderse por residencia, al menos para efectos del contexto en el que se muestra esta referencia constitucional, únicamente la ubicación determinada dentro de un entorno territorial.

En consecuencia viene a ser el llamado domicilio civil o simple lugar de residencia el que finalmente importa en materia ubicatoria para configurar el carácter contributivo del ciudadano.

No interesan, por ende, el domicilio principal, ni el convencional o el lugar donde se encuentre, tal como se enfatiza en los ordenamientos propiamente tributarios, debido a que, en éstos, lo que preocupa es el ejercicio de las facultades de fiscalización, incluyéndose, desde luego, las actividades colaterales a la misma y que se orientan al empadronamiento, la localización etc., sino que aquí prevalece la sola identificación

territorial para atribuirle la condición contributiva primigenia que posibilite todas la demás.

Conforme al artículo 9 del Código de la materia, la residencia en el territorio nacional se aplica a:

I.- Personas Físicas:

A) Las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México o cuando tengan otra casa habitación fuera del país, si en territorio nacional se encuentra su fuente de riqueza, considerando que más del 50% de sus ingresos provienen de éste país.

B) Cuando en territorio nacional tenga el centro principal de sus actividades.

C) Los de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando su fuente de riqueza se encuentre fuera de territorio nacional.

D) No pierden la condición de residentes, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten nueva residencia fiscal en un país donde los ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la ley del I.S.R., exceptuándose el caso de que el país de que se trate tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II.- Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal de sus negocios o su sede de dirección efectiva.

g) La identificación o prefiguración de esa manera de contribuir, que se indica como “proporcional y equitativa”.

Manera –según cualquier diccionario- es el modo como se ejecuta u ocurre algo.

Consecuentemente, cuando se habla, en el texto constitucional que nos ocupa, de una manera determinada o modo específico a observar por las leyes que fijen las

contribuciones, determinando que dicha “manera” debe ser proporcional y equitativa, es obvio que se hace alusión a dos parámetros a cumplir en dichas leyes y, a la vez, a una condición de validez de las mismas, pues si sus señalamientos no se ajustan a esa “manera” expresamente prevista en el ordenamiento supremo que nos ocupa, automáticamente se incumple con el requisito que permitiría convalidarlas como tales.

Para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de la capacidad económica del deudor, entendida ésta como la posibilidad real de contribuir a los gastos públicos.

La Equidad no implica necesariamente que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber del Estado de procurar la igualdad real, la equidad se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley.

Dicho en términos simples: si una ley fiscal no es proporcional y equitativa en todos sus contenidos, es ella, la que se convierte en inconstitucional, y si la ley misma, como conjunto de contenidos, no es proporcional y equitativa, también incide en la misma condición de inconstitucionalidad.

h) La “delegación” de la susodicha “manera” a la preventiva legal.

No puede concebirse manera alguna de tributar en nuestro país, pese a la condición de ser nacionales o extranjeros residentes en él, si las leyes tributarias no precisan la manera concreta de hacerlo, obviamente condicionada a la proporcionalidad y equidad de la que deben estar revestidas, para que la obligación contributiva pueda darse por configurada. Y es que, curiosamente, éste es uno de los pocos preceptos constitucionales que parecen “delegar” en leyes jerárquicamente inferiores la “manera” que nos ocupa”.³

³ DIEP DIEP, Daniel; El Tributo y la Constitución; Editorial Pac, S.A. DE C.V.; México 2000.

Aunado a las ideas anteriores en dicha fracción, y desde el punto de vista práctico se aprecian dos aspectos importantes de la relación jurídico tributaria.

1.- Lineamientos fundamentales de las contribuciones.- En los lineamientos fundamentales del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, encontramos los principios constitucionales en materia tributaria los cuales se señalan a continuación:

a) Principio de vinculación al gasto público.- El destino de las contribuciones de los particulares debe ser para sufragar los servicios públicos prestados por el Estado.

b) Principio de proporcionalidad y equidad.

I.- Se refiere a la capacidad económica y tasa o tarifa del tributo, esto es, que el pago del impuesto debe ser adecuado a los ingresos que tiene el contribuyente “paga más el que más gana”.

II.- Equidad es la igualdad ante la ley fiscal de los contribuyentes: Trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

c) Principio de legalidad.- El cumplimiento de las obligaciones fiscales se efectuará conforme a lo establecido en las leyes, la relación jurídica-tributaria debe llevarse a cabo dentro del marco legal que la establezca y regule.

2.- Principios relativos a la autoridad del Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. En cuanto a los principios relativos a la actividad del Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria existen otros artículos dentro de nuestra ley fundamental que regulan su actividad que se realiza mediante acto administrativo.

El acto administrativo de la autoridad fiscal tiene ese carácter en virtud de que es parte del poder que tiene a cargo la administración del Estado que es el poder Ejecutivo y se puede definir el acto administrativo como la manifestación externa de la voluntad de las autoridades, tendiente a crear consecuencias de derecho.

Los principios que enmarca la Constitución se refieren al procedimiento para llevar a cabo el cumplimiento de la obligación contenida en el artículo 31 fracción IV, esto es, a la parte procesal y al efecto podemos mencionar los siguientes:

I.- El artículo 14 constitucional a saber:

Artículo 14.- “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

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. . .”.

El citado artículo contiene dos principios fundamentales en la relación jurídico-tributaria los cuales son:

a) Principio de no retroactividad.

“Se entiende, por aplicación retroactiva de las leyes, todo otorgamiento de vigencia hacia el pasado, es decir, que después de publicada la ley o de cualquiera de sus reformas a preceptos específicos, se quiera aplicar la nueva prevención a los hechos o conductas de los gobernados que se hubieren efectuado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor”.⁴

Una ley regula los hechos o situaciones posteriores a su nacimiento y en ningún caso podrá aplicarse a un acto o suceso pasado a su entrada en vigor y menos aún si resulta perjudicial para alguien, cabe aclarar que en materia fiscal si la ley resulta benéfica se puede aplicar retroactivamente, esto es, en cuanto a la norma sustantiva. No así en cuanto a la norma procesal la cual no se aplica retroactivamente.

b) Principio de respeto a las formalidades esenciales del procedimiento y la garantía de audiencia.

⁴ DIEP DIEP, DANIEL; Ob. Cit.

Este principio se refiere a que los particulares pueden hacer solamente lo que la ley no les prohíba, por el contrario, la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permite y esto es con el fin de que la autoridad cumpla con el procedimiento que la ley establezca y no afecte la esfera jurídica del particular, teniendo éste último, la oportunidad de ser oído previamente a la afectación. Sin embargo, este principio se encuentra en discusión ya que algunos tratadistas no lo consideran aplicable en materia fiscal.

Por lo que hace a la garantía de Audiencia se cita el siguiente criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

EMBARGO FISCAL PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. Conforme con el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que consagra la garantía de audiencia, nadie podrá ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sin que medie juicio en el que el afectado, después de ser oído y admitidas sus pruebas, resulte vencido. Sin embargo, dentro de un procedimiento o previamente a él, como medida cautelar, la autoridad competente puede privar al gobernado de alguno de sus bienes, sin que por ello se estime violada la garantía de audiencia, porque al estar sujeta esa privación a resultados del juicio, no puede considerarse que el acto de embargo que se lleve a cabo, sea definitivo, sino que será hasta que el particular sea oído y vencido en juicio cuando se le prive definitivamente del bien afectado. En esas condiciones, si de acuerdo con lo que prevé el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se autoriza el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de que el crédito esté determinado o sea exigible, si a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, esa disposición no vulnera la garantía de audiencia tutelada por el artículo 14 de la Carta Magna, ya que tal medida de aseguramiento se da previamente al procedimiento en el que se cita al afectado para que haga valer lo que a su derecho convenga y, por tanto, al no

constituir un acto de privación definitiva no es necesario, antes de que se lleve a cabo, que se le escuche en su defensa.

Amparo en revisión 430/94. Rubén Horacio Navarro Huerta, S.C. 28 de noviembre de 1994. Mayoría de quince votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: César Thomé González.

Amparo en revisión 1377/93. Operación de Inmuebles Acapulco, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1994. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretario: Daniel Patiño Pereznegrón.

Amparo en revisión 123/94. Manuel Bugallo Balboa. 23 de noviembre de 1994. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Miguel Angel Cruz Hernández.

Amparo en revisión 1978/91. Armando Avila Beltrán. 4 de marzo de 1993. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Samuel Alba Leyva. Secretaria: Irma Rivero Ortiz.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintisiete de abril en curso, por unanimidad de once votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XII/95, la tesis que antecede; y determinó que las votaciones son idóneas para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veintiocho de abril de mil novecientos noventa y cinco.

Octava Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 86-2, Febrero de 1995, Tesis: P. XII/95, Página: 23.

Por lo que se refiere al artículo 16 Constitucional, se transcribe lo conducente:

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. . . “

El artículo antes citado contiene la esencia de las formalidades legales que deben seguirse, del cual pueden sustraerse varios principios que se desglosan de la siguiente manera:

a) Principio de escritura

- b) Principio de competencia
- c) Principio de fundamentación y motivación
- d) Principio de inviolabilidad domiciliaria

Escritura.- La autoridad para llevar a cabo cualquier acto de molestia sobre el gobernado deberá tener un mandamiento por escrito.

Tal mandamiento por escrito deberá responder a los signos gráficos contenidos en nuestro alfabeto, sin utilizar abreviaturas que resulten incomprensibles para los particulares.

Competencia.- Señalar leyes, artículos, fracciones, incisos etc., que den existencia a al autoridad emisora, así como los que justifiquen la causa legal de su procedimiento tanto material como territorialmente.

Fundamentación y motivación.- Estos conceptos, conforme al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, son un par de elementos que tienen validez por sí mismos, pero que por sí forman una unidad básica dentro de un mandato de autoridad, esto, con la finalidad de dotar de validez el acto administrativo.

La fundamentación significa señalar las leyes, artículos, fracciones, incisos u subincisos que la autoridad usa para actuar de una manera precisa y específica.

La motivación es el señalamiento de las causas, motivos o circunstancias en que se basa el actuar de la autoridad, para inferir el acto de molestia a un gobernado específico y no a los demás y que deben ser realizados por el contribuyente.

Inviolabilidad domiciliaria.- En términos de este principio, el domicilio de los particulares resulta inviolable. Sin embargo, las autoridades fiscales pueden llevar a cabo visitas domiciliarias, para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del que se desprende los siguientes elementos esenciales:

I.- Señalamiento del objeto, sujeto y lugar que se verificará.

El hecho de señalar estos tres elementos es básico, para efecto de identificación concreta del destinatario y la relevancia total de la justificación de su fin.

II.- La existencia de una acta circunstanciada.

Que forzosamente deberá levantar al término de su actuación, la cual deberá estar debidamente circunstanciada, esto es, detallar lo mejor posible los actos realizados, con el fin de describir de manera real sus actuaciones y denotar su estricto apego a la ley.

III.- La presencia de dos testigos de asistencia.

La oportunidad de este punto, se refiere más que nada a la realización solemne o la formalización de un acto o hecho de autoridad, que devenga a confirmar directamente su validez.

Por último el artículo 22 de la misma Carta Magna, establece:

Artículo 22.- “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 citado artículo constituye la base constitucional del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En diversos criterios la Suprema Corte de Justicia de la Nación y sus Tribunales, han establecido que la facultad económico-coactiva es propia del Poder Ejecutivo, atento a lo anterior referente al texto del artículo 22 constitucional manifiesta “. . . el precepto establece con toda claridad, cuanto porqué la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma Constitución y nada hay más consecuente con ella, como que el Poder Ejecutivo, a quien la misma Constitución impone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, tenga las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquella función de la soberanía

recaudando el impuesto. . ." Semanario Judicial de la Federación, V Época, Volumen XXV, página 1596

Al respecto se transcribe el siguiente criterio jurisprudencial para entender la correcta interpretación del artículo 14 y 16 constitucionales.

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

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

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

Revisión fiscal 14/97. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Puebla (Transportes Uriarte e Hijos, S.A de C.V). 30 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Loranca Muñoz. Secretaria: Hilda Tame Flores.

Revisión fiscal 27/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Puebla, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de otros (Ortopedia Médica Especializada, S.A. de C.V. 28 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Humberto Schettino Reyna.

Revisión fiscal 32/97. Administradora Jurídica de Ingresos de Puebla (Confecciones y Artesanías Típicas de Tlaxcala, S.A. de C.V.). 15 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

Revisión fiscal 33/97. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Puebla (Estudio, Supervisión y Control de Obras, S.A. de C.V.). 12 de febrero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Loranca Muñoz. Secretaria: Hilda Tame Flores.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, agosto de 1996, tesis IV.1o.5 A, página 710, de rubro: "PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. NO PUEDE INICIARSE EL SI NO ESTÁ PREVIAMENTE DETERMINADO Y NOTIFICADO UN CRÉDITO FISCAL. AUN CUANDO EL CONTRIBUYENTE UNA VEZ QUE OPTÓ POR AUTOCORREGIRSE HAYA INCUMPLIDO CON EL PAGO EN PARCIALIDADES.".

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, febrero de 2000, página 203, tesis por contradicción 2a./J. 16/2000, de rubro "PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA.".

Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial, de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Marzo de 1998, Tesis: VI.2o. J/132, Página: 712.

2.2 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU REGLAMENTO

En el Diccionario de derecho de los maestros Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, se encuentra la definición de Código, que dice:

“Ordenación sistemática de preceptos relativos a una determinada rama del derecho, que la comprende ampliamente, elaborada por el Poder Legislativo y dictado para su general observancia.

Entre la ley y código no existe ninguna diferencia esencial. El Código es una especie de ley. Código y ley no se diferencia ni por su contenido, ni por sus efectos. El Código no es, como se dice con frecuencia, un cuerpo orgánico y sistemático de leyes, sino de disposiciones o preceptos.”⁵

Se acuerdo a la ideas plasmadas por el maestro Raúl Rodríguez Lobato, manifiesta respecto a la Codificación: “Sobre el significado de la codificación, Giuliani Fonrouge nos dice que codificar es, en esencia, crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto substancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas. Así continua Fonrouge, un código debe tener el carácter de ley fundamental o básica, de alcance general con permanencia en el tiempo y crear un cuerpo de legislación que, aparte de su finalidad específica, constituya el núcleo en rededor del cual la doctrina y la jurisprudencia puedan efectuar sus elaboraciones.”⁶

Dentro de nuestro derecho, muy específicamente en la materia fiscal, rama del derecho en la cual abordamos y enfocamos el tema motivo del presente trabajo de investigación, tenemos agrupados los preceptos de la materia en el Código Fiscal de la Federación, que ha sido definido por varios autores de la siguiente manera:

“El Código Fiscal de la Federación es una ley de carácter federal emanada del Congreso de la Unión, con el objeto de regular la actividad tributaria del Estado y con el alcance de dar a conocer a todos los contribuyentes y a las personas que están ligadas por alguna actividad con ellos, sean personas físicas y morales, la obligación que tiene de cumplir las

⁵ DE PINA, Rafael, DE PINA VARA Rafael. Diccionario de Derecho, Vigésimo Primera Edición, Editorial Porrúa, 1995.

⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal; Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1997.

disposiciones relacionadas con la contribución para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas”.⁷

Y por último “El Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento jurídico que alberga las disposiciones generales de aplicación a todos los impuestos, incluso en materia aduanera. Los elementos esenciales del impuesto se encuentran en la propia ley impositiva”.⁸

El Código Fiscal de la Federación, es la ley especial que emana directamente del Principio de Reserva de Ley conferido al Congreso de la Unión, dispositivo legal en el que se encuentra contenido el derecho sustantivo, es decir, la parte oficiosa que regula el procedimiento desde el nacimiento, determinación y exigibilidad de un crédito fiscal.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938.

Según el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938, en vigor desde el 1º de enero de 1939 y corregido según fe de erratas publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 31 de enero y 4 de febrero de 1939, hacía referencia al Procedimiento Administrativo de Ejecución, en los artículos siguientes:

En su CAPÍTULO III, De la Ejecución de las resoluciones administrativas en materia fiscal, SECCIÓN PRIMERA, Disposiciones Generales.

“Artículo 83.- No satisfecho un crédito a favor del erario federal, dentro del término del emplazamiento en la fecha de su exigibilidad, si éste no fuere necesario, se hará efectivo por medio del procedimiento administrativo de ejecución, excepto aquellos adeudos provenientes de contratos o de concesiones en que se haya estipulado, de manera expresa, que los contratantes o concesionarios no quedan sujetos a dicho procedimiento.”

⁷ PONCE GOMEZ, FRANCISCO y PONCE CASTILLO, RODOLFO; Derecho Fiscal, Editorial Banca y Comercio; México 1997.

⁸ URESTI ROBLEDO, HORACIO; Los impuestos en México; Taxxx Editores, México, 2002.

“Artículo 86.- En el caso del artículo 83, la oficina recaudadora donde radique el cobro iniciara la ejecución administrativa por mandamiento motivado y fundado, ordenando que se requiera al deudor para que efectúe el pago en la caja de la misma oficina dentro de los tres días siguientes al del requerimiento, apercibido de que si no lo hiciera, se le embargarán bienes bastantes para garantizar el importe del crédito insoluto, así como los vencimientos y gastos de que trata el artículo 85.”

“Artículo 90.- El jefe de la oficina ejecutora podrá ordenar que se practique embargo precautorio en el acto mismo del requerimiento, siempre que hubiere peligro de que se ausente el deudor o de que enajene u oculte sus bienes, ya se trate de créditos provenientes de impuestos, derechos, productos o aprovechamientos.”

La providencia para practicar este embargo se incluirá en forma expresa en el mandamiento de que habla el artículo 86.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1966.

Según el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967, hacía referencia al Procedimiento Administrativo de Ejecución, en los artículos siguientes:

“Artículo 108.- No satisfecho un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalen las disposiciones legales, se exigirá su pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”

“Artículo 110.- En el caso del artículo 108 se procederá como sigue:

I.- Transcurridos cinco días a partir de la exigibilidad se ordenará requerir al deudor para que efectúe el pago y en caso de no hacerlo en la misma diligencia, se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios.

II.- Si la exigibilidad se origina por las situaciones previstas en los artículos 21 y 82-A fracción II de éste Código, se ordenara requerir al deudor para que efectúe el pago dentro

de los cinco días siguientes a la fecha en que surta efecto la notificación del requerimiento, apercibido de que de no hacerlo, se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios. El Requerimiento de pago se notificará, según el caso, en los términos de las fracciones I a III del artículo 98 de éste Código.

Cuando el requerimiento de pago se haga personalmente, el ejecutor entregará copia del mismo a la persona con quien entienda la diligencia y levantará acta pormenorizada de la que también entregará copia. “

“Artículo 112.- El aseguramiento de bienes en la vía administrativa de ejecución procederá:

I.- Si en el acto de requerimiento de pago el deudor no cubre totalmente el crédito a su cargo, transcurrido el plazo de cinco días a que se refiere la fracción II del artículo 110, si el deudor no ha hecho el pago correspondiente.

II.- A petición del interesado, para garantizar un crédito fiscal:

III.- Cuando a juicio de la autoridad fiscal, hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquiera maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito. En estos casos si el crédito fiscal se cubre dentro de los plazos legales, el deudor no estará obligado a pagar gastos de ejecución:

IV.- Cuando, al realizarse actos de inspección se descubran negociaciones, vehículos u objetos, cuya tenencia, producción, explotación, captura, transporte o importación debe ser autorizada por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva:

V.- En los demás casos que prevengan las leyes.

En los casos de las fracciones III y IV, la autoridad deberá iniciar el procedimiento tendiente a determinar y liquidar el crédito fiscal en un plazo que no excederá de treinta días.”

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1983.

Por lo que hace al actual Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 y con entrada en vigor el 1º de enero de 1983 y hasta la fecha, en cuanto a su estructura se comenta lo siguiente.

La parte sustantiva el Código Fiscal de la Federación se encuentra desde el artículo 1º hasta el artículo 115 bis, en donde se establecen sujetos, obligaciones, contribuciones, multas, sanciones, recargos, facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre otros.

En tanto que la parte oficiosa, es decir, aquella en donde la autoridad sin desvestirse de su imperio de autoridad, en donde se dice es juez y parte; ya que conoce y resuelve de sus propios actos mediante procedimientos iniciados ante sus propias atribuciones, se encuentra contenida a partir del artículo 116 en donde se establece el procedimiento que regula el Recurso de Revocación.

El procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación dentro del Título Quinto “De los procedimientos administrativos”; en su Capítulo Tercero precisamente denominado “Del Procedimiento Administrativo de Ejecución” y consta de cuatro secciones: la Primera denominada “Disposiciones Generales”, conteniendo los artículos 145 al 150; la Segunda denominada “Del embargo” artículos 151 al 163; la Tercera “De la intervención” artículos 164 al 172; y la última denominada “Del remate” contenida en los artículos 173 al 196-B.

Atento a lo anterior, es válido precisar que el derecho sustantivo tiene como esencia la materia concreta o de fondo de las disposiciones fiscales, así podemos encontrar aquellas normas que regulan a la estructura misma de las contribuciones, es decir, el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Esta clasificación que establece la doctrina sobre normas sustantivas y normas adjetivas, es recogida por nuestro Código Fiscal y resulta de suma importancia resaltar, ya que su distinción versa sobre la interpretación de leyes fiscales, así como su vigencia y

aplicación, sobre este particular resulta conveniente ilustrar los señalado por los artículos 5° y 6°, de este ordenamiento, los cuales en sus partes conducentes señalan:

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

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

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

Como puede apreciarse en el caso particular, el Código Tributario, reconoce en primer término las normas de carácter sustantivo, como aquellas que establecen cargas y excepciones a los particulares, las cuales se interpretarán de manera estricta, asimismo dichas normas serán las aplicables al momento de que los contribuyentes se ubiquen en el supuesto de ley.

Por su parte el Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación entre la parte oficiosa, desde que se ha hecho exigible la resolución previamente notificada, es decir, una vez que se volvió firme, por haber transcurrido los 45 días hábiles sin haber sido pagado ni garantizado el interés fiscal, comenzando con el requerimiento de pago, el mandamiento de ejecución, acta de embargo, bienes objeto de embargo, intervención con cargo a la caja o administración, hasta el remate de los bienes embargados.

Así tenemos que en el artículo 145 del ordenamiento legal citado se transcribe: “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución”.

Por demás importante señalar que el actual Código Fiscal de la Federación sufrió una gran modificación, ya que a partir del 1° de enero del presente año entro en vigor en todo el territorio nacional la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

A partir de la entrada en vigor de esta Ley se deroga el Título VI del Código Tributario y los artículos que comprenden del 197 al 263 del citado ordenamiento legal, por lo que las leyes que remitan a esos preceptos se entenderán referidos a los correspondientes de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Quedando sin efectos las disposiciones legales, que contravengan o se opongan a lo preceptuado por la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Los juicios que se encuentren en trámite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al momento de entrar en vigor dicha Ley, se tramitarán hasta su total resolución conforme a las disposiciones legales vigentes en el momento de presentación de la demanda.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El actual reglamento, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de febrero de 1984.

Con motivo de la publicación del nuevo Código Tributario en el año de 1983, el cual establecía diversos preceptos y de los cuales existía la necesidad de ser reglamentados, con la finalidad de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones a los contribuyentes y demás obligados, se creó el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En términos de lo explicado por el maestro Gabino Fraga, el Reglamento “Es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo”.⁹

⁹ FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo; Duodécima Edición; Editorial Porrúa, México 1968.

Derivado de lo anterior, se concluye que el Reglamento es un instrumento de aplicación de la ley, es decir, aquel medio a través del cual serán ampliadas las disposiciones que de manera general se citan en las leyes o Códigos, es decir, su reglamentación.

En México la facultad para emitir Reglamentos, corresponde únicamente al Presidente de la República, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 89, fracción I de nuestra Carta Magna, que dice: “es facultad del presidente: I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.

Por lo que hace al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el mismo cumple con la función que para el efecto fue creado por el Ejecutivo Federal, de proveer en la exacta observancia la aplicación de la ley, regulando en su capítulo IV, de los artículos 60 al 76, el Procedimiento Administrativo de Ejecución, por lo que hace a las garantías del interés fiscal, honorarios y gastos de ejecución, rompimiento de cerraduras y enajenación a plazos de bienes embargados.

CAPITULO III.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, SU INICIO COMO PRESUPUESTO PARA LA DESIGNACIÓN DE INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE LA NEGOCIACIÓN EMBARGADA.

3.1 CONCEPTO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Dentro del Derecho Fiscal existen diversas normas, que tienen por objeto regular la voluntad del Estado, lo que se realiza a través del acto administrativo; hacerlo del conocimiento de los particulares; asegurar su cumplimiento y extinguirlo, esa serie de actos es lo que se conoce como procedimiento administrativo.

Siguiendo las ideas expuestas por el maestro Mariano Azuela Guitrón dice que “. . . las normas de procedimiento son aquellas disposiciones que garantizan o hacen efectivo el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones que corresponden a las partes dentro de las diversas relaciones jurídicas que pueden existir entre ellas, y que son establecidas en las normas sustantivas. Así, pues las normas de procedimiento constituyen reglas de actuación, que determinan el acto o serie de operaciones y trámites que deben seguirse para obtener la defensa de un derecho o el cumplimiento de un deber. . . “.¹

De lo anterior se concluye que el procedimiento administrativo es una serie de formalidades y actos que culminan con el acto administrativo y sus consecuencias.

En nuestra materia fiscal, si el contribuyente determinó y pagó sus contribuciones dentro de los plazos de ley, o dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha de notificación del o los créditos que la autoridad determinó, el procedimiento fiscal llega a su fin, pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago o de garantía (que procede otorgar cuando se impugna el crédito), la autoridad fiscal deberá aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en uso de su facultad económico-coactiva.

¹ AZUELA GUITRON, MARIANO; Revista del Tribunal Fiscal de la Federación; Segunda Epoca; número 27; III-8; p. 273

La ejecución es el medio jurídico por el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando ésta no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción, aún en contra de la voluntad del deudor.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es la serie de actos realizados por parte de la autoridad correspondiente, aún en contra de la voluntad del deudor, para el cobro de un crédito fiscal exigible.

El maestro Miguel Fenech señala que el Procedimiento Económico coactivo “es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad”.²

Para el maestro Sánchez Gómez Narciso, “El Procedimiento Administrativo de Ejecución está constituido por un conjunto de actos jurídicos de Derecho Público por medio de los cuales una autoridad fiscal competente exige forzosamente el entero de una contribución o un aprovechamiento que no ha sido pagado dentro del plazo que marca la ley por el sujeto pasivo principal o responsable solidario de esa obligación”.³

De las concepciones anteriores podemos concluir que el Procedimiento Administrativo de Ejecución es el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en el ejercicio de su facultad económico-coactiva para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos establecidos en la ley, el cual permite lograr la recuperación de los adeudos ya sea por pago o enajenación de los bienes embargados.

Este procedimiento se inicia y se desarrolla a partir del presupuesto de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. Su legalidad se presume por disposición del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, la definitividad se deriva de que en la esfera administrativa no puede ser modificada, por no haberse intentado algún medio de defensa que esté pendiente de resolución.

² FENECH MIGUEL; Principios de Derecho Procesal Tributario; Tercera Edición, Editorial Bosch, Barcelona 1949, tomo II

³ SÁNCHEZ GOMEZ, NARCISO; Derecho Fiscal Mexicano; Segunda Edición, Editorial Porrúa México 2001.

3.2 FUNDAMENTO LEGAL

La búsqueda de los principios legales del procedimiento llevado a cabo por la autoridad fiscal, nos remite a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en su artículo 22 segundo párrafo, se encuentra consagrada la raíz constitucional del Procedimiento Administrativo de Ejecución al establecer: “No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas. . .”. Así tenemos relacionado estrechamente con el precepto antes citado el artículo 89 fracción I de nuestra Carta Magna, en la cual se establece que es facultad del Presidente de la República el promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”. Por último y de suma importancia tenemos el artículo 31 fracción IV constitucional relacionado también con el artículo 22 antes citado al señalar que “ son obligaciones de los mexicanos. . . contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, así como de los Estados y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. . .”.

El Código Fiscal de la Federación, nos remite al Título quinto, Capítulo tercero, el cual comprende del artículo 145 al 196-B.

La justificación de la facultad económico-coactiva, se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.

Primeramente habrá que reiterar que para que la autoridad fiscal esté jurídicamente en posibilidades de iniciar un Procedimiento Administrativo de Ejecución en contra de un contribuyente, es necesario que el crédito a su cargo sea exigible.

3.3 MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN. DEFINICIÓN

En palabras del maestro Narciso Sánchez Gómez el Mandamiento de Ejecución es “un acto administrativo de autoridad fiscal competente, que funda y motiva por escrito el cobro forzoso de una contribución o un aprovechamiento, cuando no fue pagado en tiempo y

forma, por el sujeto pasivo principal o responsable solidario, con lo cual prácticamente se inicia el Procedimiento Administrativo de Ejecución”.⁴

El Mandamiento de Ejecución es el acto administrativo mediante el cual la autoridad competente, fundamenta y motiva el acto de molestia al contribuyente o deudor a fin de justificar la acción de cobro, el cual debe constar por escrito o medio electrónico y estar dirigido al deudor.

Es de primordial importancia no perder de vista la garantía individual que consagra el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“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. . .”.

Para que se puedan realizar acciones coactivas en contra del deudor de un crédito fiscal, es preciso que el ejecutor designado para tal efecto apoye su actuación mediante el correspondiente mandamiento de ejecución; es muy importante que conozca los elementos esenciales de los actos administrativos que se deban notificar emitidos por las autoridades fiscales, y que para los efectos del Mandamiento de Ejecución debe reunir los requisitos que señala el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que son:

- a) Constar por escrito en documento escrito o digital.
- b) Señalar la autoridad que lo emite,
- c) Señalar lugar y fecha de emisión,
- d) Estar fundado y motivado,
- e) Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate,

⁴ SÁNCHEZ GOMEZ, NARCISO; Ob. Cit.

f) Ostentar la firma autógrafa o firma electrónica del funcionario competente, el nombre de la persona a la que vaya dirigido.

La fundamentación del acto implica que el documento que lo contenga precise con claridad y en detalle las disposiciones legales y/o administrativas que los justifiquen y le den validez.

El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación establece que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora, se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse con la persona con quien se practicará la diligencia de pago y de embargo.

Precisamente tal designación es la que justifica el mandamiento de ejecución que es donde se hace la designación para que el ejecutor se constituya de la manera ya indicada.

Para que se puedan realizar acciones coactivas en contra del contribuyente deudor de un crédito fiscal, es condición indispensable que el ejecutor designado para tal efecto apoye su actuación mediante el correspondiente mandamiento escrito.

3.4 EL EJECUTOR O ABOGADO TRIBUTARIO

El Administrador Local de Recaudación es el facultado por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria para requerir el pago y en su caso embargar. Sin embargo, quien va en su representación como autoridad es el ejecutor designado en términos del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, designación a través de un oficio y contenida también en el mandamiento de ejecución. El ejecutor en todos sus actos deberá identificarse como tal, debiendo asentar en el acta correspondiente una pormenorización de su identificación, consistente en especificar el número de oficio o credencial que contenga su fotografía, el nombre y cargo de quien emite el oficio o credencial de identificación, la fecha de expedición de dicho oficio o credencial, la vigencia de estos y señalar el fundamento legal en que se basó la autoridad para tal designación.

De todo acto, el Ejecutor deberá levantar acta circunstanciada, que es aquella que contiene la indicación e identificación de las personas que intervienen en ella, así como la

pormenorización de los hechos, de lugares y de tiempo en que se llevan a cabo los hechos de los que se quiere hacer constar; debe contener además, la descripción de las actividades desarrolladas y de las manifestaciones hechas, así como de las declaraciones recibidas.

Al ejecutor, principalmente le corresponde ejercer las siguientes funciones:

- a) Diligenciar todo tipo de actos administrativos inherentes a la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución.
- b) Requerir del pago y, en su caso, embargar bienes propiedad del contribuyente para la recuperación de créditos fiscales.
- c) Extraer bienes dejados en depositaria
- d) Investigar sobre bienes susceptibles de embargo, propiedad de deudores del fisco federal.

Para vigilar que tales funciones se realicen con profesionalismo y calidad, el ejecutor estará sujeto a supervisión de campo.

3.5 ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra dividido en tres etapas que son:

- 1.- Requerimiento de Pago
- 2.- El Embargo
- 3.- El remate.

1.- REQUERIMIENTO DE PAGO

Cuando se tiene un crédito fiscal exigible, se emite un mandamiento de ejecución para realizar su cobro, a través de la diligencia de Requerimiento de Pago, que contienen los requisitos para los actos administrativos consagrados en el artículo 38 del Código Tributario, en caso de que no se encuentre el deudor principal, se dejará citatorio para una hora fija del día siguiente, siempre y cuando sea hábil, para que el deudor espere al ejecutor y en caso contrario se pueda realizar la diligencia de Requerimiento de Pago con cualquier persona que se encuentre en el domicilio del deudor.

En caso de que haya precedido citatorio al día hábil siguiente, el ejecutor solicitará nuevamente la presencia del deudor y en caso de no encontrarse, la entenderá con quien se encuentre en el domicilio, notificando en dicho momento el Requerimiento de Pago, solicitando documentos que puedan acreditar el pago del crédito fiscal o en su caso la impugnación del referido crédito ante las autoridades correspondientes y de no tener ninguno de éstos documentos, proceder a la realización del embargo de bienes muebles e inmuebles suficientes para garantizar el interés fiscal o en su defecto, el embargo de la negociación tratándose de personas morales.

El Requerimiento de Pago es la diligencia por medio de la cual las autoridades fiscales exigen el pago del crédito fiscal no cubierto o garantizado en los plazos establecidos.

Los elementos relativos al domicilio fiscal los podremos determinar apegándonos a lo dispuesto por el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

Otro de los elementos a considerar serán los días y horas hábiles, los cuales según lo que establece el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación serán los días que tengan el carácter de hábiles según lo señalado en el artículo 12 del mismo ordenamiento y serán horas hábiles las que comprenden entre las 7:30 y las 18:00 horas.

Sin contravenir el principio general inmediato anterior, la autoridad fiscal podrá habilitar días y horas de conformidad con lo establecido en el mismo artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

2.- EL EMBARGO

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

El Servicio de Administración Tributaria lo define como: “El acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del Fisco federal mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o del deudor para hacer efectivo el importe de los créditos insolutos, mediante la enajenación de los mismos”.

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

Partiendo de estas definiciones, queda entendido que mediante la figura jurídica del embargo en materia fiscal, la autoridad competente busca asegurar el pago del interés fiscal impidiendo la disponibilidad al contribuyente deudor para enajenar sus bienes y cubra el crédito fiscal a su cargo.

El embargo es el acto administrativo, que realiza la Autoridad por medio del aseguramiento de bienes muebles o inmuebles propiedad de persona física deudor o de negociaciones en caso de persona moral, para que a través de su venta en subasta pública, la adjudicación a favor del fisco federal o la intervención de ellos, satisfaga el interés fiscal, cubriendo el importe total de los créditos fiscales adeudados.

Existen varios tipos de Embargo en materia fiscal, de los cuales el legislador hizo una clasificación específica, atendiendo a diferentes situaciones de hecho y de derecho que se suscitan:

a) Embargo en vía de Ejecución.

b) Embargo Precautorio.

c) Embargo Administrativo.

3.- EL REMATE

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

3.5.1 REQUERIMIENTO DE PAGO

“En esencia el Requerimiento de Pago es un acto de carácter administrativo emanado del órgano ejecutor y que tiene por finalidad compeler al destinatario del mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto. . . ”.⁵

El Requerimiento de Pago tiene sustento legal en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, el cual da inicio a la Sección segunda del capítulo II, título V. El capítulo referido denominado “Del Procedimiento Administrativo de Ejecución”, en su artículo 145 primer párrafo, establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido pagados o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Bajo las anteriores consideraciones de ley, el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en su ejecución material, se inicia con el requerimiento de pago a que se refiere el artículo 151 señalado en el párrafo anterior.

⁵ JIMÉNEZ GONZALEZ, ANTONIO; Lecciones de Derecho Tributario; Editorial Thomson, México D.F. 2004.

En tales circunstancias, debemos entender por Requerimiento de Pago, a la exigencia material del pago que realizan las autoridades fiscales a los deudores, respecto de aquellos créditos que no fueron pagados o garantizados dentro de los plazos legales.

Previo al estudio de su ejecución material, es importante conocer que la autoridad fiscal dentro del Servicio de Administración Tributaria, facultada para llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es la Administración General de Recaudación y sus Unidades Administrativas Locales, dicha facultad se las otorga el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 05 de junio del 2005.

Independientemente de las facultades mencionadas, es importante reiterar los antecedentes legales que deben respetar las autoridades en la aplicación de las mismas, ya que como se mencionó anteriormente, el artículo 14 constitucional, en su segundo párrafo, dispone que “Nadie podrá ser privado de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en los que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. . .”.

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

Al relacionar estos preceptos constitucionales con el Procedimiento Administrativo de Ejecución, que permite a las autoridades fiscales exigir el pago de los créditos fiscales no cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados en las leyes respectivas y regulado jurídicamente en el título V, capítulo III, del Código de la materia, podría entenderse que inclusive las autoridades fiscales no pueden hacerse justicia por sí mismas, es decir, respetando las disposiciones constitucionales referidas, para hacer efectivos los créditos fiscales, tendrían que recurrir a los tribunales para lograr tal fin.

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

FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA. El uso de la facultad económica coactiva por las autoridades administrativas no está en pugna con el artículo 14 constitucional.

Quinta época: t IV, p. 121, Pérez Francisco; t. VIII, p. 1960, Barrios Felipe N., t. XV, p. 922, Velasco Carlos m: t. XV, p. 1217, Mahoul José A.; t. XX, p. 355, Cía. De Comercio, Inversiones e Industriales, S.A.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975, tercera parte, Segunda Sala, tesis 160, p. 289.

FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA. La Suprema Corte de Justicia, en diversas ejecutorias, ha establecido la jurisprudencia de que la facultad económico-coactiva no está en pugna con el artículo 14 constitucional y que, por lo mismo, es perfectamente legítima; y que tampoco lo está con el artículo 22 de la Carta Magna, porque dice que no es confiscatoria la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas y para aplicar bienes con esos objetos, es evidente que el artículo 22, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que hacen las autoridades administrativas.

T. IV, Pérez Francisco, p. 121; t. XV, Velasco Carlos M., p. 922, Mahoul José A., p. 1217, t. XX, Cía. de Comercio, Inversiones e Industrias, S.A., p. 355; López Manuel M., p. 1354. Apéndice al t. XXXVI, tesis 350, p. 660.

FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA, CONSTITUCIONALIDAD DE LA. Conforme a los arts. 14, 17, 21 y 22 de la Constitución Federal, la regla general que establece que nadie puede hacerse justicia por su propia mano, no desposeer a otro, ni imponerle sanciones, sino sólo la autoridad judicial, que es la única facultada para realizar esas funciones, es una regla que la invariante tradición hace inaplicable tratándose del cobro de impuestos, derechos y algunos aprovechamientos (entre éstos los recargos y las multas), que tienen naturaleza fiscal en cuanto a que se pueden hacer efectivos mediante el procedimiento económico-coactivo, cuya fundamentación constitucional se ha encontrado por la doctrina y la jurisprudencia en la fracc. IV del art. 31 constitucional.

Por lo demás, el cobro de impuestos, multas etc. Siempre se debe hacer, conforme a éste precepto, con base a una ley emanada del Poder Legislativo que determina todos los elementos del cobro, para no dejar ningún elemento del mismo al arbitrio de la autoridad fiscal, y así puede un deudor saber siempre de antemano a que pagos está sujeto por voluntad del legislador, por que motivos y en que cantidad. Y a cambio de tal seguridad, la autoridad puede hacer el cobro de impuestos, derechos y recargos y la imposición de multas, sin necesidad de acudir previamente a los tribunales, respetando el debido proceso señalado en el art. 16 constitucional, o sea, fundando y motivando el cobro, y haciéndolo por medio de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica que se ha hecho por un órgano creado por el Congreso y dotado por él de las facultades fiscales ejercitadas. Y el uso incorrecto de las facultades económico-coactivas podrá ser, en todo caso, remediado mediante el uso de los recursos, medios de defensa o juicios que procedan contra los actos de autoridad fiscal. Así se compagina la seguridad de los gobernados con la necesidad del gobierno de hacer una recaudación eficiente de los fondos necesarios para los gastos, ya al recaudar esos fondos, ya al imponer las sanciones que atienden a que sea eficiente su pago. Si se negase a la autoridad fiscal el derecho a la facultad económico-coactiva, se crearía un caos en la administración, sin tener para ello un apoyo sólido en nuestro texto ni en nuestra tradición constitucionales. Resulta pertinente citar la opinión de Vallarta cuando decía. “Pretender que los jueces y sólo los jueces hagan tal cobro, siempre que el deudor se resista al pago, aún sin alegar excepciones que deben decirse judicialmente, es tan inconstitucional y aún más absurdo que querer que los empleados administrativos califiquen esas excepciones sin someterlas al conocimiento judicial”.

AR 371/75, Moisés Sidauy Ch (ABA, S.A.) 4 de noviembre de 1975, vol. 83, sexta parte, p. 33, Primer Circuito, Primero Administrativo.

FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA. SU EJERCICIO NO PUEDE CALIFICARSE DE VIOLENCIA NI PUGNA CON LA CONSTITUCIÓN. La violencia prohibida por el art. 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza, y no pueden calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de los límites de su

competencia legal y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desenvuelta a través del procedimiento económico-coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el art. 22 de la misma Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es ilícito llevarlo a cabo sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional mediante disposiciones que tienen carácter ejecutivo y que si bien, por supuesto, pueden someterse a solicitud de los afectados a revisión judicial, no requieren para su validez de la previa aprobación de los tribunales.

AR 602/75, José Cohen Daban y coagraviados, 8 de enero de 1976, vol. 85, sexta parte, p. 39, primer circuito, Segundo Administrativo.

En cuanto a esta cuestión, coincidimos en que dicho Procedimiento Administrativo de Ejecución realmente no tiene fundamento en la Carta Magna y en que su declaratoria constitucionalidad se debe al auxilio que el poder público le ha dado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Así también, se mencionó que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”. De ahí que, para que la autoridad pueda llevar a cabo la acción de cobro de un crédito fiscal en contra del deudor, es necesario que sea por escrito y esté debidamente fundado y motivado.

Tal acto administrativo se denomina “Mandamiento de Ejecución”, mismo que constituye el documento administrativo mediante el cual la autoridad fiscal, fundamenta y motiva el acto de molestia a través del cual ordena se haga exigible o bien se lleva a cabo la acción de cobro de un crédito fiscal.

Sobre los conceptos de fundamentación y Motivación, se han dictado las siguientes tesis jurisprudenciales:

MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN. FINALIDAD DEL CUMPLIMIENTO DE ESTOS REQUISITOS.- La motivación y la fundamentación exigidas por el artículo 16 constitucional para todo acto de molestia que provenga de la autoridad,

siempre deben satisfacerse. Entre su propósitos se encuentra tanto el que el particular conozca la razones que tuvo la autoridad para emitir el acto, como los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se apoyó para su emisión a efecto de que en un momento dado pueda combatirlo, evitando que quede en estado de indefensión.

Juicio Atrayente No. 79/90/284/90 y 29/91 Acumulado.-Resuelto en sesión de 5 de agosto de 1993, por mayoría de 4 votos y 2 parcialmente en contra.- Magistrado Ponente. Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego. PRECEDENTE: SS-22

Juicio de Competencia Atrayente: 21/89.- Resuelto en sesión de 23 de Noviembre de 1989, por mayoría de 4 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente; Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego.

RTFF. 3° Epoca. Año VI. Agosto de 1995. No. 68, pp. 9 y 10.

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DEL ACTO, GARANTIA DE LA AUTORIDAD DEBE CITAR EL NUMERO EN EL QUE FUNDAMENTE SU ACTUACIÓN Y PRECISAR LAS FRACCIONES DE TAL NUMERAL.- El artículo 16 de la Constitución Federal, al disponer que nadie puede ser molestado en su persona posesiones o documentos, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, exige a las autoridades no simplemente que citen los preceptos de la ley aplicable, sino también precisen con claridad y detalle la fracción o fracciones en que se apoyan sus determinaciones. Lo contrario implicaría dejar al gobernado en notorio estado de indefensión, pues se le obligaría, a fin de concertar su defensa, a combatir globalmente los preceptos en que funda la autoridad el acto de molestia, analizando cada una de las fracciones menguando con ello su capacidad de defensa.

Amparo directo 612/78.- Aladino de los Mochis, S.A.- 11 de enero de 1978.- Unanimidad de votos.- Ponente: Juan Gómez Díaz.- Secretario: Salvador Flores Carmona.

Amparo directo 10888/83.- Ana Griselda Rubio Schwartzman.-23 de Agosto de 1984.- Unanimidad de votos.- Ponente Guillermo Ortiz Mayagoitia.- Secretaria: Altaí Soledad Monsoy Vázquez.

Amparo directo 1115/83.- Benvides de la Laguna, S.A.-12 de septiembre de 1984.- Unanimidad de votos.- Adolfo Aragón Mendía.- Secretaria: María del Consuelo Núñez Martínez.

Amparo directo 675/84.- Investigación y Desarrollo Farmacéutico, S.A.-8 de octubre de 1984.- Unanimidad de votos.- Ponente: Adolfo O. Aragón Mendía.- Secretaria: María del Consuelo Núñez Martínez.

Informe 1984, Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito Número 16, página 63.

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero, que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo que debe de señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

JURISPRUDENCIA 260 PUBLICADA EN LA PAGINA 175 DEL TOMO VI DEL APÉNDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN 1917-1995.

Referente al tema que estamos tratando, la fundamentación y motivación de los actos administrativos, en correlativa relación con el artículo 16 de nuestra Carta Magna, donde se establece que todo acto de autoridad debe estar suficientemente motivado y fundado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso concreto y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se haya tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas la autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandato

relativo. En materia administrativa, específicamente para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen:

a) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán, señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables,

b) Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

En ese orden de ideas, las autoridades fiscales, como ya se estableció, se encuentran facultadas para hacer exigibles los créditos fiscales, con base en lo señalado en el primer párrafo del artículo 145 del Código de la materia, razón por la cual es importante saber los plazos para iniciar la ejecución de los cobros de créditos fiscales federales, es decir, en que momento se da la exigibilidad de los mismos, siendo estos los siguientes:

1.- Conforme a lo dispuesto en el artículo 65 del Código Fiscal supracitado, los créditos fiscales se deberán pagar o garantizar dentro de los 45 días siguientes en que surtió efectos su notificación. Así, el cobro de dichos créditos se podrá hacer a partir del día hábil siguiente en que venció el plazo referido.

2.- En el caso que para el pago de los créditos se hubieren elegido las opciones previstas en el artículo 66 del Código en comento, es decir, que se hubiere solicitado autorización para pagarlos a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, la ejecución de este tipo de adeudos, se hará en los supuestos que prevee el artículo 66-A del Código tributario, los cuales son:

a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en casos de que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

b) El contribuyente se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o se haya declarado en quiebra.

c) Tratándose del pago en parcialidades el contribuyente no cumpla en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.

d) Tratándose del pago diferido, se venza el plazo para realizar el pago y éste no se efectúe.

3.- En el caso de cheques recibidos por las autoridades fiscales que sean presentados en tiempo y no sean pagados, conforme al séptimo párrafo del artículo 21 del Código tributario, dará lugar al cobro del importe de los mismos y de una indemnización que será siempre del 20% de valor de los mismos. Para tal efecto las autoridades fiscales requerirán, al librador del mismo para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20% o bien, acredite fehacientemente con las pruebas documentales procedentes que se realizó el pago, o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la Institución de Crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, el crédito en cuestión se hace exigible y la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

4.- En el caso de errores aritméticos que contengan las declaraciones presentadas por los contribuyentes, la exigibilidad se da a partir de la fecha en que por disposición de ley debieron haber sido cubiertas las contribuciones, consecuentemente, tal exigibilidad se hará a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

5.- Tratándose de la determinación provisional a que se refiere el artículo 41 fracción I del Código Fiscal en cita, la exigibilidad se da también en la fecha en que por disposición de ley debieron haber sido cubiertas las contribuciones, y de igual manera tal exigibilidad se hará a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

6.- La autodeterminación, a que son sujetos aquellos contribuyentes en régimen especial, la exigibilidad se da a partir de la fecha en que por disposición de las leyes fiscales debieron haber sido cubiertas sus contribuciones, de manera voluntaria.

No siendo óbice a lo anterior, por lo que respecta a las diferencias que se lleguen a encontrar de la revisión de pagos enterados en las oficinas exactoras.

La autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco, en la declaración anual verificará, si surgió obligación fiscal a cargo del contribuyente. Que será cobrada a partir del día siguiente.

Contribuciones y diferencias que se recaudan a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

3.5.1.1 FORMALIDADES DE LA DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO

Una vez que la autoridad competente ha emitido el mandamiento de ejecución mediante el cual se ordena llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución, la ejecución material del mismo debe cumplir con las formalidades de ley previstas en el artículo 137 y 151 del Código Fiscal de la Federación, las cuales debe realizar el ejecutor que fue designado por la propia autoridad en el mandamiento referido, debiendo plasmarlas en el acta de requerimiento de pago, que para efecto de la ejecución debe levantar el ejecutor en comento, dicha acta debe cumplir con los requisitos de pormenorización comentadas anteriormente.

3.5.1.2. CITATORIO

El ejecutor designado debe constituirse en el domicilio fiscal del contribuyente deudor y de manera inmediata deberá solicitar la presencia de éste o de su representante legal, en caso de que ninguno de ellos estuviera presente, deberá dejar citatorio para que dicho contribuyente, deudor o representante legal lo esperen en el domicilio en el que se constituyó, en una hora fija del día hábil siguiente, cuyo citatorio además debe señalar la diligencia a realizar, el nombre de la persona a quien se deja y el carácter del mismo. Lo anterior es conforme a lo dispuesto en el artículo 137 del Código Tributario en comento, el cual señala textualmente lo siguiente:

“Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien se deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, para que espere a una hora fija del día hábil siguiente. . .”.

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 un lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia. . .”.

Si bien, como lo señala el segundo párrafo del artículo en comento, cuando el contribuyente, deudor o su representante legal, no esperaren, se puede practicar la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o con un vecino, es necesario que el ejecutor antes de practicar la diligencia de requerimiento de pago, deberá solicitar nuevamente la presencia del contribuyente, deudor o su representante legal, hecho que deberá hacer constar en el acta correspondiente.

Lo anterior es así, ya que los tribunales al emitir sus sentencias, en los casos de controversias sobre la formalidades en la ejecución de las diligencias del Procedimiento Administrativo de Ejecución, han señalado que no obstante haber dejado citatorio, e inclusive haber señalado a quien y en que carácter, es necesario que en la hora y día fijada para la espera, al constituirse el ejecutor, nuevamente debe requerir la presencia del contribuyente, deudor o su representante legal.

3.5.1.3. IDENTIFICACIÓN

Una vez que se han dado los supuestos referidos anteriormente, el ejecutor designado deberá identificarse ante la persona con quien entienda la diligencia cuya identificación debe señalar la autoridad que lo expide, nombre y cargo del funcionario que la emite, la vigencia de la misma y señalar los fundamentos que tuvo la autoridad para emitirla.

Respecto de lo anterior es importante precisar que aún y cuando el Código Fiscal de la Federación en la práctica del Requerimiento de Pago no obliga al ejecutor a identificarse,

es necesario que lo haga a fin de dar plena seguridad al gobernado, de que quien lo practica está facultado para ello por la designación y habilitación de que fue objeto por parte de la autoridad, respecto de lo anterior, los tribunales han señalado que el acto de molestia consistente en el requerimiento de pago y embargo, deben cumplir con los mismos requisitos de formalidad que el de las visitas domiciliarias de comprobación que realiza la autoridad fiscal, dentro de las cuales es obligatoria la identificación del ejecutor designado.

3.5.1.4. ACTA DE REQUERIMIENTO DE PAGO

Es el documento escrito en el cual deben aparecer de manera correcta los datos del contribuyente, deudor o representante legal de éste, al cual se va a requerir de pago, así como los datos de la resolución que contiene el crédito que se va a requerir, el fundamento legal y todas circunstancias de modo, tiempo y lugar en que se desarrolla dicha diligencia y las formalidades requeridas conforme a la ley.

Derivado de lo anterior, en el documento citado, el ejecutor designado por la autoridad recaudadora, debe transcribir las manifestaciones vertidas por el contribuyente requerido que en uso de la palabra realice y además debe estar firmada tanto por el ejecutor, el contribuyente, deudor o representante legal del mismo.

Una vez concluida la diligencia se le debe entregar una copia de la misma al contribuyente, se hace notar la importancia de que se haga constar por escrito en puño y letra del deudor, la entrega del mandamiento de ejecución que autoriza al ejecutor para llevara cabo dicha diligencia de Requerimiento de Pago.

3.5.1.5. REQUERIMIENTO DE PAGO CON EMBARGO EN EL MISMO ACTO

En el supuesto de exigibilidad referente al transcurso de los 45 días hábiles siguientes a aquel en que surtió efectos la notificación del crédito y del pago de los mismos con cheques recibidos por las autoridades fiscales en tiempo, el ejecutor actuante en términos de lo señalado en el primer párrafo del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, requerirá de pago a efecto de que la persona con quien se entiende la diligencia

compruebe haber efectuado el pago del crédito y, en el caso de que no pruebe en el acto mismo de la diligencia haberlo efectuado, procederá de inmediato como sigue:

1.- A embargar bienes suficientes para que, en su caso, la autoridad pueda rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.

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

3.5.1.6. REQUERIMIENTO PARA QUE EL DEUDOR PAGUE EL CREDITO FISCAL DENTRO DE LOS SEIS DIAS SIGUIENTES AL EN QUE SE PRACTICO

Conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 151 en cuestión, si la exigibilidad del crédito se refiere al cese de la prórroga, de la autorización para pagar en parcialidades, por errores aritméticos en las declaraciones o por las determinaciones provisionales a que se refiere la fracción I del artículo 41 del Código Tributario, el deudor podrá pagar los créditos fiscales y sus accesorios legales dentro de los siguientes seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento de pago que se le practique, situación que el ejecutor debe de señalar en el acta correspondiente.

Si el contribuyente no paga dentro del plazo referido, la autoridad procederá a embargar bienes suficientes para asegurar la recuperación del crédito en los mismos términos de lo señalado en el primer supuesto de requerimiento de pago. De la diligencia practicada se levantará acta pormenorizada, con todos los requisitos que los actos administrativos deben reunir conforme a lo dispuesto en el artículo 38 de Código Fiscal de la Federación, debiendo entregar una copia de la misma a la persona con quien se entienda la diligencia y del mandamiento de ejecución que ordena el cobro del crédito.

3.5.2 EL EMBARGO. DEFINICIÓN

El embargo “Es un acto jurídico administrativo realizado por una autoridad fiscal, consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la garantía del interés fiscal reclamado dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución”.⁶

“Entendemos por embargo de bienes el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de 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”.⁷

También se le define como la medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para asegurar el resultado de un proceso y que recae sobre determinados bienes, cuya disponibilidad se impide.

El Servicio de Administración Tributaria lo define como. “El acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o del deudor para hacer efectivo el importe de créditos insolutos, mediante la enajenación de los mismos”.

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

Partiendo de los conceptos antes citados, se concluye que el embargo es el acto administrativo, que realiza la Autoridad por medio del aseguramiento de bienes muebles o inmuebles propiedad de persona física deudor o de negociaciones en caso de persona moral, para que a través de su venta en subasta pública, la adjudicación a favor del fisco

⁶ SÁNCHEZ GOMEZ, NARCISO; Ob. Cit.

⁷ FENECH, MIGUEL; Ob. Cit.

federal o la intervención de ellos, satisfaga el interés fiscal, cubriendo el importe total de los créditos fiscales adeudados.

3.5.2.1 TIPOS DE EMBARGO EN MATERIA FISCAL

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

- a) Embargo precautorio

- b) Embargo Administrativo

- c) Embargo en vía de ejecución

3.5.2.2. PRECAUTORIO

El embargo precautorio en materia fiscal es, sin lugar a dudas, aquel acto administrativo cuya práctica diligenciaría es mayormente controvertida en su estudio y en cuanto a la constitucionalidad del mismo.

Es de suma importancia, señalar que de la legal actuación en la diligencia por parte del fisco, dependerá que el contribuyente deudor no encuentre salidas para evadir el pago e impugne la actuación de la autoridad; esto se logra con una precisa observancia en cuanto a los requisitos formales que la ley dispone para llevar a cabo dicho embargo precautorio.

La definición del Embargo Precautorio la encontramos implícita en la ley en el artículo 145 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, el cual señala a la letra:

“Se podrá practicar embargo precautorio sobre bienes o negociaciones del contribuyente para asegurar el interés fiscal cuando. . .”.

Ante este tenor de ideas podríamos definir el embargo precautorio de la siguiente forma:

El Embargo Precautorio es una medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para evitar probables daños y perjuicios en contra de los intereses del fisco por incumplimiento de obligaciones a cargo del contribuyente.

En relación con la definición descrita con antelación, es conveniente destacar ciertas características de este tipo de embargo:

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

Luego entonces se colige que, con este tipo de embargo la autoridad tributaria, ejercita una medida cautelar o preventiva en contra del riesgo inminente que pudiera observar, al darse en la realidad determinadas situaciones que constituyen las causales de procedencia para dicho embargo.

El Código Fiscal de la Federación establece esas situaciones jurídicas y de hecho que componen las causales pertinentes para trabar embargo precautorio, mismas que están previstas en el artículo 145-A, las cuales son las siguientes:

- a) Oposición al inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorar su domicilio.
- b) Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- c) El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está obligado.

d) 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 R.F.C., ni exhibir los comprobantes que amparen la posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares.

e) Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos o bien no se acredite la posesión de los marbetes y precintos, y se encuentren alterados o sean falsos.

3.5.2.3 EN VIA ADMINISTRATIVA

El embargo en la vía administrativa es aquel que se realiza mediante un acuerdo entre el contribuyente deudor y la autoridad fiscal competente, en el cual a solicitud del primero, pone a disposición o guarda determinados bienes para garantizar el cumplimiento del crédito fiscal a su cargo y en donde la autoridad evaluando la solicitud acepta o niega los bienes propiedad del deudor como garantía del pago del interés fiscal a su cargo.

Así tenemos que mediante este tipo de embargo el legislador dispuso el mecanismo para que el contribuyente deudor garantizara el pago del crédito fiscal a su cargo de una manera voluntaria, simplificada y menos gravosa, cuando impugna el crédito o solicita pagarlo en parcialidades.

De esta forma el embargo administrativo se caracteriza por ser:

a) Un acto jurídico, ya que con él, se busca producir efectos legales como lo son derechos y obligaciones para las partes que intervienen en él. En este caso garantizar la obligación de pago del crédito fiscal a su cargo.

b) Es bilateral toda vez que existe el acuerdo de las dos partes: el contribuyente oferente y la autoridad fiscal que acepta o rechaza la garantía: en donde para ambos existen derechos y obligaciones los cuales, mediante este acuerdo convienen en cumplir.

c) A solicitud del contribuyente: el interesado deudor voluntariamente acuerda entregar ya sea de manera real o virtual sus bienes, para que éstos constituyan una garantía al pago del crédito fiscal a su cargo.

d) Garantía de pago de crédito fiscal a cargo del contribuyente: por este medio, el contribuyente respalda o garantiza el pago del crédito fiscal a su cargo, cuando lo impugna o solicita pagarlo en parcialidades.

Para que este tipo de embargo proceda como garantía de pago de determinado crédito fiscal por parte del contribuyente, deberán cumplirse las formalidades que al efecto dispone la ley para el caso concreto y que los bienes que se ofrezcan tengan el carácter de embargables.

Atendiendo a estas consideraciones para la procedencia de dicho embargo se deberán de cumplir las formalidades que para tales efectos se establecen y se perfeccionará con la aceptación por parte de la autoridad competente de que los bienes ofrecidos por el contribuyente deudor constituyen garantía de pago del crédito insoluto a su cargo. Ahora bien no debemos olvidar que aún queda latente el cumplimiento de pago del crédito que con este tipo de embargo se garantiza y que en caso de incumplimiento del contribuyente la autoridad fiscal estará en posibilidad de hacer válida la garantía ofrecida.

3.5.2.4. EN VIA DE EJECUCIÓN

Este tipo de embargo constituye una de las fases del procedimiento administrativo de ejecución, el cual se podría definir de la siguiente forma:

“Es el acto unilateral, imperativo y coercitivo por medio del cual la autoridad competente busca el aseguramiento del pago de los créditos fiscales determinados y no cubiertos en los plazos que señala la ley”.

Es el acto administrativo de la autoridad fiscal, que en el ejercicio de sus facultades económico-coactivas, realiza el embargo de bienes propiedad del deudor, a efecto de

hacer efectivos créditos fiscales exigibles, para que mediante el remate de los mismos se cubran los pasivos de los contribuyentes.

Recordemos que previa la diligencia de Requerimiento y Embargo dentro de Procedimiento Administrativo de Ejecución, la autoridad competente como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determina y notifica el crédito fiscal al contribuyente para que éste pague o en su caso garantice el crédito fiscal determinado en la resolución en el plazo que la ley dispone. Así entonces, al transcurrir ese lapso de tiempo y el contribuyente no ha realizado ninguna de las acciones descritas anteriormente, el crédito fiscal a su cargo se vuelve exigible y la autoridad estará en completa disposición legal, para llevar a cabo el procedimiento económico de cobro de dicho crédito.

En este contexto, el embargo en vía de ejecución procederá en los siguientes supuestos legales:

Existen dos supuestos generales para que el embargo en vía de ejecución se lleve a cabo.

Por una parte, después de realizada la notificación al contribuyente del crédito a su cargo, la ley en el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación le concede un término de 45 días para que pague o garantice dicho crédito a partir de que surta sus efectos la notificación. Al término de ese plazo, el crédito en cuestión tendrá el carácter de exigible, por lo cual la autoridad competente estará en posibilidad de iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, que empieza con el Requerimiento de Pago del crédito fiscal determinado, y en caso de que el contribuyente no pagase ni garantizase el monto del adeudo, la autoridad trará embargo en vía de ejecución.

Por otro lado, cuando la exigibilidad del crédito se origina por:

- 1.- Cese de la autorización del pago a plazos.
- 2.- Error aritmético en las declaraciones.

3.- Situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación.

4.- Determinación y no pago.

La ley en estos supuestos da oportunidad al contribuyente para que pague el crédito fiscal que se le requiere, y en caso contrario la autoridad estará en posibilidad de trabar embargo en vía de ejecución con todas sus consecuencias legales.

3.5.3 EMBARGO DE BIENES

Cuando el deudor no pague dentro del plazo establecido en las disposiciones fiscales el crédito fiscal exigible y sus accesorios legales, la autoridad competente emitirá el requerimiento de pago y en caso de no cubrir el crédito, ésta procederá a llevar a cabo lo siguiente:

1.- Embargar bienes suficientes para que en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.

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

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

Existen bienes susceptibles de embargo, es decir, el embargo puede recaer en bienes muebles, bienes inmuebles o negociaciones, así mismo la persona con quien se entienda la diligencia tendrá derecho a señalar dichos bienes en el siguiente orden:

1.- Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios.

2.- Acciones, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades y dependencias de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

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

4.- Bienes inmuebles.

5.- Negociaciones.

Cuando la persona con quien se entiende la diligencia, no señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido el orden al hacer el señalamiento; cuando, teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior, o bienes de fácil descomposición o deterioro o materias flamables, el ejecutor procederá sin ninguna responsabilidad administrativa, a señalar los bienes sin sujetarse al orden anterior.

Esta es una de las etapas más importantes dentro de la realización del Procedimiento Administrativo de Ejecución, toda vez que es el momento en que se van a asegurar los bienes muebles para garantizar el crédito fiscal, es por eso, que aunque la ley establezca una lista de bienes susceptibles de embargo, en la práctica el deudor, se niega por lo general a señalarlos o lo hace con aquéllos que no tienen valor alguno, limitándose a entorpecer la diligencia del Ejecutor, quien se encontraba limitado a seguir las decisiones del deudor, punto importante lo es que la ley lo faculta sin la imposición de ninguna sanción administrativa para señalar el mismo los bienes a embargar, sólo en el caso de la negativa del deudor.

3.5.3.1. BIENES MUEBLES

Se consideran bienes muebles todos aquellos que son susceptibles de ser transportados de un lugar a otro, las acciones, los créditos, los certificados de participación, las obligaciones en general, los títulos, etc.

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

En lo referente a los embargos de bienes de una sociedad conyugal, en el caso de que el origen de los créditos sea por la actividad del varón y no se haya designado un administrador, se embarga el total de los bienes que conforman el patrimonio de la pareja.

Es importante mencionar que los embargos que se realizan en contra de aviones o embarcaciones deben inscribirse en el Registro Público Marítimo y Aeroportuario.

3.5.3.2. BIENES INMUEBLES

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

Asimismo, es necesario solicitar a la autoridad correspondiente, el certificado de libertad de gravámenes del inmueble, para que en caso de que tenga inscripciones, proceder a la realización de una ampliación del embargo y si está libre de gravamen continuar con las acciones inherentes a iniciar el procedimiento de remate.

3.5.4. FORMALIDADES DEL ACTA DE EMBARGO

3.5.4.1. IDENTIFICACIÓN DEL EJECUTOR

La identificación del ejecutor debe contar con los requisitos que para los actos administrativos dispone el artículo 38 del Código de la materia, delimitándose de manera

exacta cuales son las facultades que se le otorgan a éste, además de contar con una fotografía actual del referido Ejecutor.

El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación establece, que el ejecutor deberá identificarse plenamente con la persona con quien entienda la diligencia de embargo.

3.5.4.2. ACTA PORMENORIZADA

El mismo artículo 152 del artículo aludido, dispone que debe levantarse acta pormenorizada del Requerimiento de Pago y Embargo cumpliendo con los requisitos establecidos en los artículos 137 y 38 del ordenamiento legal multicitado.

Ahora bien, no basta que se señale en el acta de embargo, que se identificó, sino que los tribunales han establecido que deberá señalarse en forma pormenorizada el documento identificatorio como son; Autoridad que lo emite, Nombre y Cargo del Funcionario que lo emite, Fecha de expedición, Vigencia y Fotografía del Ejecutor.

El Acta pormenorizada es el documento en el cual se asientan todos los pormenores de la Diligencia de Embargo, desde las opiniones vertidas por el deudor al momento que el ejecutor le requirió de pago, sus argumentos, así como también la transcripción detallada de los bienes muebles embargados o el detalle de la negociación embargada, es decir, el reporte de los activos de la misma, hechos que le constan al ejecutor y está obligado a asentar en el acta, después de lo cual debe entregarle al deudor una copia de la misma, debidamente firmada por todos aquéllos que intervinieron en la diligencia.

3.5.4.3. DESIGNACIÓN DE TESTIGOS

La persona con quien se entienda la diligencia ya sea el deudor o cualquier otra persona en caso de que haya mediado citatorio para llevarla a cabo, y dentro de la Diligencia de Requerimiento y Embargo, se le hace saber que tiene derecho a designar dos testigos de asistencia que deberán firmar dicha diligencia, los cuales tiene la obligación de presenciarse, al momento de que el ejecutor hace el requerimiento verbal de la designación y el deudor se negare a hacerlo o estuvieran presentes y se negaren a firmar,

el ejecutor debe asentar el hecho en la referida acta, siendo dicha negativa para designar testigos o de haberlo hecho los testigos no firmaren, no es impedimento que afecte la legalidad del acto.

3.5.4.4. SEÑALAMIENTO DE BIENES POR PARTE DEL EJECUTADO

La persona con quien se entienda la diligencia tiene derecho a designar o señalar los bienes sobre los cuales el ejecutor procederá a trabar el embargo, para efecto de realizar el cobro del crédito fiscal determinado, basándose en el orden establecido en el artículo 155 del Código Tributario. Bienes detallados en el apartado 3.5.3 del presente capítulo.

3.5.4.5. SEÑALAMIENTO DE BIENES POR PARTE DEL EJECUTOR

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación el ejecutor podrá señalar bienes susceptibles de embargo, cuando no lo haga la persona con quien se entiende la diligencia; o haciéndolo reportan irregularidades que hacen difícil o imposible su cuantificación para efectos del pago del crédito fiscal.

3.5.4.6. NOMBRAMIENTO DE DEPOSITARIO

Los bienes o negociaciones que se embarguen se dejarán bajo la guarda del o los depositarios que se hicieren necesarios y que fueron designados y se hizo constar en el acta circunstanciada levantada en la Diligencia de Requerimiento de Pago, los Jefes de las Oficinas nombrarán y removerán libremente a los depositarios, conforme al artículo 153 del Código de la materia.

3.5.4.7. BIENES EXCEPTUADOS DE EMBARGO

Existen bienes que por disposición legal, expresamente en el artículo 157 del Código Fiscal no pueden ser sometidos a embargo, y que se mencionan a continuación:

- a) El lecho cotidiano y los vestidos del ejecutado y su familia.
- b) Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- c) Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de su profesión, arte y oficio a que se dedique el ejecutado.
- d) 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 destinadas.
- e) Armas, vehículos caballos, etc., que los militares utilicen en su actividad
- f) Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- g) El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- h) Los derechos de uso o de habitación.
- i) El patrimonio de familia en los términos que dispongan la leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
- j) Los sueldos y salarios.
- k) Las pensiones de cualquier tipo.
- l) Los ejidos.

3.5.5. EMBARGO DE NEGOCIACIONES

Es el acto mediante el cual la autoridad recaudadora, realiza el embargo de una negociación, que de acuerdo con el artículo 151, fracción II del Código Fiscal de la Federación, se hará con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda a fin de obtener mediante la intervención de ella recursos que satisfagan el crédito fiscal y los accesorios legales.

Es importante señalar que el embargo de la negociación comprende en un sentido amplio el embargo de bienes muebles e inmuebles que sean propiedad de la negociación, además es necesario que los inmuebles y la negociación sean inscritos en los Registros Públicos de la Propiedad correspondientes.

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

- 1.- Inventario de bienes muebles que están a la vista en el momento de la diligencia.
- 2.- Relación de activo que forma parte de la negociación.
- 3.- Acta constitutiva de la Sociedad.
- 4.- Título de propiedad de bienes inmuebles, donde conste folio real.
- 5.- Cuentas bancarias.
- 6.- Avalúo de la negociación, que para efectos bancarios se haya realizado.
- 7.- Poder del Representante legal.

3.5.5.2. INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA

Esta figura, será estudiada de una manera más amplia en el siguiente capítulo del presente trabajo de investigación.

3.5.5.3. INTERVENTOR ADMINISTRADOR

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

Existen varios requisitos que se deben cumplir para intervenir una negociación en grado de administración, es decir, es indispensable contemplar los siguientes supuestos:

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

Obligaciones del Interventor en grado de Administración.

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

- a) Rendir cuentas mensuales comprobadas a la autoridad fiscal.
- b) Comunicar a la autoridad fiscal por medio de informes, los hechos ocurridos en la negociación que impidan el buen funcionamiento.
- c) Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida después de separar las cantidades que corresponden por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere el Código Fiscal, y enterar su importe al fisco federal en la medida que se efectúe la recaudación.
- d) No podrá enajenar los bienes del activo fijo, solamente se podrá enajenar la negociación cuando se considere lo señalado en el artículo 172 del Código Fiscal de la Federación, es decir, cuando después de tres meses el monto de lo recaudado no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal determinado, en el caso de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porcentaje del crédito que resulte.
- e) Convocar asamblea de accionistas y socios para informar la situación de la empresa.
- f) Verificar que su nombramiento se encuentre inscrito en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
- g) Tendrá todas las facultades que le corresponden conforme a la ley, para la administración de la sociedad.
- h) Poderes plenos para pleitos, cobranzas, actos de dominio y de administración, incluso los que requieran cláusula especial.

- i) Suscribir u otorgar títulos de crédito.
- j) Presentar denuncias y querellas y desistir de éstas últimas previo acuerdo de la autoridad fiscal.
- k) Otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, así como revocar los otorgados por la sociedad intervenida.
- l) No estará supeditado al Consejo de Administración, Asamblea de Accionistas, socios o participes.

Cese de la Intervención en grado de Administración

Existen dos supuestos principales para la terminación de la Intervención en grado de administración y son los siguientes:

- 1.- La Intervención cesará cuando el crédito fiscal se hubiera cubierto.
- 2.- Cuando de conformidad con la ley se haya enajenado la negociación, en estos casos la autoridad fiscal comunicará el hecho ocurrido al Registro Público de la Propiedad que corresponda al domicilio fiscal de la negociación para que se cancele la inscripción respectiva.

La figura del Interventor en grado de Administración en una negociación embargada, es en la práctica una semejanza del dueño de la negociación embargada, toda vez que por disposición de la ley tiene amplias facultades para la dirección y control de la negociación, lo que en la vida real los faculta y hace intocables, en su forma de actuar, convirtiéndose en ocasiones en el cáncer que mata las buenas intenciones de recuperación que pudieran llegar a tener las empresas intervenidas.

3.5.6. EMBARGO SOBRE BIENES YA EMBARGADOS

Cuando los bienes señalados para la traba, estuvieran ya embargados por otras autoridades no fiscales, o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la

diligencia y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación.

3.5.6.1. AUTORIDADES FISCALES LOCALES Y DE ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS

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

a) Preferencia al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz.

b) En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante, de acuerdo a lo establecido por el artículo 147 del Código Fiscal de la Federación.

c) Cuando en el Procedimiento Administrativo de Ejecución concurren contra un mismo deudor, el fisco federal con los fiscos locales fungiendo como autoridad federal de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público iniciará o continuará, según sea el caso, el Procedimiento Administrativo de Ejecución por todos los créditos fiscales federales omitidos.

El producto obtenido en los términos antes expuestos, se aplicará, a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

1.- Los gastos de ejecución

2.- Los accesorios de las aportaciones de seguridad social

3.- Las aportaciones de seguridad social

4.- Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales

5.- Las demás contribuciones y otros créditos fiscales

3.5.7. OPOSICIÓN AL EMBARGO

Al momento del llevar a cabo una diligencia de Requerimiento de pago y Embargo, el ejecutor en muchas ocasiones es obstaculizado en sus funciones por la persona que atiende la diligencia, en éste supuesto existen diversos medios o formas que se pueden llevar a cabo para que se realice la actuación de la manera adecuada y apegada a derecho. Conforme lo establece al artículo 158 del Código de la materia:

Pudiéndose oponer al embargo un tercero que alega dominio sobre bienes de su propiedad.

En caso de la oposición física o material a la realización de embargo se puede solicitar el rompimiento de cerraduras o el auxilio de la fuerza pública, temas desarrollados en los siguientes apartados.

3.5.7.1. DEL TERCERO PROPIETARIO DE LOS BIENES

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

La resolución dictada por el ejecutor tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición.

Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación en los términos del Código Fiscal de la Federación.

3.5.7.2 ROMPIMIENTO DE CERRADURAS

Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones donde se presume existen bienes propiedad del deudor, el ejecutor, previo acuerdo del Jefe de la Oficina Recaudadora, hará que ante dos testigos sean rotas la cerraduras que fueren necesarias, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que se siga adelante con la diligencia.

De igual forma, se procederá cuando la persona con la que se entienda la diligencia se negase abrir los muebles en los que el ejecutor suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras, el ejecutor trará el embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviara en depósito a la oficina ejecutora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario, por un experto designado por la propia oficina, en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

3.5.7.3 AUXILIO DE LA FUERZA PUBLICA

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

3.6 EL REMATE

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

El remate es aquél acto mediante el cual se hace el pago del crédito fiscal mediante la adjudicación de bienes en subasta o almoneda, al propio ejecutante o a terceras personas.

La regla para la venta de los bienes embargados, salvo los casos en que el Código Fiscal lo autoriza, establece que deben enajenarse en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos como lo establece el artículo 174 del Código Fiscal de la Federación.

La venta de los bienes embargados puede llevarse a cabo fuera de remate, cuando se de cualquiera de los supuestos contenidos en el artículo 192 del mismo ordenamiento, que se reducen a los siguientes:

- a) Cuando el ejecutado proponga comprador antes de que se finque el valor del remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco y que el valor pactado para dicha venta cubra el precio asignado a los bienes embargados.
- b) Que tratándose de bienes de fácil descomposición o deterioro o materiales inflamables, no exista lugar adecuado para su conservación.

Introducción

3.6.1. AVALUO DE COMUN ACUERDO

Según el maestro Sergio F. De la Garza, la valuación puede ser definida “como el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa”.⁸

La base para la enajenación, tratándose de bienes muebles, se determina de común acuerdo entre la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se haya llevado a cabo la diligencia de embargo.

En caso de no existir acuerdo alguno, la autoridad practicará el avalúo pericial.

⁸ DE LA GARZA, SERIO FRANCISCO; Derecho Financiero Mexicano; 13ª. Edición; Editorial Porrúa, México 1985.

Tratándose de bienes inmuebles, se establecerá por medio de avalúo de los mismos y cuando se trate de negociaciones, se obtendrá mediante avalúo pericial.

Todos los avalúos se deberán notificar personalmente a los embargados.

3.6.2. DESIGNACIÓN Y DICTAMEN DE PERITO VALUADOR

De conformidad con el artículo 4° del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los avalúos podrán llevarse a cabo por medio de:

- a) Las autoridades fiscales
- b) Instituciones de Crédito
- c) La Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales "CABIN"
- d) Por corredor publico
- e) Personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaria de Educación Pública.
- e) Empresas dedicadas a la compraventa y subasta de bienes

Cuando en la población en que se ubique la oficina ejecutora que vaya a enajenar los bienes, no sea posible llevar a cabo el avalúo a través de las opciones anteriores, se hará a través de personas versadas en la materia.

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

- 1.- 10 días si se trata de bienes muebles
- 2.- 20 días tratándose de inmuebles
- 3.- 30 días en caso de negociaciones

Estos plazos se computarán, a partir de la fecha de su aceptación.

3.6.3 ACEPTACION O INCONFORMIDAD CON EL AVALUO

Cuando el embargado o terceros acreedores no estén de acuerdo con el avalúo realizado por la autoridad en términos de lo explicado anteriormente, podrán promover recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del avalúo, designando perito valuador de su parte en el recurso interpuesto, en cuyo caso el nombramiento recaerá en cualquiera de los valuadores previstos en el listado anterior, de conformidad con el artículo 117 fracción II inciso d) del Código Fiscal de la Federación.

En caso de que el recurso antes indicado no sea promovido o habiendo señalado perito éste no presente su dictamen dentro de los plazos de 10 días, si se trata de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, se dará por aceptado el avalúo realizado por la autoridad; si por el contrario el embargado señala a su perito y éste dentro de los plazos marcados señala como valor de los bienes uno más alto por al menos un 10%, la autoridad ejecutora designará en un término de seis días a un tercero para que dictamine y fije en definitiva la base para la enajenación de los bienes.

3.6.4. CONVOCATORIA DEL REMATE

Una vez que ha quedado firme el avalúo al día siguiente deberá ser convocado el remate, para que se lleve a cabo dentro de los treinta días siguientes.

La convocatoria deberá hacerse por lo menos diez días antes del remate fijándose esta, en un sitio visible y usual de la oficina ejecutora, también en los lugares públicos que se juzguen convenientes, como aquellos donde se ubiquen las negociaciones o los inmuebles, y la misma se mantendrá en el lugar o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate.

La convocatoria deberá darse a conocer en la página electrónica de las autoridades fiscales.

En el caso de Remate de bienes raíces, derechos reales o negociaciones, la oficina ejecutora requerirá el certificado de gravámenes expedido por el Registro Público de la Propiedad y del Comercio por los diez años anteriores, si existieren acreedores serán citados para el acto del remate, pudiendo concurrir al mismo y hacer las observaciones que estimen del caso. La autoridad las resolverá en el acto de la diligencia, conforme lo dispone el artículo 177 del Código Fiscal de la Federación.

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

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

Los interesados en adquirir el bien deberán ofrecer la postura legal, la cual debe cubrir cuando menos el interés fiscal.

En términos del Código tributario en su artículo 179, es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate (que siempre será el valor del avalúo).

Para intervenir en una subasta será necesario que el postor, antes de enviar su postura, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al 10 % del valor fijado a los bienes en la convocatoria.

La postura legal deberá enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate, que debe contener los siguientes requisitos:

- a) Personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor y en su caso la clave de su R.F.C.
Personas morales, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del R.F.C. y el domicilio social.
- b) La cantidad que se ofrezca
- c) El número de la cuenta bancaria y nombre de la Institución de Crédito en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieren dado en depósito.
- d) La dirección de correo electrónico y el domicilio para oír y recibir notificaciones.
- e) El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que se haya realizado.

La Autoridad ejecutora mandará los mensajes que confirmen las posturas recibidas.

El importe de la transferencia electrónica enviada del 10 % del valor fijado, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se hagan de los bienes embargados. En caso de que no resultaren con la adjudicación del bien rematado le será devuelto su dinero.

Cuando las posturas no cumplan con los requisitos antes citados, la Autoridad no los tomará como posturas legales, situación que se hará del conocimiento del interesado.

Cada subasta tendrá una duración de 8 días que empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del octavo día. En dicho período los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas. Se entenderá que las 12:00 horas corresponden a la Zona Centro.

El remate se fincará por el Servicio de Administración Tributaria a quien haya hecho la mejor postura. En los casos en que existan varios postores con la misma cantidad ofrecida, se le fincará a la primera postura recibida.

El postor a cuyo favor se fincó el remate, deberá cumplir con las obligaciones contraídas, de no hacerlo perderá el importe del depósito, mismo que se aplicará de inmediato a favor del fisco federal, según el artículo 184 del Código Fiscal de la Federación. En este caso, se reanudarán las almonedas en la forma y plazos que se señalan en los artículos respectivos.

La autoridad deberá entregar al adquirente los bienes, conjuntamente con los documentos correspondientes.

Cuando no hubiere postores o no se hubieran presentado posturas legales la autoridad se adjudicará el bien. En éste caso el valor de la adjudicación será el 60% del valor del avalúo. La adjudicación se tendrá por formalizada una vez que la autoridad ejecutora firme el acta de adjudicación correspondiente.

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

Con relación al artículo 196-A del mencionado Código, causarán abandono los bienes embargados por las autoridades fiscales cuando:

- a) Habiendo sido enajenados los bienes al adquirente, no se retiren del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.
- b) Cuando el embargado realice el pago del crédito fiscal u obtenga resolución favorable que ordene su devolución y no se retiren del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.
- c) Se trate de bienes muebles que no hubiesen sido rematados después de transcurridos 18 meses de practicado el embargo y no se hubiere interpuesto algún medio de defensa.

- d) Se trate de bienes que por cualquier motivo se encuentran en poder de la autoridad y no los retiren sus propietarios, después de dos meses de que se pongan a su disposición.

3.6.5. ADJUDICACIÓN DE LOS BIENES EMBARGADOS

El fisco federal conforme al artículo 190 del Código tributario, tendrá preferencia para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

- 1.- Falta de postores
- 2.- A falta de pujas
- 3.- En caso de posturas o pujas iguales

Los bienes que se adjudiquen a favor del fisco federal, podrán ser donados para obras y servicios públicos, o a Instituciones Asistenciales o de Beneficencia autorizadas para recibir donativos deducibles del Impuesto sobre la Renta.

3.6.6. DACION EN PAGO

Para los efectos del artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, las adjudicaciones de bienes que realiza el fisco federal, descritas anteriormente y que se encuentran reguladas por el artículo 191 del Código tributario, tendrán la naturaleza de dación en pago.

3.6.7. APLICACIÓN DEL PRODUCTO DEL REMATE

El producto que se obtenga del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará cubriendo el crédito fiscal en el orden en el que establecen los artículos 20 y 194 del Código Fiscal de la Federación. Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes de la suerte principal, de la manera siguiente:

1.- Gastos de Ejecución

2.- Recargos

3.- Multas

La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Habrá excepción en aplicación de pagos cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos que se han manejado anteriormente.

Sólo podrán rematarse los bienes del embargado quien puede ser:

1.- El deudor

2.- Un tercero que se haya obligado solidariamente

3.6.8. ENTREGA DE LOS BIENES

Tratándose de bienes muebles, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se haya fincado el remate, el postor deberá entregar mediante transferencia electrónica de fondos el saldo de contado de la cantidad ofrecida en su postura. Una vez hecho esto, el deudor dentro de un plazo de tres días hábiles deberá entregar las facturas o documentos comprobatorios de la propiedad de los bienes enajenados, en caso de negativa, la Autoridad los emitirá en su rebeldía; posteriormente el deudor, debe entregar los bienes al adquirente, junto con los documentos respectivos. Ya adjudicados los bienes, el adquirente debe retirarlos al momento en que la autoridad los ponga a su disposición, en caso de no hacerlo se causarían derechos por almacenaje a partir del día siguiente.

Asimismo, en el caso de bienes inmuebles o negociaciones, deberá entregar el pago dentro de los diez días siguientes a aquel en el que se fincó el remate mediante transferencia electrónica de fondos. Realizado el pago y designado en su caso el notario

por el postor, el deudor dentro de un plazo de diez días hábiles deberá otorgar y firmar la escritura de venta correspondiente, en caso de negativa la Autoridad la emitirá en su rebeldía.

Para el caso de remate de bienes embargados por la autoridad fiscal, siempre deberá tomarse en consideración lo que previene el artículo 189 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: “Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes objeto de un remate, por sí o por medio de interpósita persona, a los jefes y demás personas de las oficinas ejecutoras, así como todos aquellos que hubieren intervenido por parte del fisco federal en el procedimiento administrativo. El remate efectuado con infracción a este precepto será nulo y los infractores serán sancionados conforme a éste Código”.

CAPITULO IV. EL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE LA NEGOCIACIÓN EMBARGADA.

Ante el incumplimiento de las obligaciones que el contribuyente tiene frente al fisco se posibilita que las autoridades competentes lleven a cabo procedimientos de cobro coactivo como lo es el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El embargo de negociaciones dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución constituye el medio por el cual la autoridad fiscal garantiza el pago de créditos que le son debidos. Siendo además necesario para el cobro de los mismos, la colaboración de una persona dependiente de la oficina ejecutora que recibe el nombre de “Interventor”.

4.1 NATURALEZA JURÍDICA

Dentro Del Procedimiento Administrativo de Ejecución se posibilita a las autoridades que lo aplican a trabar embargo sobre bienes propiedad del contribuyente deudor para recaudar los créditos determinados y que no haya pagado ni garantizado.

Derivado de lo anterior el “Embargo” en materia fiscal, fue creado como una medida cautelar que la autoridad fiscal impone para asegurar el pago de los créditos que se tengan frente al fisco federal. Conforme al artículo 151 del Código Fiscal de las Federación, que a la letra dice:

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

I.- . . .

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

En esa virtud y derivado de la fracción anterior se encuentra fundamentada la posibilidad de la Autoridad Ejecutora, para embargar negociaciones dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, es decir, el embargo de negociaciones a través de un acto administrativo por el cual, la autoridad fiscal competente asegura todo aquello que constituya parte del negocio y que provenga de él, mediante la intervención que se haga del mismo, para lograr el cumplimiento de obligaciones fiscales que se tenga frente al fisco federal por tiempo determinado.

La figura del Embargo de negociaciones, encuentra su fundamento legal en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

“Quedan exceptuados de embargo:

I.- . . .

II.- . . .

III.- . . .

IV.- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrá, ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados”.

Si bien es cierto el artículo antes citado, nos muestra una lista de bienes que no pueden ser embargados al momento de la diligencia de Requerimiento de Pago y Embargo, también lo es que la referida fracción hace una prohibición en lo particular, referente a los elementos esenciales de cualquier negocio o empresa, pero autoriza y prevee el embargo en su totalidad, lo cual facilita la posterior designación de un Interventor, el cual se encargará de realizar el cobro de los créditos debidos.

4.2 DEFINICIÓN

La figura del llamado “Interventor”, ha sido analizada de manera muy escueta entre los estudiosos del derecho, no obstante se encuentran algunas definiciones como las siguientes:

Según el Diccionario de Derecho del maestro Rafael de Pina Vara, la figura del interventor se realiza a través de “La incorporación a un proceso ya incoado de persona que se halle autorizada para hacerlo, en cualquiera de las formas o modalidades admitidas por la legislación procesal”.¹

Para el maestro Juan Palomar de Miguel, en su Diccionario para Juristas, comenta que el interventor “Es un empleado que fiscaliza y autoriza ciertas operaciones para que se hagan con legalidad.”²

Por último según la Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana, dice:

“Interventor: Cargo de contador de las operaciones administrativas de una hacienda y persona que le desempeña. Su denominación está basada en su función principal, pues debiendo la contabilidad tomar nota de todas cuantas operaciones ejecuta la administración, el encargado de esa contabilidad ha de intervenir en todas las operaciones.

Las condiciones que debe reunir el Interventor han de ser en primer lugar la competencia expresada por un profundo conocimiento de las operaciones administrativas y sus modalidades y técnica correspondiente, y después como esencial al cargo el conocimiento de la contabilidad que ha de aplicar a la clasificación de esas mismas operaciones administrativas.

¹ DE PINA, RAFAEL Y DE PINA VARA, RAFAEL; Diccionario de Derecho; Editorial Porrúa, México D.F. 1995.

² PALOMAR DE MIGUEL, JUAN; Diccionario para Juristas; Editorial Porrúa, México D.F. 2000.

En el orden jerárquico administrativo el interventor ocupa un lugar preferente y sobre todo ha de tener una independencia grande con respecto al administrador y demás jefes, ya que su deber es la comprobación de las operaciones de éstos y la presentación al propietario de todas las causas de variación de su patrimonio, de forma que se reflejen en estas presentaciones el cumplimiento o la falta de los administradores, y, en consecuencia, no podrá cumplir el interventor su cometido si sobre él tiene una gran autoridad los que ejecutan las ordenes del propietario. . .”³

De lo anterior podemos concluir que el Interventor, es la persona física designada a través de un oficio emitido por la autoridad ejecutora (SAT, por conducto de la Administración de Recaudación competente), que tiene como misión la de establecerse de manera temporal en la negociación embargada para recaudar un porcentaje de las utilidades de ésta y así realizar el pago de los créditos exigibles.

4.3 FINALIDAD QUE PERSIGUE

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

Es importante señalar que para que se pueda realizar una Intervención con Cargo a la Caja es requisito indispensable contemplar los siguientes supuestos:

- A) Que se encuentre embargada la negociación,
- B) Se tenga la relación de los activos con que cuenta la negociación a intervenir,
- C) La empresa se encuentre operando

³ ENCICLOPEDIA UNIVERSAL ILUSTRADA EUROPEO-AMERICANA; Tomo XXVIII; Segunda parte; Editorial Espasa-Calpe; Madrid 1968.

- D) Los ingresos que percibe la empresa permitan la viabilidad de la intervención,
- E) La existencia del oficio de designación que faculte al Interventor, para realizar sus funciones, expedido por la Autoridad Ejecutora correspondiente.

La Intervención con Cargo a la Caja de una negociación, es la diligencia diaria que lleva a cabo la persona designada por la Autoridad Ejecutora, cuya misión es la de inspeccionar lo relativo a los ingresos y egresos de la empresa, entre otras facultades señaladas por la ley, para garantizar el pago de un crédito fiscal no cubierto que se tenga frente al fisco.

Por demás importante comentar, que para la procedencia de la Intervención de Negociación con Cargo a la Caja, la empresa deberá tener capacidad para recuperar el monto de sus adeudos y los honorarios del interventor.

4.4 TIPOS DE INTERVENCIÓN

Existen dos tipos de Intervención de Negociación, a saber:

1.- Intervención de la Negociación con Cargo a la Caja.

Figura de estudio del presente capítulo.

2.- Intervención de la Negociación en grado de Administración.

La Intervención en administración es el acto administrativo a través del cual la autoridad Ejecutora mediante oficio de designación delegatorio, habilita a una persona física o moral, para que mediante la intervención de la administración del negocio, recupere la totalidad de las cantidades adeudadas por el contribuyente.

Para que se pueda realizar la intervención en grado de Administración es requisito indispensable contemplar los siguientes supuestos:

- A) Que previo a la designación del Interventor en grado de Administración, haya existido en la negociación una Intervención con Cargo a la Caja.
- B) Que no se haya recuperado el 24 % del monto total del adeudo.
- C) A pesar de haberse recuperado el 24 %, la empresa este realizando maniobras que pongan en peligro la recuperación del crédito fiscal.
- D) La empresa tenga la capacidad económica para cubrir los honorarios del Interventor en grado de Administración.
- E) Solicitar la autorización de la administración de Recaudación competente, para proceder con la intervención.
- F) El oficio de designación que faculte al Interventor.
- G) Rendir cuentas mensuales comprobadas a la autoridad fiscal.
- H) Comunicar a la autoridad fiscal por medio de informes, los hechos ocurridos en la negociación que impidan el buen funcionamiento.

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

1.- Rendir cuentas mensuales comprobadas a la autoridad fiscal.

2.- Comunicar a la autoridad fiscal por medio de informes, los hechos ocurridos en la negociación que impidan el buen funcionamiento.

- 3.- Recaudar el 10 % de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes y enterar su importe al fisco federal en la medida que se efectúe la recaudación.
- 4.- No podrá enajenar los bienes del activo fijo, solamente se podrá enajenar la negociación cuando se considere lo señalado en el artículo 172 del Código Fiscal de la Federación, es decir, cuando lo recaudado en tres meses de Intervención no alcance a cubrir por lo menos el 24 % del crédito fiscal, y cuando se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un periodo del año, en cuyo caso será en razón del 8 % mensual y lo recaudado no alcance a cubrir el mínimo necesario.
- 5.- Convocar a Asamblea de accionistas y socios para informar la situación de la empresa.
- 6.- Verificar que su nombramiento se encuentre debidamente inscrito en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio que corresponda.
- 7.- Tendrá todas las facultades que le corresponden conforme a la ley, para la administración de la sociedad.
- 8.- Poderes plenos para pleitos, cobranza, actos de dominio y de administración, incluso los que requieran cláusula especial.
- 9.- Suscribir u otorgar títulos de crédito.
- 10.- Presentar denuncias y querellas y desistir de éstas últimas previo acuerdo de la autoridad fiscal.
- 11.- Otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, así como revocar los otorgados por la sociedad intervenida.

12.- No estará supeditada al Consejo de Administración, Asamblea de Accionistas, socios o partícipes.

Como causas de cese al encargo del Interventor en grado de Administración se encuentran las siguientes.

- a) La Intervención cesará cuando el crédito fiscal se hubiere cubierto.

- b) Cuando de conformidad con la ley se haya enajenado la negociación, en éstos casos la autoridad fiscal comunicará el hecho ocurrido al Registro Público de la Propiedad y del Comercio que corresponda al domicilio fiscal de la negociación para que se cancele la inscripción respectiva.

4.5 REQUISITOS PARA SER INTERVENTOR, CONFORME A LA REGLAMENTACIÓN PREVISTA EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La persona designada por la autoridad Ejecutora para realizar la encomienda de la Intervención y que tendrá dicha función es el denominado “Interventor con Cargo a la Caja”.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñaran su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los

bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según sea el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y 167 de éste Código.”

Se transcribe el siguiente criterio jurisprudencial referente a la figura del depositario:

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 aquél 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 apegándose a las disposiciones legales. Además, debe considerarse que conforme al artículo 462 del Código Federal de Procedimientos Civiles, ordenamiento supletorio el 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.

Amparo en revisión 309/96. Agencia Llantera Cuauhtémoc, S.A. 11 de febrero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Neófito López Ramos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de abril en curso, aprobó, con el número LXV/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de abril de mil novecientos noventa y siete.

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

En este sentido al momento de la diligencia de Requerimiento de Pago y Embargo, la designación que se haga del o los depositarios, no es necesario que tales depositarios tengan conocimientos especiales en alguna materia, según el siguiente criterio jurisprudencial:

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

Amparo en revisión 309/96. Agencia Llantera Cuauhtémoc, S.A. 11 de febrero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Neófito López Ramos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de abril en curso, aprobó, con el número LXVI/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de abril de mil novecientos noventa y siete.

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

De acuerdo al segundo párrafo del artículo 153 antes citado, el nombramiento que se haga a la persona que funja como interventor tendrá las características de un depositario, solo que para el caso específico de negociaciones, la custodia versa sobre la totalidad y no sólo de los bienes que la integran.

Derivado de lo anterior, el nombramiento que se haga a la persona que funja como Interventor con Cargo a la Caja, deberá reunir requisitos esenciales como son:

- A) Que dicho nombramiento se haga por escrito, cumpliendo con todos aquellos requisitos constitucionales y legales dispuestos para todo acto de autoridad que produzca afectación a la esfera jurídica del particular.
- B) Que en dicho nombramiento, se hagan constar todas y cada y una de las obligaciones y facultades que tienen conferidas durante su gestión.

Referente al nombramiento para ser Interventor con Cargo a la Caja, es menester explicar que éste, será hecho por la Autoridad que sea competente para realizarlo, por tal motivo además de fundamentar la procedencia legal de dicho acto, deberá fundarse la competencia del funcionario para llevar cabo dicho nombramiento.

- C) Que se lleve a cabo la aceptación voluntaria de la persona para actuar como Interventor con Cargo a la Caja.

Así también tenemos requisitos especiales para poder ser nombrado Interventor con Cargo a la Caja, que son los siguientes:

- A) La persona designada deberá estar en pleno uso y goce de su capacidad legal de ejercicio, entre ellos, no se permitirá el nombramiento a menores de edad.
- B) Tener su domicilio en la población en que se encuentre la negociación embargada.
- C) Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes y acreditar que se encuentra al corriente en el cumplimiento formal y material de sus obligaciones fiscales (presentación de declaraciones y de pago de contribuciones federales y locales).
- D) No haber sido inhabilitado para ejercer la actividad profesional.
- E) Presentar y acreditar examen psicométrico y de conocimientos.
- F) No haber sido declarado en quiebra o condenado por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.
- G) No tener intereses contrarios a la negociación (entre ellos, no tener negocios del mismo giro en la población).
- H) No estar inhabilitados para ejercer el comercio (que se encuentren en estado de interdicción, los corredores y notarios públicos, entre otros).
- I) No tener parentesco consanguíneo en línea recta, colateral hasta el cuarto grado o por afinidad hasta segundo grado con el personal de la negociación embargada.
- J) Acompañar copia de identificación oficial con fotografía.

Tomando en consideración que es responsabilidad de la Autoridad Ejecutora la designación del Interventor con Cargo a la Caja, es conveniente que dicha autoridad designe a una persona que tenga capacidad, independencia e imparcialidad profesional que permitan tener convicción de que habrá de desempeñar su función satisfactoriamente.

Para la citada designación de Interventor con Cargo a la Caja, la Autoridad Ejecutora procurará recurrir preferentemente a miembros de Asociaciones o agrupaciones de Licenciados en Administración de Empresas, en Contaduría, en Derecho, Cámaras o Agrupaciones de Comerciantes, Industriales, Agricultores, Ganaderos, entre otros; según la actividad empresarial de la negociación embargada.

Si dentro de la localidad donde se encuentre la negociación embargada, no existen las Agrupaciones antes citadas, la Autoridad Ejecutora, podrá designar como Interventor con Cargo a la Caja a profesionistas que considere idóneos para el desempeño del cargo respectivo.

4.6 FACULTADES DEL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA.

Por lo que hace a las facultades del Interventor con Cargo a la Caja, en el “Nombramiento” multicitado, se detallaran las facultades y obligaciones a la que se encuentra compelido el Interventor, mismas que provienen de la ley y le son atribuidas a éste por disposición legal expresa; esto con la finalidad de darle certeza jurídica al deudor afectado de los límites y el alcance de las funciones conferidas al Interventor durante el tiempo que las ejerza.

Las facultades del Interventor con Cargo a la Caja, encuentran su sustento jurídico en el artículo 165 del Código de la materia, que a la letra dice:

“El interventor encargado de la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, deberá retirar de la negociación intervenida el 10 % de los ingresos en

dinero y enterarlos en la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas”.

Del texto del artículo supracitado se desglosan varias de las facultades del Interventor con Cargo a la Caja, que se enumeran de la siguiente manera:

1.- Además del retiro diario que se haga por el 10 % de los ingresos, el interventor deberá contra entrega del efectivo expedir un recibo provisional con el cual se demuestre qué cantidad fue recibida y por que concepto.

2.- Deberá entregar lo recaudado diariamente a la oficina exactora y ésta deberá expedirle un recibo oficial, el cuál será canjeado al contribuyente por el provisional para constancia del deudor del pago efectuado ese día.

3.- El interventor tendrá que levantar una acta diariamente en donde circunstancie todo lo acontecido durante esa jornada, y en donde se haga una relación del total de ingresos habidos en la negociación ese día, los retiros hechos por concepto de sueldos y salarios, créditos preferentes, así como el 10 % recaudado.

4.- Vigilar las operaciones que se realicen en la negociación a efecto de constatar que todos los ingresos queden registrados en la caja.

5.- Rendir cuenta mensual comprobada de las operaciones de la empresa.

6.- En el caso de que se tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en riesgo los intereses del fisco federal, dictar las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos

intereses y dar cuenta inmediata a la oficina ejecutora para que tome las medidas pertinentes.

7.- Por demás importante la facultad del Interventor con Cargo a la Caja, la de nombrar previa aprobación de la autoridad, el personal auxiliar que estime necesario para el correcto desempeño de su actividad.

4.7 OBLIGACIONES DEL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación las obligaciones del interventor con cargo a la caja se traducen en las siguientes:

A) Al inicio de la intervención deberá:

1.- Obtener una relación pormenorizada de activos y demás bienes que pertenezcan a la negociación, verificando su existencia y estado físico y haciendo constar el resultado obtenido mediante la redacción de una acta circunstanciada que refleje el período en el que obtenga la mayoría de sus ingresos.

2.- Obtener un Estado de Posición Financiera o Balance General de la negociación, cuando el crédito adeudado sea de un importe igual o mayor a \$100,000.00 (Cien mil pesos 00/100 M.N.).

3.- Obtener un informe detallado del número, nombres y salarios que perciban los trabajadores, en base a las nóminas de la propia negociación.

4.- Realizar una relación que contenga concepto, importe, plazo y nombre, denominación o razón social del o los acreedores de créditos que, de conformidad con el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, sean preferentes al fisco federal y que este obligada a cubrir la negociación.

Son créditos preferentes al fisco federal los siguientes:

1.- Adeudos garantizados con prenda e hipoteca.

2.- Alimentos.

3.- Salarios o sueldos devengados en el último año.

4.- Indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo.

- B) Registrar diariamente los ingresos y egresos de la negociación; las cantidades erogadas por concepto de salarios y créditos preferentes; así como, de la recaudación que vaya obteniendo para cubrir el crédito fiscal.
- C) Separar de los ingresos totales, las cantidades que corresponden por concepto de salarios y demás créditos preferentes, y retirar de la negociación intervenida el 10 % de los ingresos en dinero, o de cualquier otro medio de pago. Dicho retiro deberá ser respaldado con un recibo provisional que expida al representante legal o al dueño de la negociación, mismo que una vez efectuado el pago se canjeará por copia simple del recibo oficial, en que conste el entero correspondiente.
- D) Depositar en la caja de la negociación el dinero que resultare sobrante después de haber efectuado los retiros antes citados, así como los gastos necesarios y ordinarios propios de las mismas o en su defecto en cuenta bancaria de institución de crédito.
- E) Enterar la cantidad recaudada diariamente o a medida que se efectúe la recaudación, mediante el formato oficial, en que se consignen los conceptos de aplicación a que se refiere el artículo 20 del Código tributario, debiendo entregar a más tardar al día hábil siguiente a la fecha en que se le proporcionó a la autoridad exactora, el original del formulario de pago en el que conste la

impresión de los sellos de pago y de la impresión del comprobante respectivo expedido por la institución bancaria ante la que se efectuó el pago.

- F) Realizar las acciones necesarias que permitan cubrir el crédito fiscal.
- G) Informar a la autoridad ejecutora los casos en que no se cubran los porcentajes del crédito fiscal a que se refiere el artículo 172 del Código Fiscal de la Federación, para los efectos que en el mismo se señalan.
- H) Comunicar inmediatamente a la oficina ejecutora las medidas provisionales que hubiera dictado para proteger los intereses del fisco federal.
- I) Guardar absoluta confidencialidad respecto de la información que obtenga de la negociación.
- J) En general, vigilar el manejo de la negociación.
- K) Elaborar una acta pormenorizada que refleje la situación financiera de la negociación, al levantamiento de la intervención.

Para sustentar la obligación del Interventor con Cargo a la Caja de la Negociación embargada, de retirar el 10 % diario de las ventas de la negociación, se transcribe el siguiente criterio jurisprudencial:

INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE UNA NEGOCIACIÓN EMBARGADA. LOS ARTÍCULOS 153 Y 164 A 167 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO ESTABLECEN SU NOMBRAMIENTO Y LA OBLIGACIÓN DE RETIRAR EL 10% DE LOS INGRESOS PARA ENTERARLOS A LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLAN EL ARTÍCULO 5o. CONSTITUCIONAL. Los artículos 153, 164, 165, 166 y 167 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto establecen la atribución de la autoridad hacendaria de nombrar depositarios, que en el caso de negociaciones embargadas, tendrán el carácter de administradores o interventores con cargo a la caja, no infringen el artículo 5o. constitucional, ya que no impiden que continúen

desarrollándose las actividades de la empresa, en virtud de que la finalidad que persigue la figura misma de la interventoría es la de hacer efectivo el crédito fiscal, a través de vigilar la buena administración de la negociación y, por ello, se dota al interventor de todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, e incluso, se le obliga a poner en conocimiento de la autoridad hacendaria aquellas irregularidades que detecte y puedan poner en peligro a la negociación; por otra parte, la obligación del interventor de retirar el 10% de los ingresos y enterarlos a la autoridad ejecutora fiscal, tampoco es violatoria de la última parte del primer párrafo de la disposición constitucional en comento, que establece "nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial", en virtud de que de la interpretación sistemática del artículo 5o. con los diversos 31, fracción IV y 22 de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que en materia fiscal no sólo la autoridad judicial es la única facultada para privar al gobernado del producto de su trabajo, sino también la autoridad fiscal, ya que de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos del Estado, nace el correlativo derecho de éste para cobrarlos a través del procedimiento administrativo de ejecución, para estar en aptitud de cumplir con las funciones que la Constitución Política le encomienda, con la condición de que la contribución que trate de hacerse efectiva se encuentre establecida en una ley emanada del Poder Legislativo y, en acatamiento al artículo 16 constitucional, se haga saber al contribuyente, por medio de mandamiento escrito, el fundamento y motivo de su actuación.

Amparo en revisión 1724/96. Francisco Carreño Santiago. 1o. de julio de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 43/96. Central de Autobuses de Segunda Clase de Oaxaca, Antequera, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Roberto Lara Hernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el primero de julio en curso, aprobó, con el número CXXIV/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a primero de julio de mil novecientos noventa y siete.

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VI, Julio de 1997, Tesis: P. CXXIV/97, Página: 13.

4.8 RESPONSABILIDADES DEL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA

Conforme a lo dispuesto por el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, que refiere:

“Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñaran su cargo **conforme a las disposiciones legales. . .**”.

Derivado de lo anterior, y toda vez que el citado artículo manifiesta su apego a las disposiciones legales, le son aplicables supletoriamente, de conformidad con el artículo 5º del Código de la materia, las disposiciones contenidas en el Código Civil Federal y el Código Federal de Procedimientos Civiles.

Son responsabilidades del Interventor con Cargo a la Caja de la Negociación embargada, las siguientes figuras:

1.- Daños y perjuicios.- El depositario debe cumplir con las obligaciones que le señalen expresamente las disposiciones legales, por lo que en caso contrario responderá ante el propietario de la negociación de los menoscabos, daños y/o perjuicios que la misma sufriera por su dolo o negligencia, cuando no desempeñe correctamente sus funciones.

Conforme a los artículos 2108 y 2109 del Código Civil para el Distrito Federal, se dan las siguientes definiciones:

Art. 2108.- Se entiende por daños la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación.

Art. 2109.- Se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.

Los daños y perjuicios pueden ser compensatorios o moratorios:

1.- Daños compensatorios son la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio del acreedor por el absoluto incumplimiento de la obligación.

2.- Perjuicios compensatorios son la privación de la ganancia lícita causada por el absoluto incumplimiento.

3.- Daños moratorios son la pérdida o menoscabo que sufre el patrimonio del acreedor por el retardo en el cumplimiento de una obligación.

4.- Perjuicios moratorios son la privación de la ganancia lícita ocasionada por el retardo en el cumplimiento.

Derivado de lo anterior el Interventor con Cargo a la Caja de la negociación embargada, que cause daños y perjuicios tiene la obligación de pagarlos conforme a la ley, siendo además sujeto por su conducta a la probable comisión de algún delito.

2.- Depositaria infiel.- El artículo 112 del Código Tributario, señala 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 hubiere constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$35,000.00, cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Se aplicará la misma sanción, de acuerdo al valor de los bienes, al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

Para sustentar este punto se transcribe a continuación el siguiente criterio jurisprudencial:

DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES DESIGNADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES. CUÁNDO SE ACTUALIZAN. El artículo 112

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

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CIRCUITO.

Amparo directo 680/96. Gonzalo Barahona Ruiz. 12 de junio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Idalia Peña Cristo. Secretaria: Beatriz Joaquina Jaimes Ramos.

Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VI, Agosto de 1997, Tesis: X.2o.3 P, Página: 702

Para la procedencia de la depositaria infiel, es requisito indispensable la presentación de la querella, por conducto de la Administración Jurídica correspondiente, por conducto de su legítimo representante.

3.- Responsabilidad por abandono o negligencia en el desempeño.- Al abandonar los bienes que le fueron depositados, sin que el depositario haya rendido las cuentas de su gestión a la autoridad competente, se solicitará a la Administración Local Jurídica respectiva, presente la querella correspondiente, si como resultado de dicha conducta se causo un perjuicio, ya fuera a la negociación o al fisco federal, solicitando el apoyo para reclamar al interventor el monto del perjuicio causado, así como los demás importes que correspondan.

La negligencia se presenta cuando el depositario omite cumplir o no cumple en la forma y plazos fijados, con sus obligaciones contraídas, sin que, en su caso, hubiera atendido los requerimientos que para tales efectos se le hayan practicado, por lo que

es indispensable que mediante oficio se le den a conocer las obligaciones que contrae y los plazos con los que cuenta para cumplirlas.

La información sobre la responsabilidad civil o penal en que haya incurrido el Interventor con Cargo a la Caja de la negociación embargada, debe hacerse de su conocimiento, sin perjuicio de la inmediata remoción a que se haga acreedor.

4.9 DURACION DEL CARGO DEL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA.

Para el caso de la duración de Interventor con cargo a la Caja de la negociación embargada, se fijará en los siguientes supuestos:

Con fundamento en el artículo 171 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“La intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cuando de conformidad con éste Código se haya enajenado la negociación. En estos casos la oficina ejecutora comunicará el hecho al registro público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva”.

En términos del artículo antes citado, la duración del cargo del Interventor con cargo a la Caja de la negociación embargada, terminará cuando se presenten alguno de los siguientes supuestos:

- A) Se haya cubierto en su totalidad el crédito o los créditos por los cuales se haya iniciado la intervención.
- B) Por no haber cubierto en el término de tres meses el 24 % del monto de la totalidad del crédito fiscal.
- C) Se enajene la negociación intervenida.

En este punto es importante señalar el siguiente criterio jurisprudencial, para entender las bases sobre las cuales debe hacerse la venta de la negociación intervenida, a efecto de lograr la recaudación del crédito determinado y no pagado.

NEGOCIACIÓN EMBARGADA Y ADJUDICADA EN UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, DEBE PASAR AL ADQUIRENTE LIBRE DE GRAVÁMENES.

Al disponer el artículo 187 del Código Fiscal de la Federación que los bienes dados en venta dentro del procedimiento administrativo de ejecución a que se refieren los artículos del 145 al 196 del mismo ordenamiento legal, deben pasar al adquirente libres de gravámenes, debe entenderse que en la indicada hipótesis quedan comprendidas también las negociaciones que hayan sido objeto de embargo y adjudicación dentro del citado procedimiento, toda vez que el concepto "bienes" incluye todas las cosas u objetos que pueden ser apropiados, susceptibles de prestar alguna utilidad, mismos que se clasifican en muebles e inmuebles de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 750 y 752 del Código Civil Federal, aplicable supletoriamente de conformidad con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, por lo que válidamente se puede afirmar que una negociación como entidad mercantil, que se encuentra constituida por bienes muebles e inmuebles, o solamente por unos o por otros y que ha sido objeto de embargo y de adjudicación en favor de un adquirente dentro del procedimiento administrativo de ejecución de referencia, evidentemente queda comprendida en el concepto "bienes" a que se refiere el citado artículo 187 del propio código, y por ello, debe pasar al adquirente libre de gravámenes.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 464/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otra. 14 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretario: Antonio López Padilla.

Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: IX, Marzo de 1999, Tesis: VIII.2o.47 A, Página: 1425.

D) Por mandato de autoridad judicial.

E) La Intervención con cargo a la caja se convierta en grado de administración.

El levantamiento de la Intervención con Cargo a la Caja, se formalizará mediante una acta que realice la Autoridad Ejecutora, quien le comunicará al deudor e interventor su resolución, cumpliendo con las formalidades de fundamentación y motivación de la referida resolución.

Una vez que se haya levantado o cesado la Intervención con Cargo a la Caja, la autoridad Ejecutora solicitará mediante oficio al Registro Público de la Propiedad y del Comercio que corresponda, la cancelación de la Intervención registrada en los datos registrales que obren en los archivos pertenecientes a la negociación intervenida.

4.10 CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA REMOCIÓN DEL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA.

De conformidad con el primer párrafo del artículo 153 del Código Fiscal de la Federación la Autoridad Ejecutora, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios en cualquier tiempo.

Sin embargo, existen causas por las cuales puede ser removido un Interventor con Cargo a la Caja, de su función, entre las que encontramos las siguientes:

- A) Cuando el Interventor no cumpla sus obligaciones, podrá ser separado en forma inmediata con los apercibimiento legales correspondientes, debiendo nombrar inmediatamente al que lo substituya.

- B) Cuando la obligación incumplida no fuera la rendición de cuentas mensual, u otra que ponga en riesgo la intervención, en lugar de la remoción inmediata, se le podrá requerir de la misma para que cumpla dentro del término de tres días hábiles siguientes a la fecha de que se le notifique el requerimiento, con el apercibimiento de que de no cumplir dentro de dicho término, o de ser reincidente en esta conducta, se le removerá de su encargo.

Adicionalmente a la remoción, la Autoridad Ejecutora, hará del conocimiento de las autoridades competentes los hechos que pudieran derivar una conducta delictiva para formular las denuncias correspondientes.

Como consecuencia se puede observar invariablemente la substitución inmediata del Interventor con Cargo a la Caja, que haya incurrido en alguna falta que haga necesaria y urgente su separación del cargo encomendado; intentando la substitución inmediata para impedirle al contribuyente deudor la realización de maniobras tendientes a menoscabar el patrimonio de la negociación intervenida.

4.11 HONORARIOS DEL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA.

De acuerdo al Diccionario de Derecho del maestro Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, la definición de honorarios es la siguiente: “Denominación tradicional dada a la retribución que por su trabajo perciben quienes ejercen las llamadas profesionales liberales”.

En término del concepto anterior, los honorarios son el pago dado al Interventor con Cargo a la Caja, por sus funciones realizadas en la negociación intervenida para lograr la recaudación del crédito determinado al contribuyente deudor y no pagado dentro del plazo legal.

Los honorarios del Interventor con Cargo a la Caja, tendrán el carácter de gastos extraordinarios de ejecución, los cuales deberán de ser estrictamente indispensables y no exceder las contraprestaciones normales del mercado, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 150 del Código Fiscal de la Federación y 73 del Reglamento de dicho ordenamiento, que a la letra dicen:

Artículo 150.- “Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los

artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este código, los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o solicitudes de información en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles que son aceptados por la Federación en dación en pago en los términos de lo previsto por el artículo 191 de éste Código y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen, bienes que sean objeto de remate”.

Y el artículo 73 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación menciona:

Artículo 73.- “Para los efectos del artículo 150 del Código, la autoridad recaudadora determinará el monto de los gastos extraordinarios que deba pagar el contribuyente, acompañando copia de los documentos que acrediten dicho monto”.

Los honorarios que se asignen a los Interventores con Cargo a la Caja, no podrán exceder los parámetros establecidos y se tomarán tomando en cuenta el equivalente al Salario Mínimo General Diario vigente en el Distrito Federal.

Con fundamento en el artículo 468 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al Código Fiscal de la Federación, los honorarios del Interventor con Cargo a la Caja se registrarán mediante el siguiente parámetro:

El parámetro autorizado para el pago de los honorarios de los Interventores con Cargo a la Caja, será el siguiente:

Percibirán una suma igual al 5 al millar de los ingresos brutos de la negociación intervenida, sin que la misma en ningún caso pueda ser menor de diez salarios

mínimos elevados al mes, ni mayor de 60 salarios mínimos elevados al mes, por mes o fracción que dure la intervención.

La Autoridad Ejecutora tiene la obligación de llevar un expedientillo que contenga el registro de los gastos que por concepto de honorarios pagados al Interventor con Cargo a la Caja, amparados con los recibos de honorarios respectivos, que cumplan con los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales. La referida Autoridad comunicará a los deudores las aplicaciones del producto obtenido de la intervención, en donde, además de otros conceptos, se reflejen los gastos por concepto de honorarios del Interventor con Cargo a la Caja, anexando el correspondiente formulario de pago cuando se cubran con el producto obtenido de la Intervención, en caso de no ser así, el importe de los honorarios se sumará al adeudo principal del crédito fiscal, incrementando así el importe total del adeudo.

Para la asignación de los honorarios se tomará en consideración el monto del crédito fiscal, la importancia de las actividades a realizar por el interventor con Cargo a la Caja, el tipo y la magnitud de la empresa, si se encuentra ubicada en zona urbana, suburbana o rural y cualquier otro elemento que pueda servir a la Autoridad Ejecutora.

En el presente capítulo, un servidor apoyado únicamente en los preceptos legales que la regulan, trató de explicar de manera sencilla sobre las funciones, derechos y obligaciones de la figura del Interventor con Cargo a la Caja de la Negociación embargada, concluyendo así que el Interventor, es la persona física o moral designada por la autoridad ejecutora, que con su establecimiento temporal en la negociación embargada, y la vigilancia que realice de las operaciones de dicha negociación, se pueda separar un porcentaje de las utilidades de ésta, para realizar el pago del crédito fiscal exigible.

Como conclusión del presente capítulo, la intervención de una persona jurídica como fase del procedimiento administrativo de ejecución, se ha convertido en un acto que ejecutan las autoridades fiscales inmerso en un contexto de absoluta ilegalidad. Si bien es cierto, en nuestra legislación aplicable, es decir, el Código Fiscal de la Federación,

que en sus artículos 164 y 165, regula la Intervención con Cargo a la Caja, se aprecia que dichos artículos no son suficientes para considerar completa y jurídica tal figura.

En este orden de ideas, considero desde mi personal punto de vista, que existen dos rasgos que distinguen la ilegalidad de la Intervención de negociaciones en nuestro derecho, no obstante se hayan dictado tesis jurisprudenciales en contrario:

a) En primer término, el hecho de que no se observa la garantía fundamental de audiencia que todos los gobernados tenemos, prevista en el artículo 14 de nuestra Carta Magna y que esencialmente consiste en la potestad que poseemos para que en la tramitación de procedimientos administrativos, como lo es la designación del Interventor con Cargo a la Caja, podamos ser notificados de tal procedimiento, y tengamos la posibilidad real de contestar la pretensión de la autoridad, ofrecer elementos de convicción o pruebas y alegar, siempre en el marco de las formalidades esenciales del procedimiento inherentes al caso específico de que se trata; no siendo éste el caso, en virtud de que el nombramiento de un interventor como consecuencia de la existencia de un depositario anterior por simple acuerdo del órgano recaudador al momento de la diligencia de embargo, Interventores con Cargo a la Caja designados que en ocasiones carecen de la capacidad técnica, profesional o jurídica necesarias para administrar la negociación mercantil de que se trate. Sin que tal designación se someta al conocimiento del interesado, para que pueda controvertirla conforme a derecho.

b) En segundo término, la designación de la persona en la que recae el nombramiento de Interventor, la mayoría de las veces no es parte integrante de la autoridad ejecutora que recauda los créditos exigibles, sino un particular externo que la autoridad fiscal de manera unilateral, sin bases de calificación de capacidad técnica o profesional, designa. En consecuencia de esta designación, que alcanza incluso las facultades de administración más amplias, no propias de sus funciones y que se encuentran apoyadas en la figura escueta del Interventor con Cargo a la Caja vertida en sólo dos artículos, y que en la realidad no garantiza el crecimiento de la empresa, ni siquiera su supervivencia.

Importante mencionar, que para la toma de decisiones primordiales en la administración de una sociedad, es menester la celebración de una Asamblea General de Accionistas, quienes con conocimiento de causa, proveerían y designarían a una persona adecuada y capaz para tan alta encomienda; sin embargo, tal calificación resulta inexistente y la autoridad ejecutora en su afán de realizar el cobro de lo debido, dejan a un lado y lejos de preservar a la empresa, proceden a iniciar su destrucción.

En la practica real, el Interventor con Cargo a la Caja, se extralimita en sus funciones, dejando a un lado la simple actividad de "vigilar", la buena administración de la negociación, se infiere atribuciones tan amplias, como las de Administrador, al tomar la dirección y administración total de la empresa embargada, al tomar decisiones unilaterales como la contratación y despido arbitrario del personal, única firma autorizada de cheques de la empresa, la elección de pagos por realizar y cuales omitir, todo en aras de una potestad discrecional no fundamentada; atribuciones que no se encuentran estipuladas ni reguladas por ninguno de los preceptos jurídicos que la integran artículos 164 y 165 del Código Fiscal de la Federación y que son tomadas como facultades inherentes a su función.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- La obligación Tributaria es la conducta que el sujeto debe realizar, cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente que dicha conducta sea de dar, hacer, no hacer o tolerar.

SEGUNDA.- El hecho imponible, es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria sustantiva de dar.

TERCERA.- El crédito fiscal es el derecho del acreedor de exigir a su deudor la prestación u obtención patrimoniales a la que éste último se ha obligado por disposición de la ley.

CUARTA.- El Crédito Fiscal se hace exigible por parte de la autoridad hacendaria, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se cumplió en el momento idóneo.

QUINTA.- La obligación fiscal se extingue cuando el deudor satisface el objeto de la obligación, o por haberse presentado una causa, que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga. Son formas de extinción de la obligación fiscal: el pago, la compensación, la condonación, la prescripción y la cancelación.

SEXTA.- El pago, es la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física y moral que se encuentre comprendida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal.

SEPTIMA.- La compensación se da cuando el fisco y el contribuyente reúnen el carácter de acreedores y deudores recíprocos, por la aplicación de una misma contribución, siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. Se compensan las dos deudas, hasta por el monto de la menor.

OCTAVA.- La condonación es la facultad dada al Ejecutivo Federal, Presidente de la República, el cual mediante disposiciones de carácter general condona o exime, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios.

NOVENA.- La prescripción es la figura que opera por el simple transcurso del tiempo. Los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años.

DECIMA.- La cancelación extingue el crédito fincado, con motivo de los requerimientos formulados a los contribuyentes o retenedores, exigiendo la presentación de avisos o declaraciones y en la cual se observa la insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro; dando motivo a la baja del mismo.

DECIMA PRIMERA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución es el conjunto de actos administrativos, realizados por la autoridad fiscal, en ejercicio de su facultad coactiva, para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados, que permite lograr la recuperación de adeudos.

DECIMA SEGUNDA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución, tiene su fundamento constitucional en el artículo 22 segundo párrafo de nuestra Carta Magna, que establece: “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 impuesto o multas. . .”.

DECIMA TERCERA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución, se encuentra regulado además por el Código Fiscal de la Federación que es analizado específicamente en los artículos 145 al 196 bis del citado ordenamiento.

DECIMA CUARTA.- Son etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución, las tres siguientes: a) El Requerimiento de Pago, b) El Embargo y c) El remate.

DECIMA QUINTA.- Requerimiento de Pago, es la diligencia por medio de la cual, las autoridades fiscales exigen el pago del crédito fiscal no cubierto o garantizado en los plazos establecidos.

DECIMA SEXTA.- El Embargo es el acto administrativo que tiene por objeto la recuperación de créditos, mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente deudor, para en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco federal; además se pueden embargar las negociaciones propiedad del mismo deudor. Existen tres tipos de embargo: En Vía de Ejecución, Precautorio y Administrativo.

DECIMA SEPTIMA.- El embargo en Vía de Ejecución es el acto unilateral, imperativo y coercitivo de la autoridad, para el aseguramiento del pago o de los créditos fiscales, no cubiertos en los plazos que señala la ley.

DECIMA OCTAVA.- El embargo Precautorio, es la media cautelar, que tiene como finalidad asegurar el resultado de un procedimiento y así evitar daños y perjuicios al fisco federal, el cual procede cuando se observan en la realidad las situaciones de hecho previstas en la ley.

DECIMA NOVENA.- El embargo en la Vía Administrativa, se realiza como forma de garantía, embargándose bienes que el mismo contribuyente deudor ofrece, quedando como depositario de los mismos.

VIGESIMA.- El remate, es el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes embargados al contribuyente deudor para satisfacer una obligación, éste constituye la última etapa del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

VIGESIMA PRIMERA.- En el embargo en la Vía Administrativa los bienes o negociaciones que se embarguen se dejarán bajo la guarda del o los depositarios que se hicieran necesarios, los titulares de la Autoridades Ejecutoras nombrarán y removerán libremente a los depositarios.

VIGESIMA SEGUNDA.- El embargo de negociaciones es el acto mediante el cual la autoridad recaudadora, realiza el embargo de una negociación, que se hará con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda a fin de obtener mediante la intervención de ella, recursos que satisfagan el crédito fiscal.

VIGESIMA TERCERA.- El embargo de la negociación se perfecciona anexando al acta de embargo la documentación que comprueba la propiedad de los bienes a nombre de la negociación, esto es: El inventario de bienes muebles que estén a la vista en el momento de la diligencia, la relación de activos que forman parte de la negociación; El acta constitutiva de la sociedad; El título de propiedad de bienes inmuebles, donde conste el folio real; cuentas bancarias; avalúos de la negociación, que para efectos bancarios se haya realizado y el poder del representante legal.

VIGESIMA CUARTA.- Son requisitos para proceder a designar interventor de la negociación embargada los siguientes: Se encuentre embargada la negociación; se tenga la relación de los activos con que cuenta la empresa intervenida; la empresa se encuentre operando; los ingresos que percibe la negociación permitan la viabilidad de la intervención y se emita el oficio de designación que faculte al interventor. Son tipos de Intervención en la negociación el de Interventor con cargo a la caja y el de grado en Administración.

VIGESIMA QUINTA.- Después de embargada la negociación y de la designación de depositarios en la diligencia de Requerimiento de Pago y Embargo, la autoridad ejecutora removerá al o los depositarios y nombrará a través de un oficio emitido por la misma autoridad, a una persona física o moral cuya misión es la de establecerse de manera temporal en la negociación embargada para recaudar un porcentaje de las utilidades de ésta y así realizar el pago de los créditos pendientes de pago, conocida también como Intervención con Cargo a la Caja.

VIGESIMA SEXTA.- Son obligaciones del Interventor con Cargo a la Caja: separar de la caja, las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes al fisco federal; retirar como mínimo el 10% de los ingresos diarios y enterarlos a una Institución de Crédito para abonar al crédito fiscal adeudado; recuperar el 24% como mínimo del monto del crédito en los tres primeros meses e informar a la autoridad recaudadora las irregularidades que en el manejo de la negociación o de las operaciones que ésta realiza, pongan en peligro los intereses del fisco federal.

VIGESIMA SEPTIMA.- Son derechos de los Interventores con Cargo a la Caja, aceptar o no el nombramiento que se les haga, designar al personal auxiliar que considere necesario para el correcto desempeño de su encargo y

recibir por su actuar un emolumento, el cual tendrá el concepto de honorarios, que en todo momento será proporcional al trabajo realizado durante su encargo como interventor.

VIGESIMA OCTAVA.- El Interventor con cargo a la Caja de negociaciones durará en su cargo hasta en tanto no se den ninguno de los tres siguientes supuestos: Se haya cubierto en su totalidad el crédito o los créditos por los cuales se haya iniciado la Intervención; por no haber cubierto en el término de tres meses el 24% del monto de la totalidad del crédito fiscal y/o se enajene la negociación intervenida.

VIGESIMA NOVENA.- La figura del Interventor con Cargo a la Caja de negociación embargada, posee una facultad discrecional admirable, al autodeterminarse funciones o atribuciones tan amplias, como lo es la Intervención en grado de Administración.

El Interventor con Cargo a la Caja, se infiere atribuciones tan amplias, como las de su similar Interventor en Administración, al tomar la dirección y administración total de la empresa embargada, y tomar decisiones unilaterales como la contratación y despido arbitrario del personal, única firma autorizada de cheques de la empresa, la elección de pagos por realizar y cuales omitir, todo en aras de una potestad discrecional no fundamentada; atribuciones que no se encuentran estipuladas ni reguladas por ninguno de los preceptos jurídicos que la integran artículos 164 y 165 del Código Fiscal de la Federación y que son tomadas como facultades inherentes a su función.

BIBLIOGRAFÍA.

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo. Porrúa, México, 1989.
2. ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Porrúa, México, 1979.
3. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Themis. México, 2004.
4. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. El Juicio de Amparo. Trigésima Quinta Edición Porrúa. México, 1999.
5. CANALES PICHARDO, Víctor Manuel. Delitos Fiscales (Connotado, Concordado y Con jurisprudencia). Cárdenas, Editor Distribuidor, México, 2003.
6. CARDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al estudio del Derecho Fiscal. Porrúa. México 1999.
7. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Oxford University. México, 2000.
8. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal. Oxford University. México, 2002.
9. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal II. Iure Editores. México.
10. CUEVA, Arturo de la. Derecho Fiscal. Porrúa. México. 2003.
11. CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. Panorámica del Derecho Mexicano, Derecho Financiero. Mc Graw Hill, México, 1997.
12. CURIEL VILLASEÑOR, Omar. Principios Tributarios. Editorial Calidad en Información, México, 2003.
13. DE JUANO, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Ediciones Molanchino, Argentina, 1969.
14. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Segunda Edición. Porrúa. México, 1998.

15. DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. Porrúa. México, 1999.
16. DUBLAN Y FERNÁNDEZ VARELA, Manuel. Derecho Fiscal. Textos Universitarios. Porrúa. México, 1977.
17. FAYA VIESCA, Jacinto. Administración Pública Federal. Segunda Edición. Porrúa. México, 1983.
18. FERNÁNDEZ VAZQUEZ, Emilio. Diccionario de Derecho Público Administrativo, Constitucional, Fiscal. Astrea. Buenos Aires, 1981.
19. FRAGA, GABINO. Derecho Administrativo. Cuadragésima Edición. Porrúa. México, 2000.
20. GALLEGOS REYES, Humberto. Análisis Jurídico del Procedimiento Administrativo de Ejecución. ISEF Empresa Líder, México, 2003.
21. GARCIA MAYNES, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa, México, 1971.
22. KAYE, Dionisio J., Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo. Themis, México, 2002.
23. LOMELI CERREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa, México, 1998.
24. LOPEZ SÁNCHEZ, Javier. El embargo de la Empresa. Aranzadi, Pamplona, 1999.
25. MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, México, 1997.
26. MARTINEZ LOPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano Ediciones Contables y Administrativas. México, 1973.
27. PONCE GOMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo. Derecho Fiscal Editorial Banca y Comercio. México, 1997.
28. PONT MESTRES, Magin. El problema de la resistencia fiscal; Sus causas a la luz de la Psicología, su solución a través del Derecho Financiero y de la Educación Fiscal. Bosch, Barcelona, 1972.
29. PORRAS LOPEZ, Armando. Derecho Procesal Fiscal: Doctrinas, Legislación, Jurisprudencia. Textos Universitarios, Porrúa. México, 1977.

30. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Trillas, México, 1997.
31. RAMÍREZ VALENZUELA, Alejandro. Introducción al Derecho Mercantil y Fiscal. Limisa Noriega. México, 2004.
32. REBOLLEDO HERRERA, Oscar. Introducción al Derecho Fiscal. Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, Tabasco, 2002.
33. REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. Elementos básicos de Derecho Fiscal. Universidad de Guadalajara, México, 2001.
34. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Oxford University. México, 1999.
35. SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Porrúa. México, 2003.
36. SÁNCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. Cárdenas Editores, Segunda Edición. México, 1999.
37. SÁNCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano: incluye Recursos Administrativos, Derecho Procesal Fiscal y Amparo en Materia Fiscal (corregido, aumentado y actualizado) Cárdenas. México, 1991.
38. SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. Aplicación Práctica del Código Fiscal 2005: Introducción al Derecho Fiscal. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005.
39. SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Pac. México.
40. TAPIA TOVAR, José. La Evasión Fiscal, Causas, Efectos y Soluciones. Porrúa, México, 2000.
41. URESTI ROBLEDO, Horacio, Los Impuestos en México, Régimen Jurídico. Taxxx Editores, México, 2002.

LEGISLACIÓN.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada por Rubén Delgado Moya. Décimo Segunda Edición. Sista. México, 2000.
2. Ley de Amparo. Sista. México, 2001.

3. Código Fiscal de la Federación. Dofiscal Editores, 2005.
4. Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Dofiscal Editores, 2005.
5. Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Trigésimo Novena Edición. Porrúa. México, 2000.

DICCIONARIOS.

1. CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Vigésima Primera edición. Heliasta. Buenos Aires, 1989.
2. DE PINA, Rafael. Diccionario de Derecho. Vigésima Edición. Porrúa. México, 1994.
3. Diccionario Jurídico Espasa. Espasa. Madrid, 1999.
4. Diccionario Jurídico Mexicano. Décima Primera Edición. Porrúa. México, 1998.
5. Diccionario Porrúa de la Lengua Española. Cuadragésima Segunda Edición. Porrúa. México, 1999.
6. Enciclopedia Jurídica OMEBA. Bibliográfica Argentina. Argentina, 1984.
7. Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana. Editorial Espasa-Calpe. Madrid. 1968.
8. PALOMAR DE MIGUEL, Juan. Diccionario para Juristas. Porrúa. México, 2000.