



Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo
ISSN: 2362-583X
revistaredoeda@gmail.com
Universidad Nacional del Litoral
Argentina

BECERRA VALENZUELA, EMIGDIO JULIÁN; OLMEDA GARCÍA,
MARINA DEL PILAR; GARCÍA OJEDA, RAQUEL FERNANDA
Fases del procedimiento administrativo de ejecución para el
cobro de créditos fiscales en México, sus fines y alcances
Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo, vol. 5, núm. 2, 2018, Julio-Diciembre
Universidad Nacional del Litoral
Argentina

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=655969804001>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto

REVISTA EUROLATINOAMERICANA DE DERECHO ADMINISTRATIVO

VOL. 5 | N. 2 | JULIO/DICIEMBRE 2018 | ISSN 2362-583X
SANTA FE | ARGENTINA | PERIODICIDAD SEMESTRAL

Revista oficial de la Red Docente Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo
formada por las siguientes instituciones:



RED DOCENTE
EUROLATINOAMERICANA
DE DERECHO ADMINISTRATIVO



Fases del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales en México, sus fines y alcances

Stages of the administrative enforcement procedure for the recovery of tax claims in Mexico, their purposes and scope

EMIGDIO JULIÁN BECERRA VALENZUELA^{†,*}

[†] Universidad Autónoma de Baja California (Mexicali, México)
emigdio.becerra@uabc.edu.mx

MARINA DEL PILAR OLMEDA GARCÍA^{†,**}

[†] Universidad Autónoma de Baja California (Mexicali, México)
olmedamp@hotmail.com

RAQUEL FERNANDA GARCÍA OJEDA^{†,***}

[†] Universidad Autónoma de Baja California (Mexicali, México)
rchl.garcia@hotmail.es

Recibido el/Received: 15.12.2019 / December 15th, 2019

Aprobado el/Approved: 23.01.2020 / January 23rd, 2020

Como citar este artículo | *How to cite this article*: BECERRA, Emigdio; OLMEDA, Marina del Pilar; GARCÍA, Raquel Fernanda. Fases del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales en México, sus fines y alcances. **Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo**, Santa Fe, vol. 5, n. 2, p. 167-183, jul./dic. 2018. DOI: 10.14409/redoeda.v5i2.9096.

* Profesor Investigador y Maestro de tiempo completo, Coordinador de Formación Profesional y Vinculación Universitaria, de la Facultad de Derecho, Campus Mexicali, de la Universidad Autónoma de Baja California (Mexicali, México). Actualmente es estudiante del Doctorado en Ciencias Jurídicas por la Universidad de la Habana (Cuba), ha participado como ponente en distintos Congresos Nacionales e Internacionales, y cuenta con publicaciones de diversos artículos y capítulos de libro.

** Profesora Investigadora de la Universidad Autónoma de Baja California (Mexicali, México). Doctora en Educación, por la Universidad Iberoamericana (México) y Estudios de Doctorado en Derecho Constitucional por la Universidad de Castilla La Mancha (España). Integrante del Sistema Nacional de Investigadores; SNI-II; del Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional; de la Asociación Internacional de Derecho Administrativo y de las Redes Mexicanas e Internacional de Posgrado en Derecho. Responsable del Cuerpo Académico Estudios Sociales y Jurídicos, Derechos Humanos y Seguridad Pública. Es autora de varias obras individuales y colectivas, así como artículos científicos.

*** Estudiante de Maestría en Ciencias Jurídicas por la Universidad Autónoma de Baja California (Mexicali, México), así como Especialidad en Derecho Constitucional y Licenciada en Derecho por la misma Universidad. Ha participado como ponente en distintos Congresos Nacionales e Internacionales, publicación de diversos artículos y capítulos de libro, funge actualmente como miembro fundador de la Red Iberoamericana Juvenil de Derecho Administrativo.



RESUMEN:

Este trabajo, es uno de los productos de una línea de investigación amplia que han desarrollado los autores en una Universidad Autónoma de Baja California, de derecho constitucional y derecho administrativo, el objetivo de esta parte del estudio, es analizar las fases del procedimiento administrativo de ejecución en el cobro de créditos fiscales en México, sus fases y alcances con la intención de proponer orientaciones y recomendaciones a su problemática. Se exponen, los aportes de discusión y debate sobre los retos e implicaciones que conlleva este procedimiento administrativo. El propósito es aportar fundamentos y orientaciones para el mejoramiento de la impartición de justicia en materia administrativa.

Palabras Clave: Derecho administrativo; procedimiento administrativo; fases del procedimiento; ejecución; crédito fiscal.

ABSTRACT:

This work, is one of the products of a broad line of research that the authors have developed at an Autonomous University of Baja California, of constitutional law and administrative law, the objective of this part of the study, is to analyze the phases of the administrative procedure of execution in the recovery of tax claims in Mexico, its phases and scope with the intention of proposing guidelines and recommendations to its problems. The contributions of discussion and debate on the challenges and implications of this administrative procedure are presented. The aim is to provide foundations and guidelines for improving the administration of administrative justice.

Keywords: Administrative law; administrative procedure; stages of proceedings; enforcement; tax credit.

SUMARIO:

1. Introducción; **2.** Planteamiento del problema; **3.** Fase de inicio; **3.1.** Requerimiento de pago; **4.** Fase de desarrollo; **4.1.** Embargo; **4.2.** Inscripción de Embargo; **4.3.** Avalúo o valoración de los bienes; **4.4.** Remate o venta en subasta pública; **4.5.** Adjudicación o enajenación por adjudicación directa; **4.6.** Ampliación de embargo; **5.** Fase de conclusión del procedimiento; **5.1.** Aplicación del producto de la ejecución; **6.** Conclusiones; **7.** Referencias.

*“Abolid la explotación del hombre por el hombre
y habréis abolido la explotación de una nación por otra.”
Karl Heinrich Marx.*

1. INTRODUCCIÓN

El análisis de las fases del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales en México, exige iniciar con el reconocimiento de los requisitos previos de este procedimiento, correspondientes a: la existencia de un crédito fiscal, la forma de la publicación o de darse a conocer el adeudo fiscal al sujeto pasivo, el tiempo preventivo para el pago voluntario de la obligación tributaria y las causas o motivos de la expedición del documento mediante el cual se ordena se requiera de pago al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria principal, o bien, proceder al embargo de bienes suficientes que garanticen el monto del crédito fiscal adeudado a la par de sus multas, recargos, actualizaciones y gastos de ejecución; se procede a delimitar las fases de desarrollo de dicho procedimiento.



El estudio que ahora integra este artículo se sistematiza en tres ejes temáticos, el examen de la fase de iniciación; la explicación de la fase de desarrollo; para concluir con la evaluación con los actos que configuran la fase de conclusión.

En el primer apartado sobre la fase de iniciación, en este trabajo se explica su naturaleza, que se caracteriza por el acercamiento imperativo de la autoridad administrativa recaudadora hacia el sujeto pasivo principal, es decir el responsable de la relación tributaria. Cabe considerar, que también pudiera presentarse esta acción de imperativa de autoridad en contra de un particular por adeudo ajeno.

En un segundo eje temático se explican, la etapa que integra la fase de desarrollo, que constituyen los actos procedimentales destinados a conseguir la concatenación del procedimiento, con vía hacia la obtención del resultado¹ que con el mismo se pretende, y estructurándolo de manera material².

Se concluye el presente trabajo con la presentación del estudio de los actos que configuran la fase de conclusión; es decir, aquellas manifestaciones realizadas por la autoridad recaudadora en ejercicio de la potestad administrativa tributaria, encaminadas a poner fin al procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales, para la satisfacción total del interés del erario público.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Todo procedimiento administrativo se integra de tres grandes fases ligadas las unas con las otras, a saber: fase de inicio, de desarrollo y de conclusión³. En este sentido, el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales tiene una naturaleza especial, nace en el seno del Derecho Administrativo, y conforme se va desarrollando ingresa y se actualiza en las entrañas del Derecho Tributario o Fiscal; sin embargo, estas aristas o peculiaridades no dan nacimiento a otras.

Efectivamente, el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales nace a partir de que la autoridad administrativa corrobora que el contribuyente deudor no ha cubierto el adeudo fiscal, no ha procedido a garantizar el crédito, o bien dentro del término establecido para el efecto, no utilizó los medios de impugnación para refutar la resolución determinante que da origen al procedimiento en cuestión.

¹ La finalidad del procedimiento administrativo de ejecución de créditos fiscales, lo constituye la satisfacción por parte del Estado en su calidad de acreedor, de un adeudo determinado en una resolución determinante con cantidad líquida y exigible; sin embargo, no deben pasar desapercibidos los fines institucionales de todo procedimiento administrativo, a saber: función de garantía de los derechos de los administrados y función de garantía del interés público. Vid. GAMERO CASADO, Eduardo; FERNÁNDEZ RAMOS, Severiano. **Derecho Administrativo para estudios no jurídicos**. Séptima edición. Madrid: Editorial Tecnos. 2011. p. 309.

² FÉNECH, Miguel. **Derecho Procesal Tributario**: volumen II. Primera edición. Barcelona: Bosch. 1951. p. 41.

³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón; **Curso de Derecho Administrativo II**. Séptima edición. Madrid: Civitas Ediciones. 2008. p. 479-480.



Asimismo, este procedimiento administrativo de ejecución se desarrolla con una serie de actos administrativos ejecutivos concatenados los unos con los otros, destinados principalmente a satisfacer la pretensión pecuniaria de la autoridad recaudadora, que se presenta en su carácter de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria-principal o titular de la acción, y culmina con la satisfacción por parte de la autoridad administrativa en su carácter de acreedor de su interés pecuniario; es decir, mediante la liquidación o pago de la deuda tributaria que fue realizado vía coacción institucionalizada.

Los alcances logrados en la presente investigación, permitieron identificar con la debida precisión las fases del procedimiento en estudio, por lo que la tarea a resolver en el presente artículo, fue establecer, delimitar y analizar las actuaciones administrativas que integran cada una de estas fases a través del siguiente proceso; es decir, identificar en qué actos comienza y culmina la fase de inicio, cuáles son los actos y la naturaleza de los mismos que conforman la fase de desarrollo, y en base a qué circunstancias se tiene por culminado; estas son las interrogantes que se intentaron resolver en el estudio que dio como producto este artículo.

3. FASE DE INICIO

El común denominador de los procedimientos administrativos dan inicio a petición de parte o de manera oficiosa por parte de la autoridad administrativa. En el caso del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales, da comienzo por instancia de la propia autoridad administrativa, que al ubicarse en el supuesto de deudor, decide por sí misma ejecutar su acto. Debe considerarse, que el procedimiento administrativo en estudio, se rige bajo el principio de auto-tutela o tutela ejecutiva⁴, que consiste en que la Administración Pública puede ejecutar coactivamente sus propios actos sin necesidad de auxilio judicial, en otras palabras, la autoridad recaudadora no necesita acudir a los diversos órganos jurisdiccionales a solicitarle cumplimiento de sus disposiciones, ya que para lograr una eficaz prestación de los servicios, una sana y pronta recaudación de los tributos⁵, puede iniciar por sí misma la ejecución de sus propias determinaciones.

En efecto, la administración con el fin de proceder a la ejecución de un acto administrativo, impone aún y en contra de la voluntad de los administrados, su legitimación activa. Esta legitimación nace y se ubica en la existencia misma de un acto administrativo (crédito fiscal) previo, que le sirve de fundamento, de forma que la ausencia de éste produciría una auténtica vía de hecho.

⁴ GIANNINI, Donato. **Instituciones de derecho tributario**: traducción de Fernando Sáinz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. 1957. p. 258.

⁵ ESTEVE PARDO, José. **Lecciones de Derecho Administrativo**, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales. 2011. p. 219-221.



Al respecto el autor alemán Adolfo Merkl, establece que en los procedimientos administrativos que son iniciados de manera oficiosa por las autoridades administrativas, es común que se destine cierto tiempo para que el administrado proceda a la acción de la acusación privada⁶. En ese supuesto, se ubica al momento del nacimiento de la determinación o auto-determinación del crédito fiscal, su notificación y el periodo ejecutivo para que proceda al pago, garantizar, o bien a impugnar el nacimiento del adeudo tributario.

En la iniciación de oficio, se es necesario previamente la expedición de un acuerdo del órgano competente, denominado mandamiento de ejecución⁷. Este acuerdo es un acto de trámite y por tanto no susceptible de impugnación independiente de la conclusión del procedimiento⁸.

Debe considerarse que este acuerdo debe ser motivado y fundado conforme al estado de derecho, por lo que se deben de exponer las razones y fundamentos legales que lo apoyen y se ordene se exija al deudor que pague el crédito fincado, apercibiéndolo de que se le embargarán bienes de su propiedad suficientes para cubrir el adeudo en caso de que no verifique el pago; en ese mismo documento se designa al ejecutor que debe practicar el requerimiento, el cual procederá a levantar acta pormenorizada del requerimiento⁹.

3.1. REQUERIMIENTO DE PAGO

El requerimiento constituye el acto inicial del procedimiento administrativo de ejecución. En este momento del procedimiento es cuando se actualiza el reclamo¹⁰ de la deuda por parte de la autoridad administrativa al sujeto pasivo, y en él, se exige la comprobación del pago del crédito fiscal o bien proceda a realizar el mismo. Es aquí precisamente cuando la administración se dirige al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, y le recuerda que existe un deber tributario previamente establecido por

⁶ MERKL, Adolfo. **Teoría General del Derecho Administrativo**. Primera edición. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado. 1935. p. 288-289.

⁷ El acto administrativo denominado: mandamiento de ejecución, fue materia de análisis en el apartado anterior llamado "Requisitos Previos del Procedimiento Administrativo de Ejecución para el Cobro de Créditos Fiscales", y se considera por el autor de la presente investigación como requisito previo, en razón de que con su expedición se da pie a la diligencia de requerimiento de pago, la cual marca el primer acercamiento coercitivo de la autoridad recaudadora con el administrado deudor en su propio domicilio.

⁸ MALO DE MOLINA ZAMORA, Diana; ZABALLOS GONZÁLEZ, Clemente. **Manuales docentes de Relaciones Laborales N° 2: Introducción al Derecho Público**. Primera Edición. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. 2006. p. 239-240.

⁹ Vid. Tesis 251771. Tribunales Colegiados de Circuito. Séptima Época. **Semanario Judicial de la Federación**. México, Volumen 127-132, Sexta Parte, p. 145.

¹⁰ VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Séptima edición. Buenos Aires. 2001. p. 478.



una norma o acto administrativo, que no ha sido cumplido en los términos fijados por la ley, motivo por el cual, le exhorta a su cumplimiento de manera inmediata¹¹.

La diligencia de requerimiento de pago, constituye la actividad por medio de la cual la autoridad fiscal se instituye en el domicilio del deudor para demandarle el pago del crédito fiscal exigible, sus accesorios legales y las multas no cubiertos en los términos establecidos para el efecto. Esta diligencia debe entenderse de manera directa con el sujeto pasivo, con su representante legal o con persona distinta si previamente se hubiere dejado citatorio uno u otro¹².

Después de efectuar el requerimiento de pago, la autoridad administrativa debe de narrar de manera detallada y sucinta las circunstancias de modo, tiempo y lugar, en una constancia por escrito, que realiza el personal destinado para desarrollar dicha diligencia¹³.

Ahora bien, si al personal autorizado por parte de la autoridad recaudadora para recibir el pago, no se le exhibe documento que acredite el pago del adeudo fiscal, no se le acredita que se interpuso un medio de defensa por la imposición del crédito fiscal, o exhibe documentos en el que compruebe que haya procedido a garantizar el adeudo fiscal, o bien en la diligencia si el contribuyente deudor no efectúa el pago; el ejecutor designado procede a la continuación del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales; es decir, al embargo de bienes muebles e inmuebles suficientes equivalentes al monto del crédito adeudado.

De igual manera, es importante destacar que si se presenta el caso de que el deudor no cumpla con su obligación, existe la eventualidad que la autoridad recaudadora proceda a requerir de pago a un tercero ajeno, quien puede ser deudor sustituto¹⁴ o bien un responsable solidario¹⁵.

¹¹ SÁNCHEZ MORÓN, Miguel. **Derecho Administrativo**. Sexta edición. Madrid: Editorial Tecnos. 2010. p. 665.

¹² CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho Fiscal I**. Primera edición. Ciudad de México: Iure editores. 2001. p. 381.

¹³ En el sistema jurídico mexicano, se le denomina: acta circunstanciada de hechos o acta circunstanciada de diligencia de requerimiento de pago.

¹⁴ Se puede presentar el supuesto de que el deudor fiscal fallezca, en este caso el crédito fiscal no se extingue, lo que se presenta es una sustitución mortis causa, la cual permite que los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido se ejerzan o, en su caso, cumplidos, por su sucesión, o sus sucesores, entendiéndose que la responsabilidad pecuniaria de estos últimos se encuentra limitada al monto de la porción hereditaria recibida.

¹⁵ La solidaridad tributaria se presenta, cuando dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. En éste caso el fisco por conducto de la autoridad recaudadora puede exigir indistintamente, a cada uno, la totalidad de la deuda, pero integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto. Vid. ALTAMIRANO, Alejandro Claudio. **Derecho tributario: teoría general**. Primera edición. Madrid: Marcial Pons. 2012. p. 382.



4. FASE DE DESARROLLO

Para lograr el avance y evolución del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales, es necesario que converjan una suma concatenada de actuaciones realizadas tanto por la autoridad recaudadora como por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y dado el caso por terceros, como, peritos y notificadores.

En esta fase se presentan actos de impulso, que son aquellos actos que tienen como propósito que el procedimiento continúe, desenvolviéndose de manera ordenada y dentro de los términos fijados por la ley; por ejemplo: el embargo, inscripción de embargo y/o nombramientos de peritos entre otros. Asimismo, se presentan actos de comunicación, que tienen por objetivo conectar a los distintos interesados con el desarrollo del procedimiento y su desarrollo, entre ellos se encuentran solo por mencionar algunos, la notificación del avalúo y del periodo de remate. Se presentan también actos resolutorios, que son aquellos que se pronuncian sobre determinados trámites procedimentales internos, como puede ser el avalúo y el remate¹⁶.

4.1. EMBARGO

Este acto administrativo, se realiza con posterioridad al requerimiento de pago y representa en sí, la medida coactiva del Estado para allegarse de los elementos necesarios en el cumplimiento de sus determinaciones en materia tributaria, para obtener la recaudación de los créditos fiscales mediante la enajenación de los bienes que hayan sido afectados por esta medida¹⁷.

La finalidad del embargo, es la recuperación de los créditos fiscales a favor del erario federal, mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o deudor, para en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco, para con el producto cubrir el importe de los créditos. En otras palabras el embargo constituye la medida de seguridad que toma la autoridad fiscal para buscar el cumplimiento de la obligación fiscal.

El personal ejecutor designado debe presentarse en el domicilio del deudor previo citatorio, se le hace saber al sujeto pasivo de la relación tributaria que le asiste el derecho de designar bienes los cuales pueden ser muebles o inmuebles¹⁸. Dado el caso de

¹⁶ MATEO, Ramón Martín; Díez Sánchez, Juan José; **Manual de Derecho Administrativo**. 28ª edición. Navarra: Editorial Aranzadi. 2009. p. 294-295.

¹⁷ El autor Miguel Fenech define el embargo como: "el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor en su poder o en el de terceros, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto, dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito". Vid. FENECH Miguel. **Derecho Procesal Tributario**: volumen 3. Primera edición. Barcelona: Bosch. 1951. p. 51-53.

¹⁸ En el sistema jurídico mexicano se establece un orden para la elección de bienes sujetos a embargo a saber: dinero, metales, y depósito bancarios, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en



que el contribuyente decida no ejercitar su derecho, la autoridad conforme a su libre albedrío procederá a la selección de bienes.

En el caso del embargo de bienes muebles, la autoridad ejecutante procede a su extracción, para ser trasladados a los lugares establecidos por la unidad administrativa recaudadora para tal efecto; o bien se designa depositario¹⁹, quien es la persona que realiza la guardia y custodia del bien, que conforme la ley puede ser el propio sujeto pasivo. El depositario es designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado²⁰.

Debe considerarse, que puede presentar el supuesto de que un tercero manifieste su inconformidad en contra del señalamiento de bienes, argumentando que existe un mejor dominio sobre de ellos; esto se presenta en el momento de señalar bienes para proceder al embargo. En este supuesto, no se practicará el embargo, siempre y cuando se demuestren el mismo acto con prueba documental suficiente la propiedad de los bienes, a juicio del ejecutor. En esta circunstancia, es evidente que la resolución dictada tendrá el carácter de provisional, la cual debe ser sometida a ratificación ante la autoridad ejecutora. Si a juicio de la autoridad ejecutora las pruebas que ofrece el tercero no son suficientes, el ejecutor continúa con la diligencia; sin embargo, debe hacer del conocimiento al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación.

Asimismo, debe observarse, que puede presentarse el caso, que durante el desahogo de la diligencia de embargo, la persona con quien se entienda la diligencia manifieste su negativa de abrir voluntariamente las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para llevar a cabo el embargo, o bien en los que se presuma que existen bienes muebles susceptibles de ser embargables. En este supuesto, el ejecutor nombrado por la autoridad recaudadora previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, faculta para que ante la presencia de dos testigos sean rotas las cerraduras si fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia²¹.

general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia así como bienes inmuebles. Así mismo se establecen bienes que están exceptuados de embargo como lo son: el lecho cotidiano, vestido del deudor y de sus familiares, los muebles de uso indispensable del ejecutor y sus familiares, no siendo de lujo, instrumentos indispensable para el ejercicio de la profesión, ejidos, pensiones, salarios hasta cierto monto, entre otros.

¹⁹ Su función consiste en guardar los bienes materia del embargo trabado y conservar la posesión de los mismos; por lo que sus funciones deben estimarse debidamente cumplidas con la entrega que hagan de los citados bienes. Vid. Tesis 356955. Tercera Sala. Quinta Época. Semanario Judicial de la Federación. Tomo LV, México, p. 831.

²⁰ Vid. Tesis 200123. P. LXV/96. Pleno. Novena Época. **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta**. Tomo III, Mayo de 1996, México, p. 110.

²¹ LÓPEZ, Juan Maximiliano Aguayo. La Obligación Tributaria y el Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva-en la Legislación Peruana. Apuntes y Disquisiciones. **Derecho & Sociedad**, Lima, n. 43, p. 239-254, dic. 2014. p.64.



En esta fase del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales en otros casos se puede proceder al embargo negociando con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda. En este supuesto lo que se busca en realidad es un embargo que no afecte el funcionamiento normal de la empresa mediante el embargo y probable sustracción de ciertos bienes, ya que a través de esta medida no se detienen las operaciones de una negociación, pues con el nombramiento de un depositario con facultades para intervenir en caja, se pretende satisfacer el interés fiscal mediante la recaudación que se haga de los ingresos que obtenga la empresa²².

En efecto, el embargo de la negociación o intervención con cargo en caja, es una opción de no trabar acción sobre bienes muebles o inmuebles ya existentes del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, sino más bien, se busca satisfacer el interés fiscal sobre los flujos o ingresos que obtiene el deudor.

Del desarrollo del embargo se procede a levantar acta pormenorizada, misma que debe entregarse copia a la persona con quien se haya realizado, es decir la persona física o representante legal que estuvo presente en el desahogo de la diligencia. Esta acta deberá cubrir los requisitos de fundamentación y motivación, así como narrar con precisión las circunstancias de modo tiempo y lugar.

4.2. INSCRIPCIÓN DE EMBARGO

El acto de inscripción de embargo se realiza después de trabado este, toda vez que si el ejecutor procedió al embargo de bienes inmuebles, lo conducente es realizar el acto administrativo de anotación marginal preventiva ante el registro público o inscripción de embargo, lo que cumple con la obligación de la publicidad registral, y le concede un derecho de prelación a la autoridad recaudadora, respecto de otros diversos acreedores²³.

4.3. AVALÚO O VALORACIÓN DE LOS BIENES

La enajenación de un bien en el acto procedimental de remate, no puede efectuarse si previamente no se ha establecido un valor mínimo a la cosa que se pretende vender; por tal motivo, una vez habiendo inscrito el embargo ante las oficinas del registro público u oficinas catastrales, se debe proceder a fijar el valor de los bienes embargados mediante peritos valuadores expertos.

La base de enajenación de los bienes inmuebles lo constituye el avalúo, ya que este acto procedimental permite, entre otras cosas, evitar embargos excesivos en

²² DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. 26ª edición. Ciudad de México: Porrúa. 2005. p. 821.

²³ Vid. Tesis 355519 Tercera Sala. Quinta Época. **Semanario Judicial de la Federación**. Tomo LXI, México, p. 752.



decremento de la esfera jurídica del deudor, además brinda la oportunidad de una mejor futura enajenación en beneficio recíproco de ambas partes²⁴. El avalúo catastral es, el acto mediante el cual se determina el valor fiscal de los predios y construcciones adheridas a éstos. Este valor fiscal sirve de sustento para establecer la base del remate. En este caso la autoridad administrativa nombra peritos valuadores mediante oficio de notificación al experto, quien puede aceptar o rechazar la encomienda y al mismo tiempo hacerlo del conocimiento a la autoridad recaudadora.

La base para proceder a la enajenación de los bienes inmuebles embargados, es como ya se explicó en las fases anteriores, el avalúo pericial, en los demás casos mediante el valor que de común acuerdo fijen la autoridad y el embargado.

Ahora bien, el embargado podrá designar valuador, en caso de inconformidad con el avalúo que haya practicado el perito designado por la autoridad fiscal, y dado el caso de existir avalúo del perito propuesto por el embargado y difiera del avalúo del perito designado por la autoridad, se ordenará un tercer peritaje quien resuelve la controversia²⁵.

4.4. REMATE O VENTA EN SUBASTA PÚBLICA

El remate de bienes como siguiente etapa del procedimiento administrativo de ejecución se caracteriza como la etapa realizada por la autoridad fiscal para lograr la recuperación de los créditos fiscales a favor del erario público. Se trata de un conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación, es así, el modo natural para la realización de la enajenación forzosa.

En este acto administrativo, las autoridades fiscales, enajenan en subasta pública los bienes embargados a los deudores, para con el producto obtenido de la venta, cubrir los créditos fiscales adeudados por contribuyentes morosos. En la diligencia en estudio, participan las autoridades de las unidades administrativas ejecutoras, quienes son las que tutelan el desahogo y los licitadores o postores, que son las personas que manifiestan interés en la compra de algún bien sujeto a enajenación forzosa.

El remate es convocado para una fecha determinada, y la convocatoria es el acto administrativo procedimental mediante el cual se procede a la publicidad del remate de los bienes embargados, llamando a postores²⁶. Suele fijarse en sitios visibles y usu-

²⁴ ORTEGA CALVO, Rafael. **Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General)**. Primera edición. Navarra: Civitas. p. 338-339.

²⁵ WIARCO ORELLANA, Octavio Alberto. **Derecho procesal fiscal**: guía de estudio. Segunda edición. Ciudad de México: Porrúa. 2007. p. 123.

²⁶ Quien ofrece precio por alguna cosa, más especialmente, quien oferta en subasta, remate o almoneda. Vid. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**. Undécima edición. Ciudad de México: Editorial Heliasta. 1993. p. 250.



ales de la oficina ejecutora llamados estrados, y en los lugares públicos que se juzgue conveniente²⁷.

Es esencial dar oportunidad a toda persona que pueda interesarse a que tenga conocimiento e intervenga en él oportunamente; esto es, cualquier persona puede comparecer como postor, incluyendo acreedores diversos, con la finalidad de que puedan manifestar su voluntad de adquirir el bien sujeto a remate.

En efecto, la publicidad de la convocatoria es importante y debe llegar al mayor número de personas. Esto encuentra justificación en el hecho de que el fin de la subasta es, que ante la concurrencia de postores el bien pueda rematarse en el mayor precio posible anteponiendo el interés general, pero también el del deudor, ya que si existe un saldo a favor, el mismo se le será devuelto.

Pasando ahora a la postura, concepto que está referido al precio o cantidad ofrecida por el comprador en un procedimiento de remate para efectos de la venta en subasta pública. Debe entenderse que es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor establecido como base para el remate. Toda postura deberá ofrecerse de contado²⁸, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal; si éste es superado por la base fijada para el remate, se entregarán 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 tercero²⁹.

El remate debe realizarse la fecha y hora señalados en la convocatoria para el efecto³⁰, en él participan las autoridades administrativas y las personas que hubieren presentado posturas, al finalizar la subasta, se procede levantar acta circunstanciada, en

²⁷ En el sistema jurídico mexicano la convocatoria se publica en la página electrónica de las autoridades fiscales, en ella se dan a conocer los bienes objeto del remate, el valor que sirve de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir al mismo.

²⁸ El procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales mexicano regulado en el Código Fiscal de la Federación, establece que las posturas se envían en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. La autoridad hacendaria envía los mensajes conducentes que confirman la recepción de las posturas. Para intervenir en una subasta es necesario que el postor, antes de enviar su postura, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria.

²⁹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. **Derecho Fiscal**. Primera edición. Ciudad de México: McGraw-Hill/Interamericana Editores S.A. de C.V. 1998, p. 372-373.

³⁰ En el caso de México, el remate se desarrolla de manera electrónica, la autoridad recaudadora desarrolla las subastas públicas en página electrónica, en ella se especifica el período correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, así como la fecha y hora de su recepción. Cada subasta tiene una duración de cinco días que da inicio a partir de las 12:00 (hora del centro de la ciudad de México) horas del primer día y concluye a las 12:00 horas del quinto día. En dicho periodo los postores presentarán sus posturas. La autoridad recaudadora finca el remate a favor de quien haya hecho mejor postura. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la postura más alta, se acepta la primera postura que se haya recibido. Una vez fincado el remate se comunicará el resultado del mismo a través de medios electrónicos a los postores que hubieren participado en él, remitiendo el acta que al efecto se levante. Vid. Código Fiscal de la Federación, última reforma el 16 de mayo de 2019.



la cual se narren las circunstancias de modo, tiempo y lugar de como se desarrolló y la determinación si se procedió a la enajenación o adjudicación por falta de postores.

Es importante considerar que puede celebrarse segunda subasta, esto se presenta cuando en primera subasta no fuese posible la enajenación del bien sujeto a remate por no haberse presentado postores, o bien por no haber logrado llegar al monto determinado como base de la venta forzosa. Este supuesto se trata de un acto de discrecionalidad por parte de la autoridad ejecutora, quien decidirá a la vista de las diferentes posturas, no llevarla a cabo, en razón de que las mismas no cumplen con las expectativas y necesidades del interés general³¹.

Realizado el remate con todas sus formalidades y requerimientos legales establecidos para el efecto, se aplica el depósito realizado por el postor en calidad de pago; ya firme el remate se procede a la entrega de los bienes al comprador. Para estos efectos la autoridad recaudadora debe de disponer las providencias necesarias, incluyendo la orden de desocupación, dado el caso de que el bien inmueble enajenado se encontrase habitado por el deudor tributario o por algún tercero que no acredite derechos de usufructo.

4.5. ADJUDICACIÓN O ENAJENACIÓN POR ADJUDICACIÓN DIRECTA

Conforme a la raíz etimológica, el término adjudicación proviene del latín *adjudicatio-onis*, acción y efecto de adjudicar, derivada de *ad*, *a*, y *adjudicare*, juzgar, declarar que una cosa corresponde a una persona, o entregársela con el fin de compensar algún derecho³².

Este acto administrativo resolutorio dentro del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales no siempre acontece, y se presentara únicamente cuando se actualicen circunstancias especiales, mismas que se deben de suscitarse al momento del desarrollo de la diligencia próxima anterior, es decir, del remate o venta en subasta pública.

La adjudicación consiste propiamente en un acto jurídico a través del cual se procede a la atribución como propia a persona determinada de una cosa mueble o inmueble como consecuencia de una subasta o en este caso remate³³.

³¹ ORTEGA CALVO, Rafael. **Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General)**. Primera edición. Navarra: Civitas, p. 342.

³² FERREGRINO PAREDES, Baltazar. **Diccionario de términos Fiscales impuesto sobre la renta y al activo**. Segunda edición. Ciudad de México: Isef empresa líder. 2004. p 27.

³³ MANZANERO ESCUTIA, José Antonio. La adquisición de propiedad de inmuebles por resoluciones y sus implicaciones fiscales federales. **Revista Mexicana de Derecho**, Ciudad de México, n. 12, p. 145-159, ene/dic. 2010. p. 147.



La adjudicación se refiere al acto por medio del cual una autoridad competente (en este caso la autoridad recaudadora) atribuye o reconoce a una persona el derecho a gozar de un bien patrimonial³⁴. En consecuencia, la adjudicación no es otra cosa que el acto administrativo ejecutivo posterior al remate, en virtud del cual, se atribuye el *iusutendi*, *iusfruendi* y *iusabutendi*³⁵ al mejor postor o bien a favor de la autoridad hacendaria.

En el caso del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales, la enajenación de bienes por adjudicación directa a favor de la autoridad recaudadora, acontece tras haber quedado desierta la subasta, es decir, no haberse presentado postores o habiéndose presentado no fue posible la enajenación, en razón de que las pujas no alcanzaban el monto deseado para cubrir el adeudo fiscal, o simplemente no existió interés por parte de los asistentes al remate, así como también, se puede dar la adjudicación de bienes a favor de la hacienda pública por tratarse de artículos perecederos en los que se requiera con prontitud su venta³⁶.

4.6. AMPLIACIÓN DE EMBARGO

La ampliación de embargo implica el ejercicio de una facultad discrecional por parte de la autoridad tributaria; sin embargo, para que acontezca deben de cumplirse ciertos requisitos legales. Este supuesto hipotético dentro del procedimiento, se puede presentar bajo dos circunstancias, a saber: a) en aquellos casos en que el dictamen producido con motivo de avalúos de los bienes embargados permita determinar que el valor de éstos será insuficiente para cubrir el crédito fiscal, incluida la actualización de aquél, los recargos y los gastos de ejecución generados o por generar con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, y b) cuando sea escaso el producto del remate o enajenación por lo que no se satisfaga con ello el interés del fisco federal en razón de que no se cubre con dicho monto, el adeudo fiscal y sus accesorios³⁷.

Ahora bien, para proceder a la ampliación de embargo, la autoridad recaudadora debe emitir un acuerdo ejecutivo en que funde y motive las causas de su proceder, ya que si bien es cierto, el acto administrativo del que se habla constituye un acto de discrecionalidad, también cierto es, que la simple declaración desestimación que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales adeudados por un contribuyente es inconclusa, ya que la autoridad ejecutora debe además, expresar las

³⁴ PÉREZ DUARTE, Alicia Elena. **Diccionario jurídico mexicano, Instituto de investigaciones jurídicas:** A-CH. 5ta edición. Ciudad de México: Porrúa. 1992. p. 104.

³⁵ Constituyen las tres facultades principales del Derecho de propiedad pleno: uso (*iusutendi*), goce (*iusfruendi*) y disfrute (*iusabutendi*), distinción que proviene del derecho romano fuente del sistema jurídico mexicano.

³⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho Fiscal I.** Primera edición. Ciudad de México: lure editores. 2001. p. 401-402.

³⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho Fiscal I.** Primera edición. Ciudad de México: lure editores. 2001. p. 401-402.



razones que sirvan de sustento para su proceder, es decir, expresar los razonamientos lógicos jurídicos del porque se procede a embargar mayor número de bienes³⁸.

5. FASE DE CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO

La conclusión del procedimiento administrativo puede darse por un acto consistente en un acuerdo, pacto, convenio o contrato celebrado entre el administrado y la administración pública, o bien mediante un acto unilateral, es decir, una resolución donde se funde y motive la decisión tomada³⁹.

En el caso del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales, una vez iniciado su tramitología, habiéndose desarrollado todas y cada una de sus actuaciones, se tiene que llegar a su conclusión, la cual es mediante resolución expresa de la autoridad recaudadora.

La administración se encuentra obligada a dictar resolución expresa y notificar a los interesados cual sea su determinación, incluso en el caso de prescripción, en mencionada resolución se debe dejar establecido las circunstancias por la que se pone fin al procedimiento, los hechos producidos y las normas aplicables al caso en concreto⁴⁰.

En la práctica se presentan diversas formas para proceder a la terminación del procedimiento, que se identifican como: por voluntad discrecional de la autoridad administrativa, por voluntad del interesado, por acuerdo bilateral de las partes o por circunstancias que concurran en la tramitación⁴¹.

En el caso del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales se pueden presentar de las siguientes: por voluntad discrecional de la autoridad administrativa, es decir por emisión de resolución, por voluntad del interesado (únicamente mediante el pago extemporáneo de la obligación fiscal), por resolución judicial⁴², o por imposibilidad material de continuar con el procedimiento⁴³.

³⁸ Vid. Tesis 174941. V.2o.PA.6 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta**. Tomo XXIII, México, Junio de 2006, p. 1132.

³⁹ PAREJO ALFONSO, Luciano. **Lecciones de Derecho Administrativo**. Primera Edición. Valencia: Tirant Lo Blanch. 2010. p. 358.

⁴⁰ SÁNCHEZ MORÓN, Miguel. **Derecho Administrativo**. Sexta edición. Madrid: Editorial Tecnos. 2010. p. 505.

⁴¹ LINDE PANIAGUA, Enrique. **Fundamentos de Derecho Administrativo**: del Derecho del poder de los ciudadanos. 2ª edición. Madrid: Colex Editorial. 2010. p. 395-396.

⁴² Existe la posibilidad que durante el procedimiento el contribuyente ejerza algún medio de defensa, como el recurso de revocación, el juicio de nulidad o el juicio de amparo; si al resolverse algunos de ellos se determina dejar sin efectos la resolución impugnada y la misma constituye el documento fundatorio del procedimiento administrativo de ejecución, resulta por demás claro que ante tal circunstancia lo conducente es la conclusión del principal, aunado a que la autoridad recaudadora debe dejar sin efectos todas las actuaciones que dentro de dicho procedimiento se hayan llevado a cabo.

⁴³ La cancelación es el procedimiento de registro que hace la autoridad en sus controles internos, atendiendo a que el cobro del crédito no pudo realizarse, en virtud de que existe imposibilidad práctica de cobro o porque su cobro es incosteable, sin que este libere del cumplimiento de la obligación del contribuyente.



A continuación, se analizará la forma tradicional de culminación del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales, es decir, la aplicación del producto de la enajenación y la satisfacción del interés de la hacienda pública en su calidad de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria principal.

5.1. APLICACIÓN DEL PRODUCTO DE LA EJECUCIÓN

Los actos de terminación son los que están encaminados a poner fin al procedimiento administrativo de ejecución de créditos fiscales. En esta forma, una vez desarrollado todas y cada una de las etapas del mismo, acontece por parte de la autoridad administrativa recaudadora, el acto administrativo de aplicación del producto de remate.

La resolución que se dicte en términos de la aplicación del producto del remate es la que pone fin a todo el procedimiento, dicho producto se aplica para cubrir el crédito fiscal, si son varios adeudos se procede conforme al más antiguo.

La autoridad recaudadora da a conocer al contribuyente, mediante oficio, la aplicación del producto y en su caso, los excedentes que existan a su favor, para que esté en posibilidades de solicitar por escrito su devolución.

6. CONCLUSIONES

El procedimiento administrativo de ejecución tiene naturaleza propia que lo distinguen del procedimiento administrativo en general, a saber: su finalidad, las formalidades esenciales, los trámites que debe cumplir, la forma del acto, la ejecución de un acto, y sobre todo su objeto, que consiste en realizar todos los actos necesarios para hacer efectivo un crédito fiscal.

El procedimiento administrativo de ejecución para créditos fiscales da inicio con la diligencia de requerimiento de pago, que se constituye como la salvaguarda del principio de auto-tutela que rigen la ejecución de los actos de la administración pública.

La fase inicial del procedimiento, implica el ejercicio de la legitimación activa. Esta se encuentra establecida en la preexistencia de un acto administrativo ejecutivo previo, es decir, la determinación de una cantidad líquida y exigible a favor del erario público.

El procedimiento administrativo de ejecución para créditos fiscales da inicio de manera oficiosa a diferencia del procedimiento administrativo general, que puede activarse a petición de parte interesada.

Este procedimiento administrativo de ejecución, se caracteriza por su coercibilidad sobre los bienes del deudor, la autoridad está facultada para la utilización de la medida cautelar del embargo, con la finalidad de salvaguardar la ejecución de su derecho de cobro. Por esto, en el desahogo de la diligencia de embargo, se manifiestan de manera permanente las facultades coactivas de la autoridad, quien puede auxiliarse de la



fuerza pública para acceder a los lugares donde se encuentran los bienes a embargar, y ordenar romper cerraduras para cumplir la diligencia respectiva.

El desarrollo de diligencias que se realizan dentro del procedimiento administrativo de ejecución como lo son: requerimiento de pago, embargo, remate y adjudicación, irremediamente generan gastos; mismos que corren a cargo del deudor, a esto se le denomina, gastos de ejecución.

La etapa intermedia entre el inicio y la conclusión del procedimiento administrativo para la ejecución de créditos fiscales comienza con la diligencia de embargo y culmina con la adjudicación. Al interior de esta fase de desarrollo, se presentan casos que a la fecha son materia de debate, como por ejemplo las notificaciones y el remate vía electrónica, la inmovilización de cuentas bancarias que no fue materia de análisis en el presente apartado, por su necesario exigencia como análisis diferenciado.

La parte final del procedimiento administrativo para la ejecución de créditos fiscales, es la aplicación del ingreso para extinguir el adeudo tributario; la que realiza la autoridad hacendaria ajustándose a los principios ordenados por la ley.

Cuando existen remanentes a favor del ejecutado, los pone a su disposición, excepto que medie resolución judicial que ordene lo contrario; sin embargo, si el monto no es lo suficiente para cubrir el adeudo, se procede a la expedición del documento conocido como ampliación de embargo.

7. REFERENCIAS

LÓPEZ, Juan Maximiliano Aguayo. La Obligación Tributaria y el Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva-en la Legislación Peruana. Apuntes y Disquisiciones. **Derecho & Sociedad, Lima**, n. 43, p. 239-254, dic. 2014.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho Fiscal I**. Primera edición. Ciudad de México: Iure editores. 2001.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. 26ª edición. Ciudad de México: Porrúa. 2005.

ESTEVE PARDO, José. **Lecciones de Derecho Administrativo**, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales. 2011.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. **Derecho Fiscal**. Primera edición. Ciudad de México: McGraw-Hill/Interamericana Editores S.A. de C.V. 1998.

FEREGRINO PAREDES, Baltazar. **Diccionario de términos Fiscales impuesto sobre la renta y al activo**. Segunda edición. Ciudad de México: Isef empresa líder. 2004.

FENECH Miguel. **Derecho Procesal Tributario**: volumen 3. Primera edición. Barcelona: Bosch. 1951.



GAMERO CASADO, Eduardo; FERNÁNDEZ RAMOS, Severiano. **Derecho Administrativo para estudios no jurídicos**. Séptima edición. Madrid: Editorial Tecnos. 2011.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón; **Curso de Derecho Administrativo II**. Séptima edición. Madrid: Civitas Ediciones. 2008.

GIANNINI, Donato. **Instituciones de derecho tributario**: traducción de Fernando Sáinz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. 1957.

LINDE PANIAGUA, Enrique. **Fundamentos de Derecho Administrativo**: del Derecho del poder de los ciudadanos. 2ª edición. Madrid: Colex Editorial. 2010.

MALO DE MOLINA ZAMORA, Diana; ZABALLOS GONZÁLEZ, Clemente. **Manuales docentes de Relaciones Laborales N° 2: Introducción al Derecho Público**. Primera Edición. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. 2006.

MANZANERO ESCUTIA, José Antonio. La adquisición de propiedad de inmuebles por resoluciones y sus implicaciones fiscales federales. **Revista Mexicana de Derecho**, Ciudad de México, n. 12, p. 145-159, ene/dic. 2010.

MATEO, Ramón Martín; DÍEZ SÁNCHEZ, Juan José; **Manual de Derecho Administrativo**. 28ª edición. Navarra: Editorial Aranzadi. 2009.

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; y POVEDA BLANCO, Francisco; **Derecho Tributario**. 13ª edición. Navarra: Thomson-Aranzadi. 2008.

MERKL, Adolfo. **Teoría General del Derecho Administrativo**. Primera edición. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado. 1935.

ORTEGA CALVO, Rafael. **Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General)**. Primera edición. Navarra: Civitas.

PAREJO ALFONSO, Luciano. **Lecciones de Derecho Administrativo**. Primera Edición. Valencia: Tirant Lo Blanch. 2010.

PÉREZ DUARTE, Alicia Elena. **Diccionario jurídico mexicano, Instituto de investigaciones jurídicas**: A-CH. 5ta edición. Ciudad de México: Porrúa. 1992.

SÁNCHEZ MORÓN, Miguel. **Derecho Administrativo**. Sexta edición. Madrid: Editorial Tecnos. 2010.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Séptima edición. Buenos Aires. 2001.

Vid. Tesis 251771. Tribunales Colegiados de Circuito. Séptima Época. **Semanario Judicial de la Federación**. México, Volumen 127-132, Sexta Parte.

WIARCO ORELLANA, Octavio Alberto. **Derecho procesal fiscal**: guía de estudio. Segunda edición. Ciudad de México: Porrúa. 2007.