

# Unidad 16

---

- Fase oficiosa del procedimiento fiscal II

*“El procedimiento económico – coactivo es aquel que a través del cual el Estado ejerce su facultad económica – coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales.”*

## 1. EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-COACTIVO, DEFINICIÓN

Hemos señalado que uno de los particularismos del Derecho Fiscal es el procedimiento económico-coactivo, también llamado procedimiento administrativo de ejecución. El procedimiento económico-coactivo es aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho.

Las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes y que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al destinatario, debiendo este cumplir lo resuelto y pagar el erudito fiscal o satisfacer la obligación fiscal, sin embargo puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente porque considere que en alguna forma se afecta su esfera jurídica, o bien, simplemente por morosidad. Ante esta situación, ¿cómo debe proceder el fisco para la ejecución de sus resoluciones?

En el Derecho Privado, ante el incumplimiento voluntario de una obligación, prevalece el principio de que el acreedor solo puede obtener el cumplimiento forzado por la intervención del Estado; por cuya autoridad el deudor moroso será compelido a suplir con su obligación aun en contra de su voluntad, este principio o ha quedado consagrado en la Constitución Política del país como uno de los derechos fundamentales del individuo o garantía individual en el artículo 17. Por lo tanto, los organismos jurisdiccionales son los intermediarios indispensables para que el particular ejercite sus derechos.

En el campo del Derecho Administrativo, y, por ende, en el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones. Fraga nos dice que "Esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de auto ejecutorio de las resoluciones administrativas", y que sigue diciendo, esta solución esta fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa, no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial".

En las consideraciones anteriores encontramos, pues la justificación de la Facultad económico-coactiva del Estado en materia tributaria.

## 2. CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO

Desde el siglo pasado se ha cuestionado la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva del Estado, argumentando que es violatoria de diversos preceptos constitucionales que consagran los derechos fundamentales del individuo o garantías individuales. Sobre ello, la Suprema Corte de Justicia siempre se ha pronunciado claro por considerar que esta facultad no es violatoria de ninguna de las garantías constitucional, basándose principalmente, en la opinión vertida por Ignacio L. Vallarta en su estudio sobre la Constitucionalidad de la facultad económico-Coactiva. Así pues, este problema ha sido largamente estudiado tanto en la doctrina administrativa como en la jurisprudencia. Gabino Fraga nos dice que está convencido de la absoluta necesidad de que el poder Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, pues de otra manera el estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas. En apoyo de la anterior afirmación este tratadista hace un examen de los diversos momentos del procedimiento administrativo de ejecución, para poder determinar si ellos constituyen actos que por su naturaleza deban ser conocidos por la autoridad administrativa o por la autoridad judicial, examen que se precisa en los siguientes puntos:

- a) La liquidación (determinación) del adeudo no puede considerarse como un acto que sea de naturaleza judicial, sino que, por los efectos que produce, debe reputarse como un acto administrativo.
- b) El requerimiento de pago también constituye un acto netamente administrativo, pues aun en el dominio de las relaciones civiles no exige la intervención judicial, sino que puede llevarse a cabo por medio de un notario o de un corredor o simplemente ante dos testigos.
- c) El embargo de los bienes del contribuyente, si bien es cierto que en las leyes civiles no puede hacerse sin la intervención de la autoridad judicial, no por eso adquiere el carácter de un acto que sea, por su naturaleza intrínseca, jurisdiccional, pues los procedimientos de ejecución, aún de resoluciones judiciales, no son de ninguna manera actos judiciales, sino actos materiales para los que la autoridad judicial ocurre al ejecutivo, en los casos en que hay oposición a la acción expedita de los miembros del poder judicial y por ello, considera que si en los casos judiciales la ejecución puede hacerse por el Poder Administrativo, no es motivo para que tratándose de una resolución administrativa, no pueda hacerse el embargo también por la misma autoridad administrativa.
- d) El remate no implica tampoco, ninguna operación que pueda ser de carácter esencialmente judicial.
- e) Sólo queda, en su opinión, la aplicación de bienes, en donde ocurre verdaderamente la privación de la propiedad del contribuyente, y sobre ello conviene en que, aunque la privación no constituye un acto que por la naturaleza intrínseca del mismo tenga los caracteres del acto jurisdiccional, de acuerdo con el sistema adoptado por nuestra Constitución, se ha puesto bajo la

salvaguardia de los tribunales el derecho de propiedad, de tal manera que de él no puede ser privado ninguna persona sin que aquellos intervengan.

Por lo anterior, considera que el único conflicto que realmente existe está en función del artículo 14 de la Constitución Federal en la parte que prohíbe la privación de la propiedad si no ha mediado juicio seguido ante los tribunales ya establecidos; sin embargo, considera que "este conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones".

Coincidimos plenamente con las ideas de Vallarta y Fraga que justifican, sin lugar a dudas, la existencia de la facultad económico-coactiva del Estado y, en su momento, su ejercicio a través del procedimiento respectivo. Sin embargo, tales ideas únicamente nos muestran la conveniencia de esta facultad del Estado, pero no nos dan su fundamento constitucional y es que la Ley Fundamental mexicana no prevé la hipótesis lo que ha llevado a la doctrina y la jurisprudencia a elaborar forzadas interpretaciones del texto constitucional para darle apoyo jurídico a la facultad económico-coactiva del Estado.

Sobre este problema, Ignacio Burgoa opina que "también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades están previstas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia (cobro de impuestos o multas)".

No estamos de acuerdo con la anterior opinión porque consideramos que el tratadista incurre en una incorrecta interpretación del artículo 22 de la Constitución Federal Mexicana. Dispone el segundo párrafo de este precepto constitucional: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas, ni el decomiso de bienes en caso de enriquecimiento ilícito".

Del lenguaje y puntuación de la disposición transcrita (hemos tomado el texto legal de la edición elaborada por la Secretaría de Gobernación en febrero de 1985) se advierte sin dificultad que sólo no se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona cuando la aplicación la haga exclusivamente la autoridad judicial, pues el texto constitucional no da margen para considerar a ninguna otra autoridad, y únicamente en los tres supuestos señalados, esto es, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, para el pago de impuestos o multas, o por el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos.

En las razones anteriores apoyamos tanto nuestro desacuerdo con Burgoa como nuestro parecer de que debiera modificarse la Constitución Federal a fin de que se provea la facultad económico-coactiva del Estado y así esta facultad tenga una auténtica base jurídica y constitucional.

### **3. NATURALEZA JURÍDICA**

El procedimiento económico-coactivo es un procedimiento administrativo tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista porque quien lo ejecuta es la Administración; desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito, aunque dicho deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia.

### **4. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO**

A continuación expondremos brevemente y de manera esquemática la forma en que se lleva a cabo el procedimiento económico-coactivo, cuyo desarrollo está regulado por los artículos 145 al 196 del Código Fiscal de la Federación.

- a) Dispone el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación mencionado que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora podrá constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco; o bien al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad por los jefes de las oficinas ejecutoras. En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Además de lo anterior, se establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuáles son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etc., así como que al finalizar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con la que se entendió la diligencia.

Se prevé también cómo ha de procederse si surge la oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia. Igualmente se establecen las obligaciones y las facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas, tales como recaudar y entregar en la caja de la oficina ejecutora diariamente el 10% de los ingresos, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes, para dar sólo un ejemplo.

- b) Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para la enajenación que en el caso de bienes inmuebles y de negociaciones será el valor de avalúo y en los demás casos el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días y a falta de acuerdo el valor del avalúo.

Se establece lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etcétera.

- c) Fincado el remate y pagado el precio, se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En primer lugar se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden: los gastos de ejecución; los recargos, las multas; y las indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación al banco.

Si queda algún excedente después de la aplicación, se le entrega al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

## **5. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-COACTIVO**

El autor español Miguel Fenech define la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución como la detención que presenta su avance merced a causas exteriores a él, y que transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance o son substituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.

En México, la suspensión del procedimiento económico-coactivo su rige por lo dispuesto en los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación los que prevén tanto una suspensión provisional como la suspensión definitiva.

Señala el artículo 65 del Código antes citado que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación. Haremos caso omiso de la hipótesis de pago, pues con él se

extinguirá el crédito fiscal ya no habría lugar a suspender el procedimiento administrativo de ejecución, puesto que al estar satisfecha la obligación no sería posible poner en práctica ese procedimiento, y sólo atenderemos a la hipótesis de garantía, pues ella es la que permite la suspensión del procedimiento económico-coactivo.

A su vez, señala el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que no se ejecutarán los actos administrativos cuando se solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañen los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal; que dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende, se deberá presentar copia sellada del escrito con el que se hubiera intentado recurso administrativo o juicio y que en caso contrario, la autoridad estará facultada para hacer efectiva la garantía, aun cuando se trate de fianza otorgada por compañía autorizada.

Tenemos entonces que dentro del mes siguiente a la fecha en que surta sus efectos la notificación de un crédito fiscal, esto es, en un plazo de 30 días naturales a partir de la fecha indicada, el interesado debe solicitar ante la autoridad ejecutora la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y otorgar una garantía respecto del crédito fiscal que pretende hacerse efectivo y por ese solo hecho la autoridad fiscal suspenderá provisionalmente la puesta en práctica del procedimiento económico-coactivo, en espera de que dentro del plazo de 45 días, en este caso hábiles siguientes a la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación del crédito fiscal se le exhiba la copia sellada del escrito a través del cual se ejerció el medio definitivamente el procedimiento mencionado, es decir, el procedimiento quedará suspendido hasta que se haga saber la resolución definitiva que haya recaído en el medio de defensa, o bien, si no se le presenta dicha copia sellada, continuar su actuación y practicar las diligencias de ejecución respectivas.

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación señala como formas para garantizar los créditos fiscales las siguientes:

- a) Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- b) Prenda o hipoteca.
- c) Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
- d) Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- e) Embargo en la vía administrativa

Este mismo precepto legal establece que la garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento y al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los 12 meses siguientes, desde luego hasta llegar al mínimo previsto por el artículo 21 del propio Código Fiscal de la Federación. Corresponde a la Secretaría de Hacienda Crédito Público vigilar la eficiencia de la garantía, tanto en el momento de su otorgamiento como con posterioridad, y si no los exigirá en su ampliación o proceder al secuestro de otros bienes, de acuerdo con el último párrafo del artículo 142

del mismo Código antes mencionado no se podrá otorgar garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos; ósea, que salve la excepción prevista, siempre tendrán que pagarse los gastos de ejecución.

Prevé el último párrafo del artículo 11 del Código Fiscal de la Federación que se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía en los casos con los requisitos que señale el Reglamento del Código, pero la solicitud de dispensa no exime al contribuyente de la obligación de garantizar el interés fiscal en tanto se dicte resolución definitiva expresa respecto a la dispensa. Los artículos 67 y 68 del Reglamento mencionado prevén los casos, requisitos y demás formalidades para solicitar, tramitar y resolver la dispensa de la garantía.

La anterior disposición presenta dos motivos de crítica. El primero es que resulta indebido que los casos y requisitos para la procedencia de la dispensa estén en reglamento y no en el Código mismo, pues los elementos esenciales de toda institución jurídica son materia reservada a la ley, es decir, deben estar en ley y no en reglamento. El segundo es que el beneficio que aparentemente pretende concederse a los particulares con la institución de la dispensa desaparece por completo con la exigencia de otorgar la garantía durante la tramitación de la dispensa; en otras palabras ¿qué sentido tiene solicitar la dispensa de la garantía si aunque se conceda dicha dispensa la garantía ya se tuvo que otorgar? No nos cabe la menor duda de que esto es un absurdo.

En los términos el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, si la impugnación del crédito es total, sólo se garantizará y suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución respecto a la parte impugnada y a la otra parte deberá ser pagada. También prevé este precepto legal que no se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

Si la autoridad niega o viola la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el interesado podrá ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tratando recurso o ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho vale y la garantía del interés fiscal. En este caso, el superior o la sala ordenaran a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento económico-coactivo y rinda un informe en un plazo de 3 días, debiendo resolver la cuestión dentro de los 5 días siguientes a su recepción.

Es pertinente hacer notar que esta suspensión del procedimiento administrativo de ejecución sólo opera durante la tramitación de los recursos administrativos y del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, medios de defensa que regula el Código Fiscal de la Federación; por lo tanto, si la impugnación del crédito fiscal se hace directamente en juicio de amparo o después de agotados el recurso administrativo y el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación la impugnación continúa en juicio de amparo, la suspensión de la ejecución debe solicitarse y obtenerse conforme a lo dispuesto por la Ley de Amparo.