

884609
2



ESCUELA SUPERIOR de CIENCIAS JURIDICAS

ESCUELA SUPERIOR DE CIENCIAS
JURIDICAS.

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO
NUMERO DE INCORPORACION 8846-09

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO
PRECAUTORIO EN EL MARCO DEL DERECHO FISCAL.**

T E S I S

2960

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

VICTOR CAPILLA MORA

Asesor: Lic Gil M. Aguilar Fernández.

Revisor: Lic. Jorge A. Tello Escamilla.

Naucalpan, Edo. de Mex. Septiembre de 2001.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

DEDICATORIA.

A MI MADRE, SRA. LUCIA MORA. Sabiamente guió mis pasos por la vida. Me enseñó el trabajo y la honradez. Estos valores al aplicarlos el día de mañana , sin duda harán de mi, un gran abogado.

A MI PADRE, LIC. VICTOR G. CAPILLA. Quién me mostró la senda del Derecho e hice de este mi profesión. Sus pasos son mi verdadera escuela.

A MI AMADA ESPOSA KLAUDYA. Quién con su apoyo, comprensión y ternura, me impulsa y fortalece, para alcanzar las metas más elevadas.

A MIS HERMANOS, HECTOR EMILIANO y CARLOS ERNESTO, Siempre mis compañeros y amigos.

Mi más sincero agradecimiento a las siguientes personas:

LIC. DAVID MELGOZA MORA.

LIC. ARMANDO LOPEZ SALINAS.

LIC. SAÚL MANDUJANO RUBIO.

SRTA. MARIA ISABEL ARIAS COMPARÁS.

ING. GRACIELA E. TRACONIS PEREZ ALBA

ARQ. MARCO ANTONIO SERRANO PEREA

LIC. VICTOR MANUEL MARTÍNEZ

LIC. ARCADIO MOYA CEDEÑO.

LIC. FEDERICO ALEJANDRO LEBRIJA MEDEL.

LIC. ANTONIO CARLOS DÍAZ GALINDO.

ING. PATRICIO SÁNCHEZ RÍOS.

ARQ. MARIO HUMBERTO DÍAZ GONZALEZ.

C.P. JOSÉ GABINO SOUSA CRUZ.

Mi más profundo agradecimiento a mi asesor y revisor del presente trabajo de tesis.

Y a todos mis compañeros y personal docente de mi *alma mater*:
Escuela Superior de Ciencias Jurídicas.

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO
PRECAUTORIO EN EL MARCO DEL DERECHO FISCAL.**

PÁG.

INTRODUCCION

**CAPITULO I.
GENERALIDADES.**

| | |
|---|----|
| 1.1. El Crédito en el Derecho Común y sus elementos. | 1 |
| 1.1.2. Clasificación de las obligaciones. | 3 |
| 1.1.3. Fuentes de las Obligaciones en el Derecho Privado. | 5 |
| 1.1.4. Fuentes de la Obligaciones Mercantiles | 12 |
| 1.1.5. Modalidades del Crédito en el ámbito del Derecho Privado. | 14 |
| 1.2. Concepto de Crédito Fiscal. | 20 |
| 1.3. Determinación del Crédito Fiscal. | 23 |
| 1.3.1. Fuentes del Crédito Fiscal. | 25 |
| 1.4. Modalidades del Crédito Fiscal. | 28 |

**CAPITULO II.
EL EMBARGO PRECAUTORIO Y EL
CONTEXTO COACTIVO PARA HACER
EFECTIVOS LOS CREDITOS FISCALES.**

| | |
|--|----|
| 2.1. La figura del Embargo Precautorio. | 40 |
| 2.2. El Embargo Precautorio dentro del Derecho Privado. Supletoriedad de las leyes Mercantiles | 45 |
| 2.3. El Embargo Precautorio dentro del Derecho Público. | 53 |
| 2.4. Facultades coactivas de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico para hacer efectivo el cumplimiento del Crédito Fiscal. | 61 |
| 2.4.1. Facultades Coactivas. | 62 |
| 2.4.2. Privilegios del Fisco. | 65 |

**CAPITULO III.
EVOLUCION DEL ARTICULO 145 DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE
PREVEE EL EMBARGO PRECAUTORIO EN
MATERIA FISCAL.**

| | |
|--|----|
| 3.1. Incorporación de la figura del embargo precautorio en el artículo 145 del código fiscal de la federación, para el ejercicio fiscal de 1995. | 71 |
| 3.2. Declaración de Inconstitucionalidad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. | 75 |
| 3.3. Reformas al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación | 77 |
| 3.4. Postura del fisco ante la declaración de inconstitucionalidad. | 93 |

**CAPITULO IV.
ANALISIS CONSTITUCIONAL DEL
EMBARGO PRECAUTORIO CONTENIDO EN EL
ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL.**

| | |
|---|-----|
| 4.1. Generalidades. | 98 |
| 4.2. El artículo 145 del Código Fiscal y su relación con los artículos 5,14,16 y 131 fracción IV de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos. | 99 |
| 4.2.1. El artículo 145 del Código Fiscal y su relación con el artículo 5 de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos. | 99 |
| 4.2.2. El artículo 145 del Código Fiscal y su relación con el artículo 14 de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos. | 101 |
| 4.2.3. El artículo 145 del Código Fiscal y su relación con el artículo 16 de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos. | 103 |
| Sinopsis Critica. (Resumen) | 107 |
| Propuestas para reformar el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. | 110 |
| BIBLIOGRAFIA. | 113 |

INTRODUCCION

En la actualidad existe un mecanismo jurídico en el campo del Derecho Fiscal denominado Procedimiento Administrativo de Ejecución, consiste en el secuestro y remate de bienes propiedad del deudor para garantizar el cumplimiento de créditos fiscales que no fueron enterados en su oportunidad.

Este mecanismo se inicia a través de un Embargo Precautorio, regulado por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. Esta no es una figura exclusiva del derecho fiscal toda vez que también existe en el Derecho Privado, regulado tanto en el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, así como en el Código de Comercio.

Cabe hacer mención que la aplicación del embargo precautorio en materia Fiscal ha sido declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en dos ocasiones y reformado posteriormente el referido artículo 145 que regula esta figura a fin de superar la censura del más alto tribunal. Por lo que es de analizarse si realmente han sido superadas dichas censuras a través de las reformas o simplemente fue cambiado el sentido gramatical del artículo sin modificar el fondo del mismo.

Sobre la figura a analizarse en el presente trabajo de tesis, podemos adelantar que ha sido objeto de múltiples debates y discusiones a nivel parlamentario, doctrinal y jurisdiccional.

El propósito del presente trabajo es la realización de un análisis jurídico sobre el impacto en el campo del Derecho de la vigencia y aplicación del artículo 145 en comento, tomando en cuenta las diversas posturas que sobre el particular han sido emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por juristas y por nuestros legisladores que dieron vida al artículo en estudio. Lo anterior a efecto de armonizar las diversas opiniones, en una postura única respetuosa del sistema jurídico, de la constitucionalidad y que no vulnere los principios doctrinales establecidos para el Derecho.

El punto de partida para la presente investigación es el análisis del concepto de crédito, sus fuentes y modalidades toda vez que al ser el embargo precautorio un mecanismo para garantizar su cumplimiento, debemos entonces clarificar el fundamento de lo que se pretende hacer valer por vía coactiva.

Una vez estableciendo los límites y alcances del Crédito entonces se procederá al estudio de la procedencia del embargo precautorio como medio para hacer efectivo su cumplimiento. Si realmente es procedente o violenta el sistema jurídico.

Como se mencionó anteriormente el embargo precautorio esta regulado por el Derecho Privado, y al parecer de ahí fue incorporado al Derecho Público, por lo cuál al ser distintas las ramas del Derecho que cuentan con la misma figura imperativa, es de estudiarse si la fuente crediticia es análoga para ambas ramas o se aplica la medida aludida incorrectamente por tratarse de una de una división del Derecho donde se regulan situaciones jurídicas distintas con supuestos legales diferentes. En el desarrollo del

presente trabajo se analizarán comparativamente tanto el embargo precautorio y el crédito que da origen a la aplicación del mismo en el ámbito Privado como Público del Derecho.

Al ser una realidad la aplicación del embargo precautorio en el derecho fiscal, debemos profundizar respecto a la interrelación de esa figura con el sistema tributario mexicano, por ello en este trabajo analizaremos la relación del mecanismo referido con otras figuras de Derecho Público, así como con las facultades coactivas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de determinar si la figura en estudio se encuentra incorporada de manera aislada en la legislación o si forma parte integral de un sistema de facultad de imperio.

Finalmente la repercusión mas importante que puede tener el embargo precautorio en materia fiscal es del orden constitucional, por ello que es de relacionarse y compararse el artículo 145 del Código Fiscal con los numerales constitucionales invocados por los impetrantes de garantías en los juicios de amparo presentados históricamente como medio de impugnación a la citada medida imperativa.

CAPITULO I
GENERALIDADES.
El Crédito en el Derecho Común y sus
elementos.

Al hacer mención de Derecho Común, nos referimos al Derecho Civil, esta denominación de “Común” se lo otorga la Doctrina, así como la legislación civil y de otras materias.

El Derecho Común es la base para la presente investigación, puesto que el Embargo Precautorio es una herramienta jurídica para hacer cumplir los créditos exigibles y no pagados. Por lo que primeramente estableceremos que es un Crédito y como este surge del Derecho Común, en otras palabras del Derecho Civil.

Primeramente podemos establecer que las relaciones entre los individuos de una sociedad son reguladas jurídicamente en dos aspectos:

Relaciones Familiares: Es el estudio del Derecho Civil sobre temas que afectan en esta esfera a los sujetos, como es: El Matrimonio, Adopción; Filiación; Divorcio, etc.

Relaciones Patrimoniales:

Pecuniarias:

Derechos Reales:

Derechos Personales: Son sinónimos a Derechos de Crédito u Obligaciones.

Derechos de Autor

Derechos de Patente.

Derechos de Marca

Morales: En su aspecto de reparación de un daño moral originado por hechos ilícitos.

En este contexto de regulación de relaciones entre los individuos, la parte que nos interesa se encuentra dentro de los Derechos Personales que según el maestro Ernesto Gutiérrez y González son sinónimos al Derecho de Crédito y su vez al Derecho de las Obligaciones. Definiendo al Crédito en materia Civil de la siguiente forma ¹: *"Derecho Personal, Derecho de Crédito u Obligación, es la relación Jurídica que se establece entre una persona, llamada acreedor, que puede exigir, a otra llamada deudor, que debe cumplir, una prestación patrimonial de carácter pecuniario o moral."*

De esta definición encontramos los siguientes elementos:

PERSONALES

Acreedor: Persona que tiene una facultad potestativa de exigirle a la otra una obligación de dar, hacer o no hacer.

¹ Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, De. Cajica, Puebla, Pue. 1969, Pág. 48

Deudor: Persona que tiene la obligación de cumplir la prestación a su cargo, aún cuando no sea exigida esta por su acreedor. El deudor en la relación crediticia es el elemento personal más importante, donde el cumplimiento oportuno - o en caso contrario - la moratoria en el Pago de la obligación, dará lugar a una gama de supuestos jurídicos que se estudiarán a lo largo del presente trabajo.

UNA RELACION JURIDICA²

Según la Doctrina Francesa es la situación que protege el Derecho Objetivo, y que da al acreedor la facultad de ejercitar una acción para obtener la prestación debida o su equivalente.

Según la Doctrina Alemana es la facultad que tiene el acreedor de “poder exigir” a su deudor que cumpla, y la situación del deudor de “deber cumplir” con la pretensión de su acreedor.

OBJETO: Elemento, que debe ser física y jurídicamente posible, el cual tiene 3 acepciones:

Cosa que el deudor tiene que dar (en dinero o en especie).

Hecho que el deudor debe cumplir (un hacer).

Hecho del cual el deudor debe abstenerse (un no hacer).

1.1.2. CLASIFICACION DE LAS OBLIGACIONES:

Atendiendo a la división más amplia del Derecho se hace en Público y Privado, las obligaciones se pueden dividir en dos grupos ³:

² GUTIERREZ Y GONZÁLEZ, ERNESTO. OB. CIT. PAG. 86 .

³ IDEM. PAG. 51.

Obligaciones de Derecho Público:

Obligaciones Penales.

Obligaciones Administrativas.

Obligaciones Fiscales.

Etc.

Obligaciones de Derecho Privado:

Obligaciones Civiles.

Obligaciones Mercantiles.

Como se podrá apreciar Doctrinalmente hay una separación del Crédito privado en relación con el crédito fiscal, aunque este último recoja elementos del primero como se verá más adelante.

A continuación analizaremos solo a las obligaciones del Derecho privado, por ser la materia de estudio del presente apartado.

OBLIGACIONES CIVILES

Son aquellas derivadas de una relación surgida entre personas, las cuales su conducta es regulada por el Código Civil.

OBLIGACIONES MERCANTILES

Son aquellas que derivan de una relación surgida entre personas, que deben regir su conducta conforme a lo dispuesto por las leyes mercantiles, o aquellas

que intrínsecamente la ley considera como mercantiles sin importar la persona que las realiza. Se distinguen de las civiles por que derivan siempre de un acto que la ley considera de comercio.

1.1.3. FUENTES DE LAS OBLIGACIONES EN EL DERECHO PRIVADO.

CONTRATO:

Es la primera de las fuentes de las Obligaciones o del Crédito Civil, definido por el Código Civil para el distrito federal como una especie del género convenio, en su artículo 1792 dice: "*Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones*".

De aquí se desprende dos acepciones que tiene la Ley para el convenio; una amplia, la que se transcribió en el párrafo anterior, y una restringida establecida en el artículo 1793 del mismo ordenamiento: "*Los convenios que producen o transfieren obligaciones y derechos toman el nombre de contratos.*"

De lo anterior se aprecia que como fuente generadora de obligaciones civiles tiene al Contrato puesto que es una especie del convenio que crea la relación jurídica acreedor-deudor, por lo que el convenio en estricto sentido sería el que modifica y extingue obligaciones.

Mucho se podría escribir acerca del Contrato: su clasificación, elementos de existencia, requisitos de validez, vicios del consentimiento, teoría de las nulidades, etc., pero basta con decir que es la fuente primordial del Crédito en el derecho privado.

DECLARACION UNILATERAL DE LA VOLUNTAD.

El maestro Gutiérrez y González la define como ⁴: *“La exteriorización de una voluntad que produce efectos de Derecho autónomos y propios, sin necesidad de la concurrencia de otra voluntad que la reciba, por que la Ley así lo determina”*.

De lo anterior podemos establecer que un sujeto se obliga unilateralmente a cumplir una prestación hacia otro, sin la concurrencia de otra voluntad, a diferencia del contrato. Produce efectos autónomos con la simple exteriorización de la voluntad mencionada, así mismo podemos señalar que sólo existe la Declaración Unilateral de la Voluntad en casos expresamente previstos en la Ley. El Código Civil para el Distrito Federal regula los siguientes supuestos en sus artículos del 1860 al 1881:

OFERTAS AL PUBLICO

1. Promesa de recompensa: el artículo 1861 del Código Civil para el distrito federal preceptúa: “El que por anuncios u ofrecimientos hechos al público se comprometa a alguna prestación a favor de quien llene determinada condición o desempeñe cierto servicio , contrae la obligación de cumplir lo prometido”.

2. Concurso con promesa de recompensa: Aunque muy parecido a la promesa de recompensa, este supuesto difiere en que la primera está dirigida a cualquier persona, y el concurso solo se hace a un grupo especial de personas quienes para aspirar al premio deben reunir ciertas cualidades. Aquí encontramos otro nexo con el Derecho Administrativo, por ser facultad de la Secretaría de Gobernación la autorización y seguimiento de determinados concursos.

ESTIPULACION A FAVOR DE TERCERO

El maestro Gutiérrez y González establece la siguiente definición ⁵: "Es una cláusula en virtud de la cuál en un contrato o en un testamento, una parte o el testador, hacen que la otra parte o el legatario se obliguen a realizar determinada prestación a favor de otro".

Esto no es otra cosa que el beneficio que obtiene a título gratuito un tercero extraño a una relación jurídica, quien al estipularse a su favor ya sea por medio de contrato o testamento adquiere la calidad de acreedor, una vez cumplidos los supuestos que para tal caso se requieren.

ENRIQUECIMIENTO ILEGITIMO.

La tercera Fuente de Obligaciones en el Derecho Privado; El Código Civil para el Distrito Federal define a esta figura en su artículo 1882 como: "*El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido*". Así mismo encontramos la figura del pago de lo Indebido como una especie de Enriquecimiento Ilegítimo, consagrado en el artículo 1883 del mismo ordenamiento, dispone: "Cuando se reciba alguna cosa que no tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente Pagada, se tiene obligación de restituirla."

Para que se actualice la figura del Enriquecimiento Ilegítimo es necesario que exista una relación de causalidad entre el empobrecido y el que se enriqueció a costa de este, no hay que confundir a esta figura con los hechos ilícitos que derivan

⁴ GUTIERREZ Y GONZÁLEZ, ERNESTO. OB. CIT. PAG. 343.

⁵ GUTIERREZ Y GONZÁLEZ, ERNESTO. OB. CIT. PAG. 351.

responsabilidad Civil de pago de Daños y perjuicios , que requiere otros supuestos para que se actualice.

El pago de lo indebido, es más simple de entender. El ejemplo más claro es cuando el deudor Paga más de lo que le correspondía pagar, por lo que la relación jurídica se invierte y el anterior acreedor, ahora es deudor, por la cantidad extra que ingreso a su patrimonio y es su obligación devolverla.

GESTION DE NEGOCIOS.

Es la cuarta fuente crediticia en el derecho privado, de la cual su concepto se integra por dos normas jurídicas insertadas en el Código Civil del Distrito Federal siendo la primera el artículo 1896 que reza así: “ *El que sin mandato y sin estar obligado a ello se encarga de un asunto de otro, debe obrar conforme a los intereses del dueño del negocio*”. Y el artículo 1904 complementa: “Deben pagarse al gestor los gastos necesarios que hubiere hecho en el ejercicio de su cargo y los intereses legales correspondientes, pero no tiene derecho de cobrar retribución por el desempeño de la gestión”.

De lo anterior se desprende que el gestor en los negocios de otro no debe tener mandato, poder, ni obligación alguna para desempeñar el encargo que asume, simplemente es un acto unilateral donde se acomide a realizar un negocio que no se le solicito. Solo es condicionado que al tomar algún asunto debe desempeñarlo cabalmente.

La fuente crediticia consiste en regresar al patrimonio del gestor los gastos que hubiese realizado a favor de otro. No puede cobrar honorarios por su desempeño, pues esto implicaría una autocontratación de prestación de servicios sin el consentimiento de la persona titular del negocio realizado.

LOS HECHOS ILICITOS.

Es la quinta fuente *de Obligaciones*, definida por el maestro Gutiérrez y González⁶ como: *“Toda conducta humana culpable, por dolo o negligencia, que pugna con un deber jurídico, lo acordado por las partes, o con una manifestación unilateral de voluntad sancionada por la ley”*; encontramos como elementos de la anterior definición:

➤ Conducta: Ya sea dolosa o por culpa o negligencia que obliga al infractor a indemnizar al acreedor, que en este caso sería la víctima del hecho ilícito. Queda liberado de indemnizar el infractor al demostrar que su conducta fue realizada por caso fortuito o fuerza mayor; existen tres especies de hechos ilícitos a saber:

1. Cuando la conducta culpable pugna con lo determinado por un deber jurídico, plasmado en una ley de orden público: V.g. En el derecho privado se establecen intereses moratorios para el caso de incumplimiento de alguna obligación. En el supuesto que las partes no hayan estipulado intereses o que la obligación proceda de un hecho ilícito. Los interés será en materia Civil del 9% anual del monto del crédito, y en materia mercantil es del 6%.

Cabe señalar además que el crédito proveniente de hechos ilícitos que pugnan con deberes jurídicos tienen aplicación en otras ramas del Derecho como son: La Reparación del Daño en materia penal, y en Aprovechamientos en materia Administrativa y Fiscal.

2. Cuando la conducta pugna con lo acordado en un Contrato: Las partes contratantes pueden establecer la llamada “Cláusula Penal” para el caso de

incumplimiento de alguna de las partes, que por lo general es una suma de dinero en concepto de intereses moratorios o de penalidad, que la parte que sí cumplió con lo estipulado puede exigir al infractor.

3. Cuando la conducta pugna con una Declaración Unilateral de la Voluntad: Es el caso que el obligado al obligarse unilateralmente incumple con lo prometido una vez que se llenaron los requisitos que el mismo exigió, queda obligado a indemnizar a la víctima de el hecho ilícito.

➤ La conducta es sancionada por la ley: Para hacer efectivo un Crédito originado por hechos ilícitos es necesario que exista el supuesto dentro de la legislación. V.g. no se podría establecer un crédito proveniente de Daño moral si no estuviera estipulado por los artículos 1916 y 2116 del Código Civil para el Distrito Federal.

En resumen los supuestos mencionados, por regla general⁷ dan origen a la llamada Responsabilidad Civil que se traduce en el Pago de daños y perjuicios más accesorios legales (como son los intereses legales mencionados en el primer inciso de este apartado).

RESPONSABILIDAD OBJETIVA O RIESGO CREADO.

Esta fuente del crédito, esta relacionada estrechamente con los actos ilícitos, el maestro Gutiérrez y González⁸ la define como: "*La conducta que impone*

⁶ GUTIERREZ Y GONZÁLEZ, ERNESTO. OB. CIT. PAG. 390.

⁷ EXISTEN OTRAS FIGURAS DENTRO DE LA LEGISLACION QUE SON DERECHOS DE LAS VICTIMAS QUE SUFRIERON HECHOS ILICITOS A SABER: EXIGIR CUMPLIMIENTO DE CONTRATO, RESCISIÓN DE CONTRATO, SANEAMIENTO PARA EL CASO DE EVICCIÓN, SANEAMIENTO POR VICIOS OCULTOS, EXCEPCIÓN DE CONTRATO NO CUMPLIDO, DERECHO DE RETENCIÓN, EJECUCIÓN FORZADA DE LA OBLIGACION, ACCION OBLICUA, ACCIÓN PAULINA Y ACCIÓN CONTRA LA SIMULACIÓN.

⁸ GUTIERREZ Y GONZÁLEZ, ERNESTO. OB. CIT. PAG. 574.

el derecho de reparar los daños y perjuicios causados por objetos o mecanismos peligrosos en sí mismos, al poseedor legal de estos, aunque no haya obrado ilícitamente”.

En este apartado encontramos que existe en efecto un hecho ilícito, pero en contraposición a los Hechos Ilícitos, estudiados en el apartado anterior, La responsabilidad objetiva carece del elemento de conducta por lo que no hay dolo ni negligencia por parte del infractor, pero es sancionable y genera obligación de restituir daños y perjuicios por factores que la ley asigna como responsable a una persona, de lo cual encontramos dos supuestos:

➤ En el Derecho Civil: Cuando se causan daños por el empleo de mecanismos, instrumentos, aparatos y demás análogos de naturaleza peligrosa, siempre que no exista una conducta de culpa o negligencia de la víctima.

➤ En Materia Laboral Tenemos los llamados Riesgos de trabajo: La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 123 fracción XIV, así como la Ley federal del Trabajo en diversos artículos, obligan al patrón a pagar una indemnización que por accidentes de trabajo pudieren sufrir los trabajadores, con en solo hecho de que el accidente sea resultado de su desempeño laboral, incluso se considera riesgo de trabajo los accidentes originados por el traslado del trabajador de su domicilio al centro de trabajo.

LEY.

Clasificada por la Doctrina como la última de las Fuentes Crediticias en Materia Civil, Pero como se verá más adelante es la primera fuente crediticia en otros ámbitos del Derecho. La Ley es fuente autónoma de obligaciones, que establece los supuestos jurídicos sobre hechos meramente materiales, independiente de toda voluntad del hombre, hace que al actualizarse las hipótesis previstas se generen las consecuencias de derecho.

Ya se anotó en líneas anteriores sobre la Importancia de la Ley sobre los Hechos Ilícitos⁹, también existen otros supuestos autónomos que no requieren de la voluntad de los involucrados como lo es la obligación de suministrar alimentos.

En resumen podemos afirmar que todas las fuentes del Crédito tienen un sustento Legal, solo que la Doctrina civilista la anota en séptimo lugar, cuando se refiere a la Ley como fuente autónoma que produce obligaciones que no vinculadas con cualquiera de las otras seis fuentes.

1.1.4 FUENTES DE LAS OBLIGACIONES MERCANTILES

El Código de Comercio carece de un capítulo propio de obligaciones, por lo que las fuentes de las mismas son retomadas del derecho común aplicando la figura de La Supletoriedad¹⁰.

El contrato es la más frecuente fuente de las obligaciones, pero no es la única. A su lado ha adquirido una trascendencia cada vez mayor, derivada de la agitada vida de las sociedades modernas, la responsabilidad extracontractual que tiene su origen sea en la comisión de actos ilícitos, sea en el uso de máquinas o aparatos que encajan dentro de la conocida terminología de “cosas peligrosas”. Son también fuentes de las obligaciones los actos unilaterales, el enriquecimiento ilegítimo y la gestión de negocios; en otras palabras, aquellas figuras jurídicas que corresponden a la clásica división romana de los contratos y cuasicontratos, de los delitos y cuasidelitos.

Por otro lado tenemos fuentes autónomas de obligaciones mercantiles derivadas de las fuentes del Derecho Común:

OFERTAS DE VENTA:

⁹ SUPRA. PAG. 11.

De naturaleza mercantil la cuál encuadra en Las Ofertas al Público siendo a su vez una variante de la Declaración Unilateral de la Voluntad. Esta fuente de obligaciones mercantiles también encuentra regulación en el Código Civil y en materia administrativa por la Ley Federal de Protección al Consumidor. Por lo que encontramos una concurrencia normativa sobre un mismo supuesto.

TÍTULOS DE CRÉDITO.

Clasificados Doctrinalmente como Declaración Unilateral de la Voluntad y regulados por la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito que en su artículo 5°. Los define como: “Son títulos de Crédito los documentos necesarios para ejercitar el derecho literal que en ellos se consigna”; Sus elementos son:

1. Literalidad. Su alcance es fijado por la letra del documento, por lo que literalmente en él se consigna.

2. Autonomía. Ya habíamos anotado sobre los derechos autónomos de la Declaración Unilateral de la Voluntad¹¹, por lo que el ejemplo más claro lo podemos encontrar en los títulos mercantiles; consiste en el derecho consignado en el título no puede restringirse o destruirse en vista de relaciones existentes entre anteriores poseedores y el deudor del documento. En otras palabras es ajeno a cualquier relación jurídica extraña al documento mismo.

3. Incorporación. Figura jurídica por la cuál se introduce al papel donde consta el título, el derecho en él consignado. Por lo que el derecho va íntimamente ligado al título, y por regla general su ejercicio está condicionado a la exhibición del documento.

¹⁰ SUPRA. PAG. 73.

¹¹ SUPRA PAG. 6.

4. Legitimación.- consiste en la propiedad que tiene el título de crédito de facultar a quien lo posee según la ley de su circulación para exigir del suscriptor el pago de la prestación consignada en el título, y de autorizar al segundo para solventar válidamente su obligación cumpliendo la a favor del primero., para que el acreedor se legitime, necesita ante todo exhibir el título.

ENDOSO . Es la cláusula accesoria e inseparable de los títulos de crédito, en virtud del cual el acreedor cambiario pone a otro en su lugar, trasmitiéndole el título con efectos limitados o ilimitados. Históricamente aparece como una cláusula accesoria de los títulos de crédito, es un acontecimiento trascendental, toda vez que el endoso les da una facultad muy amplia de circulación convirtiendo al título en un verdadero sustituto del dinero.

La principal función del endoso es su función legitimadora: el endosatario se legitima por medio de una cadena ininterrumpida de endosos. Los títulos de crédito también pueden transmitirse por cesión ordinaria o por cualquier medio legal diverso al endoso; pero el deudor puede oponer a tales transmisiones las excepciones que tuviera en contra de quien trasmitió el título, situación que no ocurre con el endoso, toda vez que se aplica el principio de autonomía de los títulos de crédito.

En el endoso el acreedor transfiere la titularidad del crédito a otra persona sin necesidad del consentimiento del deudor, quien deberá cumplir con el adeudo con el nuevo tenedor del título del crédito, siendo una particularidad de las obligaciones mercantiles, toda vez que en derecho civil no existe esta posibilidad.

1.1.5. MODALIDADES DEL CRÉDITO EN EL ÁMBITO DEL DERECHO PRIVADO.

Nuestro Derecho señala como modalidades de las obligaciones, es decir, como aquellas circunstancias que las conforman de un modo especial y que las hace

diferentes a las obligaciones puras y simples, a las siguientes: La Condición y el Término¹², que las convierte en obligaciones condicionales y obligaciones a plazos.

Así mismo encontramos que la pluralidad de objetos que las hace ser Obligaciones Conjuntivas; siendo estas cuando alguien se obliga a diversas cosas o hechos conjuntamente, debiendo entonces dar todas las primeras o prestar todos los segundos. Las Obligaciones Alternativas son cuando el deudor cumple prestando cualquiera de los hechos o cosas a las que se obligó, correspondiendo al propio deudor la elección, salvo pacto en contrario.

Otra modalidad del Crédito es la pluralidad de sujetos, que se presenta en la mancomunidad, cuando hay pluralidad de deudores o de acreedores respecto de una misma obligación. La mancomunidad puede ser:

➤ Simple: El crédito se considera dividido en tantas partes como deudores haya, y cada parte constituye un Crédito distintos unos de otros.

➤ Solidaria. En dos supuestos:

1. Activa: dos o más acreedores tienen el derecho de exigir, cada uno por sí, el cumplimiento total de la obligación.

2. Pasiva: Cuando dos o más deudores reportan la obligación de prestar, cada uno por sí, en su totalidad, la prestación debida.

EXTINCION DEL CRÉDITO EN EL DERECHO PRIVADO.

Una vez nacido el crédito, su propósito es el de su cumplimiento y de ahí su extinción, sin embargo existen otros supuestos diversos al cumplimiento que extinguen el crédito los cuales se exponen a continuación:

¹²AGUILAR GUTIERREZ, ANTONIO, Y OTROS. PANORAMA DEL DERECHO MEXICANO, DE. UNAM, MÉXICO, D.F. 1966, PAG. 86.

➤ Novación: El Código Civil para el Distrito Federal lo define en su artículo 2214: “Hay novación de contrato cuando las partes en él interesadas lo alteran substancialmente sustituyendo una obligación nueva a la antigua”. En otras palabras hay un cambio de Obligación por lo que la obligación anterior queda extinguida.

➤ Dación en Pago: Se presenta cuando el Acreedor acepta recibir por pago de su crédito, un objeto diverso al que se le debía. Figura muy parecida a la de la Novación, la diferencia entre ambas figuras radica en que la Novación, queda extinguido el Crédito antiguo, y en la Dación en pago aunque hay un cambio de objeto y se pudiera hablar de Novación, no es así puesto que el Crédito anterior no queda extinguido si el nuevo objeto no satisface el Crédito. V.g. el artículo 2096 del Código Civil para el Distrito Federal, de manera expresa ordena: “Si el acreedor sufre la evicción de la cosa que recibe en Pago, renacerá la obligación primitiva, quedando sin efecto la dación en pago”.

➤ Compensación. Los artículos 2185 y 2186 del Código Civil para el Distrito Federal, definen este concepto respectivamente: “Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho” y “ El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la Ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor”. Esto significa que cuando en una relación crediticia ambas partes reúnen las características de acreedor y deudor simultáneamente, así en lugar de efectuar cada uno, una acción de pago por separado, se cumple con el crédito en un solo acto; el deudor que tenga el crédito más oneroso, puede descontar del pago lo que su acreedor le adeuda.

➤ Transacción. El artículo 2944 del Código en Cita, determina que: “La transacción es un contrato por el cual las partes, haciéndose recíprocas concesiones, terminan una controversia o previenen una futura”. Una figura válida que busca la amigable composición evitando procedimientos judiciales que conlleven a inconvenientes a las partes. Como el artículo transcrito manda que deben hacerse recíprocas concesiones, no se puede hablar de un cumplimiento total del crédito, sin embargo queda a elección de las partes, principalmente del acreedor en la relación crediticia el aceptar un cumplimiento parcial o el insistir en sus pretensiones dentro de un procedimiento judicial con resultados inciertos, o siendo ciertos con demora en tiempo y gastos extraordinarios que den como resultado que un convenio de Transacción, sea la mejor vía para la solución de controversias.

➤ Confusión. El artículo 2206 del Código en Comento determina: “La Obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y de deudor se reúnen en una misma persona. La obligación renace si la obligación Cesa.” Esto se presenta al manifestarse algún error, o que sea de naturaleza fortuita. Se puede presentar en Sucesiones, en materia de uso y aprovechamiento de inmuebles.

➤ Renuncia de Derechos. Por renuncia podemos entender la dimisión voluntaria de una cosa que se posee o su derecho a ella. El artículo 2209 del citado cuerpo de leyes dispone: “Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos que la ley lo prohíbe”

➤ Remisión de Deuda. También conocida como Perdón de Deuda, cuando se aplica de manera parcial al monto del adeudo se habla de “quita”, es definida por el maestro Gutiérrez Y González como “El acto en que

voluntariamente en acreedor dimite voluntaria y unilateralmente al derecho de exigir, total o parcialmente, a su deudor el pago de la obligación”. Se distingue de la Renuncia de Derechos en que esta se refiere a derechos de cualquier índole, en cuanto la Remisión es una especie de Renuncia que únicamente abarca los derechos personales o de Crédito, así mismo la Renuncia puede estipularse a favor de persona indeterminada y la Remisión siempre es en beneficio del deudor.

➤ Caducidad y Prescripción: En este punto debemos aclarar que en el campo del Derecho Privado, la Prescripción no es considerada doctrinalmente como medio de extinción de las obligaciones, si no como una forma de obligaciones que no se pueden ejecutar coactivamente. Sin embargo se anota la Prescripción en este apartado debido a su estrecha relación con la Figura de la Caducidad (la cuál si es considerada como forma extintiva del Crédito), y en ocasiones frecuentes se han confundido a ambas figuras, por tener un factor común: El transcurso del tiempo.

1. Prescripción: El artículo 1135 del Código Civil Para el Distrito Federal dispone: “prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.” De lo anterior encontramos dos clases de prescripción:

2. Prescripción Adquisitiva. También conocida como Positiva o “Usucapión”, se define como la forma de adquirir bienes (muebles o inmuebles) por la posesión pública, pacífica y continua de los mismos, por el tiempo que fija la Ley.

3. Prescripción Liberatoria. También conocida como extintiva o Negativa, que sirve para librar al deudor de sus obligaciones, mediante el transcurso del tiempo.

4. La legislación marca un término de diez años para que opere este tipo de prescripción, la cuál puede ser interrumpida si se interpone una demanda ante los tribunales para exigir el crédito. Si se intenta hacer efectivo coactivamente el Crédito después del término mencionado, corresponde al deudor hacer valer la Prescripción por vía de excepción, toda vez que el juzgador no la hace valer de oficio. La Prescripción no es considerada como forma de extinción del Crédito, toda vez que no hace perder su derecho personal al acreedor; le hace perder únicamente el derecho a que se cobre coactivamente a su deudor, si éste opone la excepción de Prescripción.

5. Caducidad. El maestro Gutiérrez y González nos brinda esta definición¹³: "Una sanción que se pacta, o se impone por la ley, a las personas que en un plazo convencional o legal, no realizan voluntaria y conscientemente los actos positivos para nacer, o para mantener vivo, un derecho sustantivo o procesal, según sea el caso."

6. En materia de caducidad los plazos son diversos dependiendo del acto jurídico de que se trate; se presenta en cuestiones de fondo, estableciéndose para quienes no realizan los actos positivos requeridos dentro de los plazos legales. También en cuestiones de procedimiento se presenta esta figura en dos formas: La primera no deja nacer un derecho procesal V.g. la falta de protesto requerida en la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito en sus artículos 139 al 149 produce Caducidad,. La segunda extingue un derecho procesal ya nacido, como es el caso de "La Caducidad de la instancia" Consagrada en los artículos 137 Bis y 679 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito federal, y en el artículo 373 del Código Federal de Procedimientos Civiles, los cuales se aplican por inactividad procesal y falta de interés de las partes en el procedimiento, dando

como resultado la pérdida del derecho procesal y que queden sin efectos las pretensiones reclamadas en el juicio.

7. Cabe señalar que también existe la Caducidad Convencional que se presenta cuando las partes que intervienen en un contrato pactan el nacimiento de un derecho, quede supeditado a la realización voluntaria de ciertos actos positivos, y si no se verifican, el que los omite sufre la sanción de no ver nacido su derecho y por lo mismo no poder exigirlo. V.g. es común que las empresas dedicadas al financiamiento automotriz que asignan préstamos para la adquisición de automóvil mediante sorteos periódicos celebrados entre grupos de personas que cotizan a dichas empresas, establezcan una cláusula de caducidad para el caso en que el ganador del sorteo no realice en determinado tiempo los actos positivos a los que se obligó para la adjudicación de automóvil, como son: Contratación de Seguro de Cobertura Amplia, otorgamiento de fianza por compañía autorizada y tomar posesión material del vehículo. En ese caso la empresa automotriz asigna dicho vehículo a otra persona, por lo que el sujeto que ganó el sorteo, no podrá exigirlo debido a que operó una Caducidad Convencional en su perjuicio, por la no realización de los actos positivos mencionados y deberá esperar otro sorteo para aspirar a obtener el automóvil prometido.

1.2. CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL.

Para establecer un concepto del Crédito Fiscal debemos partir del estudio de del Tributo y de la Relación Tributaria, así como la determinación del Crédito Fiscal.

¹³ GUTIERREZ Y GONZÁLEZ ERNESTO, OB. CIT. PAG. 866.

Encontramos la definición de Emilio Margain citada en la obra de Adolfo Arrijo Vizcaino¹⁴ : “El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado actuando, como sujeto Activo, Exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación, pecuniaria, excepcionalmente en especie.”

En apoyo a la Doctrina, el Derecho Positivo a través de El código Fiscal de la Federación en su artículo 6 establece: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran”.

De lo anterior se desprenden dos elementos personales :

Sujeto Activo: Federación, Estados y Municipios.

Sujeto pasivo: Personas Físicas

Personas Morales (nacionales y extranjeras.)

Entonces la relación fiscal surge Cuando se actualizan los supuestos jurídicos establecidos en la Ley tal como lo menciona la Doctrina y el Código Fiscal de la Federación. Tenemos entonces:

- La existencia de una Ley Tributaria.
- El estado es el sujeto activo.
- El particular es el sujeto pasivo.
- Al actualizarse los supuestos jurídicos contenidos en la Ley surge la Obligación de carácter pecuniario.

¹⁴ ARRIJO VIZCAINO, ADOLFO. DERECHO FISCAL, DE. THEMIS, MÉXICO 1982, PAG. 87.

La actualización del supuesto jurídico es conocida por la teoría fiscalista como Hecho Imponible o Hecho Generador, Adolfo Carretero Pérez también citado por el maestro Arrijoja¹⁵ nos ilustra con la siguiente definición: “El hecho imponible se define... como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico tributaria: equivale por lo tanto a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo.

En tanto Francisco de la Garza¹⁶ define al hecho imponible como “El presupuesto de hecho de la obligación tributaria sustantiva o principales decir el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria o, en otras palabras “el conjunto de circunstancias , hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”(citando textualmente a Sainz de Bujanda, F.)”

Tenemos entonces que hay tres elementos del Hecho Imponible:

Legal: Proveniente del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal como fuente jurídica y de las Leyes hacendarias.

Fáctico: Englobados en un concepto único, cualquiera que sea su naturaleza intrínseca, son considerados siempre como un hecho, como el simple presupuesto de hecho de la obligación.

Aspecto Material: Fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformadas en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.

¹⁵ ARRIJOJA VIZCAINO ADOLFO, OB. CIT. PAG.90.

Ahora bien, tomando en cuenta las generalidades mencionadas Tenemos que el Código Fiscal Federal define al Crédito Fiscal en su artículo 4º. Sin embargo consideramos vaga esa definición, por lo que transcribiremos a continuación la definición que establece el artículo 7 del Código Fiscal de Estado de Michoacán, que en nuestro concepto es más completa: art. 7º: “Créditos fiscales son las prestaciones económicas que tiene 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 de sus servidores públicos, así como aquéllos a los que las leyes les impongan ese carácter y los que el estado tenga derecho a percibir por cuenta propia.”

La definición anterior es la más completa que la legislación establece, sin embargo adolece de un elemento primordial para la existencia del Crédito Fiscal contemplado en la definición que al respecto proporciona Sánchez Piña¹⁷: “Crédito Fiscal.- *Es la Obligación Fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.*”

El elemento al que nos referimos y no se menciona en la definición del Código aludido es La Determinación del Crédito Fiscal , que más que ser una modalidad o un requisito accidental del Crédito, es un elemento de existencia del mismo, como se verá a continuación.

1.3.DETERMINACION DEL CRÉDITO FISCAL

Lucien Mehl, citado por Arrijoja¹⁸ señala que “La existencia de la materia imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto a provecho del tesoro no puede tomar nacimiento más que si

¹⁶ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. DERECHO FINANCIERO MEXICANO, DE. PORRUA, MÉXICO 1973. PAG. 266.

¹⁷ SÁNCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESUS. DERECHO FISCAL. 5º. EDICIÓN, DE. PAC, S.A. DE C.V. MÉXICO, 1995. PAG 44.

¹⁸ ARRIJOJA VIZCAINO, ADOLFO, OB. CIT. PAG. 91.

ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto.”

Atendiendo a lo que el maestro Lucien Mehl expone, además de que debe presentarse el hecho imponible, es necesaria la existencia de circunstancias conexas para la existencia del Crédito Fiscal, por lo que hay que señalar que debe determinarse la cuantía del Crédito Fiscal, para tal efecto es preciso establecer si se trata de Ingresos Tributarios o de ingresos no Tributarios para el sujeto activo de la relación tributaria, los cuales analizaremos a continuación:

Ingresos de Naturaleza Tributaria: son los conformados por Impuestos, los Derechos y las Contribuciones Especiales.

Ingresos de Naturaleza No Tributaria: Todos los demás ingresos Públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de Derecho Público, o de un acto de Derecho privado, como puede ser la enajenación de bienes del Estado.

Ahora bien, El artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación establece: ”corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionaran la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación...”

La Doctrina considera válida esta autodeterminación tratándose de créditos de naturaleza tributaria, pero no así a los créditos fiscales de naturaleza no tributaria; los cuales deben determinarse por el sujeto activo. Entonces encontramos que la determinación del Crédito Fiscal es la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas por la ley hacendaria.

La cuantificación constituye un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, cuya temporalidad varía del crédito que se trate.

La operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio causante, ya que la ley fiscal partiendo de un principio de buena fe, le permite

calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. No obstante, en algunas ocasiones la ley dispone que dicho cálculo sea efectuado por la autoridad hacendaria.

En resumen, y a manera de ilustrar mejor las definiciones de Crédito Fiscal transcritas líneas arriba, podemos establecer el siguiente concepto:

Crédito Fiscal: *Es la relación obligacional que existe entre el estado que actúa como sujeto activo y el particular como sujeto pasivo, el cuál esta obligado a cumplir con determinada obligación, generalmente en dinero, por haberse cumplido una hipótesis normativa que da lugar al nacimiento de la obligación pecuniaria, que por regla general el sujeto pasivo determina el monto de la obligación sujetándose a la normatividad vigente.*

De lo anterior encontramos que para el perfeccionamiento del Crédito fiscal es necesaria el cumplimiento de estos supuestos:

- (a) Norma jurídica que establezca la hipótesis obligacional.
- (b) Adecuación en la conducta del individuo al supuesto jurídico.
- (c) Determinación del sujeto pasivo del monto que adeuda, y en su defecto, determinación por el sujeto activo.

No por el hecho de que el sujeto pasivo incurra en omisiones en la determinación de la cantidad. significa que el crédito no existe. La obligación fiscal es perfecta desde el momento de la actualización del supuesto jurídico, entonces genera las consecuencias de derecho. Sin embargo el sujeto activo ignora la cuantía de la obligación, es por eso que el crédito será exigible una vez que se conozca el monto del mismo, y esto será cuando la autoridad ejercite sus facultades de determinación.

1.3.1.FUENTES DEL CRÉDITO FISCAL.

Una vez analizado el complejo tema del concepto del crédito fiscal, se pudo apreciar entre sus elementos que se necesita un supuesto jurídico para que

exista, entonces al hablar de las fuentes del Crédito fiscal tenemos una referencia obligada a la legislación. Que a diferencia del crédito privado en donde la legislación es fuente secundaria, en el crédito Fiscal encontraremos que su fuente por excelencia es la Ley.

CONSTITUCION.

La constitución es la fuente por excelencia del derecho, en cuanto determina la estructura del estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de las vaivenes de los problemas políticos cotidianos.¹⁹

El Derecho fiscal encuentra su sustento en la Constitución, la que establece los deberes de los ciudadanos respecto de la contribución al gasto público y la estructura y organización financiera de la administración pública. La constitución como fuente del Derecho Fiscal, lleva consigo el Principio o Garantía de legalidad de las contribuciones Consagrada en el artículo 31 fracción IV de Nuestra carta magna que dispone: “Son obligaciones de los mexicanos:...IV- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo 2º. del artículo 14 de la constitución que “Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los

¹⁹ SERRA ROJAS, ANDRÉS, DERECHO ADMINISTRATIVO, 6º EDICIÓN, TOMO Y, DE. PORRUA, MÉXICO, 1974 PAG. 194.

tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del Procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”. Esto puede enunuciarse mediante el aforismo adoptado por analogía al derecho penal “**nullum tributum sine lege**”.

El Principio de legalidad significa que la Ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables. Los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discrecionalidad de la autoridad administrativa.

LEGISLACION.

La encontramos como fuente del derecho fiscal, donde retoma figuras de diversos cuerpos de leyes. Como el maestro Rodríguez Lobato afirma ²⁰: “El Derecho Fiscal se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del derecho de las que ha tomado principios generales así como conceptos e instituciones jurídicas, elementos todos que el Derecho Fiscal ha adaptado a sus finalidades.”

En resumen La Fuente del Crédito Fiscal es La ley en sus diversas jerarquías: Constitución y Ley Secundaria. Nótese que el Contrato no es fuente del Crédito fiscal, toda vez que los gravámenes que pudiera originar son de naturaleza no tributaria²¹, en tanto es la fuente por excelencia en el Crédito privado, y no hablar de las demás fuentes secundarias de obligaciones civiles ya expuestas²², que tampoco son fuentes del Crédito Fiscal , con la salvedad de los hechos ilícitos que finalmente tienen su carácter obligacional en la Ley. Por lo que podemos establecer que la

²⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. DERECHO FISCAL. DE. HARLA. MÉXICO, 1986. PAG. 18

²¹ SUPRA PAG. 25.

²² SUPRA PAG. 6.

naturaleza jurídica es sumamente distinta entre las obligaciones civiles y las obligaciones fiscales en cuanto a su nacimiento.

Para finalizar este apartado cabe mencionar que el maestro García Domínguez destaca similitudes entre las obligaciones Civiles y fiscales como a continuación se anota²³: "El Derecho Fiscal es un derecho de las obligaciones, con características peculiares en la esfera en la cuál se desenvuelve y con finalidades de orden constitucional, teórico y práctico muy especiales, pero que es, sin duda, un derecho de las obligaciones el que no se diferencia estructuralmente de la regulación de las obligaciones entre particulares".

1.4. MODALIDADES DEL CRÉDITO FISCAL.

Encontramos diversas modalidades que afectan al Crédito Fiscal en cuanto al cálculo de su importe, vigencia, exigibilidad, Principio de Irretroactividad Fiscal, Extinción, Caducidad y Prescripción. Elementos que hacen del Crédito Fiscal diferente a la relación acreedor-deudor del Derecho Privado:

CALCULO.: En primer término tenemos que el importe del Crédito Fiscal se calcula partiendo de los siguientes criterios:

Cuota Fija: Es el porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. V.g. las mercancías en aduanas se calculan ad valorem, esto significa que se cobrará de impuesto la parte establecida del valor de las mercancías.

Tarifa Progresiva o de tasas escalonadas: Establece tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho

²³ GARCÍA DOMÍNGUEZ, MIGUEL ANGEL. INFRACCIONES FISCALES - PENALES. DE. CÁRDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR. MÉXICO, D.F. 1980 PAG. 30.

generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor. Esto esta relacionado íntimamente con el principio de proporcionalidad y equidad de las contribuciones establecidas en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Cantidad Fija: En este caso la Tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda de curso legal, y no , como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas, en porcentajes. (Casi no se emplea este sistema en México.)

PLAZO PARA PAGO.

La temporalidad la establece la ley aplicable, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación en su parte que nos interesa dispone: "A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:...- si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a mas tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente...- en cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación."

EXIGIBILIDAD.

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 establece para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

Las consecuencias de la falta de pago oportuno las podemos resumir en los siguientes supuestos:

Recargos y Multas: Los Recargos son una especie de intereses moratorios que se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo; en tanto que las Multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaria impone a quienes infringen las leyes fiscales.

Instauración del Procedimientos Económico-Coactivo: Encuentra sustento constitucional en el artículo 22 que establece en su parte conducente "...no se considerara 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..." entonces la facultad Económico-Coactiva la podemos definir como la acción que el fisco lleva a cabo en contra de un causante que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más accesorios (Recargos, Multas y Gastos de Ejecución), de manera imperativa y contra la voluntad del afectado.

Cobro de Gastos de Ejecución. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

4.- IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY FISCAL

El artículo 14 de la Ley Suprema, en la parte que nos interesa establece: "A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna..." Entonces en concordancia con ese principio fundamental nos encontramos que el Derecho Fiscal es Irretroactivo. No se puede hablar de leyes fiscales que se apliquen retroactivamente en beneficio de los sujetos pasivos con excepción de nueva legislación que contemplen exenciones, subsidios e incentivos, por lo que por regla general la nueva legislación fiscal impone cargas, por lo que estas no deben ser retroactivas.

Según el Artículo 6°. Del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones deben determinarse en cantidad líquida conforme a las normas vigentes en el momento en que se lleva a cabo, ya que de lo contrario se estarían afectando derechos adquiridos y facultades ejercitadas en los términos de una ley anterior.

Sin embargo, conforme a la Doctrina y Jurisprudencia las nuevas normas de procedimiento son aplicables a tributos nacidos y cuantificados a una Ley anterior sin que se vulnere la garantía de irretroactividad. Sirve de ejemplo la siguiente Jurisprudencia:

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES DEL PROCEDIMIENTO.

APLICACION QUE NO LA IMPLICA.

Las Leyes del procedimiento son de aplicación inmediata a todas las contenidas que se inician o que están pendientes al tiempo en que entren en vigor. Pero esto no implica retroactividad, porque la aplicación de las leyes procesales mira a un hecho existente en la actualidad, esto es a la litis, no a un hecho pasado, cual es el negocio jurídico, y menos a la acción que se ejercita.

5.-FORMA DE EXTINCION DEL CRÉDITO FISCAL.

➤ PAGO. Dentro de este esquema encontramos diversas modalidades a saber:

(a) LISO Y LLANO DE LO DEBIDO. Este es el ideal de toda relación tributaria. El sujeto pasivo realiza la autodeterminación del monto del Crédito Fiscal a su cargo, y realiza el entero correspondiente de manera voluntaria en el momento que se vuelve exigible sin dentro los plazos legales establecidos para tal efecto.

(b) PAGO DE LO INDEBIDO. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece: “Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado ...” Esto es, que el código contempla la posibilidad de que el sujeto pasivo realice una contribución excesiva a la que le correspondía por el Crédito Fiscal a su cargo, por lo que establece la obligación del fisco de reintegrar al patrimonio del contribuyente el exceso de pago, ya sea de oficio o a petición de parte.

(c) PAGO BAJO PROTESTA. Este supuesto así denominado por la Doctrina, se actualiza cuando es el fisco el que determina el Crédito Fiscal al contribuyente, y éste se encuentra en desacuerdo con el mismo, por lo que la Ley le exige que para suspender el acto administrativo mediante la interposición algún recurso, como el de Revocación o bien intentar juicio de nulidad e Inclusive el juicio de amparo indirecto, debe de garantizar el crédito a su cargo, como requisito de procedencia de los medios de defensa descritos. Por eso se habla de que se realiza un pago bajo una situación de inconformidad. En caso de que los recursos de ley sean favorables para el sujeto pasivo recibirá de regreso la garantía ofrecida.

(d) PAGO EXTEMPORÁNEO. Es el cumplimiento de lo debido por parte del sujeto pasivo de la obligación fiscal, pero es realizado fuera del plazo establecido en la Ley, por lo que además del Crédito Fiscal deberá cubrir accesorios consistentes en multas y recargos.

(e) PAGO DE ANTICIPOS. Son pagos parciales que el sujeto pasivo realiza pagando una parte proporcional del total del Crédito Fiscal.

(f) COMPENSACION. La figura de la compensación la podemos resumir de la siguiente manera: Cuando en una relación crediticia ambas partes reúnen las

características de acreedor y deudor simultáneamente, así en lugar de efectuar cada uno, una acción de pago el deudor que tenga el crédito más oneroso, puede descontar del pago lo que su acreedor le adeuda. En el caso del Crédito Fiscal, el que realiza la compensación es el contribuyente obligado al pago por declaración periódica, con la limitante de que solo se pueden compensar créditos derivados de una misma contribución. V.g. si el sujeto pasivo de la relación tributaria tiene un saldo a favor en Impuesto Sobre la Renta, no podrá compensarlo con sus adeudos del Impuesto al Valor Agregado, a menos que la autoridad fiscal haya autorizado con antelación esta situación mediante la emisión de reglas generales o que el contribuyente sea de los que de dictaminan sus estados financieros, para lo cual también deberá sujetarse a las reglas emitidas por el fisco . El artículo 23 del Código Fiscal preceptúa: “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 a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. al efecto, bastara que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-a de este código, desde el mes en que se realizo el Pág.o de lo indebido o se presento la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco ds siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado.

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que la secretaria de hacienda y crédito publico establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este código, aquellos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor

agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la secretaria de hacienda y crédito publico mediante reglas de carácter general...”

Como se podrá apreciar el artículo mencionado exceptúa de compensación los impuestos derivados de la exportación e importación con otras contribuciones federales

Por último, es de mencionarse, que la figura de la compensación se encuentra íntimamente ligada a la de pago de lo Indebido.

➤ CONDONACION.

Figura jurídica conocida en el Derecho de las Obligaciones como Remisión de Deuda, que no es otra cosa que la renuncia a la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación crediticia por parte del acreedor. En el Derecho Fiscal la autoridad hacendaria puede condonar el crédito mediante dos supuestos a saber:

(a) Por Causas de Fuerza Mayor. Supuesto contenido en el artículo 39 fracción I del Código Fiscal.

(b) Por Criterio Discrecional. Contenido en el artículo 74 del mismo ordenamiento.

➤ PRESCRIPCION

El artículo 146 del Código Fiscal establece: “El crédito fiscal se extingue por prescripción en el termino 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 consuma 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 este 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.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.”

A este respecto la Doctrina establece que la Prescripción opera de dos formas:

(a) Prescribe la obligación de los contribuyentes de pagar un Crédito Fiscal a su cargo.

(b) Prescribe la obligación del fisco de devolver a los contribuyentes cantidades de dinero originadas por pago de lo indebido o derivadas del Decreto que establece la Devolución de Impuestos de Importación a los Exportadores, el cuál en su artículo 5º. establece un plazo de 12 meses contados a partir de la fecha de importación para presentar la solicitud de devolución de impuestos.

De igual modo la Doctrina resume la Prescripción fiscal como²⁴ “Un instrumento extintivo de obligaciones fiscales, tanto a cargo de los contribuyentes como del fisco, por el simple transcurso del tiempo, y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece”.

➤ CADUCIDAD.

²⁴ ARRIJOA VISCAINO, ADOLFO DERECHO FISCAL. DE. THEMIS MÉXICO, D.F. 1982 PAG.37

Se puede resumir como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la Ley marca. La figura de la Caducidad se encuentra insertada en el artículo 67 del Código Fiscal. En esta materia la pérdida del derecho opera en contra del fisco, este derecho radica en las facultades para determinar créditos fiscales, así como para imponer sanciones. El artículo citado marca los supuestos de operancia de la Caducidad, los que en su mayoría establecen un plazo de 5 años contados a partir del día siguiente que:

- (a) Se presentó Declaración Periódica o Declaración Complementaria.
- (b) Se presentó o debió presentar algún Aviso de contribuciones que no se calculen por ejercicios y no exista obligación de presentar declaración periódica.
- (c) En infracciones continuadas a partir de la última infracción detectada.
- (d) En Actas de incumplimiento de garantizar el interés fiscal. También se plantea el término de 10 años para que opere la Caducidad en omisiones graves.
- (e) Y finalmente se establece un término de 3 años para Responsabilidades Solidarias.

DIFERENCIAS ENTRE CADUCIDAD Y PRESCRIPCION EN MATERIA FISCAL.

| <i>CADUCIDAD</i> | <i>PRESCRIPCION</i> |
|--|---|
| Opera exclusivamente en contra del fisco. | Opera tanto en contra como a favor del fisco. Se extinguen por Prescripción tanto los Créditos Fiscales como la obligación a cargo del fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o las cantidades que conforme a la Ley procedan |

| | |
|--|---|
| Por su misma naturaleza no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión. | El plazo de computo de la Prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro notificado por el acreedor al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito que este último formule respecto del crédito |
| El computo para la Caducidad se inicia a partir de la fecha en que nacen las facultades de las autoridades fiscales. | El computo para Prescripción se inicia a partir de la fecha de exigibilidad del Crédito. |

Como se podrá apreciar es amplio el estudio de las figuras de Caducidad y Prescripción, tanto en el Derecho Común como en el Derecho Fiscal, Son figuras que tienden a confundirse en cada una de las materias descritas, y sin embargo también suele confundirse La prescripción En Derecho Civil y la Prescripción Fiscal y la Caducidad Civil con la Caducidad Fiscal, las cuales en cada materia tienen sus peculiaridades.

A continuación se señalan las principales diferencias entre las mismas figuras aplicadas en las dos ramas del Derecho Comparadas en este estudio, las cuales sirven como apoyo al presente trabajo de tesis para la demostración de que el Crédito Civil es sumamente distinto al Fiscal, así como las formas de hacerlo valer coactivamente.

DIFERENCIAS ENTRE LA FIGURA DE LA CADUCIDAD EN MATERIA CIVIL Y MATERIA FISCAL.

| <i>CADUCIDAD CIVIL</i> | <i>CADUCIDAD FISCAL</i> |
|------------------------------|---|
| 1.- Es legal o Convencional. | No hay Caducidad Convencional, sin embargo el |

| | |
|--|---|
| | particular puede solicitar la declaración de caducidad por parte de la autoridad cuando se reúnan los requisitos de Ley. |
| 2.- Opera tanto en cuestiones de fondo como de forma. | Opera Únicamente en Cuestiones de procedimiento, en lo que se refiere al ejercicio de facultades de comprobación del fisco. |
| 3.- No precisa forzosamente de una relación deudor-acreedor. | Es Forzosa la relación crediticia entre el contribuyente y el fisco para que opere la caducidad. |
| 4.- Los plazos pueden determinarse o no por la Ley, incluso pactarse por las partes. | Los plazos siempre son regulados por Ley. |

DIFERENCIAS ENTRE LA FIGURA DE LA PRESCRIPCIÓN EN
MATERIA CIVIL Y EN MATERIA FISCAL

| <i>PRESCRIPCIÓN CIVIL</i> | <i>PRESCRIPCIÓN FISCAL</i> |
|---|--|
| 1.- Existe de dos clases: Positiva (Usucapion) y Negativa. | La clase de prescripción para la materia fiscal siempre será 1 |

| | |
|--|---|
| | Prescripción Negativa. |
| 2.-No es considerada como medio de extinción de las obligaciones, si no como una forma de obligaciones que no se pueden ejecutar coactivamente. | Es una forma de extinción de Obligaciones Fiscales. |
| 3.- Para extinguir la acción es necesaria la declaración judicial de que ha operado la Prescripción, por lo que presupone la existencia previa de un juicio. | El deudor puede solicitar la declaración de prescripción por parte de la autoridad, sin necesidad de que exista un juicio previo. |
| Por la anterior comparación podemos decir que en materia fiscal La figura | |

de la Caducidad en Materia Fiscal toma elementos de la Prescripción Negativa en materia Civil, Así como La Prescripción Fiscal no respeta del todo las características de esa misma figura en materia civil. Estos elementos en su conjunto hacen compleja la aplicación práctica de estas figuras así como la cabal comprensión de las mismas.

Desde luego se insiste que tales diferencias estriban en una marcada distancia doctrinal entre el Crédito Fiscal y el Crédito del derecho privado, por lo que sirven de ejemplo para ilustrar que tales diferencias en este apartado se hacen extensivas en las demás características y modalidades de dichos créditos, entonces es inexacto aplicar las mismas figuras para ejecuciones coactivas, como se viene haciendo con la figura del embargo precautorio.

CAPITULO II

EL EMBARGO PRECAUTORIO Y EL CONTEXTO COACTIVO PARA HACER EFECTIVOS LOS CRÉDITOS FISCALES.

2.1 LA FIGURA DEL EMBARGO PRECAUTORIO

La ley no establece una definición de esta figura jurídica, por lo que la definiremos atendiendo a su contenido gramatical. El embargo precautorio tiene dos vocablos a saber: en primer lugar la palabra embargo: Retención, secuestro de bienes, por mandamiento legal²⁵. Esta es una definición muy clara de lo que es el embargo y no necesita mayor reflexión, salvo de que es requisito indispensable el mandamiento judicial para practicarlo. Y el vocablo precautorio: Dicese de lo que precave (prevenir) o sirve de precaución²⁶.

Entonces tenemos que el Embargo Precautorio es el secuestro de bienes en virtud de un mandamiento legal para prevenir algún evento no deseado, y ese evento tendrá forzosamente que ser la evasión en el cumplimiento de un crédito.

Además del Embargo Precautorio existen otro tipo de embargos en nuestra legislación, los cuales analizaremos a continuación:

➤ EMBARGO COMO EJECUCIÓN DE SENTENCIA:

Se presenta una vez que el deudor fue oído y vencido en juicio y condenado en el mismo al pago de alguna obligación, el artículo 2964 del Código

²⁵ VARIOS, LEXIPEDIA, PUBLICADA POR ENCICLOPEDIA BRITANICA, MÉXICO, 1989,

²⁶ IDEM.

Civil del Distrito Federal determina: *“El deudor responde del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes, con excepción de aquellos que, conforme a la ley, son inalienables o no embargables”*.

La redacción del artículo anterior puede interpretarse de manera errónea, si se pretende usar como fundamento para privar de todo su patrimonio al deudor por cualquier crédito sin importar su cuantía. Por lo que la interpretación correcta sería la que considere que el embargo de bienes será por los que basten para garantizar las prestaciones reclamadas. Cabe mencionar que existe la costumbre jurídica de embargar bienes cuyo valor sea tres veces a las prestaciones reclamadas, esto debido a que los bienes en comento ya tuvieron algún menoscabo por el uso cotidiano y desde luego al ser rematados en pública almoneda, no serán pagados por su valor comercial sino por un valor inferior.

Así mismo el artículo en cita determina que hay bienes inembargables, estos bienes son enunciados en 25 fracciones del artículo 544 del Código de Procedimientos Civiles, y entre ellos encontramos los bienes que constituyen el patrimonio de familia inscritos en el Registro Público de la Propiedad; el lecho cotidiano, los vestidos y los muebles de uso ordinario del deudor y su familia, siempre que no sean de lujo; los instrumentos de trabajo; etc.

Este tipo de embargo encuentra su sustento procedimental en el Código de Procedimientos Civiles dentro de las vías de apremio, el artículo 500 preceptúa: “procede la vía de apremio a instancia de parte, siempre que se trate de la ejecución de una sentencia o de un convenio celebrado en el juicio, ya sea por las partes o por terceros que hayan venido al juicio por cualquier motivo que sea...” y el artículo 507 complementa: “Si la sentencia condenare al pago de cantidad líquida, se procederá siempre y sin necesidad de previo requerimiento personal al condenado, al embargo de bienes en los términos prevenidos para los secuestros”

Ahora bien, las reglas para los secuestros que son aplicables no solo al embargo como ejecución de sentencia sino también a los otros tipos de embargo y las podemos resumir así:

El juez debe girar un mandamiento de ejecución que lo hará cumplir el ejecutor o actuario.

Se requiere al deudor de Pago y de no hacerlo se le secuestrarán bienes de su propiedad. En primer lugar solicitándole que señale los bienes con los que desee responder; en caso de no ser suficientes el acreedor los señalará siguiendo un orden de bienes que la ley establece.

Se designa depositario para la custodia de los bienes secuestrados.

El actuario levanta acta formal de la diligencia.

En este caso como el asunto causó ejecutoria se convocan postores para rematar los bienes en pública almoneda. En los otros tipos de embargos el remate queda subjudice hasta que el asunto sea cosa juzgada.

El caso de no presentarse postores, entonces se convocarán a más almonedas, hasta llegar a un total de tres. Si para entonces no se pudieron rematar los bienes entonces el acreedor podrá solicitar la adjudicación de los mismos.

Tenemos entonces que el embargo como ejecución de sentencia se presenta en los juicios ordinarios, ya sea materia civil o mercantil, presentándose como consecuencia de la falta de cumplimiento por el deudor a una sentencia condenatoria que lo obliga a pagar en dinero circulante²⁷ las prestaciones reclamadas, entonces como vía de apremio el juez decreta el secuestro de sus bienes.

➤ EMBARGO COMO VÍA EJECUTIVA:

El juicio ejecutivo toma este nombre, por que implica una ejecución. A diferencia del embargo como consecuencia a una ejecución de sentencia, la vía ejecutiva establece que la ejecución del embargo será antes de establecerse la litis; esto es que antes de dar al deudor oportunidad de ser oído y vencido en juicio.

Cuando el actor funda su demanda en título ejecutivo²⁸, el juez dictará auto de ejecución, conocido también como auto de exequendo, dicho auto tiene efecto de mandamiento para que se le requiera de pago al demandado y en su defecto se le embarguen bienes suficientes. Tenemos entonces que el funcionario del juzgado acude al domicilio del deudor y le solicita el pago de las prestaciones reclamadas y de no efectuarlo se le embargarán bienes en concordancia a lo establecido en el apartado anterior. Después de esto se le correrá traslado de la demanda a efecto de que se presente al local del juzgado a hacer pago liso y llano de las prestaciones que se le reclaman o bien, impugne en juicio dichas prestaciones, como se mencionó anteriormente, los bienes secuestrados no podrán ser rematados de inmediato, sino hasta que recaiga sentencia condenatoria que ordene el remate.

➤ EMBARGO COMO PROVIDENCIA PRECAUTORIA :

En los apartados anteriores encontramos que en el primer caso el embargo se aplica después de terminado un juicio; en el segundo caso simultáneamente al inicio de juicio; y cabría preguntarnos si se puede aplicar antes de intentar un juicio. La respuesta es sí y la figura para este supuesto es el Embargo Precautorio, el cuál se puede solicitar antes de iniciar un juicio, o durante un procedimiento no ejecutivo.

²⁷ EL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES EN EL CAPITULO QUE TRATA SOBRE LA VIA DE APREMIO, ESTABLECE LAS REGLAS PARA DETERMINAR EN NUMERARIO LAS CONDENAS AL PAGO DE OBLIGACIONES QUE NO OBREN EN CANTIDAD LIQUIDA.

²⁸ INFRA PAG. 53.

Este es solicitado por quien pretende iniciar un juicio en calidad de acreedor en un juicio ordinario (mismo al que no se han garantizado pecuniariamente sus pretensiones) y tiene temor fundado de que el deudor enajene sus bienes, los oculte o los done. Es muy difícil para el acreedor hacer que prospere para su causa una Acción Pauliana, o la Acción contra la Simulación, que son medios que favorecen a la víctima de un hecho ilícito dentro del derecho privado²⁹.

En el primer caso consiste en buscar la revocación judicial de actos jurídicos legítimos que el deudor realizó a efecto de quedar sin bienes para responder de sus obligaciones y en el segundo caso el deudor realizó actos jurídicos simulados con el mismo fin.

La dificultad en la aplicación práctica de estas figuras consiste en demostrar la simulación de actos, y si estos fueron legítimos tratándose de bienes muebles ¿dónde se podrá localizar al adquirente de buena fe para que comparezca a juicio? Y aún teniéndolo localizado, la carga de la prueba recae sobre el actor el cuál tendrá que vencer en juicio a su deudor y al adquirente de buena fe, y suponiendo que no hubo ulteriores enajenaciones, o que los bienes fueron enajenados a diversos adquirentes.

Por lo anterior nos atrevemos a afirmar que tanto la Acción Pauliana, como la Acción Contra la Simulación, son figuras que engalanan las páginas del Código Civil pero carecen de eficacia práctica. Por ello en lugar de intentarlas, los acreedores recurren al Código Penal buscando que los actos jurídicos realizados por el deudor tendientes a evadir créditos tipifiquen en algún delito.

²⁹ SUPRA, PAG. 11.

Volviendo al tema que nos ocupa, para no caer en los extremos mencionados y como medida de prevención al ocultamiento de bienes, la ley contempla al Embargo Precautorio el cuál por contar ahora con más elementos lo podemos definir como **La Providencia Precautoria consistente en el secuestro provisional de bienes del deudor efectuado antes o durante juicio ordinario, a efecto de garantizar provisionalmente el cumplimiento un crédito legítimo, con el fin de evitar su evasión.**

La figura del Embargo precautorio no es exclusiva del Derecho Privado, encontramos que en el Derecho Público se aplica también: En el derecho fiscal es Considerado en el Artículo 145 del Código Fiscal dentro del procedimiento Administrativo de Ejecución, y el artículo 151, fracción III de la Ley Aduanera.

2.2. EL EMBARGO PRECAUTORIO DENTRO DEL DERECHO PRIVADO .- SUPLETORIEDAD DE LAS LEYES MERCANTILES.

En el marco del derecho privado el Embargo Precautorio es regulado de manera casi idéntica, tanto por el Código de Procedimientos Civiles, como el Código de Comercio. En ambos casos es una figura encuadrada dentro del capítulo de Providencias Precautorias.

PROVIDENCIAS PRECAUTORIAS³⁰:

Medios de apremio dictados necesariamente por la autoridad judicial, antes la presentación de la demanda o durante un procedimiento no ejecutivo³¹, a

³⁰ CONTEMPLADA EN LOS ARTÍCULOS DEL

petición de parte, cuando se acredita la existencia de estos hechos: Temor de que se ausente u oculte la persona contra quien deba entablarse o se haya entablado una demanda; cuando se tema que se oculten o dilapiden los bienes en que debe ejercitarse una acción real; cuando la acción sea personal siempre que el deudor no tuviere otros bienes que aquellos en que se ha de practicar la diligencia y se tema que los oculte o enajene.

La ley establece que para solicitar alguna providencia precautoria además de lo ya expresado, deben satisfacerse los siguientes requisitos:

➤ Presentar prueba documental y testimonial la cuál se exige por lo menos tres testigos idóneos. (Asumimos que la prueba documental debe servir para demostrar la existencia del Crédito, y la testimonial para acreditar la actualización de los supuestos que la ley establece para la aplicación de Providencia Precautoria.

➤ La presentación de una fianza (la ley no menciona ningún otro medio de garantía) cuyo monto será fijado por el juez, que servirá para resarcir los daños y perjuicios que se ocasionen al demandado, para el caso que no se presente la demanda (esto si la Providencia Precautoria se solicitó antes de la presentación de demanda) o que la acción intentada por el actor no prospere.

➤ Existe un término fatal para la presentación de demanda si la providencia fue solicitada antes de juicio, consistente en tres días contados a partir de la ejecución de la Providencia Precautoria, esté término solo podrá ampliarse si

³¹ EN CASO DE PROCEDIMIENTO EJECUTIVO SERIA IMPERTINENTE LA SOLICITUD DE PROVIDENCIA PRECAUTORIA DESPUES DE HABER PRESENTADO LA DEMANDA, TODA VEZ QUE YA SE REALIZO UN SECUESTRO DE BIENES DEL DEUDOR QUE GARANTIZAN EL MONTO DEL CREDITO, EN CASO QUE DICHOS BIENES NO SEAN SUFICIENTES, LO PROCEDENTE SERA SOLICITAR UNA AMPLIACION DE EMBARGO DE

el actor va a presentar la demanda fuera del lugar del juicio, por lo que aumentará siguiendo el sistema sucesivo, que consiste en un día de gracia por cada 200 kilómetros de distancia. La omisión de esto produce un caso típico de Caducidad³², por lo que la Providencia Precautoria Ejecutada queda sin efecto, sin perjuicio de una sanción para el promovente consistente en hacer válida la fianza a favor del demandado por concepto de daños y perjuicios.

Además de los requisitos sui generis descritos para solicitar Providencia Precautoria, encontramos también algunas particularidades que a continuación se describen:

➤ Contra la ejecución de este mecanismo no procede excepción procesal alguna.

➤ Se establece que la providencia precautoria quedará sin efecto mediante la consignación de pago por parte del demandado, o si este demuestra tener bienes inmuebles suficientes para responder del monto de lo reclamado.

➤ Por lo anterior asumimos la providencia precautoria tiene un carácter de provisional, en tanto no se satisfagan los requisitos expuestos en el apartado anterior. Situación que no sucede en los juicios ejecutivos, donde la ejecución tiene un carácter de definitiva en tanto el deudor no cumpla con la prestación reclamada u obtenga sentencia favorable que lo absuelva de aquella.

Ahora bien, ya que se expuso las características de las Providencias Precautorias en el Derecho Privado, las analizaremos a continuación:

➤ **ARRAIGO:**

Consiste en apercibir al demandado que no se ausente del lugar del juicio sin dejar representante legítimo, suficientemente instruido y expensado, para responder a las resultas del juicio, so pena de procesarlo criminalmente por el delito de desobediencia a un mandato legítimo de la autoridad pública.

➤ **EMBARGO PRECAUTORIO:**

Denominado también Secuestro Provisional de Bienes. Como mencionamos la ley no aporta una definición de esta figura, solo menciona los requisitos y el procedimiento para llevarlo a cabo a saber:

1. Cuando se solicite el secuestro provisional, se expresara el valor de la demanda o el de la cosa que se reclama, designando esta con toda precisión; y el juez, al decretarlo, fijará la cantidad por la cual haya de practicarse la diligencia.

2. Cuando se pida un secuestro provisional, sin fundarlo en título ejecutivo, el actor dará fianza de responder por los daños y perjuicios que se sigan, ya porque se revoque la providencia, ya porque, entablada la demanda sea absuelto el reo.

3. El procedimiento de embargo se realizará de acuerdo a las reglas establecidas en la ley para el secuestro de bienes y en materia mercantil se apoya de manera supletoria en los códigos de Procedimientos Civiles de la entidad federativa donde se ventile el juicio.

Entonces tenemos que el Embargo Precautorio es decretado por el juez, quien fija la cantidad por la cual se practicará. También exenta el pago de fianza al actor si su demanda es fundada en título ejecutivo. En este punto nos detenemos para analizar que es un título ejecutivo.

En materia civil como mercantil se requieren documentos con aparejada (idónea) ejecución para intentar juicio ejecutivo, donde encontramos algunas variantes a saber:

El Código de Procedimientos Civiles en su artículo 443 establece : “para que el juicio ejecutivo tenga lugar se necesita un título que lleve aparejada ejecución.

Traen aparejada ejecución:

I.- La primera copia de una escritura publica expedida por el juez o notario ante quien se otorgó;

II.- Las ulteriores copias dadas por mandato judicial, con citación de la persona a quien interesa;

III.- Los demás instrumentos públicos que conforme al artículo 333 hacen prueba plena;

IV.- Cualquier documento privado después de reconocido por quien lo hizo o lo mando extender; basta con que se reconozca la firma aun cuando se niegue la deuda;

V.- La confesión de la deuda hecha ante juez competente por el deudor o por su representante con facultades para ello;

VI.- Los convenios celebrados en el curso de un juicio ante el juez, ya sea de las partes entre si o de terceros que se hubieren obligado como fiadores, depositarios o en cualquier otra forma;

VII.- Las pólizas originales de contratos celebrados con intervención de corredor publico;

VIII.- El juicio uniforme de contadores si las partes ante el juez o por escritura publica o por escrito privado reconocido judicialmente se hubieren sujetado a el expresamente o lo hubieren aprobado.”

El Código de Comercio los define en su artículo 1391: “El procedimiento ejecutivo tiene lugar cuando la demanda se funda en documento que traiga aparejada ejecución.

Traen aparejada ejecución:

I. La sentencia ejecutoriada o pasada en autoridad de cosa juzgada y la arbitral que sea inapelable, conforme al artículo 1346, observándose lo dispuesto en el 1348;

II. Los instrumentos públicos;

III. La confesión judicial del deudor, según el art. 1288;

IV. Los títulos de crédito;

V. Las pólizas de seguros conforme a la ley de la materia;

VI. La decisión de los peritos designados en los seguros para fijar el importe del siniestro, observándose lo prescrito en la ley de la materia;

VII. Las facturas, cuentas corrientes y cualesquiera otros contratos de comercio firmados y reconocidos judicialmente por el deudor; y

VIII. Los demás documentos que por disposición de la ley tienen el carácter de ejecutivos o que por sus características traen aparejada ejecución.”

Ahora bien, ambos procedimientos ejecutivos del derecho privado tienen variantes sobre los términos y substanciación del juicio, pero basta con decir que son procedimientos que como su nombre lo indica, hay una ejecución o un mandato del juez conocido como auto de ejecución o auto de exequendo. Esto quiere decir que el demandado sufre un secuestro en los bienes de su patrimonio y posteriormente se le da la oportunidad de ser oído y vencido en juicio, donde en caso de perderlo los

bienes secuestrados serán rematados en pública almoneda Si el demandado es absuelto el embargo es revocado. Este tipo de embargo no es de carácter provisional como sucede con el embargo precautorio que esta sujeto a una regulación especial.

Entonces volviendo al tema que nos ocupa, en líneas anteriores mencionamos que para solicitar una providencia precautoria es necesario el otorgamiento de fianza, salvo que la demanda se funde en título ejecutivo. Entonces con lo descrito anteriormente y aunque la ley lo permita, es ocioso solicitar una providencia precautoria si se cuenta con un título que traiga aparejada ejecución, por que de contar con título ejecutivo sería un disparate para el actor intentar una providencia precautoria que otorga el carácter de provisional al secuestro de bienes, además de agotar los requisitos descritos líneas arriba, para posteriormente presentar el escrito de demanda. Pudiendo iniciar juicio ejecutivo que otorga el carácter de definitivo al secuestro de bienes en tanto no exista sentencia ejecutoriada que disponga lo contrario, así como el ahorro procesal del desahogo de testimoniales que para las Providencias Precautorias son exigidas.

Por lo anterior tenemos que el Embargo Precautorio se estableció para aquellos acreedores que carecen de título ejecutivo y temen la evasión de sus créditos, por lo que en conclusión siempre habrá que otorgar una fianza para el Pagó de daños y perjuicios si se pretende solicitar un Embargo Precautorio.

➤ SUPLETORIEDAD DE LAS LEYES MERCANTILES:

Para regir la materia Mercantil en cuanto faltan disposiciones en las leyes que tienen este carácter, se invoca en el Código de comercio, el Derecho común, sin planteado sobre si debe entenderse por tal el Derecho contenido en los Códigos Civiles de cada estado, o las normas que forman el código para el Distrito y

Territorios Federales, pues hay una sustancial semejanza entre los preceptos que pueden hallarse en unos y otros ordenamientos. En la ley de títulos y operaciones y crédito se da preferencia a los usos Mercantiles y bancarios, sobre el Derecho Civil, y de modo expreso se declara supletoriedad, en defecto de normas consuetudinarias, corresponde al código del Distrito y Territorios Federales.³³

RELACION DE LA SUPLETORIEDAD

Es la fuente supletoria del Derecho Mercantil, según se desprende del artículo 2º del Código de Comercio, que para distinguir el Derecho Civil nacional de los Derechos forales, habla de Derecho común, no de Derecho Civil en un caso y de Derechos forales en el otro. Entre nosotros, estas dos expresiones, Derecho Civil y Derecho común, son equivalentes.

Las relaciones entre Derecho Civil y Mercantil son estrechas y son constantes; no debe olvidarse que éste se desprendió de aquél y ambos se conservan como las únicas ramas del Derecho privado entre nosotros. Ahora bien, mientras el Civil es un Derecho general o común, en cuanto es aplicable a todo el mundo, sin distinción de clases (como sí pasa en el laboral y aun en el Mercantil), de criterios patrimoniales etc., y de ahí que sus principios o reglas generales se apliquen a estas otras disciplinas, si bien, solo cuando en ellas existan lagunas que se colmen con dichos principios Civiles (a este fenómeno se le denomina la supletoriedad del Derecho Civil); en cambio, en el Derecho Mercantil es un Derecho especial (no excepcional, porque sus disposiciones son de alcance y de carácter general, lo que no sucede con las normas de excepción), que tiene primacía para regular los actos hechos que también se califican de Mercantiles por su ordenamiento especial.

A pesar de este fenómeno, y del correlativo, o sea, la constante influencia del sistema del Derecho Civil en el Derecho Mercantil - la "Civilización" del

³³ PANORAMA DEL DERECHO MEXICANO, UNAM 141

Derecho Mercantil -; subsiste a la independencia y la autonomía de ambas disciplinas, así como el carácter general de aquél - Derecho común -, y especial de éste. Por ello, en los casos de lagunas del Derecho Mercantil se aplica supletoriamente el Derecho Civil.

Respecto al problema de la supletoriedad en, que en forma expresa establece el Código de Comercio, resulta interesante plantear la cuestión de la posible aplicación a la materia Civil de normas contenidas en las leyes Mercantiles, no en las Civiles; o sea, la situación inversa, a saber, aplicar supletoriamente el Derecho Mercantil, en caso de omisiones y lagunas del Derecho Civil. La solución, en general, es negativa, precisamente por la especialidad del uno y la generalidad del otro: no resulta, en principio, válido predicar y aplicar al Derecho común o general, principios y reglas especiales, como son las del Derecho comercial; para ello, se requiere la modificación legislativa de la norma Civil. No obstante, resulta válida la aplicación al Derecho Civil de preceptos contenidos en la legislación Mercantil, cuando aquél es omiso y ésta contiene principios generales del ordenamiento jurídico.

Nuestra legislación establece que en materia sustantiva se aplicará supletoriamente el Código Civil Para el Distrito Federal en concordancia con lo establecido en este ordenamiento y por el Código de Comercio. En cambio, en materia adjetiva, no se aplica de manera supletoria el Código Federal de Procedimientos Civiles, sino el Código de Procedimientos Civiles de la entidad federativa donde se ventile el juicio. Entonces tenemos que las lagunas procesales en materia mercantil serán suplidas por la legislación procedimental local.

2.3. EL EMBARGO PRECAUTORIO DENTRO DEL DERECHO PUBLICO.

En el Derecho Público está regulado el embargo precautorio en el Derecho Fiscal. Y específicamente en el artículo 145 del Código Fiscal y el Artículo

150 fracción III de la Ley Aduanera, donde en este caso se estableció para los mismos fines que el artículo 145 del Código Fiscal por lo que analizaremos este artículo, materia del presente trabajo de tesis.

Reza el artículo 145 Del Código Fiscal Vigente en la parte que nos interesa:

“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 se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

I.- el contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

II.- después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

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

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

V. se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía publica y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que

vendan en esos lugares. una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantara el embargo trabado...”

Dentro de este contexto encontramos que existe un procedimiento administrativo de ejecución, para hacer cumplir por vía de la fuerza obligaciones fiscales insolutas. Este procedimiento inicia con la aplicación de embargo precautorio.

Ahora bien, en nuestro concepto se encuentra mal aplicada ésta figura jurídica, si retomamos lo expuesto en el capítulo I del presente trabajo de tesis. Encontramos que la fuente obligacional es distinta en las relaciones de derecho privado y la relación tributaria³⁴, mientras en el derecho privado la fuente suprema de obligaciones es el Contrato, en el derecho fiscal es la Ley.

Si vemos la razón jurídica del embargo precautorio en el derecho privado, se aplica **a efecto de garantizar provisionalmente el cumplimiento un crédito legítimo, con el fin de evitar su evasión.** Como la fuente de dicha obligación fue un acuerdo de voluntades, el legislador insertó esta figura para hacer cumplir los compromisos asumidos expresamente por el deudor. Tomando en cuenta que el acreedor en la relación jurídica es considerado por la ley como víctima de un hecho ilícito al presentarse la moratoria, se le otorga este mecanismo a fin de no sufrir menoscabo en su patrimonio, toda vez que debe de partirse del punto de que el deudor al obligarse expresamente, asumió las consecuencias de derecho al celebrar un acto jurídico.

En el Derecho Fiscal la fuente obligacional es la Ley, tenemos entonces que no se parten de actos jurídicos donde el deudor se obligó expresamente a generar consecuencias de derecho, sino que estamos frente a hechos jurídicos donde surge la obligatoriedad al adecuarse la hipótesis normativa a la conducta del individuo (hecho

imponible)³⁵, donde no necesariamente el deudor busque crear consecuencias de derecho, sino es una carga que el estado le impone unilateralmente y la herramienta es la ley.

Entonces se podría pensar que la víctima de la moratoria es el estado y debe tener más derecho de hacer válidos sus créditos que un simple particular, en virtud de que los créditos del estado son de orden público e interés social, entonces al incumplir el deudor con un crédito de esta naturaleza indirectamente afecta el bienestar económico del resto de la colectividad. Sobre el este tema anotamos la opinión del maestro Ignacio L. Vallarta citado por el maestro Sánchez León³⁶: “El pago del impuesto no es una deuda nacida del contrato, que la ley civil sancione: es el resultado de una necesidad política, que el Derecho Público consagra; ese pago no tiene ninguno de los caracteres que al contrato distinguen; sin él, no sólo la Existencia del Estado, sino la del mismo utópico pacto social sería imposible; y la resistencia que se le opone, no puede producir una contención de que juzguen los tribunales, por que no hay derecho que esa resistencia legitime, porque no es posible excepción, que la acción social enerve, por que la necesidad de los servicios públicos no se rige por las reglas que determinan las obligaciones del contrato...”

Analicemos Entonces las ideas transcritas:

➤ Tenemos que el autor citado reconoce la división existente entre las fuentes del derecho de las obligaciones en relación con al crédito fiscal.

➤ Argumenta que no debe darse el mismo trato a las obligaciones civiles nacidas de contrato que al pago de un impuesto; entonces podemos preguntarnos ¿ sí no es admitido que se consideren análogas las obligaciones civiles y fiscales entonces por que se insertan figuras jurídicas en materia fiscal que provienen del derecho de las obligaciones civiles?

³⁴ SUPRA, PAGES. 5 Y 27.

³⁵ SUPRA PAG.22

³⁶SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. DERECHO FISCAL MEXICANO. DE. CÁRDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR. MÉXICO, 1994 PAG.62

➤ La justificación que establece es la necesidad política consagrada en el Derecho Público. Entonces estamos hablando de ámbitos extrajurídicos donde el derecho público puede romper con los principios doctrinales del Derecho por el simple hecho de considerarlo necesario para intereses del estado en perjuicio de los particulares.

➤ Además hace énfasis en la justificación anterior en el sentido que peligra la Existencia del Estado y del utópico pacto social. Sobre este tema consideramos que el autor en estudio exagera su postura. En primer lugar se pretende justificar la figura del embargo precautorio como única herramienta eficaz para allegarse de recursos el Estado por la vía forzada, dado que sus créditos son de Orden público e Interés social, por lo que se justifica por sí mismo y no requiere mayor análisis.

➤ No estamos de acuerdo con esta postura en primer lugar por que el Fisco tiene otros mecanismos válidos para hacer efectivos sus créditos³⁷, y en segundo lugar la Doctrina reconoce la Instauración del Procedimiento Económico-Coactivo, como medio eficaz de secuestrar bienes de Créditos Insolutos. Y Doctrinalmente este sería el penúltimo extremo coactivo (el último sería la tipificación de algún delito), precedido de apercibimientos, multas y finalmente la Instauración del Procedimiento Económico-coactivo. No sin antes agotar los extremos mencionados, como se implementó justificando este atropello con un embargo de manera precautoria, por lo que el legislador hizo a un lado la Doctrina jurídica tanto en su clasificación, como en la aplicación de sanciones.

En segundo lugar se refiere al peligro de extinción del utópico pacto social. Si tomamos en cuenta que la utopía solo existe en el campo de las ideas, y no en el campo material, entonces tenemos que no puede peligrar la existencia de algo materialmente inexistente.

En el artículo 145 transcrito líneas arriba, encontramos en las diversas fracciones del mismo, algunos supuestos para justificar el embargo precautorio por lo que parecería que los argumentos expuestos en los párrafos anteriores carecen de validez. Estas fracciones fueron insertadas después de algunas reformas y declaratorias de inconstitucionalidad a este artículo, que fueron esgrimidas por nuestro máximo tribunal las cuales se analizarán ampliamente en el siguiente capítulo, pero podemos adelantar que las reformas se realizaron con el objeto de intentar justificar la aplicación errónea de esta figura. Basta con revisar la fracción IV del artículo 145 donde autoriza a la traba de embargo por créditos no exigibles. Entonces tenemos que al autorizar el cobro forzado de un crédito no exigible la autoridad hacendaría puede prescindir del agotamiento de los otros requisitos que la ley señala por lo que no se respeta el procedimiento Económico-Coactivo implementado por la Doctrina, ni tampoco se respetan las modalidades establecidas para el Crédito Fiscal.³⁸

Además de lo anterior, consideramos que se justifica este secuestro precoz de bienes denominándolo Embargo Precautorio a similitud del que se estableció para el derecho privado, sin embargo no es un embargo Precautorio, aunque así se le haya denominado, y creemos que así lo nombró en el artículo 145 del Código Fiscal para que fuera justificable un secuestro indebido.

Como se analizó líneas arriba³⁹, para solicitar un embargo Precautorio en el derecho civil es necesario: Presentar prueba documental que acredita la existencia del crédito; desahogar tres testimoniales que acreditan el temor de ocultamiento, enajenación de bienes u otros supuestos que la ley señala; presentación de la demanda en los plazos que señala la ley.

Ahora bien de estos requisitos, ninguno se menciona en el artículo 145 de Código Fiscal. Sí tomamos en cuenta la presentación de una prueba documental que

³⁷SUPRA PAG.32

³⁸ SUPRA PAG.32

acredite la existencia del Crédito exigida en el derecho privado, encontramos en el campo fiscal no es requerida. La autoridad hacendaria no tiene que solicitar ninguna autorización ni promover juicio ante instancias judiciales para llevar a cabo el Embargo Precautorio, a este respecto complementa el maestro Ignacio L. Vallarta⁴⁰: “...Y no puede ser judicial el apremio del impuesto, lo diré viendo una cuestión por otra de sus fases, porque el Poder Administrativo debe tener en su esfera de acción la suma de facultades necesarias, los medios de autoridad indispensables para hacer efectivos los servicios públicos, sin necesidad de pedir auxilio extraño. Reputo tan correctas estas teorías científicas, que solo subvirtiendo los principios, podría intentarse que en México fuera judicial una atribución, que en todos los países cultos es administrativo”.

Entonces tenemos que la autoridad Fiscal actúa por cuenta propia y que queda exenta de presentar probanza documental, además si se pretende entablar el embargo para garantizar créditos no exigibles, sería difícil que la autoridad contara con documentos que legitimen su actuación.

En segundo lugar en el derecho privado se exigen tres testimoniales que sirven para acreditar el temor fundado de los hechos que se pretenden evitar. En materia fiscal, no son exigidas, puesto que basta la sospecha de la autoridad de estos hechos para poner en marcha el embargo precautorio. En nuestro concepto la autoridad fiscal nunca va a poder cerciorarse fehacientemente de que “exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.” por parte del deudor, toda vez que no tiene la cercanía necesaria para ello, característica que si tendrían testigos idóneos que en materia civil se exigen, V.g. suponiendo que un deudor realice maniobras fraudulentas para evadir sus obligaciones este no va a notificar a ninguna autoridad de su conducta, y la autoridad hacendaria al no contar con las testimoniales

³⁹ SUPRA. PAG 50

⁴⁰ SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. OB. CIT. PAG.62

desahogadas por personas cercanas al deudor citado que conozcan de los hechos tendientes a la evasión del crédito no tendrá justificación objetiva para basar sus sospechas, aún realizando visitas domiciliarias a la negociación del deudor toda vez que en dichas visitas si se llegara a detectar un acto fraudulento, este sería un acto consumado y la hipótesis de sospecha recae sobre actos de realización futura.

En tercer término encontramos que la fianza exigida en el embargo precautorio para los particulares, es un candado que garantiza que no se abuse de esta figura y solo se aplique cuando realmente se requiera, de esa manera el abuso se castiga con el resarcimiento de daños y perjuicios haciendo valida la fianza a favor del que sufrió el embargo. Lamentablemente este candado legal no existe para la autoridad quien puede actuar de manera arbitraria, puesto que la ley se lo permite, sin importar la cuantía en daños y perjuicios que le originen al particular, al cuál, lo mejor que le puede ocurrir es que quede sin efecto la diligencia de secuestro, ya sea por haber ganado una impugnación, por pago liso y llano, o simplemente por que la autoridad no le determine el crédito por el cual fue embargado. Entonces la autoridad puede abusar de esta figura pues no existe el candado que para los particulares se exige, obsequiando de esta manera facultades omnímodas a la autoridad hacendaria.

Además encontramos que la legislación de derecho privado establece plazos para interponer la demanda una vez que se realizó el Embargo precautorio antes de juicio, de no presentarse queda sin efecto por caducidad. En materia fiscal no opera así, puesto que el embargo no se presenta antes de un procedimiento, sino que es simultáneo, a manera del Juicio ejecutivo analizado líneas arriba⁴¹, con la diferencia que el deudor no puede ser oído y vencido en juicio, por lo que la autoridad no requiere promover una demanda posterior. Además que la carga para desvirtuar el Embargo recae sobre el deudor, y como único consuelo que tiene, es que si la

⁴¹ SUPRA, PAG.46

autoridad no determina el Crédito Fiscal en un plazo de 6 a 18 meses, dependiendo del motivo de la diligencia, esta queda sin efecto.

Ya que se demostró que la figura establecida en el Procedimiento Administrativo de ejecución **No Es un embargo Precautorio**, entonces podríamos pensar que por realizarse simultáneamente a la interposición del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se trata de Un Embargo ejecutivo, a semejanza del Juicio ejecutivo Mercantil o Civil. Pero no es así, no se trata de un juicio ejecutivo, puesto que para intentar este se requieren documentos que traigan aparejada ejecución. Aunque se podría suponer que el Crédito fiscal tiene tal característica y suponiendo que existe un crédito determinado y exigible, el deudor no puede presentarse a oponer excepciones y defensas como acontece en los juicios ejecutivos que el derecho privado consagra. Lo peor radica en que se autoriza la ejecución por créditos no exigibles y peor aún por créditos pendientes a determinarse. Reza el artículo 145 del Código Fiscal en la parte Conducente :”...el embargo precautorio quedara sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-a y 48 de este código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción i, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la **que determine créditos fiscales...**”

Por lo anterior tenemos **que la figura insertada en el capítulo 145 del Código Fiscal no es un embargo precautorio, sino un embargo ejecutivo *sui generis*, que no da oportunidad al deudor se ser oído y que retoma elementos de figuras coactivas del derecho privado para formar una suerte de ejecución fuera de serie.**

2.4. FACULTADES COACTIVAS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA HACER EFECTIVO EL CUMPLIMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL

En este apartado ampliamos lo transcrito en el Capítulo I en el rubro de Exigibilidad del Crédito Fiscal⁴² analizando las Facultades Coactivas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Asimismo analizamos La facultad Económico-Coactiva del fisco desde la óptica que los fiscalistas han denominado privilegios del Fisco.

Tenemos entonces:

2.4.1. FACULTADES COACTIVAS.

FACULTAD DE COMPROBACIÓN

Establecida los artículos 6º. Del Código Fiscal⁴³ y 7º: de la Ley del Servicio de Administración Tributaria. Reglamentada en el Título Tercero del Propio Código Fiscal, ejercitándose en 2 vías:

Requiriendo al contribuyente que presente ante la autoridad la documentación fiscal. La omisión puede traer como consecuencia la aplicación del embargo precautorio. La fracción segunda del artículo 41 dispone: Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:...II. Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que

⁴² SUPRA, PAG. 31.

⁴³ SUPRA, PAG.25.

bastara con no atender un requerimiento. el embargo quedara sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.”

En este caso la ley marca otros supuestos para la aplicación del embargo precautorio que los contemplados en el artículo 145 del mismo ordenamiento, y es más accesible en cuanto al levantamiento del embargo, el cuál quedará sin efecto con el cumplimiento del contribuyente de los actos omitidos.

VISITAS DOMICILIARIAS.

Las visitas domiciliarias tienen sustento en el artículo 16 constitucional, el cuál establece en la parte que nos interesa:”...La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.” Como el presente artículo manda y para respetar el principio de fundamentación y motivación consagrado en el propio artículo 16 de la Constitución Federal, el Título Tercero del Código Fiscal establece de las solemnidades a seguir por parte de la autoridad en las visitas domiciliarias.

Las consecuencias jurídicas de las visitas consisten en que al concluir estas la autoridad puede formular o no observaciones. De no formular observaciones entonces no hay consecuencias de derecho, Pero en caso contrario encontramos que se determinaron créditos fiscales o se detectaron omisiones que merecen alguna

sanción. En este caso se le otorga al particular un plazo de veinte días⁴⁴ contados a partir de que fue notificado de las observaciones para que presente documentación para desvirtuarlas. De no desvirtuarlas tendrá que cumplir con lo que la autoridad hacendaría determine, pudiéndose aplicar el Embargo Precautorio por la omisión del particular a esas determinaciones.

FACULTAD DE IMPONER SANCIONES.

Facultad que no es exclusiva del fisco sino de otros entes de la administración pública, en materia fiscal encuentra la facultad de imponer Multas y Sanciones se encuentra regulada -entre otros- por los artículos 40 fracción II y 41 fracción III.

FACULTAD DE INVOCAR EL AUXILIO DE LA FUERZA PUBLICA.

Regulada expresamente por el artículo 40 del código fiscal para el caso de oposición de los particulares a diligencias del fisco, donde en uno de sus párrafos destaca "...Las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal."

DERECHO PENAL. El código fiscal contiene su propio capítulo de Derecho penal, regulado del artículo 92 al 115, en donde establece tipos penales donde destacan el delito de Contrabando y el de Defraudación Fiscal. Asimismo establece penas privativas de la libertad y sanciones económicas. Este tipo de disposiciones penales de fondo son consideradas como "Delitos especiales" por no encontrarse insertados en el Código Penal.

⁴⁴ EL ARTICULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL ESTABLECE ADEMÁS UN PLAZO DE TRES MESES CUANDO SE TRATE DE OBSERVACIONES RELACIONADAS CON LOS ARTICULOS 64-A Y 65 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Se destaca que la autoridad fiscal será la parte ofendida quien presentará la denuncia o querrela ante Ministerio Público Federal, cuando la conducta de algún particular se adecue al tipo penal previsto en el Código Fiscal. El procedimiento se apega al Código Federal de Procedimientos Penales.

En este apartado cabe anotar que la autoridad hacendaria cuenta con su propio cuerpo policial denominado "Policía Fiscal" el cuál está facultado para la persecución de los mencionados Delitos Fiscales.

Sin entrar en materia sobre la constitucionalidad de los Delitos Fiscales, opinamos que en razón de técnica y certidumbre jurídica deberían estar regulados por el Código Penal y no por las Leyes tributarias.

En resumen el fisco tiene todo el poder coercitivo que a autoridad alguna se le pudiera delegar, y el sobre el Embargo Precautorio, puede ser aplicado antes de agotar las facultades de comprobación o de la imposición de multas.

2.4.2. PRIVILEGIOS DEL FISCO.

1.- EJECUTORIEDAD DE LAS RESOLUCIONES FISCALES.

Consiste en que las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos a favor del Estado, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 de la Constitución Federal, de que nadie puede ser privado de lo que tiene sino en virtud de sentencia que se dicte en juicio seguido en su contra.

En este contexto tenemos al Procedimiento Administrativo de Ejecución y al Embargo Precautorio como herramienta para ponerlo en marcha. Los elementos de esta figura y su análisis fueron anotados en el apartado anterior y la

constitucionalidad del mismo se analizará en el capítulo VI del presente trabajo pero podemos adelantar las siguientes consideraciones: El maestro Ignacio Burgoa⁴⁵ afirma que el sustento constitucional de esta figura recae en el segundo párrafo del artículo 22 de nuestra Ley Suprema: "... En segundo lugar, también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a 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 administrativas están provistas de la llamada facultad económico-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 “.

En el mismo sentido Aguilar y Caballero⁴⁶ afirma: "...el segundo párrafo del referido artículo precisa que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por autoridad judicial, para el pago de los impuestos o multas; estableciendo en esta forma el principio ECONOMICO-COACTIVO, que consiste en la facultad que al Poder Público le asiste para secuestrar bienes bastantes del causante remiso, para garantizar el interés fiscal- consistente en el crédito principal, como el impuesto o la multa, y los accesorios, como los recargos, gastos de ejecución , etc.- ...Solo que el texto de la Ley dice que es la Autoridad Judicial a quien compete el ejercicio de dicha facultad, y sin embargo es la Autoridad Administrativa la que ejerce a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dando motivo a que los causantes hayan recurrido con frecuencia al juicio de amparo contra actos de la citada Secretaría, objetando que el procedimiento es violatorio del referido artículo 22 constitucional..."

En resumen tenemos que el Procedimiento Administrativo de ejecución tiene fundamento constitucional sin embargo apreciamos una clara invasión de

⁴⁵ BURGOA IGNACIO, LAS GARANTIAS INDIVIDUALES, 8º EDICIÓN, ED. PORRUA, MÉXICO, 1973, PAG. 410.

competencias practicada por la autoridad administrativa, además de aplicar de manera errónea la facultad Económico-Coactiva como hemos venido señalando en el presente trabajo de tesis.

2.- PRESUNCION DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES DEL FISCO.

El artículo 68 del Código Fiscal establece: “Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales...” Entonces tenemos que dichos actos y resoluciones se presumirán siempre válidos, hasta entre tanto los particulares no demuestren su ilegalidad. No obstante las autoridades fiscales deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Bajo este tenor la autoridad fiscal tiene el soporte jurídico suficiente para establecer discrecionalmente la suposición de existencia de riesgo inminente de que deudor en la relación tributaria oculte, enajene o dilapide sus bienes, aún cuando en la práctica sea imposible que lo pueda comprobar fehacientemente, de esta manera aplicará el embargo precautorio basando su actuación en los artículos 68 y 145 del Código Fiscal, satisfaciendo al menos formalmente el requisito de fundamentación que exige el artículo 16 de la Constitución Federal, sin importar que dicha actuación sea arbitraria.

3.- DERECHO DE RETENCION.

Figura copiada del Derecho Común, contemplada en los artículos 810 fracción II y 2708 del Código Civil para el Distrito Federal, que como su nombre lo indica el acreedor retendrá o en otras palabras guardará bajo su poder algún bien que es de utilidad del deudor (no confundir con la garantía de prenda) que por diversas razones tiene posesión de este, hasta que no se realice el pago del adeudo.

⁴⁶ SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. OB. CIT. PAG.59.

En materia fiscal se aplica en materia aduanal, cuando las mercancías de importación se encuentran en recintos fiscales o fiscalizados, permanecerán en custodia de la autoridad en concepto de retención en tanto no sea pagado el impuesto de dichas mercancías.

4.- PRIVILEGIO DE DERECHO DE PREFERENCIA EN EL PAGO DE CREDITOS.

Conocido como *Poteori jure* (Con derecho preferente), consiste en la preferencia de recibir el pago de créditos. El artículo 149 del Código Fiscal establece: "El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo a la Ley federal del trabajo....En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución."

De lo anterior encontramos que el fisco tiene un privilegio para el cobro de créditos en caso de concurso de acreedores y solo exceptúa los créditos con garantía real de acreedores particulares y los entes sociales más vulnerables.

También destaca que además del artículo 145 del Código Fiscal el cuál establece los supuestos para iniciar embargo precautorio, tenemos que el artículo 149 del mismo ordenamiento establece que al quebrado se le practicará también embargo precautorio. El texto del artículo se refiere que se practicará en el caso de existir créditos insolutos, pero al estar autorizada la autoridad hacendaria para embargar por concepto de créditos no exigibles, podemos establecer que el artículo en mención autoriza a la traba de embargo en todos los casos de quiebra.

5.- PRIVILEGIOS PROCESALES.

Además de lo anterior tenemos que hay una desigualdad en las partes de un proceso fiscal siendo desde luego el fisco la parte beneficiada. A continuación los enunciamos:

➤ El establecido en el artículo 248 del Código fiscal instituido a favor del fisco, que le otorga el derecho de interponer recurso de revisión ante los Tribunales de Circuito, por resoluciones desfavorables dictadas por las salas regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, en procedimiento contencioso administrativo.

➤ El dispuesto por el artículo 239 A, del mismo ordenamiento, que establece la facultad de atracción que el Pleno o Las secciones del Tribunal Fiscal de la Federación pueden ejercitar sobre asuntos ventilados en las salas regionales; asimismo las Salas pueden invocar esta atracción, sin embargo el artículo en comento omitió a los contribuyentes, vulnerando con esto el principio de igualdad de las partes en el proceso y contrariando lo dispuesto por los artículos 8°. Y 17 de la Constitución Federal.

➤ El establecido en el artículo 216 del cuerpo de leyes multicitado. Establece una especie de suplencia de la deficiencia de la queja aplicada en la contestación de la demanda, donde en caso de contradicción de los fundamentos de Hecho y de Derecho invocados por la autoridad que dictó la resolución materia del procedimiento y los esgrimidos en el referido escrito de contestación por autoridades superiores, se tomará en cuenta, respecto a esas contradicciones, lo expuesto por estos últimos. V.g. Si en la Aplicación del embargo precautorio la autoridad que lo ordena comete desatinos en los fundamentos de hecho y de derecho, y bajo estas circunstancias el contribuyente impugna en Juicio Contencioso-Administrativo el referido Embargo basando su impugnación en la falta de fundamentación y motivación, tenemos que no va a prosperar la

impugnación interpuesta puesto que en esta instancia la autoridad ordenadora no será parte en el juicio sino que la Secretaría de hacienda intervendrá por medio de un superior jerárquico el cuál al contestar a demanda:

(a) Tiene conocimiento acerca de las deficiencias de fundamentación y motivación que el contribuyente impugnó, y

(b) Únicamente satisface los errores y omisiones señalados por el particular en un escrito de contestación de demanda, que aunque sea contradictorio con la resolución impugnada será el escrito que tenga validez y para el contribuyente queda sin materia su impugnación.

A este respecto el maestro Sánchez León afirma⁴⁷: "... equivale indebidamente a relevar a las autoridades demandadas, del desechamiento de plano de sus excepciones o defensas contradictorias en el juicio contencioso administrativo; práctica abolida en los juicios civiles (art. 275 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal)..."

Sobre los Privilegios procesales transcritos Sánchez León⁴⁸ complementa: "Los privilegios procesales a favor del Fisco, atentan en contra del principio procesal de igualdad de las partes en el juicio, consistente en que deben tener situación idéntica frente al juez, por lo que no deben haber ventajas o privilegios a favor de una de las partes, máxime que en el juicio fiscal, el Fisco es la parte fuerte o poderosa por su propia naturaleza. Por lo anterior, consideramos que deban atacarse en la vía de amparo, las disposiciones legales que otorgan privilegios indebidos."

6.-PRIVILEGIO DE NO EJECUCION O EMBARGO EN CONTRA DEL FISCO.

⁴⁷ SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. OB. CIT. PAG.78

⁴⁸ IDEM. PAG. 79 - SANCHEZ LEON, GREGORIO. OB. CONT. PAG.79.

Es un principio establecido para las Instituciones y dependencias de la administración pública, el cuál se hace extensivo al fisco. El fundamento Jurídico de este privilegio se encuentra disperso en diversos cuerpos de leyes donde destaca el artículo 4º. Del Código Federal de Procedimientos Civiles.

En resumen los privilegios fiscales anotados crean una desigualdad jurídica entre el particular y la autoridad fiscal cuya justificación no es jurídica sino política⁴⁹, por lo que podemos establecer que el **Embargo Precautorio, no es una medida aislada de inequidad, sino que forma parte de un sistema de normas fiscales arbitrarias e inconstitucionales.**

CAPITULO III

EVOLUCION DEL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE PREVEÉ EL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL.

3.1. INCORPORACIÓN DE LA FIGURA DEL EMBARGO PRECAUTORIO EN EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1995.

Para el análisis del artículo 145 del Código Fiscal vigente partimos de la promulgación del artículo en comento para el ejercicio fiscal de 1995, año que originó

controversia la aplicación del mismo por la incorporación de la figura del Embargo precautorio para el cobro de créditos no exigibles

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se ubica en el Título V Capítulo III del Código bajo el título “Del Procedimiento Administrativo de ejecución, sección primera, disposiciones generales”. En artículo en comento, vigente para el ejercicio fiscal de 1995 disponía:

Artículo 145.-“ 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.

Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal este determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado la autoridad lo determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo, y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

⁴⁹ SUPRA, PAG.58.

Son aplicables al embargo precautorio a que este artículo se refiere y al previsto por el artículo 41, fracción II, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables. En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos”.

De la lectura del anterior precepto hacemos las siguientes reflexiones:

➤ Se establece por Ley el procedimiento Administrativo de ejecución, conocido en el argot administrativo por sus siglas PAE, como una herramienta válida de la autoridad para asegurar el interés fiscal del estado.

➤ Es mediante la aplicación del Embargo Precautorio, que se pondrá en marcha el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

➤ Según la redacción del artículo en estudio se desprende que es optativo para autoridad la aplicación del Embargo Precautorio, sin embargo no se anota ningún otra posibilidad de aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución si no es a través de esta figura coercitiva, por lo que para iniciar este procedimiento debe hacerse mediante embargo precautorio.

➤ Lo grave es que se autoriza a la autoridad a practicar este mecanismo, para garantizar el cumplimiento de créditos fiscales no determinados o no sean exigibles, lo cual rompe totalmente con los elementos del Crédito fiscal analizados en el capítulo I del presente trabajo⁵⁰, por lo que se puede hablar que el artículo en comento faculta el cobro de Créditos inexistentes, lo cual en nuestro concepto es una aberración jurídica, pues no ha nacido un derecho para la autoridad. Al no haber crédito tenemos entonces que tampoco hay relación jurídica, por lo tanto no existe un acreedor.

⁵⁰ SUPRA, PAG.24.

➤ Debido a que en la relación tributaria el Estado es el acreedor por excelencia, es planteado por este artículo una presunción de existencia de un Crédito Fiscal, que aunque no sea exigible o no esté determinado faculta a la autoridad a cobrar coactivamente créditos futuros, en la inteligencia que siempre nacerán obligaciones fiscales, o sea siempre el particular incurrirá en las hipótesis tributarias, por lo que a la autoridad se le autoriza para el cobro de dichos créditos sin que sean agotados los requisitos de ley para el perfeccionamiento del Crédito Fiscal.

La afirmación anterior es válida si consideramos que el mismo artículo en estudio es contradictorio en su redacción; en su primer párrafo establece como requisito para la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución la falta de pago oportuna de Créditos Fiscales “ dentro de los plazos señalados por la ley”, ahora bien, si el mismo artículo faculta a la practica de embargo precautorio “antes de la fecha en que el crédito fiscal este determinado o sea exigible”, tenemos entonces que no es importante la temporalidad del crédito fiscal, si no que es exigible en cualquier tiempo o es considerado vencido con anticipación, por lo que en estricto sentido jurídico podemos afirmar que se implementó una derogación tácita⁵¹ a toda la legislación fiscal que regulan la temporalidad en la determinación y exigibilidad de contribuciones.

➤ Aparentemente como medida de convalidación jurídica, y para subsanar tantos errores Doctrinales, el legislador otorga un carácter de provisional al secuestro de bienes sobre créditos no exigibles, y será definitivo cuando legalmente sea exigible el Crédito. Esto no representa mucho consuelo para el afectado por un

⁵¹ LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA ESTABLECIO RECIENTEMENTE LA POSIBILIDAD DE LA DEROGACIÓN TÁCITA, TRATÁNDOSE DE LEYES DE LA MISMA JERARQUIA, EN DONDE LA LEY POSTERIOR DEROGA A LA ANTERIOR, AUN CUANDO NO SE HAYA DISPUESTO EXPRESAMENTE. LO ANTERIOR SE INSERTO EN LA SIGUIENTE JURISPRUDENCIA: CONFLICTO DE LEYES. ES INEXISTENTE CUANDO OPERA LA DEROGACION TACITA DE LA LEY ANTERIOR POR LA POSTERIOR. NOVENA EPOCA INSTANCIA: PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA TOMO:VIII, JULIO DE 1998 TESIS: P./I.32/98 PAGINA: 5 MATERIA: CONSTITUCIONAL.

Procedimiento Administrativo de Ejecución, pues aunque tenga denominaciones diversas, el secuestro de bienes es el mismo, es un acto de autoridad que traba los bienes del particular, y sin importar como se denomine la afectación es idéntica, y en el peor de los casos, se sufre este atropello por créditos no exigibles.

➤ La diferencia formal entre el embargo provisional y definitivo, es el tiempo que tomará el remate de bienes en pública almoneda. Dicho remate no tendrá lugar si el secuestro de bienes es provisional, será hasta que adquiera el carácter de definitivo. En ambos casos el acto de molestia - en tanto no se hable de remate - es el mismo.

➤ Finalmente se establece la no implementación del Procedimiento Administrativo de Ejecución para el cobro de Créditos derivados de productos. En este caso el legislador si tomó en cuenta la Doctrina fiscalista, toda vez que los Productos son catalogados como ingresos del estado de naturaleza no tributaria⁵², entonces tenemos que el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es un mecanismo que solo se aplicará para el cobro de ingresos de naturaleza tributaria.

3.2. DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Al artículo transcrito en el apartado anterior recayó una declaración de inconstitucionalidad que nuestro máximo tribunal expresó en los siguientes términos:

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁵³

EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE VIOLA EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCION.

⁵² SUPRA, PAG.25

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

Sin que el máximo Tribunal estudiara la fuente Doctrinal de la medida precautoria que anotamos en el capítulo anterior, es bastante puntual al declarar inconstitucional la aplicación del Embargo Precautorio basándose en la falta de determinación de Crédito fiscal, pues no es posible el cobro coactivo de créditos que no han nacido, por ende no existe relación jurídica.

⁵³ NOVENA EPOCA, INSTANCIA PLENO, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, II, SEPTIEMBRE DE 1995 TESIS:P./J.17/95, PAG.27

3.3. REFORMAS AL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y NUEVAS DECLARATORIAS DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Ante la declaratoria de inconstitucionalidad el artículo 145 fue sometido a una reforma cuyo texto fue modificado sin alterar la parte sustancial a la que debió la declaratoria de inconstitucionalidad.

A continuación veremos un extracto sobre el debate sostenido en la Cámara de Diputados para la Reforma del Artículo en estudio:

➤ C. Diputado Manuel Beristáin Gómez, del Partido Acción Nacional⁵⁴

“... El artículo 145 del mismo Código Fiscal de la Federación señala que la autoridad fiscal podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal. Esta disposición viola lo dispuesto por el artículo 16 constitucional. Existen tesis de jurisprudencia del pleno de la Suprema Corte de Justicia, como la 17/1995 de la novena sala (sic), en la cuál menciona que es inconstitucional por que crea un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal, cuyo monto no se encuentra determinado.

El dispositivo citado de proteger el interés fiscal carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, por lo tanto no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria; por lo contrario .Su práctica propicia aseguramientos en abstracto, puesto que en esta hipótesis se ignorarían los límites del embargo, que

ya no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal, a pesar de las observaciones hechas.

En las comisiones que se trabajó intensamente y por varias horas se deja esta disposición en este código y nos parece que es un trabajo ocioso en el aspecto legislativo, ya que son totalmente salvables a través del derecho de amparo y simplemente se dejan una vez más en disposiciones del propio código fiscal - ...y por último, refiriéndome al 145 del embargo precautorio, nos parece, insisto, un absurdo, que a pesar de su fragilidad ante un amparo, se insista en este tipo de disposiciones fiscales que por sí solas resultan ociosas y no ayudan a una verdadera simplificación fiscal.

¿y por que lo decimos? Por que existe un déficit de jurisprudencia sobre amparos promovidos precisamente en relación al embargo precautorio y queremos sostener aquí que no hay un esfuerzo claro, una seriedad por parte de la autoridad y del grupo mayoritario, de llegar a una verdadera simplificación, sobre todo en artículos que son totalmente frágiles a un simple amparo.

Creemos por esto que las modificaciones al código fiscal han sido insuficientes y estamos en contra de su propio contenido.”

➤ C. Diputado Alejandro González Alcocer, del Partido Acción Nacional.

“Yo voy a referirme exclusivamente al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, pero primero quisiera invitar sinceramente, como lo dijo el compañero Beristáin, a los diputados del PRI, a que acepten y entren al debate contraargumentando, sobre todo por lo que hace a la constitucionalidad de algunos artículos que en realidad violentan nuestro sistema jurídico.

⁵⁴ DIARIO DE DEBATES, LVI LEGISLATURA, CÁMARA DE DIPUTADOS DEL HONORABLE CONGRESO DE LA UNIÓN.

Es incuestionable que el artículo 145 que estamos debatiendo, es inconstitucional y viola el artículo 16; precisamente por lo que ya se ha mencionado aquí por el compañero Beristáin, por que la Corte ha manifestado en diversos ejecutores (sic) que ya forman jurisprudencia, jurisprudencia 17 de 1995, que en concreto el artículo 145 es violatorio de la constitución y **en el proyecto se trató de sacarle la vuelta a la jurisprudencia de la corte**, pero solo lo hacen en un sentido, que es quitando el año que se daba la autoridad para que pudiera establecer el crédito fiscal...”

En el apartado anterior se expusieron los argumentos de la oposición en la discusión del artículo en la Cámara de Diputados, ahora lo conveniente será revisar la justificación que aporta la representación en el Congreso que apoya esta medida de coerción:

➤ C. Diputado Víctor Manuel Rubio y Ragazzoni, del Partido Revolucionario Institucional:

“ Se habla aquí del artículo 145 de un embargo precautorio y se ha mencionado con justa razón que es un artículo en la ley anterior, en el Código anterior, anticonstitucional. Y así la Corte lo ha fallado.

Pero ¿cuál es ahora el espíritu de este artículo 145? Sencillamente se trata no de un embargo definitivo, es un embargo precautorio, es una medida que protege el ingreso que debió haberse enterado en su oportunidad, es sobreguardar los intereses que al final de cuentas son la derrama que vendrá para el bienestar social...- Hoy hay criterios. Hoy podemos partir de este avance. Hoy el artículo 145 menciona ya y precisa, para que no quede ambiguo a la autoridad y a la voluntad de ella, ciertos conceptos para que este embargo se lleve a cabo. En su caso También podemos precisar que existe la corte para poder dirimir ahí algunas diferencias.

Yo estimo que si hemos avanzado. Que falta por trabajar mucho y por mejorar mucho, Estamos totalmente de acuerdo. Pero creo que no podemos negar que

SECRETARÍA DE ECONOMÍA
ESTADO MEXICANO

el intento y el espíritu de la ley es precisamente establecer ese diálogo autoridad-causante y tratar de protegerlo.

Están los hechos. No los neguemos. No negamos tampoco que podemos mejorar. Yo los invito también a que este artículo 145 que se ha cuestionado sea meditado por cada uno de nosotros. Mejorar el anterior que era anticonstitucional y lo convierte en un artículo más preciso.”

Finalmente el Artículo 145 fue reformado para quedar de la siguiente manera y su vigencia inició el día 1º. De enero de 1996:

Artículo 145.- “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.

Las autoridades fiscales podrán, asimismo, practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubiesen causado, en los siguientes términos:

I.- En caso de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales p provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.

II.- En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución y contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea en el caso (sic), actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.

III.- En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando el obligado se hubiere ubicado en algunas de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derecho del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas por la autoridad, incluyendo sus accesorios.

IV.- En el caso de contribuciones causadas pendientes de determinarse y que aún no sean exigibles, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derecho del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la

fecha de presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones y fundamentos del embargo y requerirá al obligado, en los casos de las fracciones I, II y IV para que dentro del término de tres días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, esté quedará firme: En estos casos, si el obligado no hubiere presentado declaraciones con anterioridad, o se tengan elementos para presumir que las presentadas consignan ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes, el monto del embargo precautorio se fijará con base en los elementos con que cuente la autoridad o tenga a su alcance, pudiendo utilizar cualquiera de los procedimientos de determinación presuntiva previstos en este Código.

Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no está obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo. En ningún caso se podrá practicar embargo precautorio sobre contribuciones no causadas.

El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará al procedimiento administrativo de ejecución.

Son aplicables al embargo precautorio a que este capítulo se refiere y al previsto por el artículo 41, fracción II, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución, que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.”

A continuación presentamos un cuadro comparativo del artículo en estudio:

| Artículo 145 (antes de la reforma) | Artículo 145 (Reformado) |
|---|--|
| <p>“ 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.</p> | <p>“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.</p> |
| <p>Se podrá practicar embargo precautori</p> | <p>Las autoridades fiscales podrán, asimismo,</p> |

| | |
|---|---|
| <p>para asegurar el interés fiscal antes de la fecha en que e crédito fiscal este determinado sea exigible, cuando a juicio d la autoridad hubiera peligro d que el obligado se ausente enajene u oculte sus bienes, realice cualquier maniobr tendiente a evadir e cumplimiento. Si el pago s hiciera dentro de los plazo legales, el contribuyente n estará obligado a cubrir lo gastos que origine la diligenci y se levantará el embargo.</p> | <p>practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubiesen causado, en los siguientes términos:</p> |
| <p>El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado la autoridad lo determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo, y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución conforme a las</p> | <p>I.- <u>En caso de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse</u>, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las</p> |

| | |
|---|---|
| <p>disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.</p> | <p>últimas cinco declaraciones anuales p provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo...”</p> |
| <p>El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución...</p> | |

De la lectura del precepto advertimos que en su fracción I, se establece la facultad de las autoridades fiscales practicar embargo precautorio con el objeto de garantizar el interés fiscal en caso de contribuciones “causadas y exigibles pendientes de determinarse”, lo cual coincide en lo fundamental con el anterior texto de dicho precepto en cuanto señalaba que la medida cautelar de referencia podía decretarse “antes de que la fecha en que el crédito fiscal estuviera determinado” ello, en razón de que como se observa, en ambos casos se autoriza la procedencia del aseguramiento antes de que el crédito fiscal haya sido determinado.

Entonces tenemos que al practicarse embargos sobre contribuciones que a la fecha en que se practique aquél se encuentran pendientes de determinarse, esto es antes de que se particularice y cuantifique la obligación a cargo del contribuyente, lo que se traduce en la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, lo que lleva a determinar que la fracción primera del artículo 145 reformado conduce a las mismas consecuencias jurídicas que tenía el precepto en mención antes de su reforma.

Tomando las opiniones de la oposición en la Cámara de Diputados, tenemos que la promulgación del artículo 145 del Código Fiscal y su reforma, fueron productos de actos unilaterales del sistema político mexicano, que insisten en establecer normas que violentan el sistema jurídico.

Encontramos además que como novedad, que el artículo 145 del Código Fiscal reformado remite al artículo 55 del mismo ordenamiento el cuál sostenía.

Artículo 55:“Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes...- cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido mas de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Los dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de mas del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales

III. Se de alguna de las siguientes irregularidades

Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por mas de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios...“ etc.

Encontramos que del contenido del artículo expuesto en relación con el diverso 145, que la intención del legislador fue superar la Censura de arbitrariedad que la Jurisprudencia del más alto tribunal señala en torno al texto anterior del citado artículo 145 del Código Fiscal, puesto que con la reforma se intentó apoyarse en normas que dan cierta objetividad a la actuación arbitraria de las autoridades hacendarias, pero no lo logra, toda vez que la medida precautoria queda “a juicio de la autoridad”, esto es, cuando la autoridad considere unilateralmente que el contribuyente va a evadir sus obligaciones, sin que con ello cuente con límites o reglas de carácter objetivo, lo que evidentemente le confiere a aquella facultades omnímodas para trabar el embargo.

Tenemos como resultado que no prosperó la reforma al artículo 145 del Código Fiscal, debido a que le recayó otra Censura del más alto Tribunal, en los siguientes términos:

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵⁵

EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE

ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

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

⁵⁵ NOVENA EPOCA, INSTANCIA: PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA TOMO VI, NOVIEMBRE DE 1997 TESIS: P/J. 88/97 PAG. 5 MATERIA: ADMINISTRATIVA,

determinado o a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de un año que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra.

Cuando recayó esta segunda declaración de inconstitucionalidad al Embargo Precautorio en materia fiscal, dio oportunidad a los deudores a recurrir a la Justicia de la Unión mediante el Juicio de Amparo Indirecto, luego entonces obtenían resultados favorable para su causa. Razón por la cuál y repitiendo la estrategia con la cual superaron la primera declaración de inconstitucionalidad, el fisco promovió otra reforma al citado artículo. De esta reforma podemos adelantar que como en la primera ocasión, no hubo cambios sustanciales y el artículo aunque tenga los mismos efectos tiene otra redacción, es considerado Acto Legislativo Diverso , por lo que salva la declaración de inconstitucionalidad, entonces la jurisprudencia anotada se puede hacer valer como antecedente, pero no afecta directamente al artículo declarado inconstitucional, puesto que ya fue reformado.

Primeramente transcribiremos el Dictamen de la Comisión correspondiente en la Cámara Baja, donde plantea la justificación de la reforma al artículo en estudio y omite mencionar las declaratorias de inconstitucionalidad:

DICTAMEN DE LA COMISION DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO CON PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES⁵⁶

“De manera tradicional, las disposiciones mercantiles, civiles, familiares y fiscales, entre otras, han encontrado en la figura del embargo precautorio, el medio a través del cual se impide que el deudor burle a su acreedor y haga imposible que

éste cobre lo que se le debe, ya sea por que el mismo se ausente, esconda o dilapide sus bienes.

En este sentido, las leyes procesales de todos los países consignan dicha medida cautelar antes o durante el proceso para conservar la materia del mismo, así como para garantizar el cumplimiento de la sentencia que en su caso se dicte. Por tal razón, la que Dictamina estima acertada la propuesta para reformar el artículo 145 del Código, ya que precisan los supuestos en los cuales debe proceder el embargo precautorio de bienes del contribuyente para asegurar el interés fiscal.”

Finalmente fue reformado de nueva cuenta el artículo 145 del Código Fiscal, iniciando su vigencia el 1 de enero de 1998 quedando de la siguiente manera:

Artículo 145 del Código Fiscal de la federación Vigente:

“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.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

I.- el contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

II.- después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes

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

⁵⁶ CÁMARA DE DIPUTADOS DEL HONORABLE CONGRESO DE LA UNIÓN, LVII LEGISLATURA, GACETA PARLAMENTARIA, AÑO I, NUMERO 0, JUEVES 4 DE DICIEMBRE DE 1997.

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

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

. La autoridad que practique el embargo precautorio levantara acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del termino de 3 días desvirtúe el monto por el que se realizo el embargo. transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, este quedara firme.

El embargo precautorio quedara sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-a y 48 de este código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capitulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la

notificación de la misma en el expediente de ejecución. si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantara el embargo.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicara el procedimiento administrativo de ejecución.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

En ningún caso se aplicara el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.”

Hasta la fecha de la elaboración del presente trabajo de tesis no ha habido otra declaración de inconstitucionalidad de la Suprema Corte de Justicia sobre el artículo en estudio, por ello deducimos que no se ha vuelto a reformar. En cuanto al artículo 145 vigente hacemos estas reflexiones:

➤ En la anterior reforma, para darle cierta objetividad a la aplicación de la medida cautelar remitía al artículo 55 del Propio Código⁵⁷. Ahora las causas de aplicación son insertadas en el propio artículo 145, que son prácticamente las mismas, por lo que no quedó superada la censura del más alto Tribunal.

➤ El plazo de un año que se establecía antes es cambiado por plazos diversos; el artículo en estudio remite a los artículos 46-a y 48 del Código Fiscal, quedando de la siguiente forma: Si el embargo precautorio se practicó con fundamento en el artículo 41 del Código Fiscal⁵⁸, el plazo será de veinte días. En los demás casos los plazos son de seis meses, y por oposición a las facultades de comprobación de 18 meses.

⁵⁷ SUPRA, PAG.92

⁵⁸ SUPRA, PAG. 65

De lo anterior consideramos que tampoco fue superada la censura de la Suprema Corte de Justicia. Pues la corte al atacar el plazo de un año, no lo hizo por la cuestión de la temporalidad posterior al Embargo, sino por la cuestión de fondo que implica el cobro coactivo de Créditos no exigibles.

➤ Al artículo vigente no deja de violentar el sistema jurídico, pues rompe con los conceptos del Derecho de Crédito analizados en el primer capítulo del presente trabajo y con los elementos de la figura del embargo precautorio⁵⁹

En el dictamen para la reforma de este artículo⁶⁰ se estableció: “De manera tradicional, las disposiciones mercantiles, civiles, familiares y fiscales, entre otras, han encontrado en la figura del embargo precautorio, el medio a través del cual se impide que el deudor burle a su acreedor...” Tenemos que sí esta figura fue tomada del derecho privado, entonces lo más conducente sería aplicarla integralmente con todos sus elementos y requisitos, en lugar de propiciar un estado de incertidumbre jurídica y de indefensión procedimental para el deudor.

En resumen tenemos que del texto del artículo 145 para el ejercicio fiscal de 1995 al texto vigente, solamente mejoró la redacción del mismo, puesto que en esencia sus efectos jurídicos no cambiaron. Si podemos pensar en un cambio únicamente fue de forma y no de fondo.

3.4. POSTURA DEL FISCO ANTE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Ante la censura del artículo en estudio emitida por La Suprema Corte de Justicia de la Nación, La Secretaría de Hacienda por medio del Ejecutivo de la Unión ha emitido iniciativas de reforma al referido artículo, aparentemente con el propósito

⁵⁹ SUPRA, PAG. 49

⁶⁰ SUPRA, PAG. 96

de superar la censura del más alto tribunal, donde – como hemos visto- no han superado los motivos por los cuales ha sido declarado inconstitucional.

Además de eso la Secretaría de Hacienda forma parte en todos los juicios de Amparo indirecto que se han interpuesto para impugnar el embargo Precautorio, en calidad de Autoridad Responsable. En los cuales, desde luego, pugna por la legalidad y constitucionalidad del artículo 145. A continuación transcribiremos un extracto del Informe con Justificación Rendido Por la autoridad hacendaria⁶¹ por conducto del Procurador Fiscal de la Federación, en diversos juicios de Amparo Indirecto, cuyo acto reclamado era la inconstitucionalidad del artículo 145 del Código Fiscal Vigente a partir del primero de enero de 1996. Cabe mencionar que de los Juicios de Amparo Indirecto consultados, el informe rendido por la autoridad es el mismo en lo que respecta al fondo constitucional del artículo en cuestión:

“La práctica del Embargo Precautorio no permite que se cree un estado de incertidumbre que deje al gobernado en estado de indefensión...-Es pertinente hacer la aclaración de que el embargo precautorio es una figura jurídica que puede aplicar la autoridad administrativa, siempre que el particular afectado se ubique en las hipótesis que establece el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, ello implica que dándose los supuestos precisados en la norma, la autoridad pueda practicar embargo precautorio de bienes para asegurar cautelarmente el interés fiscal antes de que se determinen las contribuciones causadas y exigibles. En este orden de ideas el embargo precautorio que se establece, es una facultad que se sigue cautelarmente para asegurar el interés fiscal de las contribuciones causadas, que aún y cuando estén

⁶¹ LAS AUTORIDADES RESPONSABLES EN AMPARO CONTRA LEYES FISCALES SON: CONGRESO DE LA UNIÓN, PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA, SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, DIRECTOR DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. EN LOS AMPARO CONSULTADOS ENCONTRAMOS QUE EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DELEGO A LA SECRETARIA DE HACIENDA LA REPRESENTACIÓN JURÍDICA EN LO QUE RESPECTA A LA PROMULGACION DE LA LEY IMPUGNADA, POR LO QUE ESTA AUTORIDAD ES LA UNICA QUE ENTRA AL FONDO CONSTITUCIONAL DEL ARTICULO 145, LAS DEMAS AUTORIDADES RINDIERON SU INFORME MANIFESTANDO QUE SE CUMPLIO CON LOS REQUISITOS DE PROCEDIMIENTO EXIGIDOS PARA LA EXPEDICION DE LEY.

pendientes de determinarse son exigibles si existe alguna de las irregularidades del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación...- Así entonces es infundado que el ejercicio de la Facultad Económico Coactiva que se ejerce a través del embargo precautorio conforme a la fracción I del artículo impugnado, requiera de la determinación del crédito fiscal...- Es verdad que el precepto reclamado faculta a la autoridad para practicar el embargo precautorio sobre bienes de los contribuyentes en que se encuentre determinada la contribución, sin embargo, ello no significa que al establecer el precepto cuestionado dicha facultad, se permita a la autoridad a trabar el embargo sin más razón que la voluntad o gusto de los funcionarios, ya que tanto por mandato constitucional como por exigirlo el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad tiene que fundar y motivar sus actos, por lo que no queda a su arbitrio el determinar la existencia de uno o varios supuestos legales, sino que tiene que razonar el porqué de su decisión...- El precepto reclamado contiene en su texto los elementos que deben darse para la procedencia del embargo precautorio, por lo que cumple con los principios de fundamentación y motivación. Es de señalarse que estas circunstancias son una copia casi literal de los artículos 1168 del Código de Comercio y 235 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, que regulan el embargo precautorio en materia mercantil y civil respectivamente, los cuales precisan una condicionante necesaria: que el acreedor deba acreditar el derecho o el vínculo jurídico que tiene con el deudor, en este caso, con el contribuyente para realizar el embargo.

Desde este punto de vista, la autoridad fiscal, ajustándose a este precepto puede realizar el embargo precautorio, porque tiene un vínculo jurídico derivado de la existencia de un crédito fiscal causado y exigible, lo que indiscutiblemente le da justificación, entonces existen razones objetivas para aplicar la medida precautoria...- De nada serviría determinar un crédito fiscal a través del cual se pueda configurar una medida precautoria, en tanto el crédito de referencia se convierte en exigible. Además resulta infundado señalar que la medida precautoria establecida en el precepto impugnado da lugar a la práctica de aseguramientos en abstracto, por que

supuestamente se ignoran los límites, toda vez que el dispositivo legal impugnado en cada una de sus fracciones establece el procedimiento para calcular el monto que se garantizará. Así en el caso de la fracción I, que hoy se tilda de inconstitucional, el embargo precautorio se faculta para aquellos casos en que la autoridad se percate de que existan algunas de las irregularidades del artículo 55 del propio ordenamiento o exista peligro inminente de que el obligado intente evadir el cumplimiento, en cuyo caso la medida precautoria será hasta por un monto equivalente al de la contribución de que se trate, declarada en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso. Nótese como es que no hay posibilidad de trabar un embargo en abstracto, pues existe un monto que garantizar; sobre todo en el caso de la fracción I del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que se impugna, en donde se trata de contribuciones causadas y exigibles , que únicamente están pendientes de determinarse.

En tal virtud, lo procedente será negar el Amparo y Protección de la justicia Federal que infundadamente se solicita, sin que sea aplicable la tesis jurisprudencial (17/1995) ⁶² , porque no es aplicable al caso, ni mucho menos obligatoria para este, dado que el criterio que se sostiene se virtió en cuanto un precepto distinto, que si bien establecía un embargo precautorio al igual que el precepto vigente, lo regulaba con características distintas y cuyos aspectos de inconstitucionalidad han quedado superados por la reforma que dio origen al nuevo precepto que hoy se impugna.”

Las reflexiones que podemos hacer a anteriores argumentos son simples:

➤ Como se anotó líneas arriba, La remisión al artículo 55 del código fiscal no es causa suficiente para el cobró de créditos no exigibles.

➤ Intenta demostrar que la actuación de la autoridad no es caprichosa sino que debe fundamentar y motivar sus resoluciones. Sin embargo omite decir que estos fundamentos de derecho son los que violentan el orden jurídico, toda vez que el

artículo que sirve como base de la actuación es inconstitucional e incorrectamente es el que le otorga facultades omnímodas a la autoridad.

➤ El Procurador invoca como fuente de legalidad diversos artículos de Derecho Privado, pero como ya analizamos no cumple el embargo precautorio en materia fiscal con los requisitos establecidos por el derecho privado⁶³

➤ Intenta convencer que no se practican aseguramientos en abstracto, toda vez que la autoridad se basa en la cuantía de créditos de años anteriores. En nuestra opinión este argumento tampoco es válido pues no respeta los requisitos de determinación y temporalidad del crédito fiscal⁶⁴. V.g. Si en una empresa el ejercicio fiscal del presente año es desfavorable y solo se reportan pérdidas y el año anterior el funcionamiento financiero de la misma fue estupendo. Entonces si es ejecutado el embargo precautorio para garantizar cautelarmente el interés fiscal sobre créditos pendientes de determinarse en el presente año, se practicará en base al monto de los estados financieros del año que fue magnífico para la negociación. Por lo que el secuestro será por una suma mucho mayor que de haberse determinado con antelación los créditos del año desfavorable para la empresa, eso en caso de que el año referido existieran créditos fiscales que se puedan exigir. Por lo que insistimos que sí hay aseguramientos en abstracto.

➤ Por último, invoca la no aplicación de la jurisprudencia que declaró inconstitucional el artículo 145 toda vez que fue reformado y esta jurisprudencia no es aplicable. Esto nos convence de que mientras no haya cambio en la política fiscal, se reformará el artículo 145 del Código Fiscal de la federación después de cada declaración de inconstitucionalidad de nuestro máximo tribunal, así cuantas veces sea necesario sin cambiar los factores que motivan de censura, con el objeto de burlar las Declaraciones de Inconstitucionalidad y proseguir con esta práctica coercitiva.

⁶² SUPRA, PAG. 81.

⁶³ SUPRA, PAG. 50

⁶⁴ SUPRA, PAG. 24.

CAPITULO IV

ANALISIS CONSTITUCIONAL DEL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

4.1.GENERALIDADES.

Es a través del Juicio de Amparo Indirecto que se ha podido lograr las declaratorias de inconstitucionalidad anotadas en el capítulo anterior.

Cabe mencionar que el Procedimiento Administrativo de Ejecución carece de fase instructiva como se anotó en el capítulo II, por lo que para impugnarlo debe hacerse mediante la interposición de un recurso de revocación en términos del artículo 116 del Código Fiscal, dicho recurso se interpone ante la misma autoridad que emitió el acto impugnado, por lo que solo prosperaría por defectos u omisiones en el cumplimiento del artículo 145 del Código Fiscal.

Por otro lado tenemos el Juicio de Nulidad ante Tribunal Fiscal de La Federación, que es otro medio de impugnación del Embargo Precautorio, donde encontramos que hay más imparcialidad toda vez que la resolución es a cargo de un ente distinto al que emitió el acto que se impugna, a contrario del Recurso de Revocación. Sin embargo para que prospere el Juicio de nulidad debe haber defectos y omisiones en la ejecución y contravenir al artículo 145 en estudio. Por lo que si se aplico correctamente el embargo precautorio basado en el artículo 145 este quedará firme, aunque dicho artículo violente el sistema jurídico.

Por lo anterior, para atacar al embargo precautorio es necesario acudir al Juicio de Amparo Indirecto, promoverlo ante Juez de Distrito y remitirse el afectado a la impugnación de la ley que es la fuente del agravio, basando la demanda en la

inconstitucionalidad de esta. Por lo tanto, al resultar inconstitucional la ley, por consecuencia lógica serán inconstitucionales todos los actos posteriores de aplicación de la misma. En este caso lo será el Artículo 145 del Código Fiscal.

En otro orden de ideas, debemos hacer mención, que a contrario de la mayoría de Amparos Promovidos contra Leyes Fiscales, los Amparos promovidos contra el artículo 145 no impugnan violaciones al artículo 31 fracción IV ⁶⁵ de la Constitución Federal, toda vez que este artículo no vulnera los Principios de Proporcionalidad y equidad Tributarias. Esto debido a que el artículo reglamenta la facultad economico-coactiva del fisco, por lo que es un artículo de procedimiento y no establece supuestos jurídicos para el establecimiento de hechos imposables, en otras palabras no establece tasa ni tarifa tributaria, sino una ejecución de las leyes fiscales que si las establecen.

En el presente capítulo serán analizados con mayor amplitud la repercusión constitucional que provoca la vigencia del artículo 145 del Código Fiscal.

4.2. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL Y SU IMPACTO A LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.

4.2.1. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL Y SU RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 5 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La suprema corte de Justicia de la nación no ha hecho pronunciamiento alguno sobre si el embargo precautorio en materia administrativa es violatorio del

⁶⁵ SUPRA, PAG. 28

artículo 5º. Constitucional. Sin embargo encontramos que su aplicación si viola al precepto citado:

El artículo 5 de la Constitución federal consagra la libertad de trabajo:

“A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. el ejercicio de esta libertad solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial...”

Tenemos entonces que la aplicación del embargo precautorio no ataca directamente a la facultad de los particulares para ejercer profesión, industria, comercio o trabajo, sino al producto de los mismos.

De la lectura del artículo, advertimos que solo por resolución judicial podrá vedarse este derecho o ser privado el producto del trabajo. Por lo que en la práctica se hace extensiva esta facultad a la autoridad administrativa, como ya lo anotamos al estudiar la ejecutoriedad de las resoluciones fiscales.⁶⁶ Así estamos ante otro ejemplo de actuación inconstitucional de las autoridades administrativas.

Tratándose de Un Embargo Precautorio de derecho Privado, no hay violación al artículo 5º. puesto que este sí es decretado por autoridad judicial, previo al agotamiento de los requisitos señalados por ley.⁶⁷

⁶⁶ SUPRA PAG 69.

⁶⁷RA, PAG. 51

Para ampliar un poco la violación a este precepto constitucional plantearemos el siguiente supuesto:

Digamos que una persona moral es embargada por el fisco (en el peor de los casos por créditos no exigibles) y en la diligencia se le embargan cuentas bancarias de su negociación. Tenemos:

(a) Que el particular ya no podrá cumplir con el pago de la nómina, por lo que afecta el producto del trabajo de personas físicas considerados socialmente vulnerables.

(b) Ya no podrá cumplir con el pago a proveedores, por lo que afectan a otras empresas en mayor o menor grado con posibilidad de vulnerar sus finanzas y como consecuencia, pueden incurrir también en mora con el fisco, proveedores y trabajadores, pudiéndose originarse una cadena ruinosa.

Por lo tanto tenemos que se aplica un embargo precautorio para salvaguardar el interés público y satisfacer las necesidades sociales. Pero bajo el esquema expuesto resulta que acontece todo lo contrario, pues con la ganancia que obtiene el fisco con el embargo planteado, lejos de ser un beneficio para la colectividad afecta de manera directa a terceros, lo que puede desencadenar la privación del producto del trabajo de una población determinada.

4.2.2 EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL Y SU RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Respecto al artículo 14 de la Constitución Federal encontramos la siguiente tesis emitida por Tribunal Colegiado de Circuito⁶⁸:

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

⁶⁸ INSTANCIA: TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO, FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, PARTE XV- FEBRERO, TESIS: I. 3º .A. 588 A, PAG. 181

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

En este caso no encontramos que la tesis transcrita sea acertada, por el contrario encontramos en la Doctrina argumentos jurídicos bastantes para desvirtuarla: El maestro Burgoa⁶⁹ hace la siguiente referencia, aunque no directa y específicamente mente al procedimiento administrativo de ejecución, pero que se encuentra relacionada con el tema que nos ocupa:

“No debe confundirse la preexistencia de la oportunidad legal defensiva al acto de privación , con la impugnabilidad de éste mediante recurso que consignent las leyes normativas en dicho acto. En el primer caso, es evidente que se observa la garantía de audiencia ; mientras que en el segundo se deja de acatar, en virtud de la anterioridad del acto privativo a la oportunidad de defensa , la cuál no se deduciría como previa, sino como posterior a dicho acto a través del medio de impugnación que legalmente se establezca. En puridad constitucional, cuando una ley administrativa faculta a la autoridad de que se trate para realizar actos de privación en perjuicio del gobernado, sin consagrar un procedimiento defensivo previo, pero se estará en presencia de una violación a la garantía de audiencia, aunque la propia ley estatuye recursos o medios de impugnación del mencionado acto”.

Tomando en cuenta las ideas del Maestro Burgoa resulta que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación es violatorio del numeral 14 de nuestra carta magna, toda vez que el procedimiento administrativo de ejecución carece de fase instructiva por lo que no concede garantía de audiencia al gobernado la cual es fundamental principalmente por el emplazamiento como acto complejo, que a más de ser una formalidad esencial de cualquier procedimiento , es un presupuesto procesal

⁶⁹ BURGOA IGNACIO, OB. CIT. PAG. 549.

que entre otras cosas se le da a conocer el contenido de la demanda y se le previene a la comparecencia en juicio.

La garantía de audiencia no queda satisfecha con el recurso de Revocación regulado en el Código Fiscal, puesto que es su interposición resulta paralela al procedimiento principal, cuya consecuencia radica en que este medio de defensa no se puede aplicar de manera previa a la afectación jurídica, sino que necesariamente se interpone ante actos administrativos consumados.

4.2.3. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

El artículo 16 de la Constitución federal dispone en la parte que nos interesa: “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...”

La Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó al artículo 145 del Código Fiscal era violatorio del artículo 16 de la Constitución mediante la emisión de las Tesis Jurisprudenciales antes citadas⁷⁰ por estimar fundamentalmente:

(a) Es violatorio en razón de que autoriza la traba del embargo precautorio sin que se hubiese determinado la obligación de enterar el tributo ni cuantificado el mismo.

⁷⁰ SUPRA, PAG. 81 Y 93

(b) La determinación de una contribución constituye un requisito indispensable para el nacimiento del interés fiscal.

(c) Sostener lo contrario implica autorizar la práctica de embargos en abstracto sin que haya certeza de la existencia de un crédito fiscal.

(d) Dicho precepto concede facultades omnímodas a la autoridad para poder determinar a su arbitrio la determinación del monto del embargo y de los bienes afectados; y

(e) En atención a que el plazo de un año para fincar el crédito no tenía justificación.

Así que el artículo fue reformado⁷¹ y no ha recaído otra censura por parte del Máximo tribunal. Sin embargo encontramos que las causas de censura no han sido superadas por el legislador si tomamos en cuenta lo siguiente:

(a) En 1995 se promulga el artículo 145 de Código Fiscal de la Federación, el cuál autoriza la traba de embargo precautorio a créditos no exigibles y estableciendo el plazo de un año para determinarlos.

(b) En 1996 es reformado el artículo, donde se autoriza a la traba de embargo para créditos no exigibles, si se actualiza alguno de los supuestos del artículo 55 del mismo código. Continúa vigente el plazo de un año mencionado.

(c) En 1998 es reformado nuevamente el artículo, donde se sigue autorizando la traba de embargo precautorio para créditos no exigibles y como novedad los anteriores supuestos del artículo 55 ahora son insertados en el propio artículo 145 y se sustituye el plazo de un año por tres plazos diversos.

Entonces tenemos que el sustancialmente se sigue autorizando el embargo precautorio sobre créditos no exigibles con un plazo para determinarlos posterior a la ejecución, por lo que solo cambió el contenido gramatical del artículo.

Retomando las ideas del capítulo I del presente trabajo de tesis veremos lo concerniente a la determinación en cantidad líquida del Crédito Fiscal y como contraviene al artículo 16 de la Constitución.

En primer término es necesario puntualizar que conforme al artículo 31 Constitucional, “son obligaciones de los Mexicanos... IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

De ello se sigue que la contribución se resuelve jurídicamente en una prestación de dar de un sujeto pasivo o contribuyente, como consecuencia de la actualización de determinados supuestos legalmente establecidos - hecho imponible - con la finalidad de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados o Municipios.

El artículo 6º. Del Código Fiscal de la Federación establece el momento en que se causan las obligaciones fiscales en los siguientes términos:“ 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.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación...”

⁷¹ SUPRA, PAG. 96.

Del contenido de este precepto deriva que el legislador estableció que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, es decir, cuando se configuran el hecho imponible y asimismo que el procedimiento para efectuar la determinación del tributo, esto es, el o los actos mediante los cuales se particulariza aquel presupuesto y se establece el alcance cualitativo de la obligación, corre por regla general a cargo del sujeto pasivo de la obligación.

Entonces tenemos que el interés fiscal de la autoridad hacendaria para hacer efectiva la recaudación de los tributos tiene como presupuesto esencial no solo que la obligación tributaria haya sido causada, sino que esta se encuentre determinada , es decir, que una vez actualizado el hecho imponible, se haya particularizado y cuantificado , bien por el propio contribuyente , o por la autoridad administrativa, el monto de la contribución, pues es claro que hasta en tanto ello no se verifique la obligación fiscal no es susceptible de ser garantizada jurídicamente.

Entonces la práctica de embargo precautorio antes de que se cuantifique y particularice la obligación a cargo del contribuyente, lo que se traduce en la traba de un aseguramiento de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado aún cuando se intente justificar por las causales que para ello contempla el artículo 145 del código fiscal vigente, adolece de los mismos vicios de inconstitucionalidad del artículo 145 que antes de su reforma fue declarado inconstitucional por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia.

SINÓPSIS CRÍTICA.

➤ Doctrinalmente en el derecho de las obligaciones el crédito fiscal y el crédito civil se encuentran clasificadas en diferentes rubros siendo el primero una obligación de Derecho Público y la segunda una obligación de Derecho Privado.

➤ El crédito en el derecho privado encuentra su fuente primordial en el Contrato que se define como el acuerdo de voluntades para crear o transmitir derechos y obligaciones.

➤ El crédito fiscal encuentra su fuente primordial en la Ley, que es la que establece los supuestos jurídicos para su nacimiento y determinación, denominado hecho imponible, en contraposición del derecho privado donde la Ley como fuente autónoma de obligaciones se encuentra en segundo plano.

➤ Ambas ramas del derecho regulan al crédito de manera similar en lo que respecta a la relación jurídica y los elementos personales del crédito consistentes en deudor y acreedor, con la salvedad que en el derecho fiscal el estado es el acreedor por excelencia.

➤ El Derecho Privado y el Fiscal difieren en la regulación del crédito en lo que respecta al objeto del mismo: El primero atribuye a la relación jurídica prestaciones consistentes en dar (en dinero o en especie) hacer o no hacer; en el segundo la obligación primordial es de dar cosa cierta en dinero y excepcionalmente en especie.

➤ Hay algunas semejanzas en las modalidades en el crédito fiscal y el civil en figuras como la Compensación y la Condonación, sin embargo existen diferencias sustanciales lo que respecta a la determinación del crédito, así como en la Caducidad y la Prescripción, además de otras figuras como en la Novación, la Dación en pago y la Confusión, reguladas por el código civil y que en materia fiscal no existen. Por otro en materia fiscal existe la facultad Económico-Coactiva que consiste en la acción que el fisco lleva a cabo en contra de un causante que no ha enterado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más accesorios, de manera imperativa y contra la voluntad del afectado. Dicha facultad encuentra sustento constitucional en el artículo 22 el cuál señala que será la autoridad judicial la facultada para poner en marcha este mecanismo.

➤ En razón de lo expresado en el punto anterior los mecanismos para hacer efectivos los dichos créditos deben ser regulados específicamente atendiendo a la naturaleza jurídica de la rama del Derecho que les dio origen.

➤ En la legislación de Derecho Privado existen tres tipos de embargo para garantizar el monto de créditos siendo los siguientes: Como ejecución de sentencia, embargo ejecutivo y el embargo precautorio. El Código Fiscal solo se pronuncia sobre el último.

➤ El embargo precautorio en el derecho privado es un mecanismo para evitar la evasión de las obligaciones contraídas, el cuál puede ejecutar el acreedor antes o durante un juicio no ejecutivo, y requiere satisfacer los requisitos que la ley señala para que lo ordene el juzgador. En cambio el embargo precautorio en el derecho fiscal puede ser ordenado por autoridad administrativa sin necesidad de desahogar requisitos previos exigidos en el Derecho Privado, y sin acudir a otra instancia superior para practicarlo.

➤ La figura insertada en el capítulo 145 del Código Fiscal no es un embargo precautorio, sino un embargo ejecutivo sui generis, que no da oportunidad al deudor de ser oído y que retoma elementos de figuras coactivas del derecho privado para formar una forma de ejecución fuera de serie. De lo anterior podemos establecer que el legislador le dió esta denominación para justificar una medida imperativa de naturaleza injusta, basándose en la aceptación existente del embargo precautorio para el derecho civil y mercantil.

➤ El embargo precautorio en materia fiscal, no es un mecanismo imperativo insertado en la ley administrativa de manera aislada; forma parte de un sistema hegemónico y autoritario del fisco, el cual tiene facultades coercitivas como son: visitas domiciliarias, imposición de sanciones, un capítulo propio de Derecho Penal, así como un cuerpo policiaco particular y una serie de privilegios formales y procesales, que crean como resultado una desigualdad en la relación jurídica deudor-acreedor que en el derecho privado no existe.

➤ El embargo precautorio debe impugnarse mediante juicio de amparo indirecto, atacando la inconstitucionalidad del artículo 145 del Código Fiscal, toda vez que los recursos ordinarios establecidos en la ley no son suficientes para desvirtuarlo si este fue aplicado apegado a derecho, en la inteligencia que la normatividad que le da origen es inconstitucional y violenta el sistema jurídico.

➤ El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vulnera garantías individuales: Pugna con el artículo 5 de la constitución federal al permitir la privación del producto del trabajo de los gobernados, cuando esa facultad expresamente es reservada para la autoridad judicial; contraviene la garantía de audiencia preceptuada por el artículo 14 constitucional al no establecer etapa instructiva dentro del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que el afectado no tiene oportunidad legal para ser oído en defensa, situación que no se convalida con la interposición del recurso de Revocación insertado en el propio código; vulnera al artículo 16 de la ley fundamental al permitir la traba de embargo sobre créditos no exigibles creando con esto un clima de incertidumbre jurídica y la posibilidad de aplicar secuestros en abstracto.

➤ Finalmente se aplica de manera indebida la facultad Económico-Coactiva del fisco al ser aplicada por la autoridad administrativa, siendo que la propia constitución determina que esta facultad es reservada para la autoridad judicial.

PROPUESTA PARA REFORMAR EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El derecho que tiene el estado para allegarse recursos para el bienestar general no debe ser fundamento para que la autoridad haga prevalecer leyes positivas que crean un clima de inseguridad y desigualdad jurídica, atentando con el espíritu del constituyente de 1917.

La reforma fiscal no debe incluir únicamente al artículo 145 del Código Fiscal, sino que debe abarcar todas y cada una de las normas que generan dicha desigualdad.

Para superar las violaciones a las garantías y en estricto apego constitucional se debe comenzar por delegar la facultad Económico-Coactiva al poder judicial, tal como lo establece el artículo 22 de la Carta Magna.

Sin embargo, como la corriente hegemónica actual por parte del poder administrativo es la de ejercitar la facultad mencionada por medio de la autoridad hacendaria sin delegar esta facultad a otro poder para hacer expedito el cobro del tributo. Entonces referimos las siguientes propuestas de reforma que encuadran dentro del ámbito de cobro imperativo de la administración pública:

➤ Primeramente debe eliminarse el término de embargo precautorio dentro de la legislación fiscal, debido a que no lo es; carece de los elementos y la naturaleza intrínseca consagrados en los ámbitos del Derecho de donde fue retomado, por que de seguir denominándolo así entonces es menester que se cumplan con los requisitos estipulados que para esta figura exige el derecho privado.

➤ La denominación que debe llevar la figura que servirá de aplicación de la facultad Económica-Coactiva del fisco, debe ir acorde a los elementos que la integran por lo que proponemos que se denomine **Procedimiento Ejecutivo Fiscal**.

➤ Para que dicho procedimiento no vulnere las garantías individuales, ni violente el sistema jurídico deberá ser ejercitado por la autoridad administrativa a través del Tribuna Fiscal de la Federación, el cuál como ente de la Administración Pública satisface la postura de no delegación de la facultad Económico –Coactiva a poder extraño, de está manera se supera la posibilidad de abuso en la ejecución imperativa del crédito fiscal.

➤ Además en el procedimiento que se propone deberá contar con fases procedimentales iniciando con:

(a) Presentación de escrito fundado y motivado por parte del organismo administrativo que pretenda entablar la ejecución ante La sala regional Del Tribunal Fiscal de la federación, solicitando se expida auto de ejecución o auto de exequendo, a semejanza del Juicio ejecutivo mercantil.

(b) En caso de que proceda la ejecución, se le requerirá de pago al contribuyente moroso, y de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para garantizar el crédito fiscal.

(c) Posterior a la traba de embargo debe instaurarse un periodo probatorio a efecto de satisfacer la garantía de audiencia.

(d) Agotada la etapa instructiva La Sala emitirá resolución definitiva que ordene que quede sin efecto la ejecución o bien el remate de los bienes secuestrados, en la inteligencia que ambas partes en litigio deberán contar con recursos ordinarios para impugnar la resolución si les es desfavorable.

➤ Finalmente debe eliminarse de la legislación fiscal la posibilidad de ejecución de embargo sobre créditos no exigibles, no determinados o pendientes de determinarse, toda vez que su autorización implica el cobro coactivo de créditos inexistentes, situación que vulnera al artículo 16 de la Constitución Federal.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Aguilar Gutiérrez, Antonio, y otros. Panorama Del Derecho Mexicano, Ed. UNAM, México, D.F. 1966,
- 2.- Armienta Calderón, Gonzalo. La Reforma Procesal Fiscal. de. PGR México, D.F. 1985
- 3.- Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, México 1982.
- 4.- Burgoa Ignacio, Las garantías individuales, 8ª. Edición, Ed. Porrúa, México, 1973
- 5.- Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al estudio del Derecho Fiscal. Ed, Porrúa. México D.F. 1973
- 6.- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, 5ª Ed. Porrúa, México 1973.
- 7.- Diez, Manuel Ma. Manual de Derecho Administrativo, tomo I, Ed. Plus Ultra. Buenos Aires, 1981.
- 8.- García Domínguez, Miguel Angel. Infracciones Fiscales – Penales. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, D.F. 1980.
- 9.- Gutiérrez y González, Ernesto, Ob. Cit. Pág. 866.
- 10.- Lucero Espinosa Manuel, Teoría Practica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Ed. Porrúa. 1995
- 11.- Mag. Martínez Rosaslanda, Sergio y otros, la Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación . México D.F. 1993.
- 12.- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. México, 1986.
- 13.- Rojina Villegas, Rafael. Teoría General de las Obligaciones o Derechos de Crédito. Ediciones encuadernables El Nacional. México 1943.
- 14.- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1994.

15.- Sánchez Piña, José de Jesús. Derecho Fiscal. 5ª. Edición, Ed. Pac, S.A. de C.V. México 1995.

16.- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, Ed. Porrúa, México, 1974

17.- Varios, Lexipedia, publicada por Enciclopedia Britannica, México, 1989,

LEGISLACION.

1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, 1999.

2.- Código Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa 1999

3.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa 1999

4.- Ley Orgánica del Tribunal Federal Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa 1999

5.- Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Porrúa 1999

6.- Ley del Impuesto al Valor Agregado. Editorial Porrúa 1999

7.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Editorial Porrúa 1999

8.- Ley de Amparo. Editorial Porrúa 1999

9.- Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa 1999

10.- Código de Comercio. Editorial Porrúa 1999

11.- Código Federal de Procedimientos Civiles. Editorial Porrúa 1999

12.- Ley de Títulos y Operaciones de Crédito. Editorial Porrúa 1999.

OTRAS FUENTES.

1. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, Diario de Debates, LVI Legislatura.
2. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, Gaceta Parlamentaria, año I, número 0, jueves 4 de diciembre de 1997.
3. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, Gaceta Parlamentaria, año II, número 168, lunes 30 de noviembre de 1998.
4. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Septiembre 1996.
Amparo en revisión 2799/96
Quejoso: Moda infantil Duende, S.A. de C.V.
Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
Ministro Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.
5. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Marzo 1997.
Amparo en revisión 2658/96
Quejoso: Fernando Rodríguez Gutiérrez.
Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
Ministro Ponente: Sergio Salvado Aguirre Anguiano.
6. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Marzo 1997
Amparo en revisión 2310/96
Quejoso: Bolingo, S.A. de C.V.
Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
Ministro Ponente: Juventino V. Castro y Castro.
7. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Abril 1997.
Amparo en revisión 2713/96
Quejoso: Super Servicio Polanco, S.A. de C.V.
Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ministro Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

8. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Marzo 1998.

Amparo en revisión 778/97

Quejoso: Fausto Barón Guadarrama

Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ministro Ponente: Humberto Roman Palacios.

9. Página Oficial en Internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Compilación de Jurisprudencias, México D.F. año 2000. Consultable en la siguiente dirección electrónica:

http://www.scjn.gob.mx/Consultas/Inicial_Consultas.asp