

663

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO INTERNACIONAL

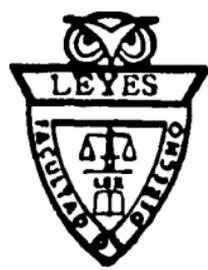
"EL DERECHO CONVENCIONAL EN MATERIA FISCAL Y EL EMBARGO PRECAUTORIO EN EL DERECHO COMPARADO"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
PINEDA PINEDA CARLOS ALBERTO

ASESOR: ERNESTO REYES CADENA

MEXICO, D. F.

2002





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO INTERNACIONAL

INGENIERO LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR
P R E S E N T E

El PINEDA PINEDA, CARLOS ALBERTO, inscrito en el Seminario de Derecho Internacional bajo mi dirección, elaboró su tesis profesional titulada: "EL DERECHO CONVENCIONAL EN MATERIA FISCAL Y EL EMBARGO PRECAUTORIO EN EL DERECHO COMPARADO", bajo la dirección del Lic. Ernesto Reyes Cadena, trabajo que después de su revisión por quien suscribe, fue aprobada por cumplir con los requisitos reglamentarios, en la inteligencia de que el contenido y las ideas expuestas, en la investigación, así como su defensa en el examen oral, son de la absoluta responsabilidad de su autor, esto con fundamento en el artículo 21 del Reglamento General de Exámenes y la fracción 11 del artículo 2º de la Ley Orgánica de la Universidad Nacional Autónoma de México.

De acuerdo con lo anterior y con fundamento en los artículos 18, 19, 20 y 28, del vigente Reglamento de Exámenes Profesionales, solicito de usted, ordene la realización de los trámites tendientes a la celebración del Examen Profesional de Lic. en Derecho del C. Pineda Pineda.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLA EL ESPIRITU"
Cd. Universitaria, 26 de septiembre de 2002


DRA. MABILIA ELENA MANSILLA Y MEJIA
DIRECTORA DEL SEMINARIO

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

México, D.F. a 2 de septiembre de 2002.

Dra. María Elena Mansilla y Mejía
Directora del Seminario de Derecho Internacional
P R E S E N T E.

Por este medio le informo que el pasante CARLOS ALBERTO PINEDA PINEDA - concluyó la elaboración de la tesis EL DERECHO CONVENCIONAL EN MATERIA FISCAL Y EL EMBARGO PRECAUTORIO EN EL DERECHO COMPARADO, trabajo que con esta fecha someto a su consideración para los efectos académicos a — que haya lugar.

ATENTAMENTE



ERNESTO REYES CADENA
Asesor.

Agradecimientos:

**A mis padres:
Marcelo Pineda García y
María de Jesús Pineda Bruno
Por haberme regalado la vida
Y la oportunidad de realizar
Mi profesión**

**A mis hermanos:
Miguel Angel y Gabriela Alejandra
Porque siempre seremos hermanos**

**A mis abuelas:
Teresa García y Melania Bruno
Porque siempre me demostraron su
Apoyo incondicional.**

**A mi tía Gorda:
Por haberme apoyado
cuando lo necesité**

**A mi asesor:
Lic. Ernesto Reyes Cadena
Porque sin él no hubiera sido
Posible este trabajo**

**Y sobre todo a Dios
Por permitirme llevar a cabo este proyecto.**

Agradecimientos:

**A mis padres:
Marcelo Pineda García y
María de Jesús Pineda Bruno
Por haberme regalado la vida
Y la oportunidad de realizar
Mi profesión**

**A mis hermanos:
Miguel Angel y Gabriela Alejandra
Porque siempre seremos hermanos**

**A mis abuelas:
Teresa García y Melania Bruno
Porque siempre me demostraron su
Apoyo incondicional.**

**A mi tía Gorda:
Por haberme apoyado
cuando lo necesité**

**A mi asesor:
Lic. Ernesto Reyes Cadena
Porque sin él no hubiera sido
Posible este trabajo**

**Y sobre todo a Dios
Por permitirme llevar a cabo este proyecto.**

“ El Derecho Convencional en materia Fiscal y el Embargo Precautorio en el Derecho Comparado ”

INDICE

<i>Tema</i>	<i>Página</i>
Introducción.....	1
Capítulo 1. Derecho Internacional Privado y Derecho Convencional.....	3
1.1 Derecho Nacional y Derecho Internacional.....	3
1.2 El Derecho Internacional Privado.....	6
1.3 Derecho de los Tratado y Derecho Convencional.....	12
Capítulo 2. El Derecho Convencional en materia Fiscal.....	30
2.1 Potestad Tributaria del Estado y Derecho Fiscal.....	30
2.2 Derecho Convencional en materia Fiscal.....	37
2.3 Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria (18 de enero de 1990).....	40
2.4 Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta (3 de febrero de 1994).....	44
Capítulo 3. El Embargo Precautorio en el Derecho Comparado.....	53
3.1 El Embargo en materia Fiscal y el Embargo Precautorio Fiscal.....	53
3.2 El Embargo Precautorio Fiscal en el Derecho Mexicano.....	55
3.3 El Embargo Precautorio Fiscal en el Derecho Latinoamericano.....	64
A) República de Colombia.....	64
B) República Bolivariana de Venezuela.....	70

Capítulo 4. Estudio Comparativo.....	75
Cuadros Comparativos de las legislaciones en estudio.....	75
1. Diferencias.....	75
2. Similitudes.....	81
Capítulo 5. Constitucionalidad del Embargo Precautorio Fiscal en México.....	83
5.1 Garantías Individuales en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	83
5.2 La Garantía del artículo 14 Constitucional y el Embargo Precautorio.....	88
5.3 La Garantía del artículo 16 Constitucional y el Embargo Precautorio.....	92
5.4 Criterios del Poder Judicial de la Federación respecto al Embargo Precautorio.....	101
Conclusiones.....	103
Bibliografía y Legislación consultada.....	106

Introducción

El Derecho Convencional en materia Fiscal es un tema sobre el cual se ha escrito de manera escasa, no obstante su importancia es mayúscula. Las relaciones internacionales (primordialmente comerciales) entre Estados, ha hecho que se regulen nuevas situaciones que atañen directamente a la materia Fiscal, lo que implica una rigurosa labor y ha traído como consecuencia la elaboración de Convenios Internacionales en materia Fiscal. Con ello se advierte que esta materia sea una de las que más se desarrollen en los últimos años.

Por otro lado, se ha considerado estudiar la figura jurídica del Embargo Precautorio Fiscal, ya que constituye una medida cautelar cuya aplicación resulta controvertida, lo que lo hace un tema interesante. Además, su regulación no sólo trasciende en la materia Fiscal, sino que se codifica en otras materias.

El presente trabajo tiene como objetivo el destacar la importancia que actualmente tiene el Derecho Convencional en materia Fiscal y el estudio comparativo de la figura jurídica del Embargo Precautorio Fiscal en México, Colombia y Venezuela.

Consta de cinco capítulos; el primero de ellos analiza lo referente al Derecho Internacional Privado y el Derecho Convencional, lo cual nos permite entender la necesidad que surge entre los Estados para relacionarse.

El segundo examina proplamente al Derecho Convencional en la materia Fiscal, con lo que se advierte que es una materia que adquiere mayor importancia dentro del Derecho Convencional.

El tercero se ocupa de explicar el Embargo Precautorio en materia Fiscal, así como su regulación en algunas legislaciones latinoamericanas, en donde indicamos inicialmente la de México.

El cuarto implica el estudio comparativo de dichas legislaciones, a través de cuadros que muestran las diferencias, aspectos no regulados y las semejanzas.

El quinto estudia algunas consideraciones sobre la Constitucionalidad del Embargo Precautorio Fiscal en nuestra legislación enfocándose básicamente en las Garantías establecidas en los artículos 14 y 16 Constitucionales. Finalmente expongo las Conclusiones y la Bibliografía consultada.

Espero que este trabajo sea ilustrativo y sirva como documento de información para el lector.

CAPITULO I

“ Derecho Internacional Privado y Derecho Convencional ”

1.1 Derecho Nacional y Derecho Internacional

A grandes rasgos, podemos decir que el Derecho Nacional, también llamado Interno, es aquel que tiene vigencia únicamente dentro de un solo Estado o Nación. Es decir, el sistema jurídico que rige en un Estado, es conocido como el Derecho Interno. Una definición más amplia, es que el Derecho Nacional es el conjunto de reglas legales, instituciones, métodos y procedimientos que constituyen el Derecho positivo en un lugar y tiempo determinados. Lo anterior podría entenderse ya que las normas jurídicas existentes en el mundo no son universales, sino particulares; tienen ciertos límites, un ámbito de aplicación y duración, y son válidas para cierto territorio y grupo humano, por lo que disienten frecuentemente entre sí. De aquí la pluralidad de ordenamientos jurídicos divergentes: el de una y de otra nación. Este denominado Derecho Nacional o Interno es autónomo e independiente respecto de otros, y sólo es aplicable al territorio que forma parte de un Estado.

En opinión del profesor Leonel Pereznieto¹, el Derecho Interno cuenta con su propia naturaleza y sus propias características, que generalmente son las subsiguientes:

¹ Cfr. PEREZNIETO CASTRO, Leonel.- *Derecho Internacional Privado. Parte General*, 7ª Edición, Oxford University Press, México 1998, pág. 13

- 1) Cada Estado tiene un conjunto de normas que constituyen su sistema jurídico, que generalmente derivan de una norma suprema denominada Constitución;
- 2) Cada Estado, prevé la existencia de un cuerpo legislativo que emite leyes, así como un cuerpo judicial que se encarga de impartir justicia;
- 3) Cada Estado contempla un órgano que se encarga de aplicar las leyes; y
- 4) Cada Estado al tener su propio sistema jurídico tiene un ámbito material limitado y definido de aplicación coactiva que se circunscribe al territorio de dicho Estado.

Con lo anterior podemos comprender que nuestro país cuenta con su propio Derecho Interno que lo distingue de otros ordenamientos jurídicos, al ser un Estado independiente.

Ahora bien, cuando los distintos Estados se relacionan de manera recíproca, a un nivel de Nación a Nación, podemos hablar de un Derecho Internacional. Así el Derecho Internacional podría definirse como el ordenamiento normativo jurídico que regula las relaciones entre los Estados. La aplicación de una normatividad jurídica ajena a un Estado, puede traducirse como un Derecho extranjero o extraño, que es prueba contundente de que el Derecho Internacional debe y necesita ser regulado dentro del límite de las exigencias de los Estados que se relacionan.

Conforme al profesor Manuel Becerra, el Derecho Internacional surgió con la paz de Westfalia de 1648, en donde sólo se reconocía como único sujeto a los

Estados; no obstante el progreso de las relaciones internacionales, y específicamente en el siglo XIX, propició al fenómeno jurídico de las organizaciones internacionales, como sujetos dotados de personalidad jurídica en forma apartada a los Estados. En las últimas décadas las organizaciones internacionales han sido escenario de un apresurado adelanto del Derecho Internacional. Asimismo, las personas físicas que tradicionalmente no han sido concebidas como sujetos del derecho internacional, en los últimos tiempos han ganado esta calidad, de manera relativa, como sujetos indirectos del Derecho Internacional.

El Derecho Internacional regula o aspira regular las relaciones de los diversos Estados entre sí y con otros entes públicos internacionales, así como las relaciones de los ciudadanos de unos Estados con los de otros.

El Derecho Internacional supone la existencia de una comunidad jurídica internacional que nace y se desarrolla como consecuencia de las relaciones necesarias que existen entre los Estados; por lo que el Derecho Internacional influye sobre el Derecho Interno de cada Estado, en cuanto a la celebración de acuerdos internacionales, y que podría conducir a la modificación del Derecho Interno de cada Estado para adoptar el Internacional.

Podemos concluir que el Derecho Internacional se caracteriza por las normas que nacen del consentimiento expreso de los Estados para obligarse a cumplirlos en virtud de su acuerdo de voluntades.

Las relaciones del Derecho Nacional y el Derecho Internacional, han sido analizadas tradicionalmente a partir de construcciones dogmáticas y de planteamientos técnicos, pero lo cierto es que la facultad de contraer obligaciones

internacionales es un atributo de la soberanía de un Estado, por lo que un Estado al pretender adherirse a una norma de carácter internacional, no podrá alegar su Derecho Interno para incumplirla. Ahora analicemos lo referente al Derecho Internacional Privado.

1.2 Derecho Internacional Privado

Para empezar a analizar al Derecho Internacional Privado, tenemos que partir de su concepto. El concepto del Derecho Internacional Privado evolucionó a través del tiempo. Tradicionalmente, se definía como el Derecho cuya función era reglamentar las relaciones privadas entre los individuos a nivel internacional. Sin embargo, la doctrina actual considera que el Derecho Internacional Privado debe regular cualquier tipo de relación internacional, entre persona privadas, aún cuando se trate de Estados que actúan como particulares.

En opinión del profesor Carlos Arellano García², " el Derecho Internacional Privado es el conjunto de normas jurídicas de Derecho Público que tienen por objeto determinar la norma jurídica aplicable en los casos de vigencia simultánea de normas jurídicas de más de un Estado que pretenden regir una situación concreta ". En nuestra opinión, el Derecho Internacional Privado es un conjunto de normas que se aplican a los individuos en sus relaciones internacionales.

Los inicios del Derecho Internacional Privado se remontan a la creación de las ciudades, ya que con estas surgen los primeros problemas entre sus

² Cfr. ARELLANO GARCIA, Carlos. *Derecho Internacional Privado*, 12ª Edición, Porrúa, México 1998, pág 11.

habitantes, ya que existían relaciones jurídicas entre ellos y por ende había que determinar cual sería el Derecho a aplicar. Así, se considera como primera Escuela de Derecho Internacional Privado a la Estatutaria del siglo XII, al norte de Italia.

Los Glosadores y Posglosadores crearon aportaciones importantes en la materia como son los principios siguientes: 1) la costumbre internacional; 2) distinción entre estatutos reales y personales; 3) las categorías de vinculación. Las Escuelas francesa y holandesa de los siglos XII y XV propusieron y aplicaron el territorialismo como solución a los conflictos de leyes; la Escuela italiana del siglo XIX, a través de uno de sus exponentes, Mancini, protegió la aplicación de la ley nacional. Posteriormente, el autor alemán Friedrich Carl von Savigny, propuso el sistema de solución de a los conflictos de leyes a partir de la bilateralidad de las reglas de conflicto y de la vinculación de las relaciones jurídicas al Derecho aplicable.

Actualmente, la doctrina se divide en tres corrientes, que a grandes rasgos señalan lo siguiente: 1) los autores que defienden la aplicación territorial de las leyes, es decir, que sostienen que debe aplicarse un derecho nacional; 2) los autores que consideran que el carácter internacional del Derecho Internacional Privado es primordial ya que para ellos debe aplicarse un derecho que se rija por tratados o convenios; y 3) los autores que estiman que el Derecho Internacional Privado debe tener un carácter autónomo a través de un equilibrio entre el nacionalismo e internacionalismo, mediante el estudio del Derecho comparado para armonizar los sistemas jurídicos.

Ahora bien, respecto a la naturaleza del Derecho Internacional Privado, podemos decir que es ambigua ya que por un lado es un Derecho Internacional en cuanto a su objeto, que es la reglamentación de la vida internacional de los individuos, y por el otro, es un Derecho privado porque contrario al Derecho Internacional Público, sus sujetos son las personas y no los Estados. Sin embargo, por sus fuentes, así como por la falta de un legislador internacional, el Derecho Internacional Privado parte del derecho nacional de cada país.

El contenido del Derecho Internacional Privado varía según los autores que estudian la materia; generalmente suele incluirse como contenido a los siguientes aspectos:

- a) Nacionalidad
- b) Condición Jurídica de los extranjeros
- c) Conflicto de leyes
- d) Conflicto de jurisdicciones

En México, el Derecho Internacional Privado abarca como contenido estos aspectos: *la nacionalidad*, entendida como el análisis de los derechos y obligaciones de los nacionales en un sistema jurídico determinado; *la condición jurídica de los extranjeros*, concebida como la calidad que guarda en un Estado una persona que no es nacional; *el conflicto de leyes*, que significa la determinación de la ley aplicable a una relación privada de carácter internacional; y *el conflicto de jurisdicciones*, que implica el estudio de la competencia internacional de los jueces nacionales y de los efectos y de la ejecución de una sentencia emitida en el extranjero.

Respecto a los fines del Derecho Internacional Privado, el Profesor Carlos Arellano García³, señala que son los siguientes:

- a) Procurar la armonía entre normas jurídicas de diversos Estados que concurren en una sola relación de derecho;
- b) Obtener la seguridad de los derechos en el orden internacional;
- c) Lograr la justicia a base de la aplicación de Derecho extranjero cuando sea necesario para dar al sujeto interesado en la vigencia extraterritorial de la norma extranjera lo que le corresponde; y
- d) Permitir el comercio jurídico.

Finalmente, las fuentes del Derecho Internacional Privado son las Nacionales e Internacionales. Las primeras son la ley, la jurisprudencia, la costumbre y la doctrina.

La ley, puede entenderse como las normas creadas mediante un proceso legislativo, con el que cuenta un sistema jurídico, para su aplicación dentro de su ámbito de vigencia. La ley como fuente del Derecho Internacional Privado, varía según el sistema jurídico de que se trate; por lo general, las disposiciones legales acerca del Derecho Internacional Privado son escasas y se encuentran dispersas dentro las distintas materias del sistema jurídico.

La jurisprudencia puede concebirse como el criterio uniforme de interpretación y aplicación de las normas jurídicas, por los Tribunales de cada Estado, ya que por lo general estos son los órganos encargados de aplicar las

³ ARELLANO GARCIA, Carlos.- *Derecho Internacional Privado*, Op. Cit. pg. 31.

leyes al caso específico. La jurisprudencia se refiere a la interpretación hecha por los jueces de la obra del legislador, y cuando dicha interpretación se realiza de manera uniforme frecuenta tener el carácter de obligatoriedad para su aplicación en casos posteriores.

La costumbre, es la manera reiterada como se llevan a cabo actividades específicas, y que pueden ser reconocidas en un momento dado por el Derecho, y en consecuencia, convertirse en obligatoria para aquellos que ejercen esa misma actividad. Si no es reconocida por el Derecho su observancia es voluntaria. El Derecho Mexicano reconoce a la costumbre como complementaria de la ley en ciertos casos.

La doctrina, son las opiniones expresadas por los autores acerca de determinada materia, es decir, son las ponencias sobre algún aspecto específico del Derecho, que haya realizado algún autor calificado en el tema. La doctrina contribuye a elaborar normas jurídicas y sirve de apoyo para resolver casos concretos.

Ahora bien, las Fuentes Internacionales (similares a las Nacionales) son los tratados y las convenciones; la costumbre internacional, la jurisprudencia internacional, la doctrina y las conferencias diplomáticas y los congresos.

Los tratados y las convenciones son instrumentos de carácter internacional, o sea, acuerdos celebrados entre sujetos del orden jurídico internacional, en los que llegan a incluirse asuntos de Derecho Internacional Privado. Existen pocos tratados bilaterales o multilaterales en materia de Derecho Internacional Privado a pesar de la importante labor desarrollada por las conferencias internacionales.

Cabe aclarar que la fuerza obligatoria de los tratados ratificados es diferente de un país a otro.

La costumbre internacional, se lleva a cabo mediante la aplicación de ciertos principios en el Derecho Internacional Privado que han perdurado y han sido aceptados en las diferentes legislaciones nacionales de diversos países. Algunos de estos principios son: *Lex loci regit actum* (significa que la ley del lugar rige el acto), *Lex rei sitae* (significa que para determinar la ley aplicable a los bienes, hay que atender a donde se encuentran situados), *Mobilia sequuntur personam* (significa que los bienes muebles siguen a la persona), *Lex fori* (significa que la ley aplicable al procedimiento en un juicio debe ser la del tribunal en donde se esté llevando a cabo ese juicio), entre otros.

La jurisprudencia internacional se manifiesta primordialmente por los tribunales internacionales, del que destaca por su importancia la Corte Internacional de Justicia; no obstante pocas veces se han pronunciado o emitido resoluciones acerca de cuestiones relacionadas con el Derecho Internacional Privado, toda vez que se conocen en mayor magnitud litigios entre Estados y de interpretación de Tratados, por lo que la jurisprudencia en el ámbito internacional es muy limitada.

La doctrina a nivel internacional ha tenido un papel importante, ya que numerosos congresos y conferencias internacionales que se celebran cada año agrupan especialistas en la materia. Así las conferencias diplomáticas y los congresos como fuentes internacionales, reúnen a representantes o delegaciones oficiales para discutir y elaborar proyectos de tratados o convenciones, para su aprobación posterior.

Analicemos ahora el Derecho de los Tratados y el Derecho Convencional.

1.3 Derecho de los Tratados y Derecho Convencional

Debido a la interdependencia cada vez mayor que guardan los países, han proliferado los convenios o tratados internacionales, instrumentos jurídicos que bien pudiéramos asimilar a los contratos en el sentido de que mediante el consentimiento manifestado por los Estados con ese carácter en el caso de los tratados se da vida a un vínculo jurídico y se crean derechos y obligaciones entre las partes. Es decir, que así como los particulares se sirven de los contratos para estipular derechos y obligaciones entre sí, los sujetos de Derecho Internacional y particularmente los Estados, celebran tratados sobre las más variadas materias con la intención de crear derechos y obligaciones regidos por el Derecho Internacional.

Como consecuencia natural de la proliferación de convenios internacionales, el Derecho de los tratados es una de las disciplinas que más se ha desarrollado en los últimos años; en el ámbito internacional, ha pasado de ser mero Derecho consuetudinario a ser Derecho codificado a partir de la celebración de las Convenciones de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados y la de 1986 sobre Tratados celebrados entre Organismos Internacionales o entre Organismos Internacionales y Estados.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entró en vigor hasta el 27 de enero de 1980, al reunirse los requisitos de entrada exigidos por el artículo 84 de la propia convención.

La Convención consta de 85 artículos distribuidos en ocho partes que a su vez se dividen en secciones de la siguiente manera:

Parte I. Introducción.

Parte II. Celebración y entrada en vigor de los tratados.

Sección 1. Celebración de los tratados.

Sección 2. Reservas.

Sección 3. Entrada en vigor y aplicación provisional de los tratados.

Parte III. Observancia, aplicación, e interpretación de los tratados.

Sección 1. Observancia de los tratados.

Sección 2. Aplicación de los tratados.

Sección 3. Interpretación de los tratados.

Sección 4. Los tratados y los terceros Estados.

Parte IV. Enmienda y modificación de los tratados.

Parte V. Nulidad, terminación y suspensión de la aplicación de los tratados.

Sección 1. Disposiciones generales.

Sección 2. Nulidad de los tratados.

Sección 3. Terminación de los tratados y suspensión de su aplicación.

Sección 4. Procedimiento.

Sección 5. Consecuencias, notificaciones, correcciones, y registro.

Parte VI. Disposiciones diversas.

Parte VII. Depositarios, notificaciones correcciones, y registro.

Parte VIII. Disposiciones finales.

Según el artículo 2 , párrafo 1, inciso a) de la Convención: "Se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación." Por lo que con ello nos queda claro el concepto de Tratado. No obstante, en opinión del Profesor Contreras Vaca⁴, los Tratados podemos definirlos como el acuerdo de voluntades entre sujetos de la comunidad internacional (Estado u Organismos Internacionales), que crean, modifican o extinguen derechos y obligaciones; estamos de acuerdo con esta definición puesto que abarca la generalidad de los actos que dan objeto a un tratado.

Para continuar con el criterio del Profesor Contreras Vaca, los elementos de un Tratado son *la capacidad, el consentimiento, el objeto y la forma*. Veamos lo que significa cada uno de estos elementos.

La *capacidad* se traduce en la aptitud para poder celebrar tratados, que indudablemente, la tienen los sujetos de Derecho Internacional, que son los Estados y los Organismos Internacionales. Esto conforme al artículo 6 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que instituye que todo Estado tiene capacidad para celebrar tratados.

⁴ Cfr. CONTRERAS VACA, Francisco José.- *Derecho Internacional Privado, Parte Especial*, Oxford University Press, México 1998, pág. 10.

Respecto al *consentimiento*, este se traduce en la presunción de la manifestación de la voluntad del Estado para obligarse, a consecuencia de que exista el vínculo jurídico entre el sujeto y la obligación, por lo que cada Estado, al hacer uso de su soberanía, establece las instituciones y procedimientos a través de los cuales expresa su voluntad. El consentimiento no debe encontrarse viciado por error, dolo y mala fe, coacción o por corrupción del representante, según nos afirma el Profesor Contreras Vaca⁵. Para él, el error es un vicio del consentimiento, en el cual el Estado que pretenda alegarlo, debe acreditar que el error se refiere a un hecho concreto que no podía notarse al momento de la celebración del Tratado y que constituye un obstáculo para que el consentimiento otorgado fuere espontáneo.

El dolo y la mala fe, se da cuando un Estado ha sido inducido a la celebración del Tratado por una conducta fraudulenta de otro Estado que es parte en el mismo Tratado.

En este orden de ideas, la coacción, como vicio del consentimiento, radica en la presión indebida que se ejerce sobre el gobierno del Estado para forzar su consentimiento con el propósito de evitar actos o hechos de consecuencias graves, lo que afecta su soberanía y libre autodeterminación.

Finalmente, la corrupción del representante consiste en que la persona autorizada para exteriorizar la voluntad del Estado, firma el acuerdo internacional a sabiendas de que le es perjudicial a los intereses de su nación, pero benéfico a los suyos propios o de terceros Estados.

⁵ CONTRERAS VACA, Francisco José.- *Derecho Internacional Privado. Parte Especial*. Op Cit., pg. 12.

Ahora *el objeto*, como elemento del Tratado Internacional, significa la creación, modificación y la extinción de derechos y obligaciones entre las partes; cabe señalar que el objeto deberá ser siempre lícito, es decir, no debe contrariar a una norma imperativa de Derecho Internacional general, que según el artículo 53 de la Convención de Viena sobre la celebración de Tratados, esta norma es aquella aceptada y reconocida por la comunidad internacional en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de Derecho Internacional general que tenga el mismo carácter.

La *forma*, en los Tratados siempre deberá constar por escrito, y además en la práctica se han establecido cierto tipos de exigencias o formalidades que constituyen parte de los Tratados, y por consiguiente se integran a la forma los siguientes elementos:

- a) Título: se refiere al nombre que toma el acuerdo internacional.
- b) Preámbulo: se refiere a las partes contratantes y la mención de las instituciones investidas con facultades para representar al Estado.
- c) Exposición de motivos: se refiere a los propósitos primordiales que las partes acordaron para la celebración del tratado.
- d) Cuerpo: se refiere a las cláusulas consignadas por la materia del Tratado, en las que se establecen los derechos y obligaciones que se adquieren por las partes.
- e) Disposiciones Finales: se refiere a la fecha de entrada en vigor y duración del Tratado, el canje y depósito de ratificaciones o la forma de adherirse al mismo.

- f) Pig: se refiere a la inclusión de la manifestación expresa de las partes contratantes respecto de la aceptación del contenido del Tratado.

Ahora nos toca analizar el procedimiento para la celebración de Tratados, el cual se analizará conforme a lo establecido por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

La primera etapa la constituye la *Negociación*, que puede entenderse como el conjunto de actividades realizadas por los representantes de los Estados interesados, orientados a obtener una aceptación en el contenido del Tratado; suele en esta etapa designarse el idioma en que se redactará el texto correspondiente.

La siguiente etapa la constituye la *aprobación del texto*, en la que ya existe una negociación y con esto hay una aceptación del texto para formalizar el contenido del Tratado. El artículo 9 de la Convención en comento expresa que la adopción del texto de un Tratado se efectuará con consentimiento de todos los Estados participantes en su elaboración.

Posteriormente, encontramos que hay una *Suscripción*, como siguiente etapa, que significa que una vez adoptado el texto del Tratado, se acuerda que los negociadores lo *firmen*, lo que hace que al Tratado se le de un carácter de legitimidad. Aquí es conveniente mencionar que la *firma* puede ser de dos clases a saber: la *definitiva* o la *ad referéndum*. La primera se lleva a cabo cuando expresamente el Tratado así lo establece, y nos indica que la firma de las partes es suficiente para que el Tratado adquiera fuerza obligatoria. Es importante

mencionar que esta es la forma menos practicada para llevar a cabo un acuerdo internacional.

La firma *ad referendum*, por el contrario es la más utilizada, y constituye que la firma sólo dará autenticidad o legitimidad al Tratado, por lo que no generará aún, derechos y obligaciones entre las partes negociantes, hasta en tanto no se satisfagan las subsiguientes etapas previstas y por lo tanto todavía no adquiere el Tratado fuerza obligatoria. La firma en el Tratado puede reemplazarse por tan sólo la rúbrica del representante de las partes, ya que de acuerdo con la Convención, la rúbrica de un texto equivaldrá a la firma del Tratado cuando conste que los Estados negociadores así lo convengan.

Una vez vista la suscripción como la etapa de la firma en la celebración de un Tratado, podemos analizar la siguiente etapa que se refiere a la *Ratificación*, la cual puede entenderse como el mecanismo por el cual un Estado que participó en la negociación de un Tratado expresa su voluntad en quedar obligado por el mismo, a excepción de que como ya señalamos, se convenga que con la firma definitiva surta plenos efectos jurídicos. La ratificación se lleva a cabo sólo por los Estados que participaron en la negociación del Tratado. Cabe señalar que se podría dar otra figura dentro de las etapas de la celebración de Tratados, que es la *Adhesión*, que a diferencia de la ratificación, se lleva a cabo por aquellos Estados que no intervinieron en la negociación del Tratado, pero una vez formado éste se encuentran conformes en acatar sus disposiciones, siempre y cuando el Tratado lo permita y previo cumplimiento de los requisitos que exija dicho Tratado.

Para realizar la Ratificación, de acuerdo con el citado Profesor Contreras Vaca⁶, se tendrán que observar dos tipos de circunstancias las cuales son: la *Aprobación Interna* y la *Ratificación Internacional*. La primera se refiere a los requisitos nacionales que exige cada país para aprobar los Tratados. La ratificación Internacional se realiza una vez que el Estado internamente ha aprobado el texto del Tratado, a efecto de dar a conocer dicho consentimiento a los demás Estados interesados.

Para terminar con la ratificación, señalamos que ésta puede ser *pura o simple*, al aceptarse la totalidad del texto del Tratado; o *sujeta a condición*, cuando se otorga el consentimiento al efectuar reservas, es decir, declaraciones interpretativas a su texto, en caso de que sea permitido.

Con posterioridad a la ratificación se sigue generalmente con el canje, o sea, el depósito del instrumento del Tratado ante el sujeto de Derecho Internacional que el mismo designe, y todo esto con la finalidad de que el Tratado se de a conocer entre otros Estados interesados.

Finalmente, para concluir con las etapas de la celebración de los Tratados, encontramos el *Registro* y la *Publicación*. La multicitada Convención señala en su artículo 80 que los Tratados, después de su entrada en vigor, se transmitirán a la Secretaría de las Naciones Unidas para su registro o archivo e inscripción, según el caso y para su publicación. La falta de registro de un Tratado no trae consigo la inexistencia o nulidad, pero en caso de no registrarse ante las Naciones Unidas ningún país parte en caso de incumplimiento podrá invocarlo ante ningún organismo u órgano de las Naciones Unidas.

⁶ CONTRERAS VACA, Francisco José. - *Derecho Internacional Privado, Parte Especial*. Op. Cit. Pág. 18.

Respecto a la vigencia de los Tratados, los Estados tienen absoluta libertad para determinar el tiempo durante el cual quedarán obligados por el mismo, ya sea que se de una vez que el Tratado entre en vigor o por actos anteriores a su celebración, es decir, una aplicación retroactiva.

Por lo que respecta a la terminación del Tratado, un Estado quedará exento de cumplirlo por extinción, disolución, invalidez y rescisión. La extinción significa el vencimiento del plazo del Tratado, o la realización de los objetivos del mismo.

La disolución significa que el Tratado se suspende por el consentimiento unánime de los Estados que lo celebraron, ya sea porque las partes declaren expresamente tal intención o ya sea que celebren un nuevo Tratado con igual objeto y finalidad.

La invalidez, da por terminado el Tratado cuando desaparezca uno de los Estados parte en el mismo (a menos de que los derechos y obligaciones sean transmitidos a un Estado sucesor) o cuando el cumplimiento del Tratado se haga imposible.

La rescisión también implica la terminación del Tratado y procede por la incompatibilidad de las normas del mismo con el Derecho Internacional, la modificación de la personalidad jurídica de algunos de los Estados partes, o por la violación al Tratado.

Con ello damos por terminado lo que respecta al Derecho de los Tratados y pasamos a abordar el tema correspondiente a los Tratados en México.

Nuestra Constitución Política en vigor establece la bases para la celebración de Tratados toda vez que hace referencia a los tratados o convenciones internacionales en los artículos 15, 18, 76, fracción I; 89, fracción X; 117 y 133.

El artículo 15 restringe las facultades del poder ejecutivo y del senado para celebrar tratados, facultades previstas en los artículos 89, fracción X, y 76, fracción I. En su última parte, desautoriza en forma generalizada la celebración de tratados que alteren las garantías o derechos del hombre. Esta restricción está encaminada a la protección de la totalidad de los derechos civiles o individuales, así como de los derechos políticos o del ciudadano.

El artículo 18, en su último párrafo, prevé la celebración de tratados para efecto de llevar a cabo el llamado intercambio internacional de reos de nacionalidad mexicana o extranjeros.

Por su parte, el artículo 117 establece una prohibición a las entidades federativas para celebrar "alianza, tratado, o coalición con otro estado o con potencias extranjeras". Esta prohibición resulta congruente con la naturaleza jurídica del Estado federal mexicano, ya que los estados miembros carecen de personalidad jurídica para actuar como sujetos de Derecho Internacional.

En relación con el orden de jerarquía que guardan las normas dentro del sistema jurídico constitucional mexicano el artículo 133 señala: *"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de*

toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.*

El último párrafo del artículo 133 constitucional nos lleva a plantear la siguiente interrogante: ¿deben aplicarse los tratados internacionales indudablemente sobre las leyes locales?. Si en la práctica, al juez se le presenta la disyuntiva de tener que elegir entre una disposición estatal y una convención internacional que regulan una misma situación jurídica en forma contradictoria, lo primero que deberá resolver es si de acuerdo con el artículo 133, está facultado para no aplicar el tratado. De acuerdo con algunos autores, el juez debe aplicar el tratado internacional aún cuando este se encuentre en conflicto con las disposiciones locales. En opinión del profesor Tena Ramírez el juez común no puede definir, en un juicio ordinario, cual de las dos leyes provenientes de distintas jurisdicciones es la competente, para el efecto de no aplicar la ley de jurisdicción incompetente debe reducirse a respetar la presunción de supremacía, que sólo puede ser destruída por un fallo de la justicia de la Unión. El maestro Antonio Martínez Báez sostiene el criterio contrario. Para él la obligación de los jueces locales, de no aplicar, en caso de oposición contradictoria, el derecho local sino la norma suprema sólo existe de acuerdo con el mismo artículo 133, cuando la norma de grado más alto se ajusta a la Constitución del país, ya que así lo exige el mismo precepto, al hablar de leyes que emanen de ella y de tratados que estén de acuerdo con la misma. Al respecto, hemos sostenido el criterio de que el juez local debe aplicar la norma

que considere que esté de acuerdo con la Constitución. Si aplica la ley constitucional, a pesar de que se lleve el asunto al juicio de amparo, el fallo dictado por el juez del fuero común quedará firme, es decir, que por respeto al orden constitucional e inclusive por economía procesal, debe aplicarse la disposición que este de acuerdo con la carta magna.

Si relacionamos el artículo 133 constitucional, antes transcrito, con el 124, también de la Constitución que establece un sistema de delegación expresa de facultades a los funcionarios federales y reserva para las entidades federativas las facultades que no sean expresamente concedidas a la federación, se presenta el problema de si un tratado internacional que contenga disposiciones sobre materias de competencia local está o no apegado a la Constitución. Sobre este particular existen también opiniones opuestas; el licenciado Alejandro Vázquez Pando, por su parte, sostiene que el Ejecutivo federal si puede celebrar tratados internacionales en materias que estén reservadas a los estados de la federación, y que tales tratados sólo requieren de la aprobación del Senado, sin que sea necesaria la intervención de otro órgano para que el Presidente pueda ratificarlos o adherirse a ellos a nivel internacional.

Podemos señalar que una vez publicado un Tratado Internacional en el Diario Oficial de la Federación surte plenos efectos en el orden interno y debe aplicarse siempre que no vaya en contra de principios constitucionales o leyes reglamentarias de nuestra Constitución; igualmente las leyes federales, las constituciones y leyes locales dejarán de aplicarse sólo para aquellas situaciones

vinculadas con los Estados parte del acuerdo internacional, es decir, en el régimen que éste cree, en la materia respectiva.

No obstante todo lo anterior, el Poder Judicial a través de la jurisprudencia que emite, ha determinado que los Tratados Internacionales se encuentran jerárquicamente por encima de las Leyes Federales que emanan del Congreso de la Unión. La Tesis es la siguiente:

TESIS Núm. LXXVII/99 (PLENO) TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión.." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los Tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto de la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de las dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el constituyente haya facultado al Presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el Presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia. Independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como

consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar el derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados". No se pierde de vista que en su anterior conformación este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA", sin embargo este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98.- Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo.- 11 de mayo de 1999.- Unanimidad de diez votos (Ausente José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Humberto Román Palacios.- Secretario: Antonio Espinoza Rangel.LICENCIADO JOSE JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CERTIFICA: Que el Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/99, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial.- México, Distrito Federal, veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Una vez aclarada la jerarquía que guardan los Tratados internacionales en nuestro sistema, cabe comentar que en México además contamos con la Ley para la celebración de Tratados publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992, y entró en vigor al día siguiente. Consta de 11 artículos que en su mayoría repiten conceptos de la Convención de Viena o de la propia Constitución Política de nuestro país. Define en su artículo 2, apartado I el concepto de Tratado que señala de la siguiente manera:

"Tratado: el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas cualquiera que sea su

denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos. Los tratados deberán ser aprobados por el Senado de conformidad con el artículo 76, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estar de acuerdo con la misma y ser la Ley Suprema de toda la Unión en los términos del artículo 133 de la Constitución. "

Por último cabe señalar que conforme al párrafo final del artículo 4 de la ley, para ser obligatorios en el territorio nacional, los Tratados deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación.

Asimismo tenemos que mencionar que en nuestro país se alude a los Tratados Internacionales en diversas leyes y que respecto a las que nos ocupa en la materia, mencionamos la Ley Orgánica de la Administración Pública y el Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores. La primera ley en su artículo 28 fracción I señala que se concede a la Secretaría de Relaciones Exteriores la facultad de conducir la política exterior, para lo cual intervendrá en toda clase de tratados, acuerdos y convenciones en el que el país sea parte.

Por su parte el Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores en su artículo 9, fracciones V, VII, IX y X otorga a su Consultoría Jurídica la facultad de proponer su celebración o llevar su seguimiento, al concederle específicamente las siguientes atribuciones:

- a) Participar en la elaboración de proyectos de tratados internacionales de carácter gubernamental.
- b) Llevar los registros de los tratados que se celebren, terminen o denuncien.

- c) Tramitar los requisitos constitucionales para la entrada en vigor, terminación o denuncia de los tratados internacionales.
- d) Vigilar la ejecución de los convenios bilaterales en los que México sea parte.

Los Tribunales nacionales competentes para verificar la correcta aplicación de los Tratados, son los Tribunales de la Federación, de acuerdo con el artículo 104, fracción I y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Finalmente, analicemos el proceso para incluir a un Tratado Internacional a nuestro sistema jurídico. Empecemos por mencionar que corresponde al Presidente de la República celebrar los Tratados con el apoyo de la Secretaría de Relaciones Exteriores; y a quien corresponde la aprobación es al Senado del Congreso de la Unión. Actualmente no existe ningún ordenamiento legal en nuestro país que especifique el procedimiento para llevar a cabo la negociación y aceptación de los Tratados Internacionales, pero en la práctica suelen seguirse los siguientes pasos que son muy breves, ya que sólo se exponen a manera de señalar las etapas para que el Tratado sea aplicable en nuestro país:

- a) La Negociación, que anteriormente ya se habla mencionado;
- b) El análisis por parte de poder Ejecutivo, es decir, la Secretaría de Relaciones Exteriores.
- c) Envío al Senado una vez aprobado por la Secretaría de Relaciones Exteriores.

- d) El análisis del Senado con su aprobación haciéndolo saber mediante la Secretaría de Gobernación.
- e) Publicación del Decreto de Aprobación del Senado para su publicación en el Diario Oficial de la Federación, para informar a los habitantes de la República la resolución del Senado.
- f) Registro del Tratado y elaboración del instrumento de ratificación o adhesión.
- g) Depósito del instrumento de ratificación a adhesión.
- h) Publicación del Decreto de Promulgación, para que surta plenos efectos jurídicos al ser Derecho vigente el Tratado.

Finalmente, para concluir con este apartado podemos establecer que los Estados, como entes que gozan de capacidad para celebrar Tratados Internacionales, los han suscrito en materia de Derecho Internacional Privado, y de Derecho Procesal, lo que constituye una gran labor, ya que la regulación en asuntos de personas particulares de distintos Estados así como el determinar que ley es aplicable al proceso a seguir para con dichos asuntos, no es nada sencillo. Esto ha hecho que se llegue a considerar, entre los Estados que celebran los tratados, la modificación en su Derecho Interno, es decir, una alteración en sus leyes específicas en las cuales se regula la materia del tratado internacional. El objetivo de esta modificación es lograr normas procesales y privadas uniformes para aquellos Estados que efectúan tratados internacionales.

Con todo lo anterior, podemos definir al Derecho Convencional como el conjunto de tratados suscritos en materia de nacionalidad, extranjería, derecho privado y derecho procesal.

Hasta aquí hemos analizado lo que concierne al Derecho Internacional, el Derecho Internacional Privado, el Derecho de los Tratados y el Derecho Convencional. Pasemos al Derecho Convencional en materia Fiscal.

CAPITULO II

“ El Derecho Convencional en materia Fiscal ”

2.1 Potestad Tributaria del Estado y Derecho Fiscal

La Potestad Tributaria del Estado es la atribución legal que le confiere la Constitución Política para establecer las contribuciones necesarias que se requieren para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad y legalidad. Esta potestad se ejercita por el Poder Legislativo en el momento de elaborar leyes en el rubro tributario, en donde se definen los elementos fundamentales de la obligación fiscal, tales como los sujetos, el objeto, la base, la cuota o tarifa, la forma y periodo de pago, exenciones y exigibilidad de tal aportación.

La Potestad Tributaria del Estado es consustancial a la razón de ser del propio Estado, desde el momento en que surge como una forma superior de organización social, se ve en la necesidad de allegarse recursos para hacerle frente a sus diversas obligaciones de orden público y de interés social, y la vía fundamental para lograrlo es el establecimiento de contribuciones provenientes del patrimonio de los particulares.

Las características de la Potestad Tributaria del Estado, según el profesor Narciso Sánchez Gómez⁷ son las siguientes:

- a) Es ejercitada por el Poder Legislativo al dictar normas tributarias con carácter general, obligatorio e impersonal;
- b) Nace de la Constitución Política Federal;

⁷ Cfr. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso.- Derecho Fiscal Mexicano, 2ª Edición, Porrúa, México 2001, pág. 94

- c) Es producto de la autoridad soberana del Estado, lo cual significa que es connatural, propio y exclusivo de dicha entidad política y que surge desde el momento en que se instituye como forma superior de organización social;
- d) Es permanente toda vez que con el propio surgimiento del Estado se le da sustento y esencia jurídica para que sea ejercitada esa potestad como uno de los fines de su soberanía;
- e) Es de carácter abstracto, ya que al dictarse normas jurídicas tributarias se enfocan a toda la población.
- f) Es irrenunciable e imprescriptible, porque el Poder Público no debe desprenderse de esa potestad, ya que de ella depende su subsistencia, y el propio marco constitucional la dota de la autoridad suficiente para su ejercicio, observancia y vigencia.

La Potestad Tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del procedimiento legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho, que al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal. A ese vínculo que se genera al darse la situación concreta prevista por la norma se le conoce como la *relación jurídica*, que cuando se refiere al fenómeno tributario es conocida con el nombre de *relación jurídica tributaria*, que une a diferentes sujetos respecto a la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

De lo anterior podemos definir a la relación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, al hacer uso de su Potestad Tributaria, denominado sujeto activo, adquiere el derecho de recibir y exigir a un deudor, denominado pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria.

Ahora bien, los preceptos constitucionales en los que se regula la Potestad Tributaria son los siguientes:

- a) Artículo 31. *"Son obligaciones de los mexicanos: ... fracción IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."*
- b) Artículo 50. *"El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos Cámaras una de Diputados y otra de Senadores."*
- c) Artículo 73. *"El Congreso tiene facultad: ... fracción VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto; fracción XXIX-A. Para establecer contribuciones: 1. Sobre comercio exterior; 2. Sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27; 3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; y 5. Especiales sobre: a) Energía eléctrica; b) Producción y consumo de tabacos labrados; c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d) Cenizas y fósforos; e)*

Aguamiel y productos de su fermentación; f) Explotación forestal; y g) Producción y consumo de cerveza....”.

- d) Artículo 131. *“ Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo, y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia....; El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país...” .*

De los anteriores preceptos regulados en nuestra Carta Magna, se puede apreciar que es un deber para todos los mexicanos contribuir para el gasto público de la Federación, independientemente, de las contribuciones que se recauden en los Estados, Municipios o en el Distrito Federal, conforme al lugar en que se habite, y todo esto por facultad expresa al Congreso de la Unión para establecer los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto de la Federación, y con ello se advierte la Potestad Tributaria que se le confiere al Estado, a través de nuestra Constitución Política.

Ahora, analicemos lo que es el Derecho Fiscal, que dada la diversidad de criterios, conceptos u opiniones sobre éste, no es posible unificar los alcances doctrinales, sin embargo en todas ellas, se centra un aspecto esencial consistente en precisar cuáles son las contribuciones, consideradas como el principal ingreso del Estado y que en lo fundamental están constituidas por los impuestos, los derechos, aportaciones de mejoras y aportaciones de seguridad social. Así, el Derecho Fiscal, podemos definirlo como el conjunto de normas jurídicas de derecho público que regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público.

Cabe aclarar que al Derecho Fiscal se le han asignado diversas denominaciones tendientes a identificar su objeto de estudio, tales como Derecho Financiero, Derecho Impositivo, y Derecho Tributario, lo cual es erróneo ya que cada uno de estos términos tiene su propio significado, como veremos.

El Derecho Financiero, de acuerdo con el profesor Narciso Sánchez Gómez, " es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios que requiere el Estado para el desarrollo de sus actividades "⁸.

El Derecho Impositivo se refiere a un aspecto de los ingresos públicos, que se conocen como impuestos, por lo que se integra por un conjunto de normas y principios jurídicos que regulan el establecimiento, nacimiento, determinación, exigibilidad y pago de los impuestos.

⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso.- *Derecho Fiscal Mexicano*. Op. Cit. pg. 27

El Derecho Tributario, se constituye por un conjunto de normas jurídicas y conceptos doctrinales conducentes a la actividad tributaria del Estado, o sea, a la obtención de contribuciones para cubrir el gasto público.

Analicemos ahora las fuentes del Derecho Fiscal Mexicano. En primer lugar mencionaremos a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que representa la principal fuente en materia Fiscal. La Constitución sienta las bases de la obligación tributaria, la potestad tributaria federal y local, así como los principios de legalidad y audiencia que rigen los actos de las autoridades fiscales. De este ordenamiento jurídico se faculta al Poder Legislativo para crear leyes fiscales; autoriza al Poder Ejecutivo para hacer cumplir las normas jurídicas fiscales y ejercer la facultad reglamentaria respectiva; y al Poder Judicial le concede la función para resolver los conflictos que surjan entre el fisco y sus contribuyentes.

Como segunda fuente del Derecho Fiscal Mexicano encontramos a la Ley, que constituye la fuente formal, toda vez que sólo puede hablarse de un tributo mediante una norma jurídica que previamente haya sido expedida por el Poder Legislativo; de igual forma, las dependencias y organismos públicos, de competencia federal, estatal y municipal, sólo pueden hacer lo que la ley les permite, o sea que deben actuar conforme a lo establecido por los preceptos jurídicos que regulan su competencia. Ejemplos de leyes fiscales son, la Ley de Ingresos de la Federación, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto sobre la Renta, etcétera. Cabe aclarar que

para que tenga el carácter de ley, debe emanar del Poder Legislativo, ya sea federal o estatal.

Como siguiente fuente encontramos a los Reglamentos Administrativos, los cuales constituyen normas jurídicas generales, obligatorias e impersonales que a diferencia de la ley, emanan del Titular del Ejecutivo, ya sea federal, estatal o de los ayuntamientos municipales; estos reglamentos administrativos se crean con la finalidad de lograr la aplicación y observancia de la ley, es decir, explicar los alcances de la misma. Para el profesor Acosta Romero el reglamento es " una manifestación unilateral de la voluntad discrecional, es emitida por un órgano administrativo legalmente investido de potestad o competencia para hacerlo (Presidente de la República en el ámbito federal, Gobernador del Estado en las Entidades Federativas), creadora de normas jurídicas generales que desarrollan los principios de la Ley emanada del Congreso, a efecto de facilitar su ejecución y observancia en la esfera administrativa."⁹

Para continuar con las fuentes del Derecho Fiscal, tenemos en seguida a la Jurisprudencia, la cual es la interpretación de la ley que llevan a cabo los tribunales judiciales, al resolver las controversias que surgen entre los particulares o entre éstos y la Administración Pública. Gracias a la Jurisprudencia, los preceptos legales que regulan las actividades del fisco federal, estatal o municipal, se han perfeccionando, se han hecho congruentes con nuestro orden constitucional y da como resultado la eficacia a los principios de legalidad,

⁹ ACOSTA ROMERO, Miguel.- *Teoría General del Derecho Administrativo*. 10ª Edición, Porrúa, México 1998, pág. 389 y 390.

audiencia y seguridad jurídica, así como el respeto estricto a las garantías individuales por parte de las autoridades tributarias.

Los Tratados Internacionales también constituyen una fuente del Derecho Fiscal, ya que la incorporación de México a los mercados internacionales, que han derivado del movimiento intenso de capitales y de personas, ha hecho que nuestro país celebre Tratados de carácter internacional en el rubro fiscal principalmente para evitar la doble tributación, figura que se analizará con posterioridad.

La Doctrina también forma parte de las fuentes del Derecho Fiscal. Está comprendida por un conjunto de ideas, opiniones, principios, teorías y criterios personales de los distintos tratadistas del Derecho Fiscal, y que con sus aportaciones vienen a sostener y a contribuir a esta rama jurídica. No es una fuente básica y obligatoria.

2.2 Derecho Convencional en materia Fiscal

Para nuestro país el Derecho Convencional ha tomado importancia en materia Fiscal, toda vez que a partir de que se estableció en 1986 el primer Tratado en materia comercial, que fue el Convenio de Adhesión de México al Acuerdo Internacional sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), los convenios internacionales pasaron a formar parte relevante de la materia. Otro ejemplo de ello lo es el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), en el cual existen regulaciones fiscales de trascendencia; así como se han concertado con otros países Tratados de cooperación en materia aduanera. El

Derecho Convencional en materia Fiscal puede entenderse como aquel que tiende a crear una estructura tributaria para contribuyentes de otro Estado distinto al de su residencia, que mediante Inversiones ingresan a dicho Estado.

Por ello conviene precisar que los Tratados Internacionales en materia Fiscal son de dos clases según el profesor Luis Carballo Balvanera¹⁰ :

- Los que son celebrados en materia arancelaria para formar una zona de libre comercio o una unión aduanera.
- Los que son celebrados para evitar la doble imposición internacional o para el intercambio de información fiscal.

En ambos casos el objeto de los Tratados lo constituyen los impuestos establecidos por los Estados contratantes, sean estos arancelarios y demás contribuciones de comercio exterior, o los impuestos internos de cada Estado. Conviene precisar que el arancel es un impuesto general de importación.

Los Tratados celebrados con la intención de crear una zona de libre comercio implica un proceso de integración en el que dos o más Estados realizan un acuerdo en el que se tenga por objetivo primordial eliminar las barreras arancelarias, es decir, desaparecer las fronteras comerciales entre esos Estados contratantes, ya que se pretende una libre circulación de mercancías, de capitales y de servicios.

Los Tratados celebrados con la intención de crear una unión aduanera implica también un proceso de integración, por el cual los Estados contratantes acuerdan que además de unificar una zona de libre comercio, se de existencia a

¹⁰ Cfr. CARBALLO BALVANERA, Luis et al.- *Convenios Fiscales Internacionales*, Porrúa, México 1994, pág. 51.

un arancel externo común, lo que significa que dentro de los territorios de los Estados contratantes habrá una libre circulación de mercancías, capitales y servicios, pero además habrá un arancel que se aplica a cualquier producto extranjero que ingrese a los Estados que celebraron el Tratado, por lo que se pactan convenios compensatorios para la distribución de las entradas de los productos extranjeros.

Ahora bien, los Tratados Internacionales para evitar la doble imposición, son aquellos celebrados por dos o más Estados con la finalidad primordial de solucionar los problemas derivados de la superposición de dos sistemas tributarios distintos sobre los mismos hechos imponibles para así fijar normas de colaboración aplicables a cada caso en concreto; es decir, son convenios que determinan las medidas para impedir que las personas que amplían sus actividades más allá del país del que son residentes se enfrenten al problema de la imposición múltiple, pues reciben ganancias gravables tanto en el país en el que se originan dichas utilidades, como en su país de residencia, ya que ambos Estados ejercen su potestad tributaria sobre tales rendimientos. El citado profesor Luis Carballo Balvanera a este aspecto comenta que " la doble imposición internacional se refiere a la existencia de impuestos de dos o más Estados que gravan simultáneamente el mismo hecho y a la misma persona, originando para ésta su obligación ante las autoridades fiscales de aquellos. "¹¹

En este orden de ideas, los Tratados Internacionales celebrados para el intercambio de información fiscal son aquellos que pretenden una reciprocidad en el manejo de los informes de carácter tributario para impedir, principalmente, la

¹¹ CARBALLO BALVANERA, Luis et al. - *Convenios Fiscales Internacionales*. Op. Cit., pg. 52.

evasión y el fraude en materia impositiva; cabe mencionar, que además en los Tratados Internacionales en materia Fiscal que México ha suscrito, se ha incluido como parte fundamental el impedir la evasión fiscal, por lo que es necesario explicar lo que este término significa. Los tratadistas han desarrollado un criterio uniforme para el concepto de evasión fiscal, el cual podría establecerse como aquella conducta ilícita adoptada por contribuyentes para eximirse total o parcialmente de obligaciones tributarias legalmente tipificadas.

Para el entendimiento de estos temas, se examinará el contenido de dos convenciones que han sido suscritas por los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América.

2.3 Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria.

Dicho acuerdo se firmó en la ciudad de Washington D.C. el 9 de noviembre de 1989, y fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de enero de 1990, para su entrada en vigor. Consta de ocho artículos los cuales se refieren a los siguientes puntos:

- A. Artículo 1. *Objeto*; el objeto de este Tratado es facilitar el intercambio de información entre los Estados contratantes en relación con la determinación y recaudación de impuestos a fin de prevenir dentro de sus respectivas jurisdicciones la evasión y el fraude fiscal.

B. Artículo 2. *Impuestos comprendidos en el Acuerdo*; Los impuestos que se comprenden en este Tratado son establecidos por cada Estado contratante, es decir, cada Estado señala en que impuestos se va aplicar este Tratado.

Para México los impuestos que comprende este Acuerdo son:

1. Impuestos federales sobre la renta.
2. Impuestos sobre producción del trabajo.
3. Impuesto federal al activo de las empresas.
4. Impuestos federales al valor agregado.
5. Impuestos federales sobre el consumo.

Para los Estados Unidos de América, los impuestos que comprende este acuerdo son:

1. Impuestos federales sobre la renta.
2. Impuestos federales sobre la renta del trabajo.
3. Impuestos federales sobre transferencias destinadas a evadir el impuesto sobre la renta.
4. Impuestos federales sobre sucesiones y donaciones.
5. Impuestos federales sobre el consumo.

C. Artículo 3. *Definiciones*; en este artículo se establecen los principales conceptos que debemos entender para los efectos del Acuerdo. Lo sobresaliente de estos conceptos son las autoridades competentes en este Acuerdo, que para el caso de nuestro país será el Secretario de Hacienda y Crédito Público o su delegado; para los Estados Unidos de América será el Secretario del Tesoro o su delegado. Asimismo, otro concepto de

trascendencia es el de información a lo que debemos entender a todo hecho o declaración, cualquiera que sea la forma que revista y que pueda ser relevante o esencial para la administración y aplicación de los impuestos.

D. Artículo 4. *Intercambio de Información*; este es el artículo de mayor importancia del Acuerdo, ya que en este se establecen las bases en las que se realizará dicho intercambio. En este apartado, se faculta al Estado que requiera de información para examinar libros, documentos, registros u otros bienes tangibles que puedan ser relevantes para la investigación; interrogar a toda persona que tenga conocimiento de información que pueda ser trascendente; obligar a toda persona que esté en posesión de información relevante para la investigación, a comparecer en fecha y lugar determinados para prestar declaración. De igual forma, se señala en este artículo que cualquier información que recibe un Estado contratante se tratará como secreto y solamente se revelará a personas físicas o autoridades que participen en la determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos que son objeto del Acuerdo.

E. Artículo 5. *Procedimiento de acuerdo mutuo*; Se acuerda poner en práctica un programa destinado a lograr el objeto del Acuerdo. Este programa puede incluir las medidas necesarias para mejorar el cumplimiento de las disposiciones tributarias. Asimismo, las autoridades competentes de los

Estados contratantes tratarán de resolver por mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda derivada de la interpretación o aplicación del Acuerdo.

F. Artículo 6. *Costos*; Este artículo se refiere a que los gastos en que se incurran por la asistencia de información proporcionada, serán sufragados por el Estado que proporcione la información y los costos extraordinarios incurridos por dicha asistencia serán sufragados por el Estado que solicite la información, a menos que las autoridades competentes de los Estados contratantes, acuerden alguna otra forma distinta.

G. Artículo 7. *Entrada en vigor*; Se acuerda que este Tratado entra en vigor el día en que se efectúe el intercambio de notas por los representantes de los Estados contratantes debidamente autorizados al efecto, mediante el cual confirmen mutuamente que han cumplido con todos los requisitos constitucionales y legales necesarios para poder ejecutarse.

H. Artículo 8. *Terminación*; Se establece que este Acuerdo permanecerá en vigor hasta en tanto lo den por terminado uno de los Estados contratantes, los cuales podrán darlo por concluido en cualquier tiempo después de su entrada en vigor, previa la notificación por vía diplomática, con un mínimo de tres meses de antelación.

2.4 Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

Dicho Convenio se firmó en la ciudad de Washington D.C., el 18 de septiembre de 1992, el cual fue aprobado por la Cámara de Senadores el 12 de julio de 1993, y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de febrero de 1994 para su entrada en vigor. Consta de 30 artículos los cuales manejan distintos temas que se estructuran de la siguiente manera:

- a) Artículo 1. *Ámbito general.* El Convenio se aplica para las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

- b) Artículo 2. *Impuestos que comprende.* En general este Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes.

- c) Artículo 3. *Definiciones generales.* Dentro de las definiciones más importantes, encontramos a las autoridades competentes, que para el caso de México lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y para los Estados Unidos de América, lo es el Secretario del Tesoro o su representante autorizado.

- d) Artículo 4. *Residente*. La expresión residente de un Estado contratante, implica toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.
- e) Artículo 5. *Establecimiento permanente*. Para los efectos de este contrato, se entenderá por establecimiento permanente el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, incluyendo además las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres y las minas, los pozos de petróleo o de gas.
- f) Artículo 6. *Rentas inmobiliarias*. Se refiere a que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado, es decir, si una persona que tiene su domicilio en México, obtiene algún tipo de renta por un bien inmueble de su propiedad que se encuentra en los Estados Unidos de América, tendrá que someterse a lo que establece este último Estado, de acuerdo con este Convenio.
- g) Artículo 7. *Beneficios empresariales*. Se refiere a que los beneficios de una empresa de cualquiera de los Estados que celebran este Convenio, tendrán

que someterse a imposición del Estado al que pertenezcan, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado contratante, por medio de un establecimiento permanente situado en él.

- h) Artículo 8. *Navegación marítima aérea.* Se establece que los beneficios de una empresa de un Estado contratante, que procedan de la explotación de buques o aeronaves, se tendrán que someter a la jurisdicción del Estado al que pertenezcan.
- i) Artículo 9. *Empresas asociadas.* Se habla de que podrá darse el caso de que dos empresas en sus relaciones comerciales o financieras se encuentren unidas, ya sea porque una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o bien que una misma persona participe directa o indirectamente en la dirección, el control o capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.
- j) Artículo 10. *Dividendos.* Los dividendo pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado, es decir, si una sociedad residente en México recibe dividendos de otra sociedad residente en los Estados Unidos de América, puede estar sujeta a imposición en México.

Asimismo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el preceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo.

- k) Artículo 11. *Intereses*. Los intereses pagados pueden ser sometidos a imposición en ambos Estados contratantes, pero la retención no puede exceder de 15% sobre el ingreso bruto. Además se conceden determinadas exenciones.
- l) Artículo 12. *Regalias*. Son las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción, además incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos. Las regalias procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
- m) Artículo 13. *Ganancias de capital*. Se habla de que las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes

situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

- n) Artículo 14. *Servicios personales independientes.* Se establece que las rentas que una persona física residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios personales independientes u otras actividades de naturaleza análoga, sólo podrán someterse a imposición del Estado en el que preste sus servicios.

- o) Artículo 15. *Trabajos dependientes.* Se acuerda que los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en virtud de un empleo, solo podrá sujetarse a la legislación del Estado en que realice su trabajo.

- p) Artículo 16. *Participaciones de consejeros.* Los administradores de una empresa que obtengan retribuciones, por sus servicios prestados fuera de su Estado de residencia tendrá que someterse a imposición de este Estado.

- q) Artículo 17. *Limitación de beneficios.* Se convienen las situaciones por las cuales una persona residente de un Estado contratante que obtenga rentas procedentes del otro Estado contratante, podrá obtener derechos a los beneficios fiscales que otorga la legislación de éste último Estado.

- r) Artículo 18. *Artistas y deportistas*. Se establecen las bases por las que se rigen a las personas que se dediquen a estas profesiones.
- s) Artículo 19. *Pensiones, anualidades y alimentos*. Se acuerda que las pensiones, los beneficios de seguridad social, las anualidades (es decir, suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas durante un número de años específicos, conforme a una obligación contratada como contraprestación a una adecuada y total retribución que es distinta de la prestación de servicios), los alimentos (que se entiende por éstos a los pagos periódicos efectuados ya sea por un acuerdo de separación por escrito o una sentencia de divorcio o por ayuda obligatoria o la manutención de menores por separación) tendrán que someterse a imposición del Estado contratante en que residan sus derechohabientes.
- t) Artículo 20. *Funciones públicas*. Las remuneraciones que se perciban por personas físicas por razón de servicios prestados a un Estado contratante sólo podrán sujetarse al Estado al que presten dichos servicios.
- u) Artículo 21. *Estudiantes*. Se refiere a las cantidades que reciban los estudiantes para cubrir sus gastos de mantenimiento.

- v) Artículo 22. *Organizaciones Exentas.* Las organizaciones que se encuentran exentas de impuestos en el otro Estado contratante, son aquellas que se dediquen a fines religiosos, científicos, literarios, educativos o de beneficencia.
- w) Artículo 23. *Otras rentas.* Se refiere a las rentas no mencionadas en los artículos anteriores, que sean percibidas por un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante, tendrán que someterse a éste último Estado.
- x) Artículo 24. *Eliminación de la doble imposición.* Se asientan las bases por las cuales los Estados contratantes evitarán la doble imposición de los impuestos sobre la renta, es decir, tratan de equilibrar los sistemas fiscales nacionales de cada Estado contratante adoptando criterios de tributación bien definidos que evitan la carga fiscal excesiva imputable a un residente de cualquiera de los Estados parte en esta Convención.
- y) Artículo 25. *No discriminación.* Se establece que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija a que sea más gravoso que aquellos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

- z) Artículo 26. *Procedimiento amistoso.* Se establece acuerda el procedimiento a seguir ante las autoridades competentes, cuando una persona considere que las medidas por uno o ambos Estados contratantes impliquen para ella un imposición que no esté conforme a las disposiciones de este Convenio.
- aa) Artículo 27. *Intercambio de Información.* Se establece que las autoridades competentes de los Estados parte en este Convenio, podrán intercambiar información tributaria, apegándose a los establecido por el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de Información Tributaria, firmado el 9 de noviembre de 1989, el cual se comentó anteriormente.
- bb) Artículo 28. *Agentes diplomáticos y funcionarios consulares.* Se indica que los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, no se afectan por las disposiciones de este Convenio.
- cc) Artículo 29. *Entrada en vigor.* Se señala que al momento de la notificación por parte de un los Estados contratantes del cumplimiento de sus respectivos requisitos constitucionales y legales, entrará en vigor el presente Convenio.

dd) Artículo 30. *Terminación.* Una vez transcurridos cinco años, después de la fecha de entrada en vigor, se podrá denunciar por parte de cualquiera de los Estados contratantes, para la conclusión del presente Convenio.

CAPITULO III

“ El Embargo Precautorio en el Derecho Comparado ”

3. 1 El Embargo en materia Fiscal y el Embargo Precautorio Fiscal.

Para entender este tipo de embargo es necesario precisar algunos temas antes de definirlo. Empecemos por establecer de dónde surge. Si un contribuyente determinó y pagó sus contribuciones dentro de los plazos de la ley el proceso fiscal llega a su fin; pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago o de garantía, la autoridad fiscal deberá aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución. Este es el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en ejercicio de su facultad coactiva para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos legalmente establecidos, el cual permite la recuperación de los adeudos.

Cabe mencionar que un crédito fiscal es una cantidad de dinero exigido por la autoridad fiscal por concepto de contribuciones a un sujeto pasivo llamado contribuyente.

Al entender esto podemos señalar que una vez que existe un crédito fiscal no cubierto o garantizado en los plazos establecidos por la ley, vendrá a lugar un Embargo. Luego entonces podemos definir al Embargo en materia Fiscal, el cual es el *acto administrativo que tiene por objeto la recuperación de créditos fiscales, mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o deudor, para en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta, o adjudicarlos a favor del fisco.* Entre los doctrinarios de la materia, como por ejemplo el profesor Narciso Sánchez Gómez, suelen definir al Embargo Fiscal como *el acto*

administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente para hacer efectivo el importe de créditos insolutos, mediante la enajenación de los mismos.

El Embargo Fiscal obedece a la resistencia del pago espontáneo por parte del contribuyente. Por ello la ley lo establece como una medida de cobranza coactiva para que el Estado, mediante funciones específicas, asegure los ingresos que le son atribuidos por derecho.

Al partir con estas definiciones, queda entendido que mediante la figura jurídica del Embargo en materia Fiscal, la autoridad competente busca asegurar el pago de créditos fiscales, lo que impide la disponibilidad al contribuyente para enajenar sus bienes y así cubrir los créditos a su cargo.

En cuanto al Embargo Precautorio en materia Fiscal, *es la medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para evitar probables daños y perjuicios en contra de los intereses del fisco por incumplimiento de obligaciones a cargo del contribuyente.*

El Embargo Precautorio en materia Fiscal es, sin lugar a dudas, el acto administrativo cuya ejecución resulta controvertida. Es de suma importancia señalar que de la legal actuación en la diligencia por parte del fisco, dependerá que el contribuyente no encuentre salidas para evadir el pago e impugne la actuación de la autoridad respecto del Embargo Precautorio.

Las características del Embargo Precautorio son las siguientes:

1. Es una medida cautelar.

2. Tiene por objeto asegurar el resultado de un procedimiento.
3. Busca evitar daños y perjuicios a los intereses del fisco.
4. Procede cuando se observen en la realidad situaciones de hecho previstas en la ley.

Con este tipo de Embargo la autoridad tributaria ejercita una medida cautelar o preventiva en contra del riesgo inminente que pudiera observar. Es decir, que el Embargo Precautorio en materia Fiscal procede cuando a juicio de la autoridad fiscal, algún contribuyente no lleva a cabo sus obligaciones fiscales de forma adecuada, por lo que decreta un Embargo de sus bienes hasta en tanto aquellas no se lleven de manera correcta.

Ahora veamos la regulación del Embargo Precautorio en materia Fiscal en algunas legislaciones latinoamericanas, en la que incluiremos a la mexicana.

3.2 El Embargo Precautorio Fiscal en el Derecho Mexicano

Antes de iniciar con el Embargo Precautorio Fiscal en nuestro derecho, observamos que la regulación de éste se encuentra en el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, vigente a partir del primero de enero de 1983. De igual forma, cabe mencionar que el legislador hizo una clasificación específica del Embargo en materia Fiscal al atender a diferentes situaciones de hecho y de derecho que se susciten. Esta clasificación corresponde a tres tipos de Embargo:

a) El Embargo en vía de Ejecución.

b) El Embargo Administrativo.

c) El Embargo Precautorio.

Para los efectos del presente trabajo, sólo nos enfocaremos al Embargo Precautorio.

La figura jurídica del Embargo Precautorio en nuestra legislación la encontramos en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el que a la letra dice:

"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 está 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 ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.*
- V. *Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado. *.*

Asimismo, el artículo 41 del citado ordenamiento, en su fracción II establece la procedencia del Embargo Precautorio en la siguiente situación:

" Cuando las personas obligadas 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: Fracción 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 éste artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumple 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. "

De lo anterior, se establece que son seis las situaciones en las que procede el Embargo Precautorio en nuestra legislación:

1. Oposición al inicio o desarrollo de las facultades de comprobación.
2. Desaparición del contribuyente, ocultación de bienes en ciertos supuestos.
3. El contribuyente no proporcione contabilidad que acredite cumplimiento de obligaciones fiscales.
4. Por el riesgo inminente de que el contribuyente evada el cumplimiento de obligaciones a su cargo.

5. El contribuyente no puede comprobar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
6. Cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios¹² o cuando no atienda a tres requerimientos de la autoridad.

Ahora bien, nuestra legislación establece una definitividad del Embargo Precautorio en el mismo artículo 145 párrafo quinto, el cual establece:

" El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de éste 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 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

¹² Se entiende por "ejercicio" al instrumento creado para controlar el nacimiento y cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente. Su fundamento legal lo encontramos en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual establece las reglas conforme a las cuales se determina el ejercicio fiscal de las personas físicas y de las morales.

en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución”.

La definitividad a la que se refiere este artículo, significa que el Embargo Precautorio dejará de serlo para volverse definitivo y por lo tanto se seguirá conforme al procedimiento administrativo de ejecución que se regula en el mismo Código.

Las reglas para llevar a cabo el Embargo Precautorio son las disposiciones aplicables al Embargo en vía de Ejecución, las cuales son:

- Se embargarán bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.
- Se embargarán negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponde, a fin de obtener mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.
- El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el Registro Público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos que se trate.

Asimismo, el artículo 152 del este Código establece las formalidades para practicar el Embargo, el cual dice:

" El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código.

De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento. "

Ahora, los bienes susceptibles de Embargo pueden ser bienes muebles, inmuebles o negociaciones; asimismo la persona con quien se entienda la diligencia tendrá derecho a señalar dichos bienes en el siguiente orden, de acuerdo a lo establecido con el artículo 155 del citado ordenamiento:

1. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
2. Acciones, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades y dependencias de la federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
3. Bienes muebles no comprendidos en los apartados anteriores.
4. Bienes Inmuebles.
5. Negociaciones.

Además, el ejecutor procederá a señalar bienes sin sujetarse al orden anterior cuando la persona con quien se entienda la diligencia no señale bienes suficientes a su juicio, o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.

Para los efectos del Embargo en estudio, se consideran bienes muebles a todos aquellos que son susceptibles de ser transportados de un lugar a otro, las acciones, los créditos, los certificados de participación, las obligaciones en general y los títulos de crédito.

Los bienes inmuebles también pueden ser objeto de embargo y son aquellos bienes raíces que por su naturaleza no son trasladables, por lo que al realizar un embargo de este tipo de bienes, se tendrá que efectuar de manera obligatoria la inscripción inmediata en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio. Asimismo es necesario solicitar a la autoridad correspondiente el certificado de libertad de gravámenes del inmueble.

Ahora, los bienes que quedan exceptuados de embargo, según el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

1. El lecho cotidiano y los vestidos del ejecutado o su familia.
2. Los muebles que sean indispensables para el ejecutado y su familia.
3. Los indispensables para la actividad o profesión a que se dedique el ejecutado.
4. Los que estén destinados a una negociación y que al ser separados impidan la realización de su objeto.
5. Armas, vehículos, caballos, etc., que los militares utilicen en su actividad.

6. Las semillas y frutos no cosechados, pero sí sus derechos.
7. El derecho de usufructo, pero si sus frutos.
8. Los derechos de uso o habitación.
9. Los que constituyen el patrimonio familiar debidamente inscrito en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
10. Los sueldos y salarios.
11. Las pensiones de cualquier tipo.

El Embargo de las negociaciones, es aquel mediante el cual la autoridad recaudadora de acuerdo con el artículo 151, fracción II, se hará con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda a fin de obtener mediante la intervención de ella recursos que satisfagan el crédito fiscal. Este tipo de Embargo se perfecciona al agregar al acta de embargo la siguiente documentación:

- o Inventario de bienes muebles que se están a la vista en el momento de la diligencia.
- o Relación de activo que forma parte de la negociación.
- o Acta constitutiva de la sociedad.
- o Título de propiedad de bienes inmuebles, donde conste folio real.
- o Cuentas bancarias.
- o Avalúo de la negociación, que para efectos bancarios se haya realizado.
- o Poder del representante legal.

Nuestro Código, además prevé en su artículo 158, que si al designarse bienes para trabar el Embargo, se opusiera un tercero fundándose en el dominio de ellos, el ejecutor no practicará el Embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente que lo acredite.

Asimismo, el artículo 162 establece que si durante el Embargo la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones donde se presume que existen bienes, el ejecutor, previo acuerdo del Jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fueren necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante con la diligencia. Además si el deudor o cualquier otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquel o el lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera, el ejecutor solicitará el auxilio de la fuerza pública.

Una vez realizado el Embargo de los bienes que hayan sido suficientes para cubrir el crédito fiscal, viene el remate de los mismos, con lo cual se permite a la autoridad la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación que incumplió el contribuyente. Con esto damos por terminado el Embargo Precautorio en México.

3.1 El Embargo Precautorio Fiscal en el Derecho Latinoamericano.

A) República de Colombia.

El sistema Fiscal colombiano se encuentra regulado por el Decreto No. 624 de 1989, denominado genéricamente "*Estatuto Tributario*", actualmente en vigor. El sistema tributario comprende impuestos de carácter nacional, departamental y

municipal. Los impuestos de carácter nacional son los de la renta, el impuesto al valor agregado (IVA), el de ganancias ocasionales, el impuesto del timbre y el impuesto de las remesas; los impuestos departamentales son el de la gasolina y el de consumo de licores; por último, los municipales son el impuesto predial y el de industria y comercio.

Dentro de este ordenamiento encontramos regulado al Embargo Precautorio Fiscal, en su Libro VI denominado "Gravamen a los movimientos financieros", Título VIII "Cobro Coactivo", artículo 837, el que a la letra dice:

"Artículo 837. Medidas preventivas. Previa o simultáneamente con el mandamiento de pago, el funcionario podrá decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor que se hayan establecido como de su propiedad. Para este efecto, los funcionarios competentes podrán identificar los bienes del deudor por medio de las informaciones tributarias, o de las informaciones suministradas por entidades públicas o privadas, que estarán obligadas en todos los casos a dar pronta y cumplida respuesta a la administración, so pena de ser sancionadas al tenor del artículo 651. Cuando se hubieren decretado medidas cautelares y el deudor demuestre que se ha admitido demanda contra el título ejecutivo y que ésta se encuentra pendiente de fallo ante la jurisdicción de lo contencioso-administrativo se ordenará levantarlas. Las medidas cautelares también podrán levantarse cuando admitida la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso-administrativo contra las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución, se presta garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado."

De lo anterior podemos advertir que el Embargo Precautorio en el sistema colombiano se denomina *Embargo y Secuestro Preventivo*. En el régimen Fiscal Colombiano, no se precisa de manera específica los motivos por los que procede el Embargo Precautorio, ya que sólo se menciona que el *funcionario* podrá decretar el Embargo y Secuestro Preventivo de los bienes del deudor que sean de su propiedad. Por esta razón tenemos que aludir a algunos preceptos del mismo *Estatuto Tributario*, para entender como es procedente este Embargo. El artículo 823 de este ordenamiento señala que:

"Artículo 823. Procedimiento administrativo coactivo. Para el cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo que se establece en los artículos siguientes."

De este artículo podemos observar que el procedimiento para el cobro forzoso de las deudas fiscales, ya sea por impuestos, anticipos, retenciones, intereses o sanciones, lo es el *Procedimiento Administrativo Coactivo*. Ahora bien, el artículo 826 nos establece:

"Artículo 826. Mandamiento de pago. El funcionario competente para exigir el cobro coactivo, producirá el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. Este mandamiento se

notificará personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez 10 días. Si vencido el término no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. En la misma forma se notificará el mandamiento ejecutivo a los herederos del deudor y a los deudores solidarios. Cuando la notificación del mandamiento ejecutivo se haga por correo, deberá informarse de ello por cualquier medio de comunicación del lugar. La omisión de esta formalidad, no invalida la notificación efectuada. El mandamiento de pago podrá referirse a más de un título ejecutivo del mismo deudor."

Por lo señalado en los artículos 823, 826 y 837 del citado Estatuto Tributario, podemos advertir que el *funcionario competente* podrá trabar *Embargo Preventivo*, sobre bienes propiedad del deudor, para el cobro coactivo de las deudas fiscales. Por ello, en este sistema Fiscal, el Embargo Precautorio procede a juicio del funcionario competente y con ello se practica el Procedimiento Administrativo Coactivo.

Ahora, la regulación del Embargo en el Estatuto Tributario se observa en los artículos 838, 839, 840 y 841. Veamos lo que nos indican.

"Artículo 838. Límite de los embargos. El valor de los bienes embargados no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes, éstos excedieren la suma indicada, deberá reducirse el embargo si ello fuere posible, hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado. El avalúo de los bienes embargados lo hará la administración teniendo en cuenta el

valor comercial de éstos y lo notificará personalmente o por correo. Si el deudor no estuviere de acuerdo, podrá solicitar dentro de los diez 10 días siguientes a la notificación, un nuevo avalúo con intervención de un perito particular designado por la administración, caso en el cual el deudor le deberá cancelar los honorarios. Contra este avalúo no procede recurso alguno."

De este precepto podemos comentar que para realizar el Embargo sobre bienes propiedad del contribuyente deudor, aquel no podrá exceder por el doble de la cantidad que se debe inicialmente. Por ejemplo, si un contribuyente tiene un adeudo con el fisco de \$ 10,000 pesos, la cantidad por la que se lleve a cabo el Embargo será por bienes que sean valuados por \$ 20,000 pesos como máximo.

El artículo 839 nos establece el registro del Embargo, y que a la letra dice:

"Artículo 839. Registro del embargo. De la resolución que decreta el embargo de bienes se enviará una copia a la oficina de registro correspondiente. Cuando sobre dichos bienes ya existiere otro embargo registrado, el funcionario lo inscribirá y comunicará a la administración y al juez que ordenó el embargo anterior. En este caso, si el crédito que originó el embargo anterior es de grado inferior al del fisco, el funcionario de cobranzas continuará con el procedimiento, informando de ello al juez respectivo y si éste lo solicita, pondrá a su disposición el remanente del remate. Si el crédito que originó el embargo anterior es de grado superior al del fisco, el funcionario de cobranzas se hará parte en el proceso ejecutivo y velará por que se garantice la deuda con el remanente del remate del bien embargado.

Quando el embargo se refiera a salarios, se informará al patrono o pagador respectivo, quien consignará dichas sumas a órdenes de la administración y responderá solidariamente con el deudor en caso de no hacerlo."

Lo más sobresaliente de este precepto es que el Embargo puede trabarse sobre salarios del contribuyente deudor, los que tendrán que ser entregados por parte del patrón de dicho contribuyente a la administración tributaria, es decir, al fisco.

Asimismo, el Estatuto Tributario establece en su artículo 839-3 que si durante la diligencia del secuestro de los bienes existe una oposición, se tendrá que decidir en el mismo momento si la oposición es procedente o no, salvo que existan pruebas que no se puedan practicar en la misma diligencia. Veamos dicho artículo:

"Artículo 839-3. Oposición al secuestro. En la misma diligencia que ordena el secuestro se practicarán las pruebas conducentes y se decidirá la oposición presentada, salvo que existan pruebas que no se puedan practicar en la misma diligencia, caso en el cual se resolverá dentro de los 5 días siguientes a la terminación de la diligencia. "

Finalmente, el Embargo Precautorio se podrá levantar y quedar sin efectos cuando el contribuyente deudor celebre un acuerdo de pago con el fisco, por lo que se suspenderá el procedimiento, de acuerdo a lo que establece el artículo 841, el cual textualmente dice:

"Artículo 841. Suspensión por acuerdo de pago En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas. Sin perjuicio de la exigibilidad de garantías, cuando se declare el incumplimiento del acuerdo de pago, deberá reanudarse el procedimiento si aquéllas no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda."

Con ello concluye la regulación del Embargo Precautorio en el Estatuto Tributario de la República de Colombia.

B) República Bolivariana de Venezuela

El régimen fiscal venezolano se encuentra regulado por el *Código Orgánico Tributario* publicado en la Gaceta Oficial el 17 de octubre de 2001, el cual se encuentra vigente. En este ordenamiento se regula el Embargo Precautorio, en su Título IV denominado "De la Administración Tributaria", Capítulo III "De las Medidas Cautelares". Veamos los preceptos que lo regulan.

Para establecer la procedencia del Embargo Precautorio, el Código en mención nos establece en su artículo 296 lo siguiente:

"Artículo 296. Cuando exista riesgo para la percepción de los créditos por tributos, accesorios y multas, aun cuando se encuentren en proceso de determinación, o no sean exigibles por causa de plazo pendiente, la Administración Tributaria podrá

pedir al Tribunal competente para conocer del Recurso Contencioso Tributario que decrete medidas cautelares suficientes, las cuales podrán ser:

1. *Embargo preventivo de bienes muebles.*
2. *Secuestro o retención de bienes muebles.*
3. *Prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles.*
4. *Cualquier otra medida, conforme a las previsiones contenidas en el Parágrafo Primero de artículo 588 del Código de Procedimiento Civil."*

De este artículo podemos advertir que en la legislación venezolana el Embargo Precautorio se denomina *Embargo Preventivo*, y procede ante el riesgo para la obtención de créditos por tributos, accesorios y multas. Además el *Embargo Preventivo* tiene naturaleza de *medida cautelar*.

También se puede apreciar que el *Embargo Preventivo*, sólo podrá ser por bienes muebles, y que existen conjuntamente a este tipo de Embargo, otras medidas cautelares las que son:

- *Secuestro o retención de bienes muebles.*
- *Prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles.*
- *Cualquier otra que establezca el Código de Procedimiento Civil.*

Además se observa que la facultad de poder decretar este Embargo, lo tendrá un Tribunal y no la autoridad fiscal, y esto se corrobora con lo que establece el siguiente artículo, el que a la letra dice:

"Artículo 297. El Tribunal, con vista al documento del que conste la existencia del crédito, o la presunción del mismo, decretará la medida o medidas, graduadas en proporción del riesgo, cuantía y demás circunstancias del caso.

El riesgo deberá ser justificado por la Administración Tributaria ante el Tribunal competente, y éste practicará la medida sin mayores dilaciones."

Con este precepto podemos mencionar que es la autoridad fiscal quien plantea el riesgo que deberá ser justificado, y será el Tribunal competente el que resuelva sobre la procedencia del Embargo Precautorio.

El artículo 298 nos establece el procedimiento a seguir para trabar el Embargo Precautorio como medida cautelar, el cual dice:

"Artículo 298. El juez decretará la medida dentro de los dos días de despacho siguientes, sin conocimiento del deudor. Estas medidas tendrán plena vigencia durante todo el tiempo que dure el riesgo en la percepción del crédito y sin perjuicio que la Administración Tributaria solicite su sustitución o ampliación.

Asimismo, el juez podrá revocar la medida a solicitud del deudor en caso de que éste demuestre que han desaparecido las causas que sirvieron de base para decretarla."

Con ello se percata que el Embargo Precautorio puede durar hasta en tanto el contribuyente deudor demuestre judicialmente que las causas que dieron origen al mismo han desaparecido.

Ahora bien, el artículo 299 nos indica que la autoridad fiscal será la responsable del resultado que se obtenga por el levantamiento del Embargo Precautorio, o de cualquiera de las otras medidas cautelares. De igual forma nos indica que se podrá reemplazar la medida cautelar que se dicte por alguna garantía, que a criterio del Tribunal que decretó la medida, sea suficiente y que además cumpla con las formalidades previstas por el mismo Código. Dicho artículo es el siguiente:

"Artículo 299. Para decretar la medida no se exigirá caución. No obstante, el fisco será responsable de sus resultados. Las medidas decretadas podrán ser sustituidas, a solicitud del interesado, por garantías que a juicio del Tribunal sean suficientes, y siempre que cumplan las formalidades previstas en el artículo 72 de este Código."

Finalmente, el artículo 301 nos habla del recurso contencioso tributario que se puede interponer en contra de los actos de determinación que dieron lugar a la medida cautelar, y que estableció lo siguiente:

"Artículo 301. En los casos en que medie proceso cautelar y se ejerza posteriormente el recurso contencioso tributario contra los actos de determinación que dieron lugar a la medida cautelar, a solicitud de la representación fiscal, el tribunal que decretó la medida remitirá el expediente al Juzgado que conozca del

juicio de anulación o condena, a fin de que se acumule a éste y surta plenos efectos ejecutivos mientras dure el proceso. Esta acumulación procederá en todo estado y grado de la causa."

Con esto se concluye la regulación del Embargo Precautorio en las legislaciones latinoamericanas.

CAPITULO IV
"Estudio Comparativo"

Este capítulo corresponde el estudio comparativo de las legislaciones de México, Colombia y Venezuela, respecto al Embargo Precautorio a través de cuadros que analizan las diferencias, los aspectos no regulados y las semejanzas, por las legislaciones en estudio. El primer cuadro examina las principales diferencias y los aspectos que en estas legislaciones no son regulados; y el segundo analiza las semejanzas que se observan en las mismas.

1. Diferencias

<i>A. Denominación</i>		
MEXICO	COLOMBIA	VENEZUELA
Embargo Precautorio.	Embargo y Secuestro Preventivo.	Embargo Preventivo.

<i>B. Procedencia</i>		
MEXICO	COLOMBIA	VENEZUELA
1. Oposición al inicio o desarrollo al inicio de las facultades de	1. Exigencia del cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de	1. Existencia del riesgo para la percepción de los

facultades de comprobación.	fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones.	créditos por tributos accesorios y multas.
2.Desaparición del contribuyente, ocultación de bienes en ciertos supuestos.		
3.El contribuyente no proporcione contabilidad que acredite cumplimiento de obligaciones fiscales.		
4.Por el riesgo Inminente de que el contribuyente evada el cumplimiento de obligaciones a su cargo.		
5. El contribuyente no puede comprobar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.		

<p>6. Cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda a tres requerimientos de la autoridad.</p>		
--	--	--

<i>C. Bienes susceptibles de Embargo</i>		
MEXICO	COLOMBIA	VENEZUELA
<p>1. Dinero, metales preciosos, y depósitos bancarios.</p> <p>2. Acciones, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades y dependencias</p>	<p>1. Bienes del deudor que sean de su propiedad.</p> <p>2. Salarios del deudor.</p>	<p>1. Sobre bienes muebles.</p>

<p>de la federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.</p> <p>3. Bienes muebles no comprendidos en los apartados anteriores.</p> <p>4. Bienes inmuebles.</p> <p>5. Negociaciones.</p>		
---	--	--

<i>D. Bienes exceptuados de Embargo</i>		
MEXICO	COLOMBIA	VENEZUELA
<p>1.El lecho cotidiano y los vestidos del ejecutado o su familia.</p> <p>2.Los muebles que sean indispensables para el ejecutado y su familia.</p>	<p>No regulado.</p>	<p>No regulado.</p>

<p>3. Los indispensables para la actividad o profesión a que se dedique el ejecutado.</p> <p>4. Los que estén designados a una negociación y que al ser separados impidan la realización de su objeto.</p> <p>5. Armas, vehículos, caballos, etc., que los militares utilicen en su actividad.</p> <p>6. Las semillas y frutos no cosechados, pero sí sus derechos.</p> <p>7. El derecho de usufructo, pero sí sus frutos.</p>		
--	--	--

<p>8. Los derechos de uso o habitación.</p> <p>9. Los que constituyen el patrimonio familiar debidamente inscrito en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.</p> <p>10. Los sueldos y salarios.</p> <p>11. Las pensiones de cualquier tipo.</p>		
---	--	--

<i>E. Límite del Embargo</i>		
MEXICO	COLOMBIA	VENEZUELA
<p>No regulado, aunque en la práctica se suele embargar tres veces el valor del crédito.</p>	<p>El valor de los bienes no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses.</p>	<p>No regulado.</p>

F. Autoridad Competente para practicar el Embargo

MEXICO	COLOMBIA	VENEZUELA
Las Autoridades Fiscales, a través del Ejecutor.	Las Autoridades Fiscales, a través del Funcionario competente.	Tribunal Competente, previa solicitud de la Autoridad Fiscal.

2. Semejanzas

A. Naturaleza del Embargo

MEXICO	COLOMBIA	VENEZUELA
Medida Preventiva o Cautelar.	Medida Preventiva o Cautelar.	Medida Preventiva o Cautelar.

B. Procedencia del Embargo

MEXICO	COLOMBIA	VENEZUELA
A juicio de la Autoridad Fiscal.	A juicio de la Autoridad Fiscal.	A juicio de la Autoridad Fiscal.

C. Finalidad del Embargo

MEXICO	COLOMBIA	VENEZUELA
Obtención de créditos fiscales mediante el remate de los bienes embargados.	Obtención de créditos fiscales mediante el remate de los bienes embargados.	Obtención de créditos fiscales mediante el remate de los bienes embargados.

CAPITULO V

"Constitucionalidad del Embargo Precautorio"

En el presente capítulo analizaremos la constitucionalidad que tiene el Embargo Precautorio en nuestra Ley Fundamental. Primeramente, se hará una breve mención de las Garantías Individuales que nuestra Carta Magna consigna, para posteriormente enfocarnos a la Garantía de Audiencia y la de Legalidad. Finalmente se expondrán algunos criterios adoptados por la Suprema Corte de Justicia, a través de la jurisprudencia sobre el Embargo Precautorio.

5.1 Garantías Individuales en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La palabra "garantía", proviene del término anglosajón "warantie" que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar; ahora bien, el concepto "garantía" en el derecho público ha significado diversos tipos de seguridades o protecciones a favor de los gobernados dentro de un estado de derecho. Desde el punto de vista de nuestra Ley Fundamental vigente, las "Garantías Individuales" implican lo que se entiende por *derechos del gobernado frente al poder público*.

Podemos decir que las Garantías Individuales son ese conjunto de prerrogativas y facultades que le corresponden al hombre por su misma naturaleza. Estas garantías pueden confundirse con los Derechos Humanos, pero

éstas los incluyen y se visualizan como medios de reconocimiento y protección de aquellos.

En las garantías individuales se manifiesta una relación de supra a subordinación, en la que hay una dualidad de sujetos en distinto plano, o sea, entre el Estado y sus órganos de autoridad, por un lado, y el gobernado, por el otro.

Las garantías individuales protegen valores ético-morales, que son los bienes jurídicos tutelados. Entre éstos podemos incluir:

- La Vida, como valor supremo que da sustento general a los demás valores.
- La Libertad, como facultad de desarrollar potencialidades y cualidades y de elegir los medios u objetivos materiales y espirituales con las restricciones de la moral pública y el orden colectivo.
- La Dignidad, que aunque no está incluida en la Ley Suprema, se presenta como la calidad y cualidad de ser tratado como persona.
- La Igualdad, como la facultad de ser tratados de la misma manera que los que están en nuestra misma situación ante las leyes.
- La Seguridad Jurídica, como la protección de que la ley va a actuar en justicia para nosotros y para todos.

- La Propiedad, como reconocimiento de derechos individuales sobre las cosas, resultado de un régimen democrático.

El titular de estos derechos subjetivos públicos es el gobernado. El obligado a respetarlas es el servidor público o mejor dicho la autoridad, refiriéndose a toda persona que desempeñe un cargo, comisión o empleo para el Estado.

El catálogo de garantías individuales que hace la Constitución es bastante extenso, pero aún así no es limitativo, ya que cualquier derecho inherente al ser humano es susceptible de protección aunque los mecanismos específicos no estén perfectamente definidos, siempre tenemos la posibilidad de recurrir al amparo de la Justicia Federal. Además hay muchas garantías específicas que nos dan una protección muy extensa, no sólo para aquellos actos que se mencionan, sino para todos aquellos que puedan tener una relación con éstos.

En este orden de ideas para el profesor Ignacio Burgoa " la relación jurídica de supra a subordinación en que se manifiesta la garantía individual consta de dos sujetos, a saber, el activo o gobernado y el pasivo, constituido por el Estado y sus órganos de autoridad."¹³

Los sujetos activos de las Garantías Individuales lo serán los gobernados, es decir, aquellas personas en cuya esfera operen actos de autoridad o sea, actos

¹³ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. 8ª Edición, Porrúa, México 1998, pág. 45.

atribuibles a algún órgano estatal. Así, los sujetos activos de las Garantías Individuales en nuestro país son los siguientes:

- a) Los individuos o personas físicas.
- b) Las personas morales de derecho privado.
- c) Las personas morales de derecho social, tales como los sindicatos, obreros y patronales o las comunidades agrarias.
- d) Las empresas de participación estatal y los organismos descentralizados.

Por lo anterior, podemos establecer que las Garantías Individuales que Instituye nuestra Constitución, se refiere a todo sujeto que pueda tener el carácter de gobernado.

El sujeto pasivo de las Garantías Individuales se integra por el Estado como entidad jurídica y política, y sus autoridades.

Ahora, la doctrina suele clasificar las Garantías Individuales en materiales y formales. Dentro de las primeras el sujeto pasivo asume la obligación de un *no hacer o de abstención*; en tanto que respecto a las Garantías formales, las obligaciones correlativas a los derechos públicos son de *hacer*, por lo que consisten en realizar actos tendientes a cumplir las autoridades con sus obligaciones.

No obstante, la clasificación por excelencia es clasificar a las Garantías Individuales en *Garantías de Igualdad, Garantías de Libertad, Garantías de Propiedad, y Garantías de Seguridad Jurídica*. Estas Garantías se consignan a través de los veintinueve primeros artículos de nuestra *La Ley Fundamental*.

Las *Garantías de Igualdad* tienen por objeto evitar los privilegios injustificados y colocar a todos los gobernados en la misma situación frente a la Ley. La Igualdad Jurídica consiste en evitar que las distinciones que se hagan a las personas tengan como base circunstancias o atributos tales como raza, la situación económica, la religión, las ideas políticas. Estas garantías se observan en los artículos los artículos 1, 2, 4 y 13 Constitucionales.

Las *Garantías de Libertad* se traduce en el respeto por parte del Estado, de ciertas libertades específicamente determinadas, indispensables para que el hombre consiga sus fines. Dichas garantías se consagran en los artículos 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 24, 25 y 28 constitucionales. Básicamente nuestra Ley Fundamental, nos habla de la Libertad del Trabajo, Libertad de Expresión, Libertad de Petición, Libertad de Asociación o de Reunión, Libertad de Posesión y Portación de Armas, Libertad de Tránsito y Residencia, Libertad Religiosa, etcétera.

La Garantía de Propiedad se entiende al reconocimiento de la propiedad privada que la nación puede establecer sobre las tierras y aguas a favor de los particulares. Esta Garantía se establece en el artículo 27 Constitucional.

Las *Garantías de Seguridad Jurídica* se refieren a la observancia de determinadas formalidades, requisitos, medios, condiciones por parte del poder público para que la actuación de éste, sea constitucionalmente válida cuando por alguna causa afecte a los particulares o gobernados.

Las Garantías de Seguridad pública contiene un conjunto de derechos y principios de protección a favor del gobernado tanto en sus bienes, como en su persona. En realidad protegen contra los actos de autoridad que exceden lo permitido por los artículos constitucionales, o dicho de otra manera, la autoridad debe de actuar apegada a éstas disposiciones, son su regla y son su límite.

Las garantías de Seguridad Jurídica implican el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por la suma de sus derechos subjetivos. Estas Garantías se observan en los artículos 14 y 16 Constitucionales, y que serán objeto de estudio a continuación, enfocado al Embargo Precautorio, para analizar su constitucionalidad.

5.2 La Garantía del artículo 14 Constitucional y el Embargo Precautorio.

El artículo 14 de nuestra Carta Magna concede cuatro garantías que son:

- 1) La Garantía de Irretroactividad de las Leyes, prohíbe el que por virtud de una nueva ley, puedan afectarse situaciones o derechos constituidos conforme a una ley anterior.
- 2) La Garantía de Audiencia, que impide el ser privado de la vida, de la propiedad, sin un previo juicio. En otras palabras esta garantía consiste en el derecho de ser oído y vencido en juicio, es decir, nadie puede

condenársele ni sancionársele, sin haberle dado la oportunidad de defenderse. La protección de esta garantía no es solo para la persona en sí misma, sino también para sus bienes y fija como requisitos para privarla de los bienes, que se les siga en juicio en el que se cumplan todas las formalidades del proceso, ante tribunales constituidos antes del acto de privación y basada en leyes también anteriores que dispongan de estas acciones.

- 3) **Garantía de Legalidad en Materia Civil**, ya que impone a las autoridades judiciales la obligación de fundar sus sentencias en la letra de la ley.

- 4) **Garantía de Exacta Aplicación de la Ley en Materia Penal**, al disponer que solo podrán imponerse las penas señaladas por la ley, para los diversos delitos, porque debe aplicarse precisamente la que este prevenida no otra similar. Esta garantía impide además que sea castigada como delito una conducta humana sino esta incluida ella como delictuosa en las leyes penales. Si el acto o conducta realizada se parece a un delito o si para tal hecho hay una ley o delito inferior, en ambos casos no serán aplicables las acciones de tales disposiciones, pues no son exactamente relacionadas con el hecho.

Para el estudio de la constitucionalidad del Embargo Precautorio, podemos observar que la Garantía de Audiencia que establece este precepto

constitucional es violado por la figura jurídica del Embargo Precautorio, toda vez que la Constitución señala que:

"Artículo 14.- ...Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales de procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

En el Embargo Precautorio se priva al contribuyente de sus propiedades sin que exista un juicio seguido por Tribunales previamente establecidos, ya que es la misma Autoridad Fiscal quien determina y practica el Embargo, sin que se de oportunidad al contribuyente de que se defienda mediante el ofrecimiento de pruebas. Es a juicio de la Autoridad Fiscal la procedencia del Embargo para asegurar el interés fiscal, por lo que no se consulta en ningún momento al Poder Judicial si es necesaria o no dicha medida cautelar.

Sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que el Embargo Precautorio no viola la Garantía de Audiencia del artículo 14, toda vez que dicho Embargo, no tiene un carácter definitivo sobre los bienes del contribuyente. La jurisprudencia que lo establece es la siguiente:

TESIS Núm. P.XII/95 (PLENO) EMBARGO FISCAL PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. Conforme con el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que consagra la garantía de audiencia, nadie podrá ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sin que medie juicio en el que el afectado, después de ser oído y admitidas sus pruebas, resulte vencido. Sin embargo, dentro de un procedimiento o previamente a él, como medida cautelar, la autoridad competente puede privar al gobernado de

alguno de sus bienes, sin que por ello se estime violada la garantía de audiencia, porque al estar sujeta esa privación a resultados del juicio, no puede considerarse que el acto de embargo que se lleve a cabo, sea definitivo, sino que será hasta que el particular sea oído y vencido en juicio cuando se le prive definitivamente del bien afectado. En esas condiciones, si de acuerdo con lo que prevé el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se autoriza el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de que el crédito esté determinado o sea exigible, si a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, esa disposición no vulnera la garantía de audiencia tutelada por el artículo 14 de la Carta Magna, ya que tal medida de aseguramiento se da previamente al procedimiento en el que se cita al afectado para que haga valer lo que a su derecho convenga y, por tanto, al no constituir un acto de privación definitiva no es necesario, antes de que se lleve a cabo, que se le escuche en su defensa.

Precedentes

Amparo en revisión 430/94. Rubén Horacio Navarro Huerta, S.C. 28 de noviembre de 1994. Mayoría de quince votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: César Thomé González. Amparo en revisión 1377/93. Operación de Inmuebles Acapulco, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1994. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretario: Daniel Patiño Pereznegrón. Amparo en revisión 123/94. Manuel Bugallo Balboa. 23 de noviembre de 1994. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Miguel Ángel Cruz Hernández. Amparo en revisión 1978/91. Armando Avila Beltrán. 4 de marzo de 1993. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Samuel Alba Leyva. Secretaria: Irma Rivero Ortiz. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintisiete de abril en curso, por unanimidad de once votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Angulano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudíño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XII/95, la tesis que antecede; y determinó que las volaciones son idóneas para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veintiocho de abril de mil novecientos noventa y cinco.

Es cierto que el Embargo Precautorio no tiene un carácter de definitivo, pero también es cierto que la privación del bien, que es propiedad del contribuyente, existe por lo que se le impide el uso del bien por un determinado tiempo hasta en tanto se resuelve si procede o no dicho Embargo. Por ello no estamos de acuerdo con lo que se establece en esta jurisprudencia. De esta

forma, si en la práctica se solicita el Amparo de la Justicia de la Unión sobre un Embargo Precautorio, y se funda y motiva en este precepto constitucional, es muy viable que no proceda, en virtud de que la Autoridad Fiscal podrá hacer valer esta jurisprudencia.

Para continuar, analizaremos la Garantía de Legalidad consagrada en el artículo 16 Constitucional.

5.3 La Garantía del artículo 16 Constitucional y el Embargo Precautorio.

A partir de la reforma al primer párrafo del artículo 16 constitucional, publicada en Diario Oficial de la Federación del día 3 de septiembre de 1993, en vigor al día siguiente, la Garantía de Legalidad quedó literalmente como sigue:

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

No obstante que por su brevedad pudiera no parecer importante el dispositivo constitucional transcrito, su relevancia es mayúscula, toda vez que:

- a) Consagra la Garantía de Legalidad que significa estado de Derecho; régimen de Derecho; respeto a la ley; país de leyes; todo conforme a la ley; nada contra la ley; la autoridad estatal sólo puede hacer lo que le está legalmente permitido.

b) A través del artículo 16 constitucional, el amparo que, de suyo establece el control de la constitucionalidad de los actos de autoridad estatales, se convierte también en un medio de control de la legalidad de los actos de autoridad estatal.

c) En una prolongada práctica profesional no hemos visto una demanda de amparo que no anuncie, entre la expresión de las garantías violadas, la consagrada en el primer párrafo del artículo 16 constitucional.

d) La garantía de legalidad consignada en el primer párrafo del artículo 16 constitucional es más amplia que la garantía de legalidad contenida en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional cuando éste último precepto señala: "conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho" pues, los actos de privación, mientras que el artículo 16 constitucional alude a los actos de molestia, que son de mayor amplitud.

Respecto a los titulares de la Garantía de Legalidad el primer párrafo del artículo 16 constitucional utiliza la palabra inicial de "Nadie". Para determinar el alcance de este vocablo debemos acudir al artículo 1° Constitucional:

"En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrá restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que le misma establece".

"Todo individuo" a quien le corresponde gozar las garantías es el gobernado, si partimos de la base de que las garantías individuales con los derechos subjetivos públicos oponibles por los gobernados a las autoridades

estatales. En efecto, las garantías individuales forman la parte dogmática de la Constitución, en la que se plasman las relaciones entre gobernantes y gobernados y en la que se asegura el respeto de la autoridad estatal a la esfera jurídica de los gobernados.

De esta manera, *"Todo individuo"* comprende a: personas físicas, personas morales, nacionales y extranjeros. El único requisito para que pueda gozar de las garantías individuales es que su respectivo derecho pueda ser interferido en territorio nacional pues, el precepto indica: *"En los Estados Unidos Mexicanos"*.

En este orden de ideas y para continuar con el análisis de la Garantía de Legalidad analicemos el *acto de molestia*. La palabra *"molestia"* deriva del latín molestia. Es un sustantivo femenino que significa: perturbación, extorsión, impedimento, intranquilidad, opresión, afectación. Por tanto, el acto de autoridad estatal, denominado *"molestia"* es de gran amplitud. Para decirlo claramente, es cualquier interferencia a la esfera jurídica de un gobernado ocasionada o que se va a ocasionar por un funcionario o empleado público estatal en la esfera jurídica de un gobernado.

El acto de molestia a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 constitucional es más amplio que el acto de privación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional. En efecto, en la privación se extrae un bien o derecho del patrimonio del gobernado o se impide el ingreso de ese bien o derecho al patrimonio del gobernado, como en el Embargo Precautorio. En cambio, el acto de molestia es cualquier interferencia a la esfera jurídica el

gobernado. Es acertada la aseveración de que todo acto de privación es un acto de molestia, pero no todo acto de molestia es un acto de privación. Es de mayor alcance la molestia que la privación.

Ahora bien, conforme al texto del artículo 16 Constitucional, primer párrafo, los bienes jurídicos tutelados son: personas, familia, domicilio, papeles o posesiones.

La familia es un pequeño conglomerado integrado por personas físicas emparentadas entre sí y que tienen el carácter, entre ellas, de ascendientes, descendientes, colaterales o afines. Este bien jurídico se afecta cuando al gobernado se le molesta mediante la afectación a un familiar de él. También están incluidos los cónyuges.

La persona es el ente capaz de ejercer derechos y obligaciones. Este bien jurídico tutelado es de gran alcance pues, al afectarse un derecho, indirectamente se afecta a la persona física o moral. Hubiera sido deseable que el artículo 16 Constitucional mencionara los derechos como bien jurídico tutelado.

El domicilio es el lugar en que legalmente se considera establecida una persona para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos. Comprende el lugar en que reside en su calidad de morada fija y permanente, o sea su hogar pero, en sentido amplio, también engloba el asiento de sus negocios. Para un profesionista es tan importante su hogar como su despacho.

Los papeles como bien jurídico tutelado se refieren a los documentos que contienen escritos algo que representa valor real o estimativo para el gobernado

que los tiene. No deben ser afectados los gobernados mediante interferencia en sus documentos.

El bien jurídico tutelado "posesiones" se refiere a la tenencia de bienes o derechos. Si se afecta una tenencia de bienes o derechos se afecta al gobernado indirectamente en sus bienes o derechos, en este apartado se encuadra nuestro tema en estudio, ya que el Embargo Precautorio implica una privación a los bienes del contribuyente.

Ahora bien, de acuerdo a los tratadistas de la materia, el primer párrafo del artículo 16 Constitucional contiene ocho Garantías y que aplicadas a el Embargo Precautorio son las siguientes:

I. *Garantía de Mandamiento Escrito.* Al interferir la autoridad estatal al gobernado, en alguno de sus bienes jurídicos tutelados, no debe hacerlo verbalmente. Debe hacer por escrito. Permite que el gobernado se percate de mejor manera del alcance y significado de la actuación de la autoridad estatal y pueda preparar su defensa. Es, por tanto, una importante Garantía. Está consignada expresamente en el artículo 16 constitucional. Para llevar a cabo el Embargo Precautorio, la Autoridad Fiscal lo inicia mediante el *Mandamiento de Ejecución*, el cual es el documento mediante el cual la autoridad fiscal debe fundar y motivar el acto de molestia al contribuyente a fin de justificar el Embargo.

II. *Garantía de Autoridad Competente.* Quien debe ser competente, conforme al primer párrafo del artículo 16 Constitucional, no es el funcionario público que

representa al órgano de autoridad sino que es el órgano de autoridad. Esto quiere decir que no se refiere a la competencia fáctica del funcionario, que sea una persona capaz y hábil. Tampoco alude a la persona que encame el órgano de autoridad haya accedido al cargo que detenta con todos los requisitos exigidos por la ley, o sea la llamada "competencia de origen". Se refiere a la autoridad competente, es decir, que el órgano del Estado tenga aptitud establecida por la ley para poder cumplir obligaciones o ejercitar derechos. Recordemos que la autoridad estatal sólo puede hacer lo que la ley le permite. Antes de que actúe, la autoridad estatal debe constatar que la ley le autoriza a la actuación respectiva. La Autoridad Fiscal competente para llevar a cabo el Embargo Precautorio lo será el Servicio de Administración Tributaria a través de su Administración Local de Recaudación, que es quien designa al Ejecutor que practique la diligencia.

iii. *Garantía de Fundamentación.* Son abundantes las disposiciones normativas de cualquier sistema jurídico, por lo que la autoridad al actuar deberá expresar los preceptos que respaldan su actuación. Se cumplirá la exigencia del artículo 16 Constitucional cuando la autoridad estatal invoque los preceptos en que apoya su interferencia a la esfera jurídica del gobernado. Para llevar a cabo la fundamentación en el Embargo Precautorio, la Autoridad Fiscal tendrá que tomar en cuenta los preceptos de referencia previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria; del que destacan y no podrán faltar las disposiciones del Título V, Capítulo Tercero del Código Fiscal de la Federación, y que comprende del artículo 145 al 196-B.

IV. *Garantía de Buena Fundamentación.* No basta con que la autoridad estatal invoque una o varias disposiciones legales en las que funde su actuación. Requiere que las normas jurídicas invocadas sean aplicables a la situación concreta en la que se interfiere la esfera jurídica del gobernado. Si respalda su actuación en disposiciones no aplicables, viola el artículo 16 Constitucional.

V. *Garantía de Motivación.* En los términos del artículo 16 Constitucional, primer párrafo, la autoridad estatal debe motivar su actuación. Es decir, debe expresar la causa, motivo o razón por la que interfiere la esfera jurídica del gobernado. Si no hace viola el artículo 16 Constitucional. La Autoridad Fiscal deberá justificar la razón por la que lleve a cabo el Embargo Precautorio.

VI. *Garantía de la existencia Real de la Motivación.* Pudiera suceder que la autoridad estatal expresara la causa, motivo o razón de su actuación pero, si esa causa, motivo o razón no existiesen o no fueren demostrables, también se violaría el artículo 16 Constitucional, primer párrafo. La causa, motivo o razón que originan la actuación de la autoridad estatal deben existir y deben ser demostradas. En el Embargo Precautorio la Autoridad tendrá que encuadrar cualquiera de las hipótesis sobre las que puede levantarse el Embargo Precautorio, para que lo practique.

VII. *Garantía de Causa Legal.* La autoridad legalmente y constitucionalmente no cumple con el artículo 16 Constitucional, primer párrafo, si invoca cualquier causa.

Debe expresar la causa legal. Es decir, motivo o razón fundatoria de su actuación que esté prevista en la ley. Si la ley no contiene esa causa como motivo eficiente de su actuación no se acata la garantía de legalidad preconizada por el artículo 16 Constitucional.

VIII. *Garantía del Procedimiento*. Al actuar la autoridad estatal no debe hacerlo arbitrariamente. Debe sujetarse al procedimiento estatuido por la norma jurídica aplicable. En el caso del Embargo Precautorio, el procedimiento a seguir es el conocido como *Procedimiento Administrativo de Ejecución*, el cual se regula en el Código Fiscal de la Federación.

Para que el Embargo Precautorio surta plenos efectos, deberá cumplir con cada una de estas Garantías que se establecen en tan citado artículo 16 Constitucional, so pena de ser considerado de inconstitucional. Asimismo, la Suprema Corte de Justicia, ha determinado que el Embargo Precautorio de todas formas resulta violatorio a la Garantía de Legalidad, en virtud de que la Autoridad Fiscal al practicarlo no informa al contribuyente la cuantificación sobre lo que se va a embargar y por ello va en contra del artículo 16 Constitucional, toda vez que se crea un estado de incertidumbre para el contribuyente, el cual desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar el crédito fiscal cuyo monto no se encuentra fijado. La jurisprudencia que lo establece es la siguiente:

TESIS Núm. P/JJ.17/95 (PLENO) EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE VIOLA EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCION. 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 se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnimodas 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.

Precedentes

Amparo en revisión 1088/92. Almacenes Especializados, S.A. de C.V. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés. Amparo en revisión 1363/92. Bar Alfonso, S.A. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés. Amparo en revisión 156/94. Flujo de Datos México, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Ezcorza Carranza. Amparo en revisión 1505/94. Jarabes Veracruzanos, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés. Amparo en revisión 1416/94. Automotores Cuautitlán, S.A. de C.V. 4 de julio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudíño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 17/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

5.4 Criterios del Poder Judicial de la Federación respecto al Embargo Precautorio.

A continuación se expondrán algunas jurisprudencias sobre el Embargo Precautorio que ha adoptado el Poder Judicial de la Federación, las cuales nos sirven para calificar la constitucionalidad de este tipo de Embargo, y como medio de defensa.

TESIS Núm. 1.3o.A.586. A. EMBARGO PRECAUTORIO. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA DECRETAR EL EMBARGO DEBE SATISFACER EL ESTRICTO CUMPLIMIENTO DE LA GARANTIA DE LEGALIDAD DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. Si bien el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales para la práctica de embargos precautorios, cuando exista el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte, enajene sus bienes o realice maniobras para evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, esta facultad debe ser ejercida bajo el estricto cumplimiento de la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, esto es, la autoridad está obligada a externar las razones por las que consideró que existía el peligro anotado en el precepto legal mencionado; sin que sea suficiente expresar como motivación el texto mismo del fundamento legal. La autoridad tampoco podrá alegar la existencia de hechos notorios o del conocimiento público que motivan el acto de molestia y, por tanto, pretender que sea dejado a su libre arbitrio el expresar o no dichos motivos. Se debe considerar, además, que aun cuando un precepto legal secundario no establezca la obligación de fundar y motivar un acto de molestia, por imperativo constitucional, la autoridad está obligada a motivar de manera suficiente y debida sus actos. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes

Amparo en revisión 2993/94. Montebianco, S.A. de C.V. 12 de enero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Rosa Elena González Tirado.

TESIS Núm: XIX. 2o. 15 A EMBARGO PRECAUTORIO. PROCEDENCIA DEL AMPARO INDIRECTO EN CONTRA DEL ACTO ADMINISTRATIVO DE. (MATERIA FISCAL). El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece que se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento; en tanto que el numeral 116 del propio código estatuye que contra los actos

administrativos dictados en materia fiscal federal se podrán interponer los recursos de revocación o el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución; ambos recursos se encuentran regulados respectivamente por los diversos dispositivos 117 y 118 del ordenamiento legal citado, sin embargo, en ninguno de los supuestos de procedencia de tales recursos se contempla el embargo precautorio, no existiendo la obligación para el quejoso de agotar recursos ordinarios, en consecuencia no se actualiza la causal de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XV de la Ley de Amparo y la vía de impugnación correcta lo es el juicio de garantías indirecto. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO NOVENO CIRCUITO.

Precedentes

Improcedencia 176/94. Ingeniería Electromecánica y Recubrimientos Industriales, S. A. de C. V. 10 de agosto de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: Carlos Alberto Caballero Dorantes.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La materia del Derecho Internacional es notablemente amplia, dinámica en su evolución y sujeta a rigurosos replanteamientos. La dificultad que afecta al Derecho Internacional radica en el respeto de la soberanía tradicional de cada Estado para conformar una conducta de orden público universal, es decir, reconocida y aceptada por los miembros de la comunidad internacional en la actualidad.

SEGUNDA.- El Derecho Internacional Privado, en México, ha adquirido mayor interés en los últimos años, debido a la naturaleza territorialista permisiva de nuestras leyes; pero actualmente estamos en una etapa que se caracteriza por una creciente participación de las relaciones privadas en el comercio internacional, por lo que la elaboración, discusión y ratificación de convenios internacionales no sólo es importante, sino que se ha hecho necesario para establecer normas de carácter uniforme en la materia.

TERCERA.- Los tratados entre Estados, han logrado que las legislaciones internas de éstos se modifiquen y ajusten a los principios del Derecho Convencional, lo que implica una tarea difícil, pero que logra se unifiquen con mayor asiduidad las normas internas de cada Estado.

CUARTA. La Potestad Tributaria que se encomienda al Estado, es necesaria para que los entes públicos puedan subsistir, mediante la creación de gravámenes que se imponen a las personas que residen en dicho Estado.

QUINTA. Las obligaciones tributarias, ya se refieran a personas físicas o morales, adquieren cada día, en todos los países, una progresiva complicación, debida entre otras circunstancias a la creciente internacionalización de las relaciones económicas, lo que hace que se celebren en mayor cantidad que en el pasado Tratados Internacionales en materia Fiscal.

SEXTA. Los Tratados Internacionales celebrados para evitar la doble imposición, para nuestro país, son instrumentos que buscan otorgar seguridad jurídica a los residentes en el extranjero que deseen invertir en México, mediante la garantía de la estabilidad y permanencia de las disposiciones fiscales.

SEPTIMA.- El Embargo Precautorio en materia Fiscal reviste el carácter de una medida cautelar, cuya finalidad es asegurar el resultado práctico del proceso a que da lugar. La Autoridad Fiscal garantiza el cumplimiento de los adeudos de los contribuyentes a través de esta figura jurídica.

OCTAVA.- En México el Embargo Precautorio Fiscal se encuentra regulado con mayor precisión a las hipótesis que se llegaron a dar en la realidad. Esta medida cautelar parece asediar a los contribuyentes para impedir que evadan su obligación fiscal.

NOVENA.- La legislación mexicana es más específica en cuanto a la regulación del Embargo Precautorio, toda vez que prevé las diferentes situaciones de hecho que pudieran suscitarse en la realidad.

DECIMA.- En el régimen de Colombia, el Embargo Precautorio tiene un carácter severo, en virtud de que es posible trabar el embargo sobre los salarios del contribuyente, lo que claramente deja en estado de insolvencia al mismo.

DECIMA PRIMERA.- Estoy de acuerdo con el sistema tributario de Venezuela, al regular que el Embargo Precautorio sea practicado por otra institución distinta a la autoridad Fiscal; esto es lo más prudente ya que, como se pudo observar, tanto nuestra legislación como la de Colombia, recae en el Fisco la facultad de llevar acabo el Embargo Precautorio, y esto hace que el contribuyente quede en estado de indefensión.

DECIMA SEGUNDA.- Las Garantías Individuales que se contienen expresamente en los veintinueve primeros artículos de nuestra Constitución cumplen con la finalidad de todo orden jurídico, la cual consiste en hacer valer los derechos del hombre.

DECIMA TERCERA.- El Embargo Precautorio es violatorio de las Garantías Individuales previstas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, por lo que resulta inconstitucional su aplicación por parte de la Autoridad Fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

1. ARELLANO GARCIA, Carlos. Derecho Internacional Privado. 13ª. Edición, Edit. Porrúa, México 1999, págs. 986.
2. BECERRA RAMÍREZ, Manuel. Derecho Internacional Público. Edit. Mc Graw Hill, México 1997, págs. 139.
3. BURGOA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. 15ª. Edición, Edit. Porrúa, México 1996, págs. 796.
4. CONTRERAS VACA, Francisco José. Derecho Internacional Privado. Parte Especial. Edit. Oxford University Press, México 1998, págs. 789
5. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Edit. Limusa, México 1998, págs. 223.
6. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano (Tomo I). 2ª. Edición, Edit. Porrúa, México 1990, págs. 1350.
7. JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, 6ª. Edición, Edit. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, México 2000, págs. 441.
8. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario. 14ª. Edición, Edit. Porrúa, México 1999, págs. 333.
9. NÚÑEZ Y ESCALANTE, Roberto. Compendio de Derecho Internacional Público. Edit. Orión, México 1970, págs. 500.
10. PEREZNIETO CASTRO, Leonel. Derecho Internacional Privado: Parte General, 7ª. Edición, Edit. Oxford University Press, México 1998, págs. 780.

11. PEREZNIETO CASTRO, Leonel et al. Introducción al Derecho Mexicano (Tomo I), Edit. UNAM, México 1981, págs. 790.
12. PEREZNIETO CASTRO, Leonel. Derecho Internacional Privado. Notas sobre el principio territorialista y el sistema de conflictos en el derecho mexicano, Edit. UNAM, México 1977.
13. QUINTANA VALTIERRA, Jesús et al. Derecho Tributario Mexicano, Edit. Trillas, México 1994.
14. SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, 2ª. Edición, Edit. Porrúa, México 2001, págs. 309
15. SEARA VAZQUEZ, Modesto. Derecho Internacional Público, 16ª. Edición, Edit. Porrúa, México 1997, págs. 741.
16. SEPÚLVEDA, César. Derecho Internacional Público, 12ª. Edición, Edit. Porrúa, México 1990, págs. 557.
17. SIERRA, Manuel. Tratado de Derecho Internacional Público, 6ª. Edición, Edit. Porrúa, México 1980, págs. 650.
18. SORENSEN, Max. Manual de Derecho Internacional Público, Edit. Fondo de Cultura Económica, México 1973, págs. 819
19. TENA, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, 28ª. Edición, México 1992, págs. 635.
20. VAZQUEZ PANDO, Fernando Alejandro. El nuevo Derecho Internacional Privado Mexicano (Introducción y selección de fuentes), Edit. THEMIS, México 1990. págs. 681.

21. VALENCIA CARMONA, Salvador. Manual de Derecho Constitucional general y comparado, Edit. Universidad Veracruzana, México 1980, págs.265.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

- o Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- o Código Fiscal de la Federación (México).
- o Estatuto Tributario (Decreto No. 624 de 1989 de Colombia)
- o Código Orgánico Tributario (Venezuela).

CONVENCIONES CONSULTADAS

- o Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información Tributaria.
- o Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.