

885209

UNIVERSIDAD AMERICANA DE ACAPULCO

24

---

**EXCELENCIA PARA EL DESARROLLO**

**FACULTAD DE DERECHO  
INCORPORA A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO  
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION PREVISTO EN EL  
CAPITULO III CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

**T E S I S  
PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A  
MARIA DE LA LUZ GÓMEZ VILLEGAS**

**DIRIGIDA POR:  
LIC. JESÚS TOVAR BALDERAS**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**ACAPULCO, GUERRERO 2002**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

# PAGINACION DESCONTINUA

### Agradecimientos

A la Universidad Americana de Acapulco A. C., por haberme dado la oportunidad de culminar mis estudios, que sin duda serán las bases para mi desarrollo profesional.

A la Facultad de Derecho y a la licenciada Sonia Angélica Choy García; por su colaboración y apoyo.

A Titulación y Becas y a la Biblioteca, por su buen servicio.

A todo el cuerpo docente de esta casa de estudios y en especial a mi asesor el Lic. Jesús Tovar Balderas.

A mis Padres, por ser un gran ejemplo en mi vida y por haberme enseñado los principales valores como ser humano; a mis hermanos por que sin duda he aprendido muchas cosas buenas y positivas de ustedes, los quiero mucho.

A ti Noé por tu amor y apoyo en todo momento, te amo.

Al Lic. Inocente León, por ser un gran maestro para mi.

A mis Amigos y Compañeros de Estudio.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas •  
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso  
contenido de mi trabajo recepción.

NOMBRE: Gómez Villegas Ma. Luz

FECHA: 10/11/02

FIRMA: P.A. [Signature] Manuel Rojas C.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

# ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN.</b> ....	1
<b>I. LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN MATERIA FISCAL.</b> .....	3
<b>1. La garantía de audiencia en el derecho mexicano.</b> .....	3
<b>1.1 Titular de la garantía de audiencia.</b> .....	4
<b>1.2 Derechos protegidos por la garantía de audiencia y actos de autoridad condicionados por la misma.</b> .....	5
<b>1.2.1 Actos legislativos.</b> .....	7
<b>1.2.2 Actos administrativos.</b> .....	9
<b>1.2.3 Actos judiciales.</b> .....	10
<b>1.3 Las formalidades esenciales del procedimiento.</b> .....	11
<b>2. La materia fiscal como excepción a la garantía de audiencia previa.</b> .....	15
<b>2.1 Excepciones a la garantía de audiencia previa.</b> .....	15
<b>2.1.1 Expulsión de extranjeros indeseables por él Presidente de la República.</b> .....	16
<b>2.1.2 Ordenes judiciales de aprehensión.</b> .....	17
<b>2.1.3 Expropiaciones.</b> .....	19
<b>2.1.4 Materia tributaria.</b> .....	21
<b>2.2 Diversas justificaciones para excluir a la materia tributaria.</b> .....	22
<b>2.3 Criterios en favor de respetar la garantía de audiencia</b>	

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

previa en materia tributaria.....	24
3. La garantía de audiencia en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales federales.....	26
3.1 Diversos artículos del Código Fiscal de la Federación en que se otorga a los particulares la oportunidad de audiencia. ....	26
3.2 La oportunidad de audiencia en las auditorías fiscales. ¿Es cuestión de legalidad o de constitucionalidad ?.....	32
4. Los medios de defensa con que cuentan los contribuyentes. ....	43
4.1 Recurso administrativo de revocación. ....	43
4.2 Juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.....	45
4.3 Procedimientos de resolución de controversias previstos por los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte.....	45
4.4 Juicio de amparo en materia fiscal .....	46

**II. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN MATERIA FEDERAL.**

1. Créditos fiscales. ....	47
1.1 Concepto.....	47

TESIS CON  
 FALLA DE ORIGEN

1.2 Diferentes tipos.....	49
<b>2. El procedimiento administrativo de ejecución como Instrumento para el cobro de créditos fiscales. ....</b>	<b>51</b>
<b>2.1 Concepto de procedimiento administrativo de Ejecución .....</b>	<b>52</b>
<b>2.2 Procedencia del procedimiento administrativo de ejecución. ....</b>	<b>54</b>
<b>2.3 Etapas que integran al procedimiento Administrativo de ejecución.....</b>	<b>57</b>
<b>3. La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución prevista por el Código Fiscal de la Federación. ....</b>	<b>60</b>
<b>3.1 Condiciones que se debe cumplir para Suspender el procedimiento. ....</b>	<b>64</b>
<b>3.1.1 Impugnar el crédito fiscal. ....</b>	<b>64</b>
<b>3.1.2 Garantizar el crédito fiscal.....</b>	<b>65</b>
<b>3.1.3 Solicitar la suspensión.....</b>	<b>70</b>
<b>i) Ante la Autoridad Fiscal.....</b>	<b>70</b>
<b>ii) Ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa.....</b>	<b>71</b>
<b>3.2 Problemas con los que se enfrentan los contribuyentes para cumplir con las</b>	

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

condiciones para la suspensión del	
Procedimiento administrativo de ejecución.....	73
3.2.1 Dificultades para garantizar los créditos...	73
3.2.2 Que el procedimiento ya esté iniciado. ....	78
<b>4. Medios de defensa ordinarios ante el procedimiento</b>	
<b>administrativo de ejecución. ....</b>	<b>79</b>
4.1 Recurso de revocación. ....	79
4.2 Juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de	
Justicia Fiscal y Administrativa.....	80
4.3 Incidente de suspensión de la ejecución. ....	81
4.3.1 Ante el Tribunal Federal de justicia	
Fiscal y Administrativa.....	81
4.3.2 Ante el superior de la autoridad ejecutora...	82
<b>5. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución</b>	
<b>mediante el incidente de suspensión en el juicio de amparo... </b>	<b>82</b>
5.1. Suspensión del procedimiento administrativo	
de ejecución cuando se impugna en el amparo	
los créditos fiscales.....	83
5.2. Suspensión del procedimiento administrativo	
de ejecución cuando se impugna en el amparo el	
Procedimiento en sí mismo. ....	85
<b>6. Autonomía entre los procedimientos de impugnación</b>	
<b>de créditos fiscales y el procedimiento administrativo de</b>	

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



ejecución de los mismos. ....92

### **III. ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.**

<b>1. La constitucionalidad del procedimiento económico-coactivo. ....</b>	<b>96</b>
<b>2. Diversas formas en que se ha alegado la inconstitucionalidad del procedimiento económico-coactivo, y que han sido resueltas en definitiva por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. ....</b>	<b>101</b>
<b>2.1 Violaciones al artículo 14 constitucional por no seguirse el procedimiento económico-coactivo ante los tribunales previamente establecidos.....</b>	<b>102</b>
<b>2.2 Violaciones al artículo 16 constitucional por considerar que la autoridad administrativa no es competente para fundar y motivar la causa legal del procedimiento económico-coactivo.....</b>	<b>107</b>
<b>2.3 Violaciones al artículo 17 constitucional por considerar que las autoridades administrativas no pueden hacerse justicia por sí mismas.....</b>	<b>108</b>

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



## INTRODUCCIÓN

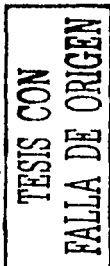
En tiempos de crisis económica, es común que las autoridades hacendarias recurran a la práctica de endurecer los mecanismos de recaudación fiscal, procurando obtener los mayores recursos posibles para financiar las actividades propias del gobierno.

Para cumplir con sus objetivos, las autoridades fiscales cuentan con facultades de comprobación para determinar si los contribuyentes están cumpliendo con sus obligaciones fiscales y con el procedimiento administrativo de ejecución para proceder al cobro de los adeudos con el fisco.

Resulta muy común que derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales cometan muchas arbitrariedades y frecuentemente determinen créditos muy por encima de las posibilidades económicas y financieras de los contribuyentes.

De acuerdo con la legislación fiscal, los contribuyentes tienen la oportunidad de impugnar la determinación de los créditos fiscales ante las autoridades competentes y solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución previa garantía del interés fiscal, pero dado el monto exagerado que contienen muchas de las resoluciones que actualmente están notificando las autoridades fiscales, nos encontramos ante la realidad de que los deudores no pueden garantizar los créditos con ninguno de los medios que prevé el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, y por lo tanto, no reúnen los requisitos suficientes para que la autoridad se abstenga de proceder al cobro de los adeudos mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

En el caso de que los contribuyentes se encuentren materialmente imposibilitados para reunir los requisitos necesarios para solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, y debido a que los medios de



impugnación de los créditos fiscales y los procedimientos para que las autoridades fiscales ejecuten los créditos siguen caminos totalmente diferentes, puede llegarse al extremo de que para el cobro de los adeudos las autoridades fiscales cuenten con facultades para embargar todos los bienes del contribuyente, ampliar el embargo cada vez que lo considere necesario, practicar avalúos sobre los bienes que fueron embargados, hacer designación de nuevo depositario, nombrar interventor con cargo a caja de las negociaciones embargadas, hacer citaciones para almonedas, rematar y adjudicar tales bienes, y hacer la aplicación del producto de dicho remate, sin importar cual es la situación jurídica en que se encuentre el crédito fiscal, mismo que en su oportunidad puede llegar a ser declarado nulo por las autoridades competentes, por haber sido debidamente impugnado.

Si bien es cierto que resulta indiscutible que las autoridades fiscales tienen la obligación de recaudar los recursos suficientes para afrontar las necesidades y exigencias de los gobernados, también se encuentra fuera de duda que los medios y mecanismos que se utilizan para esos fines deben estar de acuerdo con el texto de nuestra Constitución.

Es la intención de este trabajo realizar un análisis de la institución del procedimiento administrativo de ejecución establecido por el Código Fiscal de la Federación, para verificar si la forma en que se encuentra actualmente regulado, cumple con los requisitos que se exigen en el texto de nuestra Constitución.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## I. LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN MATERIA FISCAL.

### 1. La garantía de audiencia en el derecho mexicano.

La garantía de audiencia en el derecho mexicano tiene su base fundamental en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>1</sup>, mismo que literalmente establece que:

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

Esta garantía Constitucional resulta de gran trascendencia, al momento que proporciona las principales herramientas con que cuentan los gobernados para defenderse de los actos del Poder Público en que se pretenda privarlos de sus derechos fundamentales.

Antes de iniciar el estudio de la garantía de audiencia, resulta necesario precisar sus fases, sus características más importantes y la forma como opera esta. Al respecto, se debe tomar en consideración la resolución recaída al amparo número 5990 de 1943<sup>2</sup>, de la cual fue ponente el Ministro Gabino Fraga, de donde se desprende lo siguiente:

a) La garantía de audiencia constituye un derecho de los particulares no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la

---

<sup>1</sup> El texto vigente del artículo 14 Constitucional corresponde al texto original de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917. El texto fue aprobado sin discusión por el Congreso Constituyente de 1916 en la 18a. sesión ordinaria, celebrada la tarde del 20 de diciembre de 1916.

<sup>2</sup> Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, año 1944, página 63, citado y analizado por HERRERA CUERVO, Armando. "La situación del deudor fiscal dentro del procedimiento administrativo de ejecución" en Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años, Tomo I, Tribunal

autoridad legislativa.

b) El procedimiento que se establezca en las leyes a fin de satisfacer la exigencia constitucional de audiencia, no debe tener necesariamente los caracteres del procedimiento judicial, pues pueden satisfacerse los requisitos a que se contrae la garantía, mediante un procedimiento ante las autoridades administrativas, en el cual se dé oportunidad al afectado de hacer su defensa y se le otorguen las garantías que le aseguren la posibilidad de rendir pruebas y formular alegatos.

c) No puede haber violación a la garantía de audiencia cuando no exista ningún derecho afectable y sólo se trate de derechos simples o sea intereses materiales que carecen de tutela jurídica, pues aquél resulta ser el supuesto que condiciona la vigencia de la misma.

d) Para que opere la garantía de audiencia debe ser realmente necesaria, es decir, que la intervención del particular en el procedimiento que puede culminar con la privación de sus derechos, a fin de hacer la defensa de los mismos, sea de verdad indispensable.

e) Tampoco existirá violación a la garantía cuando las disposiciones del artículo 14 que la reconocen y consagran estén modificadas por otro precepto de la Constitución Federal, como acontece en el caso de la expulsión de extranjeros, previsto en el artículo 33 de la propia Ley Suprema.

### 1.1 Titular de la garantía de audiencia.

Puesto que el párrafo Constitucional anteriormente citado comienza con la palabra "*nadie*" en referencia a los sujetos a los que deberán respetarse la

garantía de audiencia, se llega a la fácil conclusión de que todo sujeto sin distinción de nacionalidad, edad, sexo, raza, religión o condición social al que se le pretenda aplicar un acto de autoridad privativo de sus derechos se encuentra incluido entre aquellos que pueden gozar del derecho de audiencia.

## 1.2 Derechos protegidos por la garantía de audiencia y actos de autoridad condicionados por la misma.

Es el propio artículo Constitucional el que se encarga de enlistar los derechos de los gobernados que se procura proteger con la garantía de audiencia, resultando que los bienes jurídicos que se tutelan son: la vida, la libertad, la propiedad, la posesión y los derechos de los gobernados.

Por lo que hace a la vida, la garantía de audiencia tutela la existencia misma del gobernado frente a actos de autoridad que pretendan hacer de ella objeto de privación; en otras palabras, mediante él, se protege al mismo ser humano en su substantividad psico-física y moral como persona, a su propia individualidad.<sup>3</sup>

En cuanto a la libertad, se está garantizando la "facultad que debe reconocerse al hombre, dada su conducta racional, para determinar su conducta sin más limitaciones que las señaladas por la moral y por el derecho",<sup>4</sup> debiendo tomarse en consideración que el precepto Constitucional hace una apreciación genérica, sin limitarse a alguna de las formas específicas de ejercicio de la libertad del ser humano.

La propiedad se tutela en cuanto a los tres derechos subjetivos fundamentales que de ella se derivan, y que son: el de uso, el de disfrute y el de disposición de la cosa, materia de la misma.<sup>5</sup> Al respecto es importante resaltar

<sup>3</sup> BURGOA, Ignacio. "Las Garantías Individuales", Porrúa, 30ª Edición, 1992, p. 540.

<sup>4</sup> DE PINA, Rafael. "Diccionario de Derecho", Porrúa, 17ª Edición, 1991, p. 357.

<sup>5</sup> BURGOA, Op. Cit. p. 542.

que la garantía en comento no solo protege a la legítima propiedad, sino que también protege a la propiedad aparente.

Respecto a las garantías que se conceden a la posesión en nuestra Constitución, esta se refiere a la tenencia material de los bienes con el ánimo de poseerlos a título suficiente, sea este legítimo o ilegítimo, y no a la simple ocupación de tales bienes.<sup>6</sup> Al igual que con la propiedad, esta garantía se limita a respetar el hecho de la posesión sin que sea necesario acreditar si la misma es buena o mala.

Por último, por lo que hace al concepto de "derechos", resulta un concepto demasiado amplio como para que se pueda dar una definición concreta, sin embargo, vale la pena tomar en consideración que mediante esta noción se esta comprendiendo a todos los derechos que poseen los gobernados (*aún los que fueron expresamente enlistados por el artículo en comento*) para que los individuos sean amparados siempre que de una manera arbitraria, se les prive de sus propiedades, posesiones o derechos, cualquiera que éstos sean, y sin limitación alguna.<sup>7</sup>

Una vez precisados los derechos protegidos por la garantía de audiencia, es necesario abundar en los actos de autoridad condicionados por la misma. Debemos comenzar por considerar que el acto de privación de derechos que lleva a cabo una autoridad, se traduce o puede consistir en una disminución, menoscabo o merma de la esfera jurídica del gobernado; pero además, tal acto debe constituir el fin último, definitivo y natural de la desposesión o despojo.<sup>8</sup>

Todas la autoridades pueden realizar actos que afecten la esfera jurídica de los gobernados o que puedan traducirse en una afectación, es por ello, que la

<sup>6</sup> CASTRO CASTRO, Juventino. "Garantías y Amparo", Porrúa, 7ª Edición, 1991, p. 232. <sup>8</sup>

<sup>7</sup> Así lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que aparece en el Semanario Judicial de la Federación, 5ta época, t. III, p. 1163 (citada en "Derechos del pueblo mexicano, tomo 3, p. 90, cita 38).

<sup>8</sup> CASTRO CASTRO, Op. Cit. p. 231.



garantía de audiencia debe respetarse por todas la autoridades sin distinción. Al respecto resulta aplicable el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia que se transcribe a continuación:

**AUDIENCIA, ALCANCE DE LA GARANTIA DE.-** En los casos en que los actos reclamados impliquen privación de derechos, existe la obligación por parte de las autoridades responsables de dar oportunidad al agraviado para que exponga todo cuanto considere conveniente en defensa de sus intereses; obligación que resulta inexcusable aun cuando la ley que rige el acto reclamado no establezca tal garantía, toda vez que el artículo 14 de la Constitución Federal impone **a todas las autoridades** tal obligación y, consecuentemente, su inobservancia dejaría a su arbitrio decidir acerca de los intereses de los particulares, con violación de la garantía establecida por el invocado precepto constitucional.<sup>9</sup> (Énfasis añadido).

No obstante que conforme a lo anteriormente dicho queda claro que la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 de la Constitución obliga a todas las autoridades, conviene precisar que se ha dado distintos matices según se trate de actos legislativos, administrativos o judiciales, por lo que procederemos a hacer un pequeño análisis de cada uno de estos actos.

### 1.2.1 Actos legislativos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que la garantía de audiencia debe ser tomada en consideración por el Poder Legislativo al momento de formular las leyes, puesto que en términos del artículo 14 Constitucional, debe incluir en ellas los procedimientos mediante los cuales se le dé a los gobernados la oportunidad de ser escuchados por las autoridades encargadas de su aplicación en defensa de sus derechos, antes de que se realice

---

<sup>9</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1995, Tomo VI-Común, Tesis 82, Página 54, Registro de CD-ROM 4585.

algún acto de privación que se encuentre autorizado por la propia ley.

Al respecto, resulta aplicable el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia que se transcribe a continuación:

**AUDIENCIA, GARANTIA DE. OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES.-** La garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a ***consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos.*** Tal obligación constitucional se circunscribe a señalar el procedimiento aludido; pero no debe ampliarse el criterio hasta el extremo de que los órganos legislativos estén obligados a oír a los posibles afectados por una ley antes de que ésta se expida, ya que resulta imposible saber de antemano cuáles son todas aquellas personas que en concreto serán afectadas por la ley y, por otra parte, el proceso de formación de las leyes corresponde exclusivamente a órganos públicos.<sup>10</sup> (Énfasis añadido)

El Poder Legislativo cumple con la obligación de conceder a los gobernados la garantía de audiencia con el hecho de que en la ley se prevea la oportunidad para los particulares de ser oídos y de formular alegatos contra el acto de aplicación de la propia ley que pretenda privarlo de cualquiera de los derechos enunciados en el propio artículo 14 constitucional, por lo tanto, no es necesario que se establezcan todas las solemnidades y formalidades propias de un procedimiento judicial.

Por todo lo anterior, "toda ley que no instituya las dos formalidades

---

<sup>10</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1995, Tomo I-Constitucional, Tesis 80, Página 94, Registro de CD-ROM

procesales esenciales de defensa u oposición al potencial acto privativo y la probatoria, será evidentemente violatoria de las disposiciones constitucionales implicadas en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional<sup>11</sup>.

### 1.2.2 Actos administrativos.

Señala Juventino V. Castro<sup>12</sup> que en los términos en que se encuentra redactado el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, que habla de privaciones mediante juicios, ante tribunales, y cumplimentando formalidades esenciales del procedimiento, fácilmente se puede llegar a la conclusión de que en la mente del Constituyente estaba el que la garantía de audiencia es una garantía judicial, es decir, que debe cumplimentarse dentro de un juicio.

Sigue diciendo del Ministro Castro que precisamente por ello se requirió que, mediante criterio jurisprudencial, se extendiera la garantía de audiencia a actos de autoridad, efectuados fuera de procedimientos judiciales, porque de otro modo las seguridades jurídicas contenidas en la garantía de audiencia no existirían ante las autoridades administrativas que dentro de sus facultades, pero fuera de juicios, priven de sus derechos a los gobernados.

En este sentido, se ha pronunciado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las tesis de jurisprudencia que se insertan a continuación:

**ACTOS ADMINISTRATIVOS, ORDEN Y REVOCACION DE. GARANTIAS DE AUDIENCIA, FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.-** Dentro de nuestro sistema constitucional no basta que una autoridad tenga atribuciones para dictar alguna determinación, para que ésta se considere legal e imperiosamente obedecible; máxime cuando tal determinación es

---

80.

<sup>11</sup> BURGOA, Op. Cit. p. 565.

<sup>12</sup> CASTRO CASTRO, Op. Cit. p. 235.

revocatoria de otra anterior otorgada en favor de algún individuo. Los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República imponen a todas las autoridades del país la obligación de oír en defensa a los posibles afectados con tales determinaciones, así como la de que éstas, al pronunciarse, se encuentren debidamente fundadas y motivadas.<sup>13</sup>

**ACTOS ADMINISTRATIVOS, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS. NO ES NECESARIO RECLAMAR LA LEY, CUANDO ESTA ES OMISA RESPECTO DEL CUMPLIMIENTO DE LAS FORMALIDADES ESENCIALES CONSAGRADAS POR EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.-** Las autoridades administrativas están obligadas a llenar los requisitos que señale la norma secundaria aplicable y, además, a cumplir las formalidades esenciales del procedimiento, de tal suerte que, aunque la ley del acto no establezca, en manera alguna, requisitos ni formalidades previamente a la emisión del acuerdo reclamado, de todas suertes queda la autoridad gubernativa obligada a observar las formalidades necesarias para respetar la garantía de previa audiencia que consagra el artículo 14 constitucional. En estas condiciones, no es siempre indispensable para el quejoso atacar la inconstitucionalidad de la ley respectiva, puesto que para alcanzar el otorgamiento del amparo, basta que el mismo agraviado demuestre la contradicción entre el acto combatido y la Carta Fundamental.<sup>14</sup>

### 1.2.3 Actos judiciales.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

La redacción del segundo párrafo del artículo 14 constitucional no deja duda alguna de las obligaciones que tienen que cumplir las autoridades en el trámite de los juicios. En este orden de ideas, resulta conveniente invocar la tesis de

<sup>13</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1995, Tomo III-Administrativa, Tesis 3, Página 6, Registro de CD-ROM 1440.

<sup>14</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1995, Tomo III-Administrativa, Tesis 2, Página 6, Registro de CD-ROM 1439.

jurisprudencia dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que enseguida se transcribe:

**AMPARO CONTRA ACTOS JUDICIALES.**- Con arreglo a lo dispuesto por la Constitución, el amparo sólo procede en los juicios civiles y penales, contra las sentencias definitivas respecto de las que no proceda ningún recurso por virtud del cual puedan ser modificadas o reformadas; contra la violación de las leyes del procedimiento cuando se afecten las partes substanciales del juicio de manera que se deje sin defensa al quejoso; y cuando se trate de actos en el juicio, cuya ejecución sea de imposible reparación.<sup>15</sup>

En los términos de la jurisprudencia anteriormente transcrita, se establece que uno de los requisitos para que proceda el amparo en contra de actos judiciales puede presentarse cuando "se afecten las partes substanciales del juicio de manera que se deje sin defensa al quejoso", es decir, por violaciones a la garantía de audiencia.

### 1.3 Las formalidades esenciales del procedimiento.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

De acuerdo con José Ovalle Favela<sup>16</sup> mediante la expresión "formalidades esenciales del procedimiento" se designan las condiciones fundamentales que deben satisfacer el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo para otorgar al posible afectado por el acto privativo una razonable oportunidad de defensa; es decir, para cumplir con la garantía de audiencia.

Siguiendo las tesis del mismo autor, procederemos a enunciar las

<sup>15</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1995, Tomo VI-Común, Tesis 44, Página 28, Registro de CD-ROM 4547.

<sup>16</sup> OVALLE FAVELA, José. "Comentarios al artículo 14" en "Derechos del pueblo mexicano", Miguel Ángel Porrúa, 4ª Edición, 1994, tomo 3, p. 98.

formalidades esenciales del procedimiento.

a) En primer lugar, el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo deben proporcionar al demandado o al posible afectado una noticia completa ya sea de la demanda presentada por la parte actora, con sus documentos anexos, o ya sea del acto privativo de derechos o posesiones que pretenda realizar la autoridad administrativa.

Este criterio ha sido sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia que se incluye a continuación:

**AUDIENCIA, RESPETO A LA GARANTIA DE. DEBEN DARSE A CONOCER AL PARTICULAR LOS HECHOS Y MOTIVOS QUE ORIGINAN EL PROCEDIMIENTO QUE SE INICIE EN SU CONTRA.-** La garantía de audiencia consiste fundamentalmente en la oportunidad que se concede al particular de intervenir para poder defenderse, y esa intervención se puede concretar en dos aspectos esenciales, a saber: la posibilidad de rendir pruebas que acrediten los hechos en que se finque la defensa; y la de producir alegatos para apoyar esa defensa con las argumentaciones jurídicas que se estimen pertinentes. Esto presupone, obviamente, la necesidad de que los hechos y datos en los que la autoridad se basa para iniciar un procedimiento que puede culminar con privación de derechos, sean del conocimiento del particular, lo que se traduce siempre en un acto de notificación que tiene por finalidad que aquél se entere de cuáles son esos hechos y así esté en aptitud de defenderse. De lo contrario la audiencia resultaría prácticamente inútil, puesto que el presunto afectado no estaría en condiciones de saber qué pruebas aportar o qué alegatos formular a fin de contradecir los argumentos de la autoridad, si no conoce las causas y los hechos en que ésta se apoya para iniciar un procedimiento

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

que pudiera afectarlo en su esfera jurídica.<sup>17</sup>

b) En segundo lugar, el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo deben otorgar a las partes o al posible afectado una oportunidad razonable para aportar las pruebas pertinentes y relevantes para demostrar los hechos en que se funden, esto es, que se le debe conceder a las partes o al interesado el derecho a la prueba. El derecho a la prueba consiste no solo en la oportunidad de ofrecerlas en el juicio o procedimiento, sino que además, estas deben ser valoradas conforme a derecho.

En este orden de ideas, resulta aplicable la tesis de jurisprudencia establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que se transcribe a continuación:

**PRUEBAS, FALTA DE ESTUDIO DE LAS.-** Si el juzgador omite estimar las pruebas allegadas por una de las partes, tal hecho importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales, y por ello procede conceder la protección federal, a fin de que, al dictarse nueva sentencia, se tomen en consideración las pruebas que no fueron estimadas.<sup>18</sup>

c) Por otra parte, también se debe otorgar a las partes y al posible afectado una oportunidad para que formule argumentaciones jurídicas con base en los hechos que sirven de antecedentes y las pruebas practicadas, es decir, en el proceso jurisdiccional y en el proceso administrativo se debe otorgar la oportunidad para que se expresen alegatos.

d) Por último, los procesos en comento deben concluir con una resolución, en la que el juzgador o la autoridad administrativa decida el litigio o el asunto

<sup>17</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1995, Tomo VI-Común, Tesis 96, Página 63, Registro de CD-ROM 4599.

<sup>18</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1995, Tomo VI-Común, Tesis 419, Página 279, Registro de CD-ROM 4922.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

planteado.

En este mismo orden de ideas, señala el Ministro Castro y Castro<sup>19</sup> que se debe tomar en consideración que la Ley de Amparo en sus artículos 159 y 160<sup>20</sup> señala cuales deben considerarse como las violaciones a las leyes del procedimiento obligatorio para los tribunales civiles, administrativos, del trabajo y penales, advirtiendo además que la última de las fracciones de ambos artículos, señala facultades a la Suprema Corte de Justicia o a los Tribunales Colegiados de Circuito para determinar casos análogos a los enunciados en tales disposiciones, extendiendo en esta forma el criterio protector para el respeto de las formalidades esenciales de los procedimientos.

Todas las formalidades esenciales del procedimiento que se han enumerado en los párrafos que anteceden, fueron consideradas por el H. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al momento de emitir la tesis de jurisprudencia P./J.47/95, misma que se transcribe a continuación:

### **FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL**

<sup>19</sup> CASTRO CASTRO, Op. Cit. p. 233.

<sup>20</sup> El artículo 159 de la Ley de Amparo establece que en los juicios seguidos ante tribunales civiles, administrativos o del trabajo, se considerarán violadas las leyes del procedimiento y que se afectan las defensas del quejoso en los siguientes casos: I. Cuando no se le cite al juicio o se le cite en forma distinta a la prevenida por la ley; II. Cuando el quejoso haya sido mala o falsamente representado en el juicio de que se trata; III. Cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a la ley; IV. Cuando se declare ilegalmente confeso al quejoso, a su representante o apoderado; V. Cuando se resuelva ilegalmente un incidente de nulidad; VI. Cuando no se le concedan los términos o prórrogas a que tuviere derecho con arreglo a la ley; VII. Cuando sin su culpa se reciban, sin su conocimiento, las pruebas ofrecidas por las otras partes, con excepción de las que fueren instrumentos públicos; VIII. Cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de autos de manera que no pueda alegar sobre ellos; IX. Cuando se le desechen los recursos a que tuviere derecho con arreglo a la ley, respecto de providencias que afecten partes substanciales de procedimiento que produzcan indefensión, de acuerdo con las demás fracciones de este mismo artículo; X. Cuando el tribunal judicial, administrativo o del trabajo, continúe el procedimiento después de haberse promovido una competencia, o cuando el juez, magistrado o miembro de un tribunal del trabajo impedido o recusado, continúe conociendo del juicio, salvo los casos en que la ley lo faculte expresamente para proceder; y XI. En los demás casos análogos a los de las fracciones que preceden, a juicio de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito, según corresponda. Por su parte, el artículo 160 de la Ley de amparo establece los casos en que se considerarán violadas las leyes del procedimiento, de manera que su infracción afecte a las defensas del quejoso en los juicios del orden penal.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



**ACTO PRIVATIVO.-** La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.<sup>21</sup>

## 2. La materia fiscal como excepción a la garantía de audiencia previa.

Una vez que se ha realizado un somero estudio de las principales características generales de la garantía de audiencia, resulta conveniente repasar la forma en que afecta la garantía prevista por el segundo párrafo del artículo 14 constitucional a la materia fiscal.

### 2.1 Excepciones a la garantía de audiencia previa.

Asegura Burgoa<sup>22</sup> que las excepciones a la garantía de audiencia sólo deben consignarse en la Constitución, atendiendo a la circunstancia de que, por significar limitaciones a los derechos públicos individuales del gobernado, la fuente formal y única de las mismas es la Ley Suprema. Bajo este presupuesto,

<sup>21</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, Diciembre de 1995, Página 133, Registro IUS6 200234.

<sup>22</sup> BURGOA, Op. Cit. p. 559.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

enumeraremos las principales excepciones a dicha garantía.

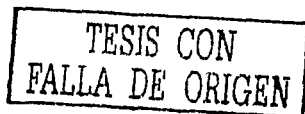
### 2.1.1 Expulsión de extranjeros indeseables por el Presidente de la República.

Entre las excepciones a la garantía de audiencia se encuentra la mencionada en el artículo 33 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que establece que los extranjeros tienen derecho a las garantías que otorga el capítulo I, título primero, de la propia Constitución; "pero el Ejecutivo de la Unión tendrá la facultad exclusiva de hacer abandonar el territorio nacional, inmediatamente y sin necesidad de juicio previo, a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente".

Al respecto afirma Juventino Castro y Castro<sup>23</sup> que podría haber un juicio de amparo por el hecho, verbigracia, de que la expulsión se haya decretado no por el Presidente de la República sino por el secretario de Gobernación; pero cuando se dan los requisitos del artículo 33 constitucional, referentes al legal uso por el Presidente de la República de su facultad discrecional, el extranjero no puede reclamar la garantía de audiencia para que se le escuche en defensa, así sea claro que el propio extranjero no lesiona al país por el hecho de permanecer en él.

Esta excepción a la garantía de audiencia, encuentra su justificación en el propio texto nuestra Carta Magna, y no ha necesitado mayores interpretaciones por parte de los estudiosos de la materia Constitucional. Este ha sido el supuesto clásico para ejemplificar que las excepciones y limitaciones a las garantías individuales deben encontrarse claramente establecidas en el propio cuerpo del documento fundamental. En el caso que nos ocupa, se encuentra fuera de discusión que el artículo 33 de la Constitución Federal da facultades al Presidente de la República, para ordenar y ejecutar actos de privación en perjuicio de los extranjeros, sin necesidad de concederles la oportunidad de defenderse antes de

<sup>23</sup> CASTRO CASTRO, Op. Cit. p. 233.



obligarlos a abandonar el territorio nacional.

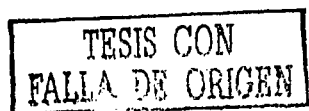
En relación con esta limitación a la garantía de audiencia previa, resulta discutible la procedencia del juicio de amparo con posterioridad a que el extranjero fue obligado a abandonar el territorio nacional, toda vez que la restricción establecida en el artículo 33 de la Constitución se refiere a que la facultad del Ejecutivo de la Unión se puede ejercitar "sin necesidad de juicio previo", por lo que puede considerarse que no existe limitación alguna para que con posterioridad pueda ser revisado el acto de autoridad, y en caso que por alguna razón resultara violatorio de garantías, el extranjero pueda ser restituido en el goce de sus derechos violados.

### 2.1.2 Ordenes judiciales de aprehensión.

Sostiene Don Ignacio Burgoa<sup>24</sup> que tratándose de órdenes judiciales de aprehensión, la salvedad del respeto de la garantía de audiencia deriva del artículo 16 constitucional, cuyo precepto, al establecer los requisitos que el libramiento de aquéllas debe satisfacer, no exige que previamente a él se oiga al presunto indiciado en defensa, pues únicamente determina que dichas órdenes estén precedidas por alguna denuncia, acusación o querrela respecto de un hecho que legalmente se castigue con pena corporal, apoyada en declaración bajo protesta "de persona digna de fe" o en otros datos "que hagan probable la responsabilidad del inculpado".

Actualmente, el artículo 16 Constitucional establece que los requisitos para que se libre una orden de aprehensión consisten en que la misma se dicte por una autoridad judicial, previa existencia de una denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado, que ese hecho sea señalado por la ley como delito sancionado cuando menos con pena privativa de la libertad, que existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad

<sup>24</sup> BURGOA, Op. Cit. p. 562.



del indiciado. Entre los requisitos anteriores, no se señala la obligación de respetar la garantía de audiencia del inculpado.

Este criterio ha sido sustentado por la H. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la tesis **"ORDEN DE APREHENSIÓN, NO SE NECESITA DE LA GARANTÍA PREVIA AUDIENCIA PARA DICTARLA"**<sup>25</sup>. Del mismo modo, el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito ha sustentado también la tesis cuyo rubro señala lo siguiente: **"ORDEN DE APREHENSIÓN. NO ES REQUISITO PARA DICTARLA, OBSERVAR LA GARANTÍA DE AUDIENCIA"**<sup>26</sup>. Por último, también el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito ha sustentado un criterio similar bajo el siguiente rubro: **"ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL (GARANTÍA DE AUDIENCIA). EL JUEZ FEDERAL NO ESTÁ OBLIGADO AL CUMPLIMIENTO DEL, CUANDO EL ACTO RECLAMADO LO CONSTITUYE UNA ORDEN DE APREHENSIÓN"**<sup>27</sup>.

Ovalle Favela<sup>28</sup> coincide con Burgoa en el sentido de que para el caso de la ordenes judiciales de aprehensión no opera la garantía de audiencia previa, pero considera que además se debe incluir en este mismo rubro a la expedición y ejecución de ordenes judiciales de cateo previstas por el artículo 16 de la Carta Magna, así como las medidas cautelares previstas en la Constitución por los artículos 18 y 19 que privan al inculpado de su libertad.

El principal argumento para considerar que las ordenes judiciales de aprehensión, las ordenes de cateo, la prisión preventiva y la detención ante autoridad judicial no deben de respetar la garantía de audiencia previa, deriva de la interpretación de los artículos 16, 18 y 19 constitucionales, mismos en los que no se exige que para la emisión o ejecución de esos actos de autoridad se

<sup>25</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XCVI, Página 1374. Registro IUS6 302153.

<sup>26</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, Agosto de 1996, Página 702. Registro IUS6 201753.

<sup>27</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XII-Diciembre, Página 833. Registro IUS6 213994.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

observe la garantía de audiencia de la persona en contra de quien se dicta, otorgándole oportunidad de defensa. Sin embargo, debe tomarse en consideración que contrariamente a la excepción prevista en el artículo 33 de la Constitución, no existe un señalamiento claro y expreso en los artículos en comento en el que se indique que en estos supuestos no rige la garantía de audiencia previa prevista por el artículo 14 constitucional. No obstante lo anterior, la interpretación que se ha realizado resulta correcta, toda vez que dada la forma en que se encuentran regulados los procedimientos penales, la orden judicial de aprehensión, la orden de cateo, la prisión preventiva y la detención ante autoridad judicial resultan ser parte de un proceso en el que se le otorga la garantía de audiencia al inculpado.

### 2.1.3 Expropiaciones.

Según el Maestro Burgoa, del artículo 27 de la Constitución se desprende una excepción a la garantía de audiencia en lo referente a las expropiaciones por causa de utilidad pública, conforme al cual el Presidente de la República o los gobernadores de los Estados, en sus respectivos casos, pueden, con apoyo en las leyes correspondientes, dictar el acto expropiatorio antes de que el particular afectado produzca su defensa, la que, sin embargo, puede ser previa, según lo consigne el ordenamiento que regule dicho acto de autoridad.

Se ha considerado que en virtud de que el artículo 27 Constitucional establece que las expropiaciones podrán hacerse por causa de utilidad pública, resulta que las declaraciones de utilidad pública dictadas por las autoridades para la ocupación de la propiedad privada no pueden estar sujetas a juicio, y que lo único que podría estar a sujeto a juicio pericial y resolución judicial es exceso del valor o el demérito de la cosa expropiada, por mejoras o deterioros ocurridos con posterioridad a la fecha de la asignación del valor fiscal para efectos del monto de la indemnización.

---

<sup>28</sup> OVALLE FAVELA, Op. Cit. p. 91.

Esta excepción ha sido confirmada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de conformidad con la tesis de jurisprudencia que se inserta enseguida:

**EXPROPIACION, LA GARANTIA DE AUDIENCIA NO RIGE EN MATERIA**

**DE.-** En materia de expropiación no rige la garantía de previa audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Federal, porque ese requisito no está comprendido entre los que señala el artículo 27 de la propia Carta Magna y no puede admitirse que exista contradicción entre las disposiciones contenidas en ambos preceptos, por ser evidente que el primero de ellos establece una regla general para derechos subjetivos, mientras que el segundo, ampara garantías sociales, que por su propia naturaleza, están por encima de los derechos individuales a los que restringe en su alcance liberal, en términos del artículo 1o. de la propia Ley Fundamental.<sup>29</sup>

La excepción a la garantía de audiencia en materia de expropiación, resulta por completo fuera de lugar, en virtud de que no existe en el texto del artículo 27 Constitucional, ninguna indicación expresa en la que se establezca la excepción en comento.

El artículo 27 Constitucional textualmente señala que "*Las expropiaciones sólo podrán hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización*". Del texto anteriormente transcrito, se aprecia que si bien es cierto que no se señala como requisito para la expropiación la obligación de la autoridad de respetar la garantía de audiencia, también es cierto que del texto antes transcrito de ninguna manera se puede apreciar la existencia de una restricción expresa a la aplicación

---

<sup>29</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1995, Tomo III-Administrativa, Tesis 65, Página 46, Registro de CD-ROM 1502. En sesión del H. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del 25 de febrero de 1997, se modificó el rubro de esta tesis y se publicó nuevamente en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997, Tesis P./J. 65/95, Página 45. Al nuevo rubro se le agregó la palabra "previa", para quedar como sigue: EXPROPIACIÓN, LA GARANTÍA DE PREVIA AUDIENCIA NO RIGE EN MATERIA DE.

de la garantía establecida por el artículo 14 constitucional.

Se pretende argumentar que en virtud de que el artículo 27 Constitucional ampara garantías sociales, y que por su propia naturaleza, se encuentran por encima de los derechos individuales, en la especie existe una contradicción con el artículo 14. Sin embargo, esa presunta contradicción resulta artificial, toda vez que no existe ninguna incongruencia entre el hecho de procurar el respeto de las garantías sociales por considerar que las expropiaciones se realizan por causas de utilidad pública, y en darle a los afectados la garantía de audiencia previa para que tengan oportunidad de defensa. Una vez que se escuche al particular y que se considere en juicio o procedimiento administrativo que existe una causa de utilidad pública, puede procederse a la expropiación respectiva y salvaguardarse la garantía social que se establece en el artículo 27 constitucional.

La interpretación actual de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación permite que las autoridades puedan expropiar lo que les venga en gana y como les venga en gana, aún y cuando el motivo de la expropiación no sea por causa de utilidad pública, negándole al gobernado la posibilidad de alegar y demostrar lo que a su derecho convenga con anterioridad a la emisión del acto de autoridad que lo priva de sus derechos.

#### **2.1.4 Materia tributaria.**

Algunos autores han considerado que en materia tributaria se aplica una excepción adicional a la garantía de audiencia. En este orden de ideas, se ha considerado que las autoridades fiscales no tienen la obligación de escuchar al causante cuando fijan un impuesto. Del mismo modo, se ha establecido que las leyes fiscales no deben necesariamente establecer mecanismos o procedimientos para que se brinde a los contribuyentes la oportunidad de discutir o impugnar la determinación de créditos fiscales antes de que estos sean liquidados.

Es el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el que ha ratificado la excepción en comento en términos de la tesis de jurisprudencia que se transcribe enseguida:

**AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.-** Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.<sup>30</sup>

## 2.2. Diversas justificaciones para excluir a la materia tributaria.

El criterio sustentado por la doctrina y respaldado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que en materia tributaria no debe regir la garantía de audiencia previa, cuenta con diversas justificaciones prácticas y jurídicas que vale la pena enumerar, al respecto tomamos en consideración entre otras, las ideas expuestas por el Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1995, Tomo I-Constitucional, Tesis 79, Página 93, Registro de CD-ROM 79.

<sup>31</sup> ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. "El derecho a ser oído en materia fiscal", publicado en "Prontuario de Actualización Fiscal", número 167, 2da. quincena de septiembre de 1996, p. 65.



Entre los argumentos que respaldan el criterio de que en materia fiscal no debe respetarse la garantía de audiencia de forma previa encontramos los siguientes:

a) Los procedimientos de gestión tributaria (fiscalización, recaudación y sanción), se harían más lentos, ya que la audiencia previa del interesado requiere de actuaciones adicionales del fisco, como nuevas notificaciones, agotamiento de plazos relativamente amplios, recaudo y valoración de pruebas, etcétera;

b) La fijación del impuesto dejaría de ser establecida unilateralmente por el Estado, generando que el crédito fiscal no sea inmediatamente ejecutivo;

c) El hecho de llamar a los particulares afectados para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, podría paralizar los servicios correspondientes;

d) La audiencia previa no permite propiamente desvirtuar cuestiones de derecho, sino solo de hecho, pues para conseguir lo primero, el legislador ha establecido los medios de defensa correspondientes (recurso de revocación y juicio de nulidad);

e) De aplicarse la audiencia previa, tendría que aplicarse en todos los procedimientos administrativos, como las revisiones de escritorio, las auditorías fiscales, los procedimientos sancionatorios y cualquier otro que concluya con la emisión de una resolución definitiva que cause agravio en materia fiscal;

f) Al ser la audiencia previa una medida cuya finalidad es de carácter preventivo, a fin de evitar excesos e incorrecciones del fisco, se alertaría al obligado tributario sobre la magnitud y cuantía de su obligación tributaria, pudiendo inducir a aquél a evadir el cobro de la deuda tributaria; y

**g)** Por considerarse que los actos de autoridad que se realizan durante los procedimientos de gestión tributaria se tratan de actos de molestia y no de actos de privación.

### **2.3 Criterios en favor de respetar la garantía de audiencia previa en materia tributaria.**

Aún y cuando el criterio dominante resulta ser que las autoridades fiscales no están obligadas a otorgar a los gobernados la oportunidad de ser escuchados con anterioridad a que se les notifique un crédito fiscal, existen muchos argumentos en favor de que se respete a los contribuyentes la garantía de audiencia previa. En este sentido, podemos mencionar entre otras, las siguientes razones:

**a)** Pueden corregirse errores de hecho (o de derecho) de la autoridad fiscal, sin necesidad de emitir una liquidación manifiestamente errónea;

**b)** Puede evitarse que transcurra un mayor tiempo que haría que el crédito fiscal se incrementara substancialmente por la espera de la notificación de la liquidación correspondiente. Esto permitiría al contribuyente o responsable tributario, de estar de acuerdo con ella, hacer el pago desde el momento mismo en que ejerce su derecho de audiencia, y no hasta que le llegue la liquidación;

**c)** El contribuyente o responsable tributario pueden aportar elementos jurídicos o pruebas que lleven a la Administración Tributaria a emitir una liquidación mas respetuosa de la legalidad;

**d)** Si la liquidación es impugnada con posterioridad por el contribuyente, el expediente administrativo tendría más elementos de juicio para emitir una resolución más apegada a derecho;

e) La audiencia produciría un efecto filtro para la promoción indiscriminada de los desprestigiados recursos administrativos y aligeraría al sobrecargado y lento juicio de nulidad;

f) La audiencia previa sería un instrumento que en aras de una mejor protección de los derechos e intereses de los administrados, permitiría una fiscalización más intensa del quehacer administrativo. Implicaría un control interno por parte de la Administración Tributaria de las resoluciones de sus funcionarios;

g) La instancia previa sería una oportunidad conciliatoria, permitiendo a los sujetos de la relación tributaria resolver sus diferencias en una relación interpersonal, rápida, barata y sin formulismos excesivos;

h) La audiencia previa sería un sistema de protección de la posición de los administrados aquí donde los mecanismos de justicia administrativa son excesivamente prolongados y costosos, tanto para el administrado como para la sociedad en su conjunto;

i) La audiencia previa se justifica plenamente si se admite que el particular involucrado tiene derechos que pueden resultar afectados por la resolución que se adopte en el respectivo procedimiento tributario; y

j) En la actualidad existen procedimientos en materia fiscal que otorgan a los particulares la oportunidad de audiencia sin que la recaudación se vea afectada en gran medida y sin que los servicios públicos correspondientes se hayan paralizado. En el apartado 3, inciso a) de este mismo capítulo, se mencionan algunos ejemplos de estos procedimientos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

3. La garantía de audiencia en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales federales.

Aunque ya ha quedado establecido que el criterio vigente del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que las autoridades fiscales no tienen la obligación de respetar la garantía de audiencia durante el desarrollo de sus facultades de comprobación, puede observarse una tendencia en la legislación fiscal para conceder una mayor seguridad jurídica a los particulares al permitirles ser oídos antes de que se haga una determinación definitiva de sus créditos fiscales. Así las cosas, resulta conveniente hacer un somero análisis de algunas de las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación que parecieran regular el respeto a la garantía de audiencia para después llegar a una conclusión en relación con la naturaleza jurídica de la oportunidad de audiencia en materia fiscal.

**3.1** Diversos artículos del Código Fiscal de la Federación en que se otorga a los particulares la oportunidad de audiencia.

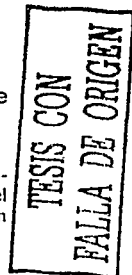
Señala Flores Zavala<sup>32</sup> que en la actualidad puede observarse una tendencia en la legislación impositiva en vigor, para conceder a los particulares el derecho de ser oídos antes de que se haga una determinación definitiva de sus créditos fiscales.

En relación con la oportunidad de audiencia dentro de los procedimientos seguidos por las autoridades fiscales, Pedro Cuevas Figueroa, citado por Hugo Carrasco Iriarte<sup>33</sup> sostiene que esta deriva directamente de la Constitución.

Comienza Cuevas Figueroa afirmando que las autoridades gozan de

<sup>32</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. "Finanzas Públicas Mexicanas", Porrúa, 27ª Edición, 1986, pp. 180-181.

<sup>33</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. "Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria", Themis, 1987, pp. 184-187. Tomando citas textuales de CUEVAS FIGUEROA, Pedro. "La Instancia de Inconformidad en el Código Fiscal de la Federación". Ponencia presentada en la Universidad de Tamaulipas, en Tampico, con motivo del Congreso Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal. México. 1985. pp. 2-8.



facultades amplísimas que se encuentran reglamentadas, principalmente, en el Código Fiscal de la Federación, y que estas facultades permiten a las autoridades: Exigir a los contribuyentes la exhibición de los libros y documentos de su contabilidad, verificar las existencias de mercancías de los propios sujetos pasivos, en el acceso a sus instalaciones, bodegas y demás dependencias; si el tipo de contribución exige la verificación de máquinas o aparatos dotados de medidores o algún otro tipo de control referido a la producción de mercancías o a la prestación de servicios; solicitar información a los otros contribuyentes con quienes tenga relaciones de negocios para verificar la exactitud de lo declarado por unos y otros respecto al contenido de tales relaciones; exigir igualmente la exhibición de libros y documentos donde aparezcan registradas tales operaciones.

Sigue señalando Cuevas Figueroa que para el caso de resistencia de los contribuyentes al ejercicio de las facultades de verificación de las autoridades fiscales, la Ley les dota de muy diversos instrumentos que van desde el secuestro de contabilidad y documentación hasta la entrada forzada a los domicilios de los contribuyentes, incluso a la posibilidad de promover el arresto administrativo de los contribuyentes resistentes al ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, independientemente de la facultad que tienen de aplicar presunciones sobre la magnitud de las operaciones de los contribuyentes o sobre el monto de sus ingresos, cuando se encuentren imposibilitados de conocer la realidad de tales operaciones de los contribuyentes o sobre el monto de sus ingresos, cuando se encuentren imposibilitados de conocer la realidad de tales operaciones por deficiencia de la contabilidad de los contribuyentes o ausencia total de la misma.

Así como la autoridad está interesada en verificar el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones, éstos también se encuentran vivamente interesados en demostrar ante dichas autoridades que han cumplido en la forma y términos establecidos en la Ley. Cuevas Figueroa considera que para ello, los contribuyentes gozan de la garantía de audiencia que la Constitución les otorga de la manera más amplia, respecto de todo procedimiento administrativo. En todos

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

esos procedimientos, al mismo tiempo que se impone el Ciudadano la obligación de comprobar ante las autoridades el cumplimiento de sus obligaciones y facilitarles las tareas de constatación de este cumplimiento, se le brinda también la oportunidad de ser oído por las autoridades administrativas para informar, explicar, aclarar todas las circunstancias referidas a la forma y términos en que han cumplido con sus obligaciones fiscales.

Concluye Pedro Cuevas que de esta manera encontramos que el contribuyente participa en el procedimiento oficioso administrativo en una doble función, por una parte como obligado para demostrar el cabal y oportuno cumplimiento de todas sus obligaciones fiscales, pero al mismo tiempo en el ejercicio de sus derechos que nacen fundamentalmente del goce de la garantía de audiencia para intervenir en este procedimiento e ilustrar a las autoridades allegando todo tipo de informaciones y elementos probatorios que le lleven a la constatación de que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones.

Esta intervención varía según el estilo de la revisión o verificación llevada a cabo por la autoridad, si se trata de una simple solicitud o petición de informes al contribuyente o bien si se desarrolla todo el complejo procedimiento de una visita domiciliaria de auditoría que abarque el análisis exhaustivo de toda su contabilidad de todos los documentos y libros que la integran y referida a todas sus actividades que le acarrearán la obligación de pagar impuestos.

Prosigue Pedro Cuevas señalando que puede suceder que esta participación del contribuyente en el procedimiento oficioso sea paralela y concomitante a la actividad de la autoridad, proporcionando la información requerida y complementando la que las propias autoridades se alleguen mediante la investigación realizada con otros sujetos con los que los contribuyentes tengan relaciones de negocios, existiendo coincidencia o complementariedad entre unos y otros elementos de comprobación, pero que sin embargo, también existe la posibilidad de contradicción entre los elementos demostrativos de las actividades

TESIS CON  
FOLIO DE ORIGEN

del contribuyente y del cumplimiento de las obligaciones fiscales, proporcionados por él mismo y los que la autoridad se allegue por otros medios. Para esos casos de contradicción existen varias fases y oportunidades de audiencia de parte de las autoridades para el contribuyente.

En principio, durante el desarrollo de estos procedimientos puede el contribuyente llevar a cabo las aclaraciones pertinentes cuando es informado oportunamente de la contradicción, confusión o disparidad del contenido de unos y otros elementos de constatación o comprobación. Tal es el caso de la oportunidad que se le brinda para refutar el contenido de las informaciones obtenidas por las autoridades mediante los procedimientos denominados de compulsas, que consisten en la solicitud y obtención de informes de otras personas que tienen relaciones de negocios con el contribuyente, ya sea que se obtengan mediante la solicitud por correo, por oficio, o mediante una visita practicada a estos otros contribuyentes y de donde se obtenga como resultado información que el contribuyente estime contradictoria o diversa de la contenida en su propia contabilidad. El artículo 51 del Código Fiscal de la Federación contempla esta posibilidad.

Por otra parte, cuando el procedimiento de verificación se lleva a cabo mediante la revisión del dictamen elaborado por un Contador Público a solicitud del propio contribuyente, en términos de la facultad de comprobación establecida por la fracción IV, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la constatación se realiza, en principio, mediante un intercambio de información y comunicación directa entre el Contador que ha elaborado el Dictamen y la autoridad competente para su revisión, concluyendo este procedimiento con la emisión de un oficio de observaciones respecto de los puntos que no hayan quedado suficientemente aclarados, durante el periodo de comunicación e intercambio de información entre la Autoridad y el Contador Dictaminador. Al respecto, resultan aplicables las disposiciones contenidas en el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Tratándose del procedimiento a seguir bajo la forma de visita domiciliaria de auditoría prevista por la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las observaciones sobre los puntos que no hubiesen sido suficientemente aclarados durante la práctica de la visita, aparecerán consignados en el acta que se levante para constancia de la visita. Y ello abre nuevas oportunidades al contribuyente que se reflejan en varias partes del procedimiento oficioso administrativo, para aclaración de estos puntos controvertidos.

Cabe destacar en primer término la práctica consistente en dar a conocer al contribuyente las irregularidades u omisiones reales o aparentes que las autoridades hubiesen advertido en la revisión de la contabilidad al contribuyente. Tal es el caso de la revisión de escritorio prevista por el numeral 48 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que establece que las autoridades fiscales como consecuencia de la revisión de informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados formularan oficio de observaciones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales además de otorgar en su fracción VI la oportunidad de que los sujetos revisados ejerciten el derecho de desvirtuar el oficio de observaciones en un plazo de 20 días contados a partir de que surta efectos la notificación de dicho oficio para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Lo que entraña la posibilidad de presentar la declaración complementaria y pagar el impuesto correspondiente a las irregularidades u omisiones aceptadas y corregidas en la declaración complementaria; y al mismo tiempo presentar ante las autoridades un escrito donde se hagan las aclaraciones pertinentes sobre las operaciones que no se acepten como reales explicando por qué no existen tales irregularidades, acompañando desde luego los elementos demostrativos del cumplimiento cabal y oportuno.



Otra posibilidad que tiene el particular para hacer estas aclaraciones, surge al momento mismo de estarse levantando el acta de la visita; puesto que si en ese momento advierte que se están consignando hechos o apreciaciones equivocadas sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, puede dentro del texto mismo del acta hacer las manifestaciones que aclaren y precisen las circunstancias reales y verdades de sus operaciones del contenido de su contabilidad que llevarán a la convicción de que el contribuyente ha cumplido en forma fiel y oportuna con sus obligaciones, contrariamente a lo afirmado por las autoridades. En ese mismo acto podrá hacer referencia y aun exhibir dentro de la diligencia los elementos de prueba que apoyen sus aseveraciones en contradicción con las afirmaciones de los visitadores que se hayan consignado en el acta.

También existe la fase o etapa del procedimiento oficioso administrativo que brinda al particular la oportunidad de expresar inconformidad contra los hechos asentados en el acta de las visitas, en los términos establecidos en el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal y dentro de 15 días establecidos en el propio precepto. Esta oportunidad no impide el ejercicio de las anteriores, ni veda tampoco al contribuyente del ejercicio del derecho de manifestar dentro del texto de la propia acta de visita y en el momento mismo de la diligencia, todos los motivos de inconformidad que tenga en contra de los hechos u observaciones asentadas en el acta sobre irregularidades u omisiones reales o aparentes, expresando las circunstancias que su opinión constituyan la realidad de los hechos y de su cumplimiento con las obligaciones fiscales.

En el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación también se da oportunidad de audiencia a los contribuyentes, al momento que se regula el procedimiento de aclaración administrativa, mismo al que pueden acudir los particulares cuando las autoridades fiscales les notifiquen resoluciones en los que se le impone alguna sanción por incumplimiento de obligaciones fiscales formales. La aclaración se solicita ante la propia autoridad fiscal dentro de los 6 días siguientes a que surte efectos la notificación, debiendo la autoridad resolver en un

plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente. Debe tomarse en consideración que el Código Fiscal de la Federación considera que la aclaración administrativa no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa, además de que las resoluciones que se emitan no podrán ser impugnadas por los particulares.

Por otra parte, el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo regula el procedimiento administrativo de reconsideración, mismo que faculta a las autoridades fiscales para revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Por último, el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación regula el procedimiento para la condonación de multas, para lo cual deber apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

### **3.2 La oportunidad de audiencia en las auditorías fiscales. ¿Su respeto es cuestión de legalidad o de constitucionalidad?**

Aún y cuando según ha quedado precisado con anterioridad que en la actualidad existe criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que la oportunidad de audiencia en el transcurso de los procedimientos de auditoría fiscales se trata de una cuestión de mero respeto de las disposiciones legales vigentes, en virtud de que no tienen obligación de respetar la garantía de audiencia de manera previa a la emisión de la liquidación,

consideramos que la discusión sobre la respuesta a esta pregunta aún no ha quedado concluida, puesto que existen opiniones diversas al respecto.

En relación con esta discusión, sostiene Flores Zavala<sup>34</sup> que de los términos y de la interpretación que se ha dado al segundo párrafo del artículo 14 constitucional, podemos derivar las siguientes reglas:

1° Las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas.

2° Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad para que presente pruebas y alegue a su favor.

Continúa Flores Zavala señalando que en materia tributaria se deben distinguir tres fases: la oficiosa, la ejecutiva y la contenciosa. En relación con la fase oficiosa, según señala el citado autor, se debe concluir que se trata del proceso para la determinación del crédito fiscal, pero que al resultar que el impuesto significa privar al particular de una parte de su renta o de su capital, surge la siguiente pregunta: ¿debe desarrollarse este proceso ante el Poder Judicial o puede hacerlo el Poder Ejecutivo?

A fin de intentar contestar la pregunta anterior, Flores Zavala considera que la afectación de los derechos de los particulares en materia impositiva, no se hace por la administración sino por la ley, que a su vez se basa en el precepto constitucional que impone a los particulares la obligación de contribuir a los gastos públicos de las entidades públicas. Es la ley la que fija el hecho generador del crédito fiscal, y el crédito nace cuando, el particular realiza el hecho generador independientemente del momento en que ese crédito se determine en cantidad

---

<sup>34</sup> FLORES ZAVALA, Op. Cit. pp. 175-177.

líquida. La determinación del crédito fiscal es simplemente un proceso de ejecución de la ley que corresponde, en consecuencia, al Poder Ejecutivo, con fundamento en la fracción I del artículo 89 constitucional, pero al hacerlo deberá sujetarse estrictamente a los términos de la ley.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la siguiente tesis:

**IMPUESTOS.-** Para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca y que la autoridad fiscal, al fijarlo se ajuste a todos los preceptos de esa ley; de otro modo, el mandamiento para el cobro no es fundado ni motivado.<sup>35</sup>

Concluye Flores Zavala señalando que dentro de este proceso de determinación del crédito fiscal, es posible que la Administración se salga de los términos legales, y entonces la afectación de los derechos de los particulares, se hará por el acto administrativo y no por la ley; por esta razón se debe dar al particular la oportunidad de ser oído, para lograr el estricto cumplimiento de la ley, que es una de las garantías que otorga el artículo 14 constitucional. Es decir, la garantía de audiencia tendrá el efecto de evitar que el particular sea privado de sus propiedades, posesiones o derechos, por un acto de la Administración, cuando sólo puede serlo por la ley.

En relación con estas ideas, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha emitido los siguientes criterios:

**AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE AUN TRATANDOSE DE MATERIA TRIBUTARIA, SI NO ESTA DETERMINADO EL CREDITO FISCAL.-** Aún cuando sea cierto que en materia tributaria no es necesario que las autoridades cumplan con la garantía de audiencia establecida en el

artículo 14 constitucional, esa circunstancia no opera en todos los casos, pues es importante señalar que cuando por disposición legal no esté precisado un crédito fiscal, por ser necesario que la autoridad determine la base gravable sobre la cual se debe causar, para lo cual necesita realizar un procedimiento tendiente a dicho fin, se debe dar la intervención correspondiente a quien pudiese ser el afectado por la misma, para que se encuentre en posibilidad de hacer las objeciones durante ese procedimiento alegando lo que a sus derechos conviniese. En consecuencia, cuando la autoridad de la materia no concede la garantía de previa audiencia, viola ese derecho consagrado en el precepto constitucional aludido.<sup>35</sup>

**IMPUESTOS. GARANTIA DE AUDIENCIA.-** Cuando el impuesto que deba pagar el causante está determinado en la ley con todos sus elementos, sin apreciaciones, ni arbitrio de las autoridades fiscales, no tiene que ser respetada la garantía de previa audiencia, ya que conforme al artículo 31, fracción IV, los elementos del impuesto están determinados en la ley. Pero cuando el pago de un impuesto depende de apreciaciones, avalúos, ejercicio del arbitrio de autoridades, o en general de algún elemento que el legislador ha determinado y que debe determinar la autoridad fiscal conforme a los lineamientos precisos y específicos que le señale dicho legislador sin dejar nada al capricho, ni a la discreción, ni a su voluntad administrativa unilateral, en estos casos, la obligación de contribuir a los gastos públicos ya no está determinada del todo en la ley misma, y las autoridades deben respetar la garantía de previa audiencia a los causantes. Pues no hay fundamento legal para que las autoridades fiscales ejerciten la facultad económico-coactiva fuera del control legislativo absoluto, fijando impuestos cuyo monto no deriva del solo texto legal, sino que viene a quedar precisado también por un acto de autoridad fiscal. O sea que

---

<sup>35</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XXXIV, Página 2035, Registro IUS6 337217.

<sup>36</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tomo 169-174 Sexta Parte, Página 34, Registro IUS6 249709.

cuando el impuesto está determinado en todos sus elementos por el Poder Legislativo, y la autoridad se limita a aplicar la ley al cobrarlo, sin que su conducta determine en modo alguno el monto del impuesto, la seguridad jurídica del causante ya está protegida. Pero cuando el monto del impuesto viene a depender no de la sola voluntad del legislador, sino de actos administrativos (que deben siempre estar fundados estrictamente en lineamientos legales, conforme al precepto constitucional antes citado), ya no se justifica la afectación a los particulares sin el debido respecto de la garantía de audiencia, que debe ser previa. Pues no hay razón legal para obligar a los causantes a litigar en situación de desventaja, con la amenaza de multas y recargos, siendo de tomarse en cuenta que éstos son extremadamente elevados (24% anual), mientras que las propias autoridades no suelen pagar intereses moratorios por sus cobros indebidos y, en todo caso, los pagan en una tasa notablemente inferior (sin que aquí proceda examinar la constitucionalidad de este sistema legal).<sup>37</sup>

**CREDITOS FISCALES, EJECUCION DE. GARANTIA DE AUDIENCIA. DEBE SER PREVIA Y RESPETARSE AUNQUE NO LA PREVEA LA LEY SECUNDARIA.-**

El artículo 14 constitucional exige que se oiga previamente al afectado en defensa, para que alegue y pruebe lo que a su derecho convenga, aunque la ley secundaria no prevea esa audiencia previa, pues dicha ley no puede prevalecer sobre el rango de la garantía constitucional. Y no se satisface la garantía de audiencia por el hecho de que, iniciado el procedimiento de ejecución, se oiga en defensa al afectado en el recurso oficioso de revisión ante la Contaduría, ni en el juicio fiscal de nulidad o en el juicio de amparo, porque en estos casos, conforme a la garantía, la audiencia debe ser previa a la afectación y no posterior, pues no debe obligarse a los afectados a litigar contra el peso de sanciones y recargos, ni con la carga de un embargo administrativo, sino antes de que se les liquide el crédito en forma que tenga ejecutividad económico

<sup>37</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tomo 91-96 Sexta Parte, Página 109, Registro IUS6

coactiva.<sup>38</sup>

En relación con esta discusión, debe tomarse en consideración que el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación ha dado origen a innumerables discusiones en relación con la obligación de las autoridades fiscales de conceder a los contribuyentes la oportunidad de audiencia en el transcurso del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Esta disposición del Código Fiscal de la Federación permite la posibilidad de que el contribuyente o el responsable solidario desvirtúen los hechos u omisiones en que se apoya la autoridad para emitir una resolución y determinar contribuciones omitidas, antes de la emisión de una resolución definitiva, en el caso de revisiones de gabinete.

El artículo 51 del Código Fiscal de la Federación fue reformado a partir del 1° de enero de 1987, para suprimir la posibilidad de presentar escritos de inconformidad que permitieran desvirtuar los hechos u omisiones que la autoridad exactora considerara como incumplimiento, lo que dio origen a una gran cantidad de juicios de amparo. Cabe aclarar que con posterioridad se reformó el artículo en comento, para que a partir del 1° de enero de 1996 se implantara nuevamente la instancia de inconformidad.

En relación con el texto que no permitía la instancia de inconformidad, el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito emitió el siguiente criterio:

**ARTICULO 51 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE). ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.-** El artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, dispone, en su

primer párrafo que: "Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución"; el artículo 48 del ordenamiento en cita, se refiere al ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las facultades fiscales fuera de una visita domiciliaria, lo que comunmente se conoce como "revisión de escritorio". El aludido artículo sí priva al particular afectado de la oportunidad de desvirtuar, antes de la emisión de una resolución definitiva, los hechos u omisiones que la exactora estime como incumplimiento, en virtud que de conformidad con dicho dispositivo legal si las autoridades conocen de hechos u omisiones que pudiesen entrañar la inobservancia de normas tributarias fuera de visita domiciliaria, se les faculta sin trámite alguno de fijar mediante resolución las contribuciones omitidas; por lo tanto, al no otorgarse al contribuyente o responsable solidario la responsabilidad de desvirtuar los hechos u omisiones en que se apoya la autoridad para emitir resolución y determinar las contribuciones omitidas, se infringe la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 constitucional, lo que constituye una obligación ineludible para la autoridad.<sup>39</sup>

En el mismo sentido se pronunció el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en la tesis que a continuación se inserta:

**FACULTADES DE COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES, EL ARTICULO 51 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE) ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.-** El artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente a partir del día primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, dispone en su primer párrafo:<sup>4</sup> "Artículo 51. Las

<sup>38</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tomo 27 Sexta Parte, Página 27, Registro IUS6 256964.



autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución". El dispositivo preinserto se encuentra en el Título III, denominado "De las facultades de las autoridades fiscales", del código mencionado; y el artículo 48 de ese ordenamiento, que se cita en aquél, se refiere al ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las facultades fiscales fuera de una visita domiciliaria, lo que comúnmente se conoce como una "revisión en escritorio". El aludido precepto 51 es violatorio de la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 constitucional porque priva al particular afectado de la oportunidad de desvirtuar, antes de la emisión de una resolución definitiva, los hechos u omisiones que la exactora estime como de incumplimiento. El texto anterior de ese numeral ordenaba que, cuando las autoridades en la práctica de una verificación, fuera de visita domiciliaria, conocían de hechos u omisiones que pudiesen entrañar la inobservancia de las normas tributarias, estaban obligadas a darlos a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario; y ese comunicado no tenía el carácter de resolución fiscal. Si el contribuyente o el citado responsable no se inconformaba u ofrecía pruebas para desvirtuar esos hechos u omisiones, éstos se tenían por aceptados. Por lo contrario, de acuerdo con la norma vigente, si las autoridades conocen de hechos u omisiones de tal naturaleza fuera de una visita, están en posibilidad sin otro trámite de fijar mediante resolución las contribuciones omitidas. De tal manera, al suprimirse la posibilidad de que el contribuyente o el responsable solidario desvirtúen los hechos u omisiones, en que se apoye la autoridad para emitir una resolución y determinar contribuciones omitidas, se infringe la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 constitucional. La reforma al precepto 51 señalado, se sustentó (según el dictamen presentado a la Cámara de Diputados), en el principio de la "simplificación administrativa".

---

<sup>39</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIV-Julio, Página 459, Registro IUS6 211158.

no obstante, si bien es un principio actualmente reconocido que las autoridades deben abreviar los procedimientos en aras de una mayor eficiencia de la administración pública y, en el fondo, de los propios gobernados, es más trascendente que el respeto de los derechos subjetivos públicos, constituye una obligación ineludible por parte de las autoridades, en tanto que sirve de guía al ejercicio del poder público. Es por ello que no puede sostenerse simplemente, que el particular puede impugnar la resolución derivada de la aplicación del artículo 51 del Código tributario mediante recurso de revocación o en el juicio de nulidad, pues, aparte de que se impide a la autoridad en la sede administrativa, revisar sus propios actos con vista a los argumentos y pruebas que el particular en su caso aporte, se obliga a éste a defender sus derechos bajo el principio de la garantía de interés fiscal, y la pretendida simplificación se traducirá en la multiplicación de juicios. Por otra parte, es muy importante poner de manifiesto que los razonamientos precedentes se entienden, exclusivamente, en función de ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues por esa razón, no son contrarios al principio de que en materia tributaria no es necesario que se dé al gobernado, en forma previa a la emisión del acto, la garantía de audiencia. Este criterio, expuesto por el Pleno de nuestro máximo tribunal, se contiene en la tesis de jurisprudencia número 8, publicada en la página veintiséis, Primera Parte, del último apéndice al Semanario Judicial de la Federación, que lleva por rubro "Audiencia, garantía de. En materia impositiva no es necesario que sea previa". Ahora bien, esa disposición no es aplicable a la especie porque la determinación de contribuciones omitidas y la imposición de sanciones, como consecuencia de ella, surgen del ejercicio de las facultades de verificación; y la afectación de los derechos del contribuyente no se sustenta en la mera aplicación de la ley impositiva sino que se origina, exclusivamente, en un acto de carácter administrativo que depende del arbitrio y consideraciones de una autoridad fiscal. Cuando se trata del uso de las facultades aludidas, el acto

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

impugnado originalmente (el señalamiento de una contribución omitida) no surge directamente de la fijación del impuesto, de su determinación o de su cobro, para que la garantía de audiencia no deba ser previa, emana de un acto administrativo cuya finalidad es la de comprobar el acatamiento de las normas tributarias. En ese sentido la garantía de audiencia no impide que por disposición de la ley que ha fijado el impuesto, la autoridad exactora la determine y cobre porque en estos supuestos, el respeto de esa garantía no necesariamente debe ser previo a la emisión del acto. Lo que persigue la audiencia del contribuyente cuando se trata del ejercicio de las facultades de la autoridad, para vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales, es que esas actuaciones se desarrollen dentro de un marco de legalidad, permitiéndole demostrar que no ha incurrido en hechos u omisiones que entrañen el incumplimiento de las normas tributarias, es decir, que ha cumplido con sus deberes como contribuyente o responsable solidario. Por lo tanto, si la reforma al artículo 51 del Código Fiscal de la Federación suprimió en forma tajante esa posibilidad del particular, es claro que infringe el derecho subjetivo público previsto por el artículo 14 de la Constitución.<sup>40</sup>

No obstante los criterios anteriores, en los que se respalda la opinión de que la oportunidad de audiencia en materia fiscal se otorga en acatamiento a lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que las disposiciones que dan esa oportunidad solo confieren mayor seguridad jurídica a los procedimientos de investigación, pero que de ninguna manera significa que se deba de respetar esta garantía individual de manera previa, según se establece en la tesis que se transcribe a continuación:

**FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTICULO 51 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL**

<sup>40</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tomo V Segunda Parte-2, Página 575, Registro IUS6



**NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.-** El hecho de que en el indicado precepto legal se haya suprimido la instancia de inconformidad en contra del oficio de observaciones formulado por las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación que establece el diverso artículo 48 del código tributario federal, no implica que se prive al particular afectado de la oportunidad de defensa, ya que dicho oficio de observaciones no constituye un acto privativo, sino de molestia, que sólo requiere el cumplimiento de las formalidades previstas por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en tanto que el procedimiento de investigación de gabinete, comúnmente denominado "revisión de escritorio", sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de los actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante, mismos que podrán motivar la resolución liquidadora definitiva, pero no obligan al particular por sí solos, puesto que no constituyen resolución fiscal. Cabe agregar que el citado artículo 51, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, implanta nuevamente la instancia de inconformidad, lo que confiere mayor seguridad jurídica al procedimiento de investigación.<sup>41</sup>

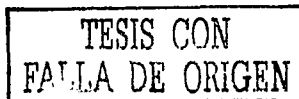
De todo lo anterior podemos concluir que aún y cuando existen argumentos suficientes para considerar que en la oportunidad de audiencia en las auditorías fiscales debería concederse de manera previa en respeto a lo establecido por el artículo 14 constitucional, de acuerdo con los criterios establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación resulta que la oportunidad de audiencia se debe conceder únicamente cuando se encuentre prevista en la legislación aplicable.

Así las cosas, si la legislación fiscal da la oportunidad de audiencia previa

---

226309.

<sup>41</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Enero de 1997, Tesis P. III/97, Página 74.



dentro de los procedimientos de fiscalización y las autoridades hacendarias no le conceden a los contribuyentes esa oportunidad, no podrá alegarse violaciones a la garantía de audiencia, sino violaciones a la garantía de exacta aplicación de la Ley.

#### 4. Los medios de defensa con que cuentan los contribuyentes.

Aún y cuando se concluya que en materia fiscal no aplica la garantía de audiencia previa, debe tomarse en consideración que los contribuyentes cuentan con diversos medios de defensa que se pueden agotar con posterioridad a que se emita una resolución definitiva en la que se les liquida un crédito fiscal, mismos que procederemos a enunciar a continuación:

##### 4.1 Recurso administrativo de revocación.

Este recurso esta regulado por el Título V del Código Fiscal de la Federación y puede interponerse en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal.

En términos del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación procede en contra de las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, resoluciones que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley, resoluciones dictadas por las autoridades aduaneras, y en general cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas que se dicten en los procedimientos de aclaración administrativa (previsto por el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación), las que se dicten en los procedimientos administrativos de reconsideración (previsto por el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación), y las resoluciones que se dicten en contestación a una solicitud de condonación de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

multas (previstas en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación).

Además, el recurso administrativo de revocación puede promoverse contra actos de autoridades fiscales que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de ese Código. También procede el recurso contra actos que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o cuando estos afecten el interés jurídico de terceros como en los casos de oposición del acreedor privilegiado (artículo 128 del Código Fiscal de la Federación), y contra los actos que determinen el valor de los bienes embargados.

En términos de lo establecido por el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación resulta improcedente cuando este se pretende hacer valer en contra de actos administrativos que no afecten el interés jurídico del recurrente. Tampoco procede el recurso de revocación en contra de resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias. Además, también resulta improcedente el recurso en contra de aquellos actos que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 de este Código.

Si son revocados los actos por la autoridad.

Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Además, en términos del artículo 126 del Código Fiscal de la Federación el recurso de revocación no procede en contra de los actos administrativos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

#### **4.2 Juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.**

El juicio de nulidad se encuentra regulado por el título VI del Código Fiscal de la Federación que se refiere al Procedimiento Contencioso Administrativo.

Los juicios proceden por las mismas causales que el recurso administrativo de revocación y se tramitan por regla general ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, salvo cuando se cumplen los requisitos para que la Sala Superior ejercite su facultad de atracción.

#### **4.3 Procedimiento de resolución de controversias previsto por los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte.**

Estos recursos se establecen en cada uno de los tratados internacionales para evitar la doble tributación de los que México es parte. Se encuentran previstos por el segundo párrafo del artículo 125 del Código Fiscal de la Federación.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Los contribuyentes pueden optar entre los medios de defensa domésticos y los previstos en los tratados internacionales de los que México es parte. Pueden ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

#### 4.4 Juicio de amparo en materia fiscal

El juicio de amparo indirecto puede promoverse en contra de preceptos contenidos en las leyes, reglamentos, tratados internacionales de los que México es parte y resoluciones administrativas que se consideren inconstitucionales. Además, el juicio de amparo indirecto procede en contra de actos de autoridad que se consideren que violan directamente a la Constitución.

La demanda de amparo indirecto en contra de liquidaciones fiscales puede promoverse siempre y cuando el juicio resulte procedente por encontrarse en alguna de las causales de excepción al principio de definitividad.

El juicio de amparo directo se tramita ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente y se promueve en contra de las resoluciones definitivas dictadas por el Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



## II. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN MATERIA FEDERAL.

### 1. Créditos fiscales.

En virtud de que el Procedimiento Administrativo de Ejecución es el instrumento jurídico que utilizan las autoridades fiscales para hacer efectivos los créditos fiscales, resulta necesario precisar antes que nada que es un crédito fiscal.

#### 1.1 Concepto.

El concepto legal de crédito fiscal se establece en el primer párrafo del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, mismo que literalmente señala lo siguiente:

“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes le den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.

En relación con el concepto de crédito fiscal, Gregorio Sánchez León<sup>42</sup> aclara que en la legislación, jurisprudencia y doctrina de derecho fiscal, se han empleado como sinónimos los términos “materia fiscal” y “crédito fiscal”, no obstante que en paridad terminológica no tengan el mismo significado, ya que el crédito fiscal es la materia fiscal en cantidad líquida, o con más precisión la obligación fiscal determinada en cantidad líquida.

<sup>42</sup> SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. “Derecho Fiscal Mexicano”, Cárdenas Editor, 8° Edición, 1991, pp. 50-54.

A fin de tratar de aclarar el concepto de crédito fiscal, Sánchez León sigue a Samuel Ramírez Moreno, en su monografía intitulada "Naturaleza jurídica y Alcance del Concepto de Crédito Fiscal", mismo que establece que "Bajo el punto de vista gramatical, vemos que "crédito fiscal", está compuesto de dos palabras: un sustantivo (crédito) y un adjetivo (fiscal). Dentro de los diversos significados que tiene el vocablo "crédito" (del latín "*creditum*" y "*credere*") en primer término tenemos el que se refiere al derecho que tiene una persona a recibir de otra alguna cosa, por lo común dinero; y por otra parte, el que se refiere a la facilidad que tiene un individuo para encontrar quién le preste el dinero o cosa que necesita, acepción esta última que vinculamos con aquélla que equipara el crédito con la reputación y la fama. "Fiscal" (del latín "*fiscalis*"), como adjetivo indica lo relativo al fisco.

Por último, Sánchez León trata de aclarar el concepto que se debe entender por la palabra "fiscal", y para ello, cita la "Nueva Enciclopedia Jurídica", publicada bajo la dirección de Carlos E. Mascareñas, en la que se aclara que la palabra "fiscal" debe ser utilizada para calificar las normas o principios relativos a las actividades del Fisco y que por lo tanto, puede hablarse con propiedad de leyes fiscales, de presión fiscal, de intereses fiscales, etc.

Por otra parte, Mayolo Sánchez Hernández<sup>43</sup> señala que el concepto precisado por el Código Fiscal de la Federación nos presenta el problema de determinar la fecha o plazo en que deben pagarse las contribuciones.

Al respecto, debe tomarse en consideración que las reglas a seguirse se mencionan en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación y son las siguientes:

a) El principio es que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

<sup>43</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. "Opúsculo sobre Derecho Fiscal", Olguín, 1983, pp. 145-147.

Sobre el particular debe destacarse el supuesto establecido en el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación mismo que textualmente establece lo siguiente:

"Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efecto su notificación."

**b)** Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley, a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del periodo.

**c)** En caso de retención o recaudación de contribuciones, estas se deberán enterar a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención o recaudación.

**d)** En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

### 1.2 Diferentes tipos.

Se pueden distinguir tres tipos de créditos fiscales; los créditos nacidos, los créditos líquidos y los créditos exigibles. Veamos en que consisten cada uno de ellos:

**a) Créditos nacidos:** Se trata de aquellos que en términos de lo establecido por el primer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación se causan en

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

virtud de que el sujeto ha realizado las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

En este orden de ideas, se entiende que un crédito fiscal ha nacido desde el momento en que existe una adecuación entre un supuesto previsto por la legislación fiscal en vigor y un acto atribuible a un sujeto concreto.

**b) *Créditos líquidos:*** Se entiende por crédito líquido aquel que se encuentra claramente determinado. Al respecto, debe tomarse en consideración que el artículo 2189 del Código Civil para el Distrito Federal señala lo siguiente:

"Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días"

Debe tomarse en consideración que en términos de lo establecido por el multicitado artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones deben determinarse conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y que generalmente corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

No obstante lo anterior, las autoridades fiscales pueden determinar créditos fiscales como conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación previstas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en términos de lo preceptuado por el artículo 65 del mismo ordenamiento legal.

**c) *Créditos exigibles:*** Son aquellos que en términos del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación pueden ser cobrados por las autoridades fiscales, por no haber sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

En este orden de ideas, debe tomarse en cuenta la definición contenida en

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

el artículo 2190 del Código Civil para el Distrito Federal, mismo que establece lo siguiente:

"Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho."

En términos del artículo 65 del Código Fiscal de la Federación las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efecto su notificación.

2. El procedimiento administrativo de ejecución como instrumento para el cobro de créditos fiscales.

Una vez que ha quedado señalado cuales son los créditos fiscales, iniciaremos el estudio del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando ha quedado notificada la resolución que determina el crédito en cantidad líquida y ha vencido el término que se fije al deudor para su cumplimiento, procede el requerimiento de pago. Si transcurre el término señalado en él para el cumplimiento de la obligación tributaria, la autoridad sigue procedimiento de ejecución, con sujeción a las normas que establece el Código Fiscal de la Federación y que se examinarán después.

Según señala Luis Martínez López<sup>44</sup> el procedimiento administrativo de ejecución tiene su fundamento en virtud de que resulta evidente que si el Poder Ejecutivo de la Federación tiene facultad para ejecutar las leyes y proveer en la esfera administrativa a su mejor observancia, como le atribuye la fracción I del

<sup>44</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano", Ecasa, 8° Reimpresión, 1986, pp. 218-219.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

artículo 89 de la Constitución, para el debido desarrollo de su actividad esencial de recaudar las contribuciones a fin de satisfacer los gastos públicos, puede seguir un procedimiento especial, distinto al autorizado para que los otros dos Poderes, Legislativo y Judicial, puedan ejercer las funciones que tienen encomendadas.

Sigue señalando Martínez López que al instituir el Estado el procedimiento administrativo para hacer efectivos los créditos fiscales no se viola el principio de división de poderes impuesto en el artículo 49 de la Constitución, sino que por el contrario, se respeta la competencia atribuida a cada Poder y se da facultades al Ejecutivo para desarrollar su actividad con independencia de los otros dos Poderes.

A fin de justificar la existencia del procedimiento administrativo de ejecución, en la misma obra de Martínez López se señala que el cobro de los créditos fiscales es un acto de soberanía del Estado que radica en la naturaleza de las contribuciones, cuya finalidad es de orden público, de interés nacional, porque tienen por objeto mantener la vida del Estado, como ente jurídico y la de las personas físicas integrantes de la Nación, que buscan a través de la satisfacción de sus necesidades, su constante perfeccionamiento en todos los aspectos de la vida colectiva. No se trata, pues, de deudas a favor del Estado, que pueda dilucidar la autoridad judicial sino de servicios económicos a cargo de los particulares para subvenir a las necesidades de la comunidad.

## 2.1 Concepto de procedimiento administrativo de ejecución.

Tratando de definir el concepto de procedimiento administrativo de ejecución podemos encontrar en la obra de Sergio Francisco de la Garza<sup>45</sup> la siguiente cita del administrativista mexicano, José María del Castillo Velásco, mismo que en 1874 escribió que "Cuando la autoridad persigue a un deudor de la hacienda pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente

---

<sup>45</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", Porrúa, 13ª Edición, 1985, p. 783.

está armada de la potestad económico-coactiva que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo, llegando el agente de la autoridad a apoderarse de bienes del deudor y hacer trance y remate de ellos, sin necesidad de intervención de otra autoridad ninguna y menos de la judicial. Un poder tan importante es en muchos casos peligroso, pero en verdad es también necesario en diversas ocasiones, porque ni la más simple recaudación sería practicable, si en el ejercicio de sus funciones hubiere de estrellarse contra la resistencia de los deudores." Y optimísticamente agregaba que el "ejercicio de la facultad económico-coactiva es justo, y así se comprende fácilmente, cuando se refiere a adeudos que por ninguna causa pueden disputarse ni en todo ni en parte. Cuando se cobra una contribución, ni el recaudador puede excederse, ni el causante alegar que no está obligado al pago, y si error hay en alguna operación aritmética, muy fácil y sencillo es rectificarlo. En caso semejante la cobranza verificada con sus recargos y gastos por medio de la facultad económico-coactiva, no tiene inconveniente alguno y es absolutamente necesaria"<sup>46</sup>

Una definición del procedimiento administrativo de ejecución, nos la da el propio Sergio Francisco de la Garza<sup>47</sup> en los términos que se señalan a continuación:

La ejecución forzosa es el medio jurídico "con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad"<sup>48</sup>.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene, pues, como finalidad, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo

---

<sup>46</sup> Sergio Francisco de la Garza está citando a su vez a CASTILLO VELASCO, José María. "ENSAYO SOBRE EL DERECHO ADMINISTRATIVO MEXICANO", Tomo II, México, 1874, pp.264-265.

<sup>47</sup> DE LA GARZA, Op. Cit. p. 786.

<sup>48</sup> Sergio Francisco de la Garza está citando a su vez a FENECH, Miguel. "PRINCIPIOS DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO", Barcelona, 1949, tomo II, p. 12.

propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aun en contra de su voluntad.

Tiene el carácter de procedimiento de ejecución satisfactiva, ya que la satisfacción de interés del acreedor se logra mediante la prestación consistente en la obtención de una cantidad de dinero, y en casos muy excepcionales, de otros bienes. Es, además, un procedimiento de ejecución expropiativa, porque el dinero que constituye el objeto de la ejecución pertenece al deudor y a él pertenecen los demás bienes sometidos a su ejecución, para convertirlos en dinero, que es el objeto de la pretensión de la Administración.

Por otra parte, Armando Herrera Cuervo<sup>49</sup> define el procedimiento administrativo de ejecución como "la vía de cobro consagrada en la ley a favor de la Hacienda Pública, que le permite a ésta hacer efectivos los créditos fiscales constituidos a su favor directamente sin la intervención de la autoridad judicial", y agrega además que de la definición anterior, "se infiere que la vía ejecutiva constituye indubitablemente un mecanismo privilegiado, que se aplica con inmediatez, sin la triangulación característica de los procedimientos civiles. En esta relación sólo existen dos partes: un sujeto acreedor, el Estado, y, frente a él, un particular que asume el carácter de deudor, sin que entre ambas aparezca la figura tradicional e imprescindible del juzgador de los procedimientos civiles. Y precisamente ha sido esta particularidad del procedimiento ejecutivo el blanco de los ataques que desde la centuria pasada se le hicieron en todos los ámbitos y a distintos niveles calificándosele de anticonstitucional."

## 2.2 Procedencia del procedimiento administrativo de ejecución.

Antes de iniciar el estudio de las causales de procedencia del procedimiento administrativo de ejecución, debe tomarse en consideración que el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

---

<sup>49</sup> HERRERA CUERVO, Op. Cit. p. 715.



"Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución."

Una vez precisado lo anterior, procedamos al estudio de las causales de procedencia del procedimiento administrativo de ejecución. Al respecto, señala Sergio Francisco de la Garza<sup>50</sup> que este cuenta con tres presupuestos:

a) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes;

b) El procedimiento de ejecución presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal. Esa invasión debe ser realizada con estricta sujeción por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a los preceptos legales que la autorizan; y

c) Por último, supone la satisfacción del interés de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes a su favor, que sustituyen económicamente aquella prestación dineraria.

Continúa señalando De la Garza que siendo ejecutivo el procedimiento de que tratamos, es obvio que tiene que fundarse en un título ejecutivo, que atribuye al titular del derecho, en ese caso, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la legitimación para exigir su ejecución forzosa. Ese título constituye la prueba legal del hecho de la existencia del crédito, de su liquidez y de su exigibilidad, y como el título ejecutivo es algo que está fuera del procedimiento de ejecución, por

---

<sup>50</sup> DE LA GARZA, Op. Cit. pp. 786-788.

constituir un presupuesto formal de éste, debemos afirmar que el título ejecutivo está representado por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida el crédito fiscal o que ordena el cobro de la prestación que nace a favor del Estado de la concesión o del contrato, y que se encuentra cubierta por la presunción de legalidad contenida en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, Armando Herrera Cuervo<sup>51</sup> señala que la vía ejecutiva, carece de reconocimiento constitucional expreso y que a nivel de ley no se expresa con toda exactitud cuál será su campo de aplicación, sin embargo, Herrera Cuervo establece que el procedimiento administrativo de ejecución se justifica ampliamente por la necesidad que el Estado tiene de contar oportunamente con medios económicos suficientes para el desempeño de las atribuciones que se le encomiendan en la Constitución. El mismo autor concluye que como una consecuencia de lo anterior se revela que tales ingresos, para ser objeto de cobro por esa vía de privilegio, deberán generarse dentro de una connotación *just imperii* del Estado, es decir, a través de actos unilaterales, imperativos y coercitivos y que por lo tanto, debe ser ésta la peculiaridad de los créditos fiscales a que se refiere el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación y no podrán equipararse a éstos otros créditos a favor del Gobierno Federal, gestados en un orden distinto.

En términos de lo anteriormente expuesto, resulta que el procedimiento administrativo de ejecución solo procede en contra de los créditos fiscales exigibles que fueron determinados por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación, lo anterior en virtud de que en términos de lo dispuesto por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en relación con numeral 65 del propio ordenamiento legal solo se pueden hacer exigibles los créditos que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro del plazo de 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efecto su notificación. Al respecto, es necesario enfatizar en la circunstancia de que solo se notifican los créditos que

---

<sup>51</sup> HERRERA CUERVO, Op. Cit. p. 725.

han sido determinados por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

### 2.3 Etapas que integran al procedimiento administrativo de ejecución.

Siguiendo con el estudio del procedimiento administrativo de ejecución, resulta necesario repasar las etapas que lo integran. Al respecto, conviene citar las ideas desarrollada por Armando Herrera Cuervo<sup>52</sup> cuando afirma que el procedimiento ejecutivo se forma por una pluralidad de actos sin que uno solo tenga significación absoluta dentro del mismo, pues aisladamente considerados podrían resultar equívocos. El embargo en sí mismo, como acto conformador del procedimiento ejecutivo, nada más difiere de un secuestro convencional en la vía administrativa o de un embargo precautorio, por cuanto el primero se dirige, junto con otros actos del mismo procedimiento de muy diversa naturaleza, a un fin específico y común, a producir un efecto único: la satisfacción del crédito; no a garantizarlo, no simplemente como una medida cautelar, como sucede en los otros tipos de secuestro, respectivamente, en cuya realización se agotan, sin dejar paso a otros acontecimientos procesales a los que estuvieren ligados. La vía ejecutiva por su naturaleza y el objetivo a que se encamina, supone y requiere el nacimiento y la exigibilidad del crédito y es precisamente para su satisfacción que a través del embargo y de otros actos se realizarán los bienes secuestrados dentro de la inmediatez permitida por la ley, situación que no se da necesariamente tratándose de los otros secuestros, donde el crédito pudo no haberse generado aún sin afectarse por esta circunstancia la validez de la traba de bienes. Tiene razón Carnelutti cuando concibe al procedimiento "como el tipo de combinación de actos cuyos efectos jurídicos están vinculados causalmente entre sí."<sup>53</sup>

Sigue señalando Herrera Cuervo que otra característica de los actos del procedimiento la da su concatenación de modo que sólo la concurrencia de todos,

<sup>52</sup> Ibid pp. 726-727.

<sup>53</sup> Armando Herrera Cuervo está citando a su vez a CARNELUTTI, "Instituciones del Nuevo Procedimiento Civil Italiano", 1942, p. 243.

aunque sucedan en momentos procesales distintos, producirá efectos jurídicos definitivos. Los actos, analizados aisladamente, cumplen un cometido diverso: el requerimiento hará saber al deudor el inicio de la vía ejecutiva; en tanto que el embargo viene a cumplir con la función de apartar bienes del patrimonio del ejecutado en los cuales el crédito se hará efectivo; del mismo modo que por medio de las convocatorias para el remate se pretenderá conseguir la mejor realización de los bienes, como resultado de la publicidad que así se le da a la subasta. Pero, se enfatiza, a todas estas diligencias les confiere significado la meta común a que se les enfila: el remate de los bienes para pagarse con su producto el crédito fiscal. Y como un matiz más acentuado de la característica de su encadenamiento se presenta el del orden en que necesariamente se sucederán unos con otros los actos del procedimiento, de modo que Carnelutti también está en lo justo cuando precisa que "los actos están vinculados causalmente entre sí, de tal modo que cada uno supone al anterior y el último supone al grupo entero"<sup>54</sup>

Por último, concluye Armando Herrera que los actos del procedimiento no están incrustados caprichosamente en la línea de tiempo en que ésta se desplaza, sino lógicamente en función del propósito que le anima y en concordancia con el sistema de garantías individuales consignado en la Constitución. De suerte que la oficina ejecutora no podrá desplazar en ningún sentido uno solo de los actos del lugar que dentro de esa coordenada le corresponda, sin que su actuación resulte jurídicamente viciada.

En relación con este mismo tema, Sergio Francisco de la Garza concluye que el procedimiento de ejecución se desarrolla, como es natural, a través de una serie de actos procedimentales, que tienen el carácter de actos administrativos. Esos actos recaen normalmente sobre bienes y derechos que son ajenos a la Administración, y en beneficio de ésta. No tienen el carácter de actos procesales, sino meramente procedimentales, ya que no existe controversia, ni por tanto partes en el sentido procesal, en este procedimiento de ejecución.

---

<sup>54</sup> Idem.

Según establece Sergio Francisco de la Garza, los actos que integran el procedimiento administrativo de ejecución se pueden clasificar, para fines de estudio, en actos de iniciación, actos de desarrollo, actos de coerción y actos de conclusión del procedimiento de ejecución. Siguiendo las ideas desarrolladas por el autor en comento, se ha elaborado un cuadro en el cual se explican claramente los diferentes actos que pueden ejercer las autoridades administrativas dentro del procedimiento administrativo de ejecución, a saber:

#### ACTOS ADMINISTRATIVOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

ACTOS DE INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Requerimiento en contra del deudor principal.</li> <li>• Procedimiento de cobro enderezado en contra de otros deudores distintos al sujeto pasivo principal.</li> </ul>	
ACTOS DE DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Actos de dirección.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Actos de coerción.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Embargo.</li> <li>• Medidas coercitivas.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Actos de valuación.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Actos de enajenación forzosa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cobro de créditos embargados.</li> <li>• Aplicación de resultados netos de la operación de negociaciones embargadas.</li> <li>• Aplicación de frutos y productos de bienes.</li> <li>• Venta en subasta pública.</li> <li>• Venta fuera de subasta.</li> <li>• Adjudicación en favor del fisco federal.</li> </ul>
ACTOS DE CONCLUSIÓN.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicación del producto de la ejecución cuando solo sea interesado el fisco federal.</li> <li>• Aplicación del producto de la ejecución cuando concurrieren con el fisco federal otros fiscos locales.</li> <li>• Aplicación del producto de la ejecución cuando concurrieren con el fisco federal otros acreedores privados privilegiados.</li> <li>• Caso en que no se satisface totalmente el interés fiscal.</li> </ul>	

### 3. La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución prevista por el Código Fiscal de la Federación.

Uno de los aspectos interesantes del procedimiento administrativo de ejecución que resulta necesario repasar es lo referente a la posibilidad de suspenderlo mediante diversos mecanismos establecidos en la legislación aplicable. A fin de comprender mejor este aspecto en comento, resulta conveniente tomar en consideración lo que han señalado diversos autores en relación con la necesidad de la existencia de la figura jurídica de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

En este orden de ideas, debemos traer a colación los argumentos de Armando Herrera Cuervo<sup>55</sup>, en el sentido de que uno de los medios mejor instrumentados en la ley en aras del equilibrio PRERROGATIVA-GARANTÍA la constituye indudablemente la posibilidad de que el procedimiento administrativo de ejecución se suspenda. Naturalmente, el desempeño de la función administrativa, requiere que los mecanismos puestos a su servicio legalmente sean expeditos y eficaces; sin embargo, el interés de los particulares exige de su parte la protección real de sus derechos subjetivos en contra de los actos arbitrarios o simplemente erróneos de la autoridad. Considera Herrera Cuervo que le asiste la razón al maestro Carrillo Flores cuando en su conocida monografía, "La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México", expresa: "Es un supuesto del cual ha de partirse siempre, el que, entre tanto no se demuestre lo contrario, hay que presumir que los actos de la Administración son legítimos y que han sido emitidos buscando la tutela de un interés general. Como el recurso administrativo tiende a hacer prevalecer un interés privado que a juicio del impugnador del acto ha sido ilegalmente lesionado, no puede sostenerse en general el efecto suspensivo del recurso. Tampoco, claro está, puede enunciarse

<sup>55</sup> HERRERA CUERVO, Op. Cit. pp. 735-736.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

el principio opuesto: que nunca deba suspenderse la ejecución del acto recurrido. La cuestión debe, por ello, ser regulada en el derecho objetivo."

Sigue señalando Armando Herrera que la suspensión del procedimiento debe ser siempre temporal aunque por un lapso indefinido, de suerte que quedará siempre vinculada a la interposición de algún recurso o juicio de nulidad y condicionada a los resultados definitivos de ambos, en la inteligencia de que la autoridad judicial, si la defensa se hiciera a través del juicio de amparo, dentro del incidente de suspensión, tiene capacidad plena para otorgar al quejoso, el deudor fiscal, en tal supuesto, iguales beneficios.

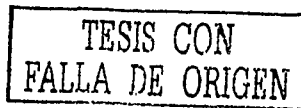
Por su parte, señala Victor Francisco de la Garza<sup>56</sup> que el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos que se realizan en el tiempo y por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva, del crédito fiscal debido por el deudor. En cuanto procedimiento debe avanzar de acuerdo con el impulso que le dé la autoridad ejecutora hasta lograr su finalidad. Sin embargo, pueden suceder acontecimientos o actuaciones que lo suspendan en su avance o que le pongan fin. Por tanto, puede entenderse como suspensión del procedimiento de ejecución la suspensión que puede experimentar en su avance, merced a causas exteriores a él y que, transcurrido el tiempo, o bien son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.

Continúa señalando De la Garza que la suspensión del procedimiento de ejecución no puede producirse por acuerdo o inactividad de las partes, ya que la autoridad tiene la obligación y la responsabilidad de impulsarlo, a menos que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión.

En este orden de ideas, Fénech<sup>57</sup> advierte que "conviene, además, tener en cuenta la distinción conceptual existente entre la suspensión del proceso y lo que

<sup>56</sup> DE LA GARZA, Op. Cit. pp. 808-809.

<sup>57</sup> Sergio Francisco de la Garza está citando a su vez a FENECH, Miguel. "PRINCIPIOS DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO", Barcelona, 1949, volumen III, p.65.



se ha llamado aplazamiento de pago<sup>58</sup>, o beneficio que la administración concede al deudor en ciertas hipótesis, en virtud del cual se le dan facilidades para el cumplimiento de la obligación tributaria que respecto a él ha nacido, bien permitiendo que satisfaga el interés fiscal de la hacienda no de una vez, sino mediante prestaciones fraccionarias y periódicas, bien concediéndose un límite de tiempo para hacer efectivo el importe del débito; mientras la suspensión del proceso exige como presupuesto lógico que éste se haya iniciado, el aplazamiento de pago puede concederse antes de iniciarse el proceso de ejecución y constituye un obstáculo para su existencia; finalmente, la suspensión del proceso no exime al deudor ejecutado del pago del recargo y de las costas, mientras que el aplazamiento puede, en su caso, diferir la imposición del recargo y del devengo de dietas y costas”.

En relación con este tema, Luis Martínez López<sup>59</sup> señala que el privilegio que tiene el Fisco de que sus resoluciones tienen inmediata ejecución, sin perjuicio del resultado de los recursos que pueda intentar el afectado, tiene como resultado que el procedimiento administrativo de ejecución no tiene por fin el pago de la obligación, sino la prestación de una garantía de su importe en tanto se resuelve la inconformidad, es decir el “aseguramiento del Interés fiscal”.

Por otra parte y en relación con las ideas antes expuestas, Humberto Briseño Sierra<sup>60</sup> señala que la más importante de las manifestaciones fiscales de estos accidentes es la que atañe a la suspensión del procedimiento de ejecución. La cuestión parte del principio de *solve et repete* y de la facultad económico coactiva de la Administración.

Sigue exponiendo Briseño Sierra, citando a Adhemar H. Carambula<sup>61</sup> que la

<sup>58</sup> El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 66 la posibilidad de que los contribuyentes realicen el pago de sus adeudos hasta en 48 parcialidades, y en acuerdos administrativos se extiende este plazo hasta en 72 parcialidades.

<sup>59</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, Op. Cit. pp. 221-222.

<sup>60</sup> BRISEÑO SIERRA, Humberto. “Derecho Procesal Fiscal”, pp. 613-614.

<sup>61</sup> Humberto Briseño Sierra está citando a su vez a CARAMBULA, Adhemar H. “El “solve et repete” en el

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



legislación tributaria comparada presenta diversos institutos, medidas o procedimientos propios o adoptados a sus necesidades, tendientes a resguardar y dar efectividad a la obligación tributaria sustantiva.

A tal fin las legislaciones establecen privilegios en favor del fisco, como la solidaridad de los sujetos pasivos, las presunciones legales de valor, de propiedad y demás.

Entre las prerrogativas articuladas -con esos fines- figura el precepto de *solve et repete*. El principio de *solve et repete* significa "paga y reclama", o sea, primero paga y después reclama. El precepto es característico de algunos ordenamientos jurídico tributarios europeos. Dicho principio consiste en que, para promover el recurso contencioso administrativo, en materia tributaria, es necesario previamente a la interposición del recurso cumplir la orden o resolución administrativa tributaria cuya revisión se cuestionará en vía jurisdiccional.<sup>62</sup>

Sigue señalando Briseño Sierra que el sistema antes establecido no se mantiene en la legislación mexicana con el mismo sentido, ya que para interponer la demanda de nulidad no se exige el previo pago, pero que a falta de esta técnica, en cambio, se establece la continuación del procedimiento de exacción en vía ejecutiva, de manera que el resultado viene a ser semejante, porque el presunto deudor o causante, es responsable del pago y pasivo de ejecución, bajo el principio de que "el acto administrativo tributario -como todos los de su clase- está respaldado por el principio de ejecutoriedad y la presunción de legitimidad"<sup>63</sup>.

La posibilidad de suspender el procedimiento administrativo de ejecución está reconocida por la legislación en términos de lo establecido por el primer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, mismo que señala lo

Contencioso Tributario", escrito para el volumen "Estudios jurídicos en memoria de Eduardo J. Couture", Montevideo, 1957, pp. 85 y ss.

<sup>62</sup> Idem.

<sup>63</sup> Humberto Briseño Sierra esta citando a su vez a SAYAGUÉS LASO, "Tratado de Derecho Administrativo", Montevideo, 1953, p. 490.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

siguiente:

"No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar el vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución."

### 3.1 Condiciones que se deben cumplir para suspender el procedimiento.

A fin de que las autoridades fiscales encargadas de ejecutar los créditos fiscales que les resultan exigibles estén en capacidad de suspender el procedimiento administrativo de ejecución, el sujeto deudor debe cumplir con las condiciones de haber impugnado el crédito fiscal mediante medio de defensa idóneo, haber garantizado el interés fiscal y debe solicitar formalmente la suspensión. A continuación procederemos al estudio de estas condiciones.

#### 3.1.1 Impugnar el crédito fiscal.

En términos de lo establecido por el primer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación antes transcrito, a fin de que proceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, se debe acreditar ante la autoridad ejecutora la impugnación que se hubiere intentado de la resolución en la que se liquida un crédito fiscal.

Los medios de impugnación con los que cuenta el contribuyente son el

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

recurso administrativo de revocación, el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, los procedimientos de resolución de controversias previstos por los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte y el Juicio de Amparo, mismo a los que ya se hizo referencia con anterioridad. Además, en términos del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, podría considerarse que la solicitud de condonación de multas es otra forma de impugnar un crédito fiscal.

### 3.1.2 Garantizar el crédito fiscal.

Otra de las obligaciones que se les impone a los contribuyentes a fin de obtener al suspensión del procedimiento administrativo de ejecución es la de garantizar el interés fiscal. Al respecto, señala el diccionario de derecho mexicano<sup>64</sup> que el vocablo "garantía del interés fiscal" está vinculado estrechamente con la facultad económico-coactiva que la ley otorga a las autoridades fiscales para exigir coactivamente al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su cargo.

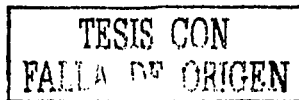
En relación con esta materia, define Juan Manuel Jiménez Illescas<sup>65</sup> que "la garantía del interés fiscal, es una institución jurídica perteneciente al derecho fiscal, que tiene por finalidad asegurar, que los créditos fiscales a favor del Estado se satisfagan".

La obligación de garantizar los créditos fiscales a fin de lograr la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución en su momento fue estudiada por Ignacio Vallarta<sup>66</sup> al referirse al privilegio del fisco de no pelear despojado. Señala Vallarta que tanto se ha querido magnificar ese privilegio contenido en nuestras

<sup>64</sup> Diccionario de Derecho Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

<sup>65</sup> JIMÉNEZ ILLESCAS, Juan Manuel. "La Garantía del Interés Fiscal", Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen IX.

<sup>66</sup> VALLARTA, Ignacio. "Estudio sobre la Constitucionalidad de la facultad Económico Coactiva", 1855, pp. 64-65.



leyes coactivas, que no solo se le pone en pugna con la Constitución, sino que con él se alarma la sociedad y se trastorna el orden social.

Continúa Vallarta señalando que en las deudas fiscales que proceden del impuesto, en negocios de contribuciones, aunque en ellos surja algún incidente que los haga contenciosos, el fisco no pelea despojado, porque como despojo de las rentas que le pertenecen, se debe calificar la resistencia al pago del tributo exigido en nombre de la soberanía nacional. En esta clase de asuntos una doble presunción legítima esa máxima fiscal: la de que la Hacienda pública es la dueña del impuesto que cobra, y la de que el deudor que resiste o dilata el pago, es mero detentador. Siendo esto así, y teniendo presente el principio, que Vallarta se ha empeñado en demostrar y que enseña que el apremio administrativo es lícito en la cobranza de las contribuciones, no se puede negar que cae dentro de las facultades del Poder ejecutivo, que al judicial no es dado invadir, decretar y ejecutar por medio de sus agentes, los embargos que aseguren los intereses fiscales, aun antes de someter a los jueces las controversias que de ellos surjan. Pero, -aclara Vallarta- es también consecuencia de la excepción de aquel principio, que con igual empeño ha procurado dejar bien establecida que ninguna potestad coactiva, ni aun para embargar únicamente, es lícita tratándose de deudas que no provengan de contribuciones: invocar, pues, esa potestad un agente de la administración para secuestrar la propiedad litigiosa entre el fisco y un particular, so pretexto de que la Hacienda pública no pelea despojada; más aún, arrogársela un tribunal para hacer embargos fuera de juicio, y de las reglas que regulan sus procedimientos, es confundir tan sustancialmente los principios, como negar la división de los Poderes públicos. Sigue señalando el ilustre jurisconsulto que la imperiosa exigencia de las teorías que ha sostenido es reconocer que la facultad coactiva no puede servir para hacer embargos, secuestros, etc., de bienes litigiosos, en asuntos verdaderamente judiciales, so pretexto de que el fisco no pelea despojado, puesto que esto es desnaturalizar la institución.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Sigue Don Ignacio Vallarta señalando que esta clase de asuntos debe regirse por el Derecho común que los jueces aplican, y no por la facultad coactiva que la administración ejerce y que sin tratar de exponer las doctrinas de ese Derecho común, que no permite que el juicio comience por embargos, y que aunque autoriza las diligencias precautorias, es con ciertos requisitos que exigen el respeto debido a la libertad personal o a la propiedad privada, la basta con afirmar que nunca, jamás el fisco, ha tenido el privilegio de comenzar sus litigios, despojando a sus adversarios. Concluye afirmando que la ley que eso mandase, que dejase tan insegura la propiedad, que bastara la sospecha de un empleado fiscal, para arrebatarla a su dueño, sería más que absurda, más que inconstitucional, propia solo de un pueblo bárbaro, que ignora que la propiedad es el primer fundamento del orden social y que si el fisco lo mismo hubiera de comenzar, embargando, cuando cobra el impuesto, que exige en nombre de la soberanía nacional, impuesto de los que los tribunales no juzgan, que cuando litiga con el título de dueño, heredero, acreedor, contratante, título que solo los jueces hacen efectivo, se causaría tan hondo trastorno en los principios, como profunda conmoción en la sociedad. Considera Vallarta que nuestras leyes, esta es la verdad, nunca han ordenado tan irritantes atentados; pero, para honra del país deben borrarse de ellas aquellas palabras, a quienes una violenta interpretación atribuye ese sentido.

Por último, Don Ignacio Vallarta señala que respecto de la máxima de que "el fisco no litiga despojado", debe todavía agregar que ellos no manifiestan solo opiniones suyas; sino que son la expresión de verdades legales que más de una ejecutoria han proclamado; sino que son doctrinas, que lo mismo profesan los jurisconsultos antiguos como los modernos, los nacionales como los extranjeros. A fin de respaldar sus afirmaciones, Ignacio Vallarta transcribe las palabras de uno de los autores a quien considera como una de nuestras autoridades científicas en el foro. Es el Sr. Rodríguez de San Miguel quien habla así: "Otro privilegio fiscal, cuya mala inteligencia y abusos se han hecho insoportables, es el principio de que el fisco nunca litiga despojado. Esta regla, que tal como es en Derecho, no

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

presenta una deforme irregularidad, ha querido la ignorancia convertirla en el atroz principio de que el fisco litiga despojando, cuando ciertamente no es semejante barbaridad lo que el Derecho ha establecido en beneficio del fisco, y ha estado muy distante de querer en el primer efecto de pretender la Hacienda pública una cosa, sea hacerse de ella, y que para el fisco todas las demandas comiencen por donde para todos acaban. Los autores más respetables, los más celosos del fisco, los que por su oficio consumieron muchos años versándose en sus negocios, al exponer ese principio de no litigar desposeído, dicen que obra en todos los casos en que el referido fisco entra desde luego presentando robustos fundamentos y seguras constancias de su derecho y aquel con quien litiga no es poseedor, sino injusto detentador, sin título ninguno ni aun colorado."<sup>67</sup>

De acuerdo con el privilegio inherente a los créditos fiscales, quien pretenda la suspensión del procedimiento deberá otorgar garantía suficiente para asegurar la efectividad del cobro si su defensa se resolviese definitivamente en su contra; se evita de este modo la eventualidad de que ante ese resultado negativo a los intereses del deudor fiscal, llegado el momento, no hubieren medios materiales suficientes para satisfacer la obligación fiscal.

En este sentido, el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación señala que procede garantizar el interés fiscal, cuando entre otras causales, se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Los medios con que cuentan los contribuyentes para garantizar el interés fiscal se encuentran establecidos por el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación mismo que señala lo siguiente:

"Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes

I. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal

---

<sup>67</sup> Ignacio Vallarta esta citando a su vez la guía judicial del Lic. Juan Rodríguez de San Miguel, p. 142.

efecto.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

Estos medios de garantía se encuentran regulados además por lo dispuesto en los artículos 60 a 71 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En términos del multicitado artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, los créditos fiscales se deben de garantizar dentro del término de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del mismo, o de 15 días cuando se trata de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social.

No obstante lo anterior, los créditos fiscales que fueron impugnados mediante recurso administrativo de ejecución o mediante alguno de los procedimientos para resolución de controversias establecido en un tratado para evitar la doble tributación de los que México sea parte, se pueden garantizar hasta los cinco meses siguientes contados a partir de la fecha en que se intentó ese medio de defensa, según lo establece el segundo párrafo del artículo 144 en comento.

Por último, debe tomarse en consideración que el monto de la garantía

debe comprender las contribuciones adeudadas actualizadas, mas los accesorios causados y de los que podrían causarse en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Además, al terminar ese periodo de un año, y en tanto no se cubra el crédito, el contribuyente deberá actualizar su importe cada año y ampliar la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

### **3.1.3 Solicitar la suspensión.**

A fin de que la autoridad fiscal proceda a acordar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el contribuyente tiene la obligación formal de hacer la solicitud correspondiente, a la que debe acompañar los medios suficientes de prueba para acreditar que el crédito fiscal se encuentra debidamente impugnado y que el interés fiscal se encuentra garantizado.

Para los casos previstos en el segundo párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, en los que se les da oportunidad a los contribuyentes de garantizar el interés fiscal hasta dentro de los 5 meses siguientes a la fecha en el que interpongan el medio de defensa conducente, también se debe solicitar formalmente la suspensión, acreditando solamente que el crédito fiscal fue impugnado dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surtió efectos la notificación del mismo.

#### ***i) Ante la autoridad fiscal***

De conformidad con el numeral 144 del código Fiscal de la Federación, se puede solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, ante la autoridad fiscal exhibiendo al efecto las pruebas que acrediten que el crédito se encuentra impugnado y las constancias de que se encuentra garantizado por cualquiera de las formas que al efecto establece el numeral 141 del Código Fiscal de la Federación.



*ii) Ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.*

También es procedente solicitar la suspensión del Procedimiento administrativo de ejecución, ante la Sala competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de conformidad con lo establecido por el numeral 208-Bis del Código Fiscal de la Federación, que es de la literalidad siguiente:

*Artículo 208-Bis.- Los particulares o sus representantes legales, que soliciten la suspensión de la ejecución del acto impugnado deberán cumplir con los siguientes requisitos:*

- I. Se podrá solicitar en el escrito de demanda*
- II. Por escrito presentado en cualquier tiempo, hasta que se dicte sentencia.*  
*Se presentará ante la Sala del conocimiento.*
- III. El auto que acuerde la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado, se podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución.*  
*Contra el auto que decrete o niegue la suspensión provisional no procederá recurso alguno.*
- IV. El magistrado instructor, dará cuenta a la Sala para que en el término máximo de cinco días, dicte sentencia interlocutoria que decrete o niegue la suspensión definitiva*
- V. Cuando la ejecución o inejecución del acto impugnado pueda ocasionar perjuicios al interés general, se denegará la suspensión solicitada.*
- VI. Cuando sea procedente la suspensión o inejecución del acto impugnado, pero con ella se pueda ocasionar*

*daños o perjuicios a la otra parte a terceros, se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudieran causar si no se obtiene sentencia favorable en el juicio de nulidad.*

- VII. Tratándose de la solicitud de suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, procederá la suspensión, previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o de la Entidad Federativa que corresponda.*
- VIII. El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del actor según apreciación del magistrado, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta al causante obligado directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicable.*

*Mientras no se dicte sentencia, la sala podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión, cuando ocurra un hecho superviniente que lo justifique.*

En relación a lo anterior, debe señalarse que de igual forma para la procedencia de la suspensión, se debe acreditar ante la sala la impugnación del crédito fiscal que en este caso será la demanda de nulidad, además de anexar los documentos con los que se acredite que el crédito fiscal se encuentre garantizado con alguna de las formas que al efecto señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

### **3.2 Problemas con los que se enfrentan los contribuyentes para cumplir con las condiciones para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.**

No obstante que aparentemente resulta fácil para los contribuyentes cumplir con los requisitos que se establecen para suspender el procedimiento administrativo de ejecución, en la práctica resulta que en muchas ocasiones se enfrentan con diversas dificultades para cumplir con todos los requisitos, tal y como se acredita en los párrafos que siguen.

#### **3.2.1 Dificultades para garantizar los créditos.**

Aún y cuando en la legislación fiscal se establecen diversas posibilidades para que los contribuyentes garanticen los crédito fiscales, en la práctica resulta que en muchas ocasiones no se puede cumplir con los requisitos establecidos por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, resultando que los sujetos obligados se encuentran imposibilitados materialmente para cumplir con uno de los requisitos esenciales para lograr la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

En virtud de que las liquidaciones notificadas por las autoridades fiscales, deben garantizarse debidamente actualizadas, incluyendo los accesorios causados así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, las cantidades totales pueden resultar muy por arriba de las posibilidades económicas de los sujetos obligados, resultando que materialmente se encuentran imposibilitados para cubrir los requisitos establecidos en la legislación.

Por otra parte, debe tomarse en consideración que el último párrafo del

artículo 141 del Código Fiscal de la Federación señala que:

"En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía."

En este orden de ideas, resulta que la legislación actual no permite que bajo ningún supuesto se permita a los contribuyentes ser dispensados de la garantía del interés fiscal, lo que lleva a la consecuencia de que todos aquellos contribuyentes que no pudieron cubrir la garantía, tampoco podrán solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, y por lo tanto, las autoridades fiscales no tendrán impedimento alguno para ejecutar los créditos con lo que encuentren.

En el pasado reciente, la legislación fiscal permitía la dispensa del otorgamiento de la garantía del interés fiscal, al respecto Armando Herrero Cuervo<sup>68</sup> señala que las autoridades fiscales, podían dispensar la garantía del interés fiscal cuando "en relación con el monto del crédito respectivo, sean notorias la amplia solvencia del deudor o la insuficiencia de su capacidad económica"; pero como consecuencia de una reforma en vigor a partir del año de 1980, en los casos de juicios de nulidad no procedía la dispensa de la garantía, aunque sí cuando la impugnación del crédito se hubiere realizado mediante la utilización de recursos administrativos.

En este mismo orden de ideas Federico Quintana Aceves<sup>69</sup> señala que a partir de 1986 se obligó a garantizar el crédito impugnado aunque se hubiera solicitado dispensa de garantía, mientras se tramita y resuelve ésta; lo que significó que esta figura dejó de existir jurídicamente y que desde entonces el contribuyente debe garantizar todos los créditos que impugne por estimarlos improcedentes; incluyendo los accesorios causados, así como los que deban

<sup>68</sup> HERRERA CUERVO, Op. Cit. p. 737.

<sup>69</sup> QUINTANA ACEVES, Federico, en DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, p. 1507.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

causarse en los doce meses siguientes; concluidos los cuales deberá ampliarse la garantía por concepto de recargos por otros doce meses, calculados sobre el crédito principal, mientras éste no sea pagado.

Por su parte, De la Garza<sup>70</sup> precisa que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 67 y el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 141 disponía que la garantía del interés fiscal se podía dispensar, siempre que:

I. Tratándose de personas morales el interés fiscal fuera menor al 10% del capital social excluyendo superávit por revaluación capitalizada y en los dos últimos ejercicios de doce meses no haya tenido pérdida para efectos del Impuesto sobre la Renta o que aún teniéndola ésta no exceda de un 5% del capital social.

II. Tratándose de personas físicas se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

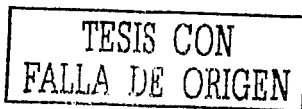
a) El interés fiscal sea menor al 5% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales.

b) No sea propietario de bienes inmuebles y sus únicos ingresos sea por salarios, sin que excedan de dos veces al mínimo general de la zona económica en que residan.

c) Estén dedicadas exclusivamente a actividades agropecuarias y su parcela o propiedad no exceda de 20 hectáreas.

De la Garza, señala que la solicitud de dispensa debía presentarse ante la autoridad recaudadora utilizando la forma correspondiente y acompañando los

<sup>70</sup> DE LA GARZA, Op. Cit. p. XX.



documentos que la misma previene con 15 días de anticipación a la fecha en que debía pagar el crédito o garantizarse.

La dispensa de garantía se mantenía mientras subsistieran las condiciones a que se refieren los anteriores párrafos, considerando el monto total de los créditos fiscales; cuando el contribuyente ya no se encontrara en esa situación debía garantizar el total de los créditos fiscales sin que sea necesario revocar la resolución que concedió la dispensa.

En relación con el texto vigente del Código Fiscal de la Federación en el que se niega la posibilidad de dispensar el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido lo siguiente:

**INTERES FISCAL. LOS ARTICULOS 141 Y 144 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN CUANTO ADMITEN EL EMBARGO PARA GARANTIZARLO SIN PREVER LA POSIBILIDAD DE DISPENSA, NO VIOLAN LA GARANTIA DE AUDIENCIA.-** Aun cuando en las normas especificadas no se prevea dispensa para otorgar la garantía del interés fiscal y, en todos los casos, deba otorgarse para que el contribuyente obtenga la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, tal carga procesal no implica que el deudor se vea privado, en forma definitiva, de la garantía que otorgue para en su caso satisfacer el pago del crédito que se le cobra, pues todos los medios o formas de garantía que regula el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, tienen por finalidad asegurar que el contribuyente deudor cumplirá con su obligación de pago del crédito fiscal que se le ha determinado, si es que finalmente, una vez que agote el medio de impugnación que haya intentado, aquél permanezca firme.<sup>71</sup>

<sup>71</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, Noviembre de 1995, Tesis P.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**GARANTIA DEL INTERES FISCAL. NO ES INCONSTITUCIONAL EL ULTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 141 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION AL ESTABLECER QUE EN NINGUN CASO SE DISPENSARA SU OTORGAMIENTO.-** Es una obligación constitucional el contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y es de interés general el que los créditos fiscales sean pagados por los contribuyentes a fin de que el Estado obtenga los recursos que requiere para realizar normalmente sus funciones, entre ellas, la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas. La obligación de pagar las contribuciones incluye la de liquidar los créditos fiscales derivados de la omisión del pago de las mismas, así como la de garantizarlos si se quiere evitar el ejercicio de la facultad económico-coactiva a través de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. La dispensa del otorgamiento de la garantía del interés fiscal constituyó un privilegio que a determinados contribuyentes, atendiendo a la situación especial en que se encontraban, otorgó el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de mil novecientos ochenta y nueve. Tal dispensa no constituye un derecho de los contribuyentes, independientemente de la situación en que se encuentren, pues frente a esta situación se encuentra la obligación constitucional de cubrir las contribuciones y el interés de la colectividad de que las mismas sean pagadas y, en su caso, garantizados los créditos derivados de la omisión de su pago. Por tanto, el que el último párrafo del artículo 141 del ordenamiento legal citado, vigente a partir del año de mil novecientos noventa, establezca que en ningún caso se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, no resulta inconstitucional ya que elimina un privilegio que se otorgaba a determinados contribuyentes, mas no un derecho de éstos protegido por alguna norma de la Carta Magna.<sup>72</sup>

---

CVI/95, Página 91, Registro IUS6 200275.

<sup>72</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo III, Mayo de 1996, Tesis P. LXVI/96, Página 110, Registro IUS6 200124.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### 3.2.2 Que el procedimiento ya esté iniciado.

En términos de lo establecido por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, solo se puede suspender el procedimiento administrativo cuando el contribuyente cumple con los requisitos señalados por la legislación antes de que este inicie. Una vez que conforme a lo dispuesto en el artículo en comento ha iniciado la ejecución de los créditos fiscales, resulta imposible que se puedan cumplir con los requisitos procedimentales necesarios para solicitar la suspensión, sobre todo en lo que se refiere a la oportunidad para garantizar los créditos.

No obstante lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha considerado que el contribuyente puede garantizar el crédito fiscal con posterioridad al término señalado por el Código Fiscal de la Federación según se establece en el criterio aislado sustentado por la H. Sala Regional del Noroeste en la tesis que se transcribe a continuación:

**EMBARGO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- CUANDO DEBE DE DEJARSE SIN EFECTO.-** La autoridad fiscal al emitir la resolución recaída en un Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, reconoce que con fecha posterior al ejercicio de sus facultades como autoridad ejecutora, se percató de que la contribuyente garantizó el crédito fiscal que le fue determinado, por lo que de acuerdo a lo anterior, en la resolución a dicho recurso, debió de haber realizado pronunciamiento en donde manifestare, que la garantía del interés fiscal del crédito que se le determinó a la contribuyente fue exhibida por la misma, en fecha posterior en que se hizo exigible dicho crédito, por tal circunstancia, debió, de haber dejado sin efecto el embargo trabado a la contribuyente, al haber quedado debidamente garantizado el crédito fiscal en términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, motivo suficiente para declarar la nulidad de la resolución combatida en el juicio de nulidad, para efectos de que la autoridad fiscal,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



deje insubsistente la recaída al Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, y emita un nueva, en donde se atienda la garantía que presentó la contribuyente.<sup>73</sup>

#### 4. Medios de defensa ordinarios ante el procedimiento administrativo de ejecución.

El procedimiento administrativo de ejecución puede ser impugnado por los sujetos afectados por vicios propios. Los medios de defensa con los que cuentan son el recurso de revocación, el juicio de nulidad y el incidente de suspensión de la ejecución.

##### 4.1 Recurso de revocación

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Este recurso se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación en el Título V (De los Procedimientos Administrativos), Capítulo I (De los Recursos Administrativos), Secciones I y III (Del Recurso de Revocación y Del Trámite y Resolución de los Recursos).

De acuerdo con la fracción II el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, este recurso procede contra actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido<sup>74</sup> o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>73</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Junio de 1996, página 120.

<sup>74</sup> Los créditos fiscales pueden extinguirse por pago (artículo 20 del Código Fiscal de la Federación), compensación (artículo 23 del Código Fiscal de la Federación), condonación (artículo 39-1 del Código Fiscal de la Federación), y por prescripción (artículo 146 del Código Fiscal de la Federación).

ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA

- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
- c) Afecten el Interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.<sup>75</sup>
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.<sup>76</sup>

Dadas las características de este recurso, en el mismo sólo se pueden hacer valer agravios en contra de las violaciones propias del procedimiento, por lo que cualquier resolución que se dicte en nada puede modificar la validez del crédito fiscal que se pretende ejecutar.

En relación con el trámite de este recurso administrativo, cabe hacer notar que no se detalla la forma en que se deberá de suspender el procedimiento administrativo de ejecución, pero en la práctica administrativa es normal que a la presentación del escrito en que se contiene el recurso de revocación en contra del procedimiento administrativo de ejecución, recaiga un acuerdo en el que se suspende el procedimiento económico coactivo mientras se dicta la resolución del recurso.

#### 4.2 Juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En virtud de que en términos de lo dispuesto por los artículos 120 y 125 del Código Fiscal de la Federación el interesado puede optar por presentar el recurso de revocación o acudir directamente al Tribunal Fiscal de la Federación, resulta clara la procedencia del juicio de nulidad en contra del procedimiento administrativo de ejecución por las mismas causales a las que se refiere el recurso

<sup>75</sup> El artículo 128 del Código Fiscal de la Federación se refiere a los casos en que el tercero sea el propietario de los bienes o negociaciones, o el titular de los derechos embargados, y al caso de que el tercero tenga derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales.

<sup>76</sup> En el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación se fijan las bases para el remate de los bienes embargados en un procedimiento administrativo de ejecución.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

administrativo.

Al igual que en el recurso administrativo de ejecución, en este juicio de nulidad no se puede alegar absolutamente nada en contra de la validez del crédito fiscal que se pretende ejecutar, limitándose la litis del procedimiento a verificar la legalidad del procedimiento administrativo de ejecución.

#### **4.3 Incidente de suspensión de la ejecución.**

Señala el último párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que en caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados pueden promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora, si se está tramitando recurso administrativo, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

##### **4.3.1 Ante el Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa.**

El incidente de suspensión de la ejecución ante el Tribunal Fiscal de la Federación se encuentra regulado por los artículo 227 y 228 del Código Fiscal de la Federación.

Este incidente puede promoverse por los interesados cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución. La promoción se presenta ante el magistrado instructor de la Sala Regional que conozca del asunto o que haya conocido del mismo en la primera instancia. Este incidente puede promoverse hasta que se dicte sentencia o resolución firme de la Sala Regional, de la Sala Superior o del Tribunal Colegiado

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

de Circuito, en su caso.

En el auto que se admita a trámite el incidente de suspensión de la ejecución, el magistrado instructor debe ordenar correr traslado a la autoridad a quien se impute el acto, pidiéndole un informe que deberá rendir en plazo de tres días. En el mismo auto, se puede decretar la suspensión provisional de la ejecución.

La resolución en la que se decrete o se niegue la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución o que decida sobre la admisión de la garantía ofrecida, deberá dictarse dentro del plazo de cinco días a partir de que el magistrado instructor haya recibido el informe, o de que haya vencido el término para presentarlo.

Las autoridades fiscales también pueden impugnar el otorgamiento de una suspensión cuando consideren que la misma no se ajuste la Ley siguiendo estos mismos trámites.

#### 4.3.2 Ante el superior de la autoridad ejecutora.

En el caso de que el crédito fiscal se esté impugnado mediante recurso administrativo de revocación, el incidente de suspensión de la ejecución se tramita ante el superior de la autoridad ejecutora.

En términos de lo establecido por el último párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, en el trámite y resolución del incidente deberán seguirse las mismas reglas que ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

5. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución mediante el incidente de suspensión en el juicio de amparo.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Otra forma de suspender el procedimiento administrativo de ejecución, es mediante el trámite del incidente de suspensión en el juicio de amparo, mismo que tiene consecuencias distintas cuando el juicio se promueve en contra del crédito fiscal que cuando se promueve en contra del procedimiento administrativo de ejecución.

### 5.1 Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución cuando se impugna en el amparo los créditos fiscales.

Cuando se trata de juicios de amparo en contra de contribuciones, el criterio que debe seguir el juzgador de amparo es el que se encuentra establecido en el artículo 135 de la Ley de Amparo, mismo que en su primer párrafo establece textualmente lo siguiente:

“Cuando el amparo se pida en contra de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o la de la entidad federativa o municipio que corresponda”.

El ordenamiento que ha quedado transcrito, condiciona los efectos de la suspensión del acto reclamado a que el contribuyente que reclama de inconstitucional una contribución que se le pretende cobrar, realice un depósito por el monto de la cantidad que se le cobra, es decir, al realizar el depósito correspondiente, el contribuyente deberá desembolsar una cantidad idéntica a la que desembolsaría si realizara el pago de las contribuciones, afectándose de cualquier manera su patrimonio.

Si bien es cierto que el pago y el depósito tienen naturaleza jurídica distinta, en la práctica resulta igualmente oneroso para el contribuyente quejoso realizar un depósito por una cantidad que le será devuelta en caso de ganar el juicio de amparo, que realizar un pago que igualmente le será devuelto en caso de ganar el

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

juicio, por resultar una cantidad indebidamente pagada.

Por otra parte, también debe tomarse en consideración que de obtener sentencia favorable en el juicio de amparo y para el caso concreto de contribuciones federales, el contribuyente que realizó el pago tendría derecho a la devolución de la cantidad indebidamente pagada y a obtener del fisco el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, según lo establece el párrafo quinto del artículo 22 del mismo ordenamiento legal, mientras que en el caso del quejoso que decidió optar por el depósito que se exige en el artículo 135 de la Ley de Amparo, de obtener sentencia favorable sólo tendría derecho a la devolución de la cantidad depositada sin interés alguno.

Además, en el caso de no obtener sentencia favorable en el juicio de garantías que se intenta, el contribuyente que realizó puntualmente su pago, no tendrá que hacer un desembolso adicional por concepto de actualizaciones y recargos. Por su parte, el quejoso que optó por suspender la ejecución de las contribuciones impugnadas mediante el depósito, tendrá que pagar las diferencias que por actualizaciones y recargos se generaron desde el momento en que se hicieron exigibles las contribuciones impugnadas.

Contrario al espíritu de la Ley de Amparo que siempre procura que los requisitos para conceder la suspensión de los actos reclamados sean inferiores o por lo menos iguales a los que se exigen en el caso de que proceda contra ellos algún recurso, juicio o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, en el caso concreto del artículo 135 del propio ordenamiento se establecen requisitos mucho más estrictos que los que se encuentran en los medios ordinarios de defensa, puesto que estos permiten que el interés fiscal se garantice mediante otras formas, normalmente menos onerosas para el contribuyente.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Por lo anterior, resulta claro que el artículo 135 de la Ley de Amparo regula una suspensión que en realidad nunca suspende los actos reclamados, toda vez que es preferible para el contribuyente que solicita el amparo en contra de contribuciones realizar el pago puntual de las mismas.

## 5.2 Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución cuando se impugna en el amparo el procedimiento en sí mismo.

Cuando el contribuyente está imposibilitado para garantizar el interés fiscal, o se da el caso de que el procedimiento de ejecución se ha seguido de acuerdo con el procedimiento que prevé el Código Fiscal, puede recurrir al juicio de amparo para proteger sus bienes. Para ello es necesario identificar el acto de autoridad que se va a impugnar de inconstitucional, y que se pueda considerar como primer acto de aplicación de la legislación en que se contiene el procedimiento administrativo de ejecución.

Debido a lo anterior, es necesario que el contribuyente espere a que se inicie el mencionado procedimiento, es decir, debe de esperar a que llegue un notificador-ejecutor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que notifique el mandamiento de ejecución, y que requiera el pago del crédito fiscal, para tener el interés jurídico que se requiere para acudir al juicio de amparo.

Mediante el juicio de amparo, lo que se busca es combatir únicamente el procedimiento administrativo de ejecución, por lo que es necesario impugnar el crédito ante la autoridad administrativa o el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a fin de que este resuelva el fondo del asunto.

Es importante hacer notar que dado que procede el recurso de revisión previsto por el Código Fiscal de la Federación en contra del procedimiento administrativo de ejecución, sólo es procedente el amparo cuando se impugna la constitucionalidad de la ley que se aplica, puesto que esta es una excepción al

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

principio de definitividad del juicio de amparo, permitiéndonos acudir a los Tribunales Federales de Constitucionalidad, sin necesidad de agotar recursos previos.

Además, es necesario impugnar la legalidad del acto de aplicación por sí mismo, buscando en el mandamiento de ejecución, y en las actas de requerimiento de pago y embargo deficiencias de fundamentación y motivación, o problemas de legalidad en la tramitación del procedimiento.

En este juicio, es muy importante vigilar el cuaderno incidental, puesto que es la suspensión definitiva que otorga el juez de distrito en contra de los actos derivados del requerimiento de pago y embargo, la que nos va a permitir proteger los bienes del contribuyente mientras que la autoridad administrativa o el Tribunal Fiscal de la Federación resuelve sobre la validez del Crédito Fiscal.

Es conveniente que cuando se realice la diligencia de notificación del mandamiento de ejecución, requerimiento de pago y embargo, se levante embargo sobre alguno de los bienes del contribuyente, a fin de estar en la posibilidad de solicitar la suspensión en el juicio de amparo, sin necesidad de garantizar el interés fiscal, toda vez que este ya quedó garantizado con el embargo mismo.

La suspensión debe de pedirse con fundamento en los artículos 122, 124, 135, 138 y demás relativos de la Ley de Amparo, solicitando la suspensión provisional y, en su oportunidad, la definitiva de los actos reclamados para el efecto de que las cosas se mantengan en el estado que guardan al momento de presentarse la demanda de Amparo<sup>77</sup>, específicamente para que no se practiquen avalúos sobre los bienes que le fueron embargados a la quejosa en el juicio de amparo, para que no se haga designación de nuevo depositario, para que no se

<sup>77</sup> Lo ideal es que al momento de presentar la demanda de amparo, sean muy pocos los bienes embargados, que no se haya realizado extracción de los mismos, y que se haya dejado como depositario al contribuyente mismo.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



hagan citaciones para almonedas, para que no se rematen ni adjudiquen tales bienes y para que no se haga la aplicación del producto de dicho remate, así como para que no se amplíe dicho embargo sobre otros bienes de su propiedad.

La suspensión que se solicita en el Juicio de Garantías, debe otorgarse por el juez de distrito en términos del numeral 135, segundo párrafo, de la Ley de Amparo y sin necesidad de constituir garantía alguna en favor de las autoridades fiscales responsables, toda vez que dicha garantía presuntamente quedó constituida a través del embargo que es reclamado de inconstitucional por conducto de la demanda inicial de garantías.

Para apoyar la procedencia de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución en el juicio de amparo, a continuación se transcriben dos tesis que sustenta el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito:

**SUSPENSIÓN. PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN FISCAL. SI ES PROCEDENTE.** Si bien es cierto que tradicionalmente se ha considerado que todo procedimiento es de orden público y suspenderlo contravendría lo dispuesto por la fracción II del artículo 124 de la Ley de Amparo, tal criterio resulta correcto cuando se trata de procedimientos judiciales o administrativos tendientes a resolver un conflicto, esclarecer una situación, o declarar un estado o situación jurídica, pues en estos casos indiscutiblemente que la sociedad está interesada en que los procedimientos no se detengan ni se paralicen hasta llegar al objetivo para el cual son sustanciados, resultando de orden público su continuación, e improcedente la medida suspensiva para detenerlos, la circunstancia antes apuntada no se presenta tratándose de procedimientos de ejecución fiscal, ya que en estos casos no se tiende a solucionar un conflicto, al esclarecimiento de ciertos hechos o declaración de una situación jurídica, pues ya existe una resolución fiscal sobre la cuestión

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

planteada en el procedimiento administrativo que se decidió através de la citada resolución. De la manera anterior, todos los actos realizados por las autoridades con el fin de hacer efectivos los créditos fiscales determinados en la resolución con la que culminó el procedimiento administrativo no pueden considerarse más que actos ejecutivos realizados con el objeto de hacer efectiva la obligación tributaria en contra del particular através de embargos, remates, adjudicaciones, intervenciones con cargo a la caja, etc. que conjuntamente integraran el denominado procedimiento de ejecución fiscal, suspendible en los términos del artículo 135 de la Ley de Amparo, medida que surtirá efectos, siempre y cuando se encuentre garantizado el interés fiscal respecto del crédito que se intenta hacer efectivo através de los actos ejecutivos, ya sea mediante depósito de la cantidad que se cobra en Nacional Financiera S.A., o en defecto de esta en la Sociedad Nacional de Crédito que el Juez señale dentro de la Jurisdicción, o bien ante la autoridad exactora, salvo que de antemano se hubiere constituido ante esta última. En este orden de ideas aunque el procedimiento fiscal tendiente a la determinación de los créditos indudablemente será de orden público resultando imposible impedir su continuación através de la medida suspensiva, sin embargo los actos de ejecución tendientes a ser efectivos los créditos ya determinados, aún y cuando se trate de procedimientos económico-coactivos, si pueden ser suspendidos. Por otra parte, el artículo 138 de la Ley de Amparo permite el otorgamiento de la suspensión en forma tal que no impide la continuación del procedimiento en el asunto que haya motivado el acto reclamado, hasta dictarse resolución firme en el, a no ser que la continuación de dicho procedimiento deje irreparablemente consumado el daño o perjuicio que pudiera ocasionarse al quejoso. Así pues, aunque se admitiera que el procedimiento administrativo de ejecución es de orden público, y no pudiera ser objeto de suspensión en términos

generales, según lo ordena el artículo 138 de la Ley de Amparo, es factible conceder la medida, pues de continuarse el aludido procedimiento, pudiera causar daños o perjuicios de imposible reparación al quejoso, siendo el objeto de la medida suspensiva impedir que se continúen los actos ejecutivos.<sup>78</sup>

**SUSPENSIÓN EN MATERIA FISCAL, EMBARGO PRACTICADO COACTIVAMENTE POR LAS RESPONSABLES, ES GARANTÍA SUFICIENTE PARA QUE SURTA EFECTOS LA MEDIDA, QUEDANDO EN TODO CASO A CARGO DE LAS AUTORIDADES LA PRUEBA EN CONTRARIO.** El embargo, por excelencia, es un medio de aseguramiento del interés fiscal, que tienen a su disposición las autoridades, pudiendo realizarlo de manera coactiva. En efecto, la esencia de estas diligencias de embargo se reduce en principio a asegurar los adeudos tanto principales como accesorios, que los particulares tuvieron respecto del fisco, resultando una forma de garantía inclusive coactiva, pues la autoridad puede practicarla aun en contra de la voluntad del destinatario. Así, si no es punto controvertido la práctica de un embargo por las responsables sobre bienes de la quejosa, toda vez que desde la demanda de garantías así se afirmó, documento con el que se le corrió traslado a todas las autoridades que en ningún momento negaron o controvertieron la existencia del aludido acto de aseguramiento, en los términos descritos el juez a quo actuó correctamente al considerar que el interés fiscal se encontraba garantizado ante la autoridad exactora, pues fue esta quien coactivamente y a su satisfacción practicó la citada diligencia sobre los bienes de la agraviada, y si estimaba que la garantía resultaba insuficiente, debió hacerlo saber al juez de primera instancia, acreditando su dicho, para que el funcionario judicial estuviera en aptitud de exigir garantía a la quejosa de aquella

---

<sup>78</sup> Semanario Judicial de la Federación, 7a. época, volumen 181-186, página 205.

parte del crédito y sus accesorios que no se consideraba asegurada, pues quien afirma debe probar, y resulta incorrecto que la revisionista pretenda revertir la carga de la prueba de la suficiencia o insuficiencia de la garantía del interés fiscal en la demanda de amparo, especialmente en estos casos en los cuales ya se ha practicado embargo por las autoridades en los bienes de la quejosa.<sup>79</sup>

Además, resulta aplicable la tesis sustentada por el Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito que a continuación se transcribe:

**RESOLUCIONES FISCALES. ES PROCEDENTE LA SUSPENSION DEFINITIVA CONTRA LAS CONSECUENCIAS Y EFECTOS DE LAS.-** Si bien es cierto que contra la emisión de las órdenes de embargo y de las resoluciones fiscales no es procedente el otorgamiento de la suspensión definitiva por tratarse de actos consumados, ya que al emitirse se consuman; también lo es, que no sucede lo mismo con los efectos y consecuencias de tales actos, en razón de que éstos no se consuman, ya que un embargo que ha sido trabado puede considerarse como consumado pero sus efectos ulteriores, como son, por ejemplo el remate y la adjudicación, sí son suspendibles, y respecto de una resolución que determina una obligación fiscal a cargo de un particular, la emisión de la resolución en sí es consumada, pero la consecuencia y efecto de la misma que es su ejecución no, y por tanto, sí puede ser suspendible.<sup>80</sup>

Por último, también resultan aplicables las tesis sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se insertan a continuación:

---

<sup>79</sup> Semanario Judicial de la Federación, 8va época, tomo VIII septiembre, página 203. También visible en Semanario Judicial de la Federación, 7a. época, volumen 181-186, página 201.

<sup>80</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo III, Marzo de 1996, Tesis: XX.19 A, Página 1013, Registro IUS6 203071.

**IMPUESTOS Y MULTAS FISCALES, SUSPENSION TRATANDOSE DE.-**

Si se reclama en amparo un procedimiento económico coactivo, el embargo practicado en el mismo y el remate de lo embargado, y el quejoso es ajeno a dicho procedimiento, la suspensión debe concederse sin requisito alguno, puesto que los intereses fiscales están garantizados con el embargo.<sup>81</sup>

**ADEUDOS FISCALES, CUANDO PROCEDE LA SUSPENSION CONTRA SU PAGO SIN GARANTIA ALGUNA.-**

Si en un procedimiento económico-coactivo se practica el embargo, los intereses del Fisco están debidamente asegurados y para conceder la suspensión, no ha lugar a exigir depósito de la cantidad que se cobra y debe concederse sin garantía adicional alguna.<sup>82</sup>

Es importante tomar en consideración que la demanda de amparo debe interponerse desde el requerimiento de pago y embargo, porque de no hacerlo así e intentar el juicio de amparo con posterioridad, el juicio podría resultar improcedente en virtud de que los actos reclamados se derivan de actos consentidos. Al respecto, resultan aplicables las tesis sustentadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcriben:

**PROCEDIMIENTO ECONOMICO-COACTIVO, ACTOS DERIVADOS DE OTROS CONSENTIDOS EN EL.-**

El procedimiento económico-coactivo está constituido por una serie de actos coordinados entre sí, para la consecución de un fin común, que, en esencia, es el mismo que el de todo proceso de ejecución, por lo que, dentro de la lógica del procedo y por voluntad de la ley, los actos posteriores son consecuencia necesaria y directa de los anteriores; así pasa, por ejemplo, con los cuatro actos típicos del procedimiento coactivo, o sean el requerimiento de pago, el embargo, el remate y la adjudicación, de tal manera que si realizado el primero con los requisitos que la ley señala, no es impugnado debidamente en su

<sup>81</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XLVI, Página 1518, Registro IUS6 334899.

oportunidad, los restantes, cuando no entrañan por sí mismos, una violación específica, no siendo más que la consecuencia de un acto que ha sido tácitamente consentido, no admiten en su contra la interposición del recurso que debió hacerse valer contra el primero. Ahora bien, si en el caso, la parte quejosa tuvo intervención en la diligencia de requerimiento y embargo, y es evidente que se consintió tácitamente el primer acto del procedimiento en que tuvo intervención, puesto que contra él no se hicieron valer los recursos ordinarios o el extraordinario de amparo, en su caso, el juicio de garantías es improcedente contra los actos subsecuentes del procedimiento coactivo, porque no son más que una consecuencia legal, necesaria y directa de otros que la ley reputa consentidos. Para este caso, debe tenerse presente la tesis de jurisprudencia general relativa a actos derivados de actos consentidos.<sup>83</sup>

**ACTOS CONSECUENCIA DE OTROS CONSENTIDOS.-** El embargo y el remate que se llevan a cabo de un procedimiento económico coactivo, son consecuencia inmediata y directa del cobro que motiva aquel procedimiento; de modo que si es extemporáneo el amparo que se promueva contra dicho cobro, el que se endereza contra el embargo y contra el remate, es improcedente por ser actos derivados de otros consentidos.<sup>84</sup>

**6. Autonomía entre los procedimientos de impugnación de créditos fiscales y el procedimiento administrativo de ejecución de los mismos.**

Para concluir el presente capítulo, debemos precisar que aún y cuando el cobro de los créditos fiscales tiene como fundamento la existencia de un crédito fiscal presumiblemente válido, existe una independencia procesal entre los mecanismos que se utilizan para impugnar la validez de un crédito fiscal, y los

<sup>82</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XLII, Página 355, Registro IUS6 335990.

<sup>83</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo LXXV, Página 1497, Registro IUS6 325146.

<sup>84</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XLIV, Página 1886, Registro IUS6 335592.

medios con que cuentan las autoridades fiscales para hacer efectivo el cobro de los mismos.

Al respecto, señala Briseño Sierra<sup>85</sup> que la autonomía del procedimiento de ejecución, implica que, no obstante la constitución del proceso, se continúe el procedimiento administrativo hasta alcanzar el pago del adeudo, a resultas siempre de la solución del juicio.

En este orden de ideas, establece Armando Herrera Cuervo<sup>86</sup> que el procedimiento ejecutivo de cobro, conforme se encuentra plasmado en la ley, se inicia cuando el crédito determinado por la autoridad se torna exigible y esto último sólo acontece después de transcurrido el plazo concedido en la ley para que el deudor cumpla voluntariamente con el pago, sin hacerlo en los términos de la determinación liquidatoria de la autoridad. En estas condiciones, si bien se distinguen claramente dos procedimientos administrativos distintos: uno para la emisión del acto (resolución liquidatoria de la autoridad), que entraña una decisión unilateral, imperativa y coercitiva, y otro, para la ejecución de ese acto, ambos aparecen dentro de la ley presentando una línea de continuidad en tal forma que, aunque autónomos, este último aparece como una secuela del primero.

Sigue señalando Herrera Cuervo que dentro del primer procedimiento, y a partir de la notificación de la resolución determinante de impuesto, la ley concede un plazo al interesado durante el cual puede preparar e interponer las defensas que considere mejor para la protección de sus derechos, sin descontarse, por supuesto, que dentro de la fase de integración del acto mismo hubo ya, a través de la institución de la inconformidad, un momento oportuno y perfectamente identificado en la ley para alegar y presentar pruebas antes del nacimiento de la resolución liquidatoria, respetándose así el derecho de audiencia de manera perfecta.

---

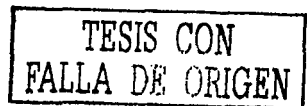
<sup>85</sup> BRISEÑO SIERRA, Op. Cit. p. 616.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Agrega Armando Herrera que la circunstancia de que los contribuyente cuenten con la posibilidad de defenderse de la liquidación del crédito, provoca, a su vez, la imposibilidad de cuestionarse dentro del procedimiento ejecutivo la validez del acto de la autoridad determinante del crédito y así lo dispone con acierto la ley, pues la impugnación en tal caso debió hacerse con anterioridad a la incoación del procedimiento de cobro o el derecho para hacerla habrá precluido. El procedimiento administrativo de ejecución, en consecuencia, como su propio nombre lo anuncia, emerge así sólo como el instrumento adecuado para ejecutarse la decisión de la autoridad, emitida en forma de liquidación de impuestos, de lo que se descarta que el deudor pudiera ser vencido dentro del procedimiento de cobro, pues en tal evento o se le tiene por conformado con el acto liquidatorio o su impugnación fue realizada con anterioridad al inicio de la vía ejecutiva y dirigida contra aquél, sin que esta sola circunstancia, según lo reconoce la doctrina y el derecho, sea capaz de paralizar la acción de oficio de la autoridad expresada a través de la vía ejecutiva de cobro. Luego, entonces, la privación del derecho de propiedad del deudor respecto de los bienes sujetos a remate dentro del procedimiento de ejecución, si bien se realiza por este conducto, se gesta con anterioridad, en el momento preciso en que la autoridad formula una liquidación en su contra. Al tenor de estas ideas se advierte que la aplicación del producto del remate es el último acto de la fiscalización realizada por la autoridad, que en un caso tipo se inició con la orden de visita, revelándose así nuevamente, la circunstancia de que aún perteneciendo a procedimientos distintos se pone de relieve que la línea de continuidad entre el primero (orden de visita), y el último (aplicación del producto de remate al pago del crédito fiscal), de los actos de fiscalización, en los términos aquí expuestos, no se ha roto en ningún momento.

En relación con estas ideas, resulta ilustrativo el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se transcribe a continuación:

<sup>86</sup> HERRERA CUERVO, Op. Cit. pp. 731-732.





**IMPUESTOS, OPOSICION AL COBRO DE.-** El procedimiento en materia de impuestos, tiene dos fases: la primera consiste en una investigación para determinar los adeudos fiscales y termina con la liquidación respectiva, la cual constituye la resolución definitiva de las autoridades administrativas; y la segunda estriba en el procedimiento de ejecución de esta resolución, por medio del ejercicio de la facultad economicocoactiva. ahora bien, para los efectos de la oposición, ambas faces son independientes, de manera que si el causante no interpone contra la liquidación el recurso ordinario que las leyes de la materia conceden, o, en su caso, no promueve el juicio de garantías, la misma queda firme e inobjetable, por consentimiento tácito del causante, y en tales condiciones este ya no podrá oponer otras defensas que las relativas a vicios propios y exclusivos del empleo de los medios de apremio.<sup>87</sup> (Énfasis añadido).

Por lo anteriormente expuesto, y dada la independencia procesal que existe entre los medios de defensa propios para impugnar la validez de los créditos fiscales y el procedimiento administrativo de ejecución, podría resultar que en el caso de que los contribuyentes no logren por alguna razón la suspensión del procedimiento económico coactivo, las autoridades fiscales ejecuten un crédito fiscal aún y cuando este sea materia de revisión mediante alguno de los procedimientos de defensa con los que cuentan los contribuyentes, llegándose al supuesto de que se pueden ejecutar resoluciones que aún no son firmes. Esta circunstancia podría romper la línea de continuidad a que se refiere Armando Herrera Cuervo párrafos arriba.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### III. ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO

<sup>87</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo LXIII, Página 2222, Registro IUS6 329562.

## ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

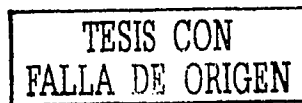
### 1. La constitucionalidad del procedimiento económico-coactivo.

En relación con este tema se han planteado diversas teorías, algunas que sostienen la inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, mientras que otras sostiene que este cumple plenamente con lo establecido por nuestra Carta Magna. A continuación procederemos a señalar algunos de los puntos de vista que se han expresado al respecto.

En relación con esta cuestión Armando Herrera Cuervo<sup>88</sup> sostiene que partiéndose del principio de que la concepción de la vía ejecutiva no choca con el orden constitucional imperante, aunque no exista dentro de él disposición que expresamente le sancione, su implimentación deberá ajustarse a los siguientes lineamientos para reputarse jurídicamente válida:

- a) Sólo será procedente para el cobro de créditos fiscales ya exigibles.
- b) Su desarrollo deberá enmarcarse totalmente en la ley, frente a la cual ambos sujetos de la relación tributaria, fisco acreedor-deudor particular, guardarán una situación de igualdad.
- c) El ejecutado deberá ser oído dentro del procedimiento con absoluta oportunidad.
- d) Se consagrarán a favor de deudores y terceros, potencialmente afectados con la ejecución, defensas oportunas y eficaces por cuyo conducto puedan obtener éstos la reparación de los daños causados por la autoridad en la gestión del cobro cuando se hubiere realizado fuera de los cauces legales.

<sup>88</sup> HERRERA CUERVO, Op. Cit. p. 721.



e) Deberá instrumentarse la posibilidad de que el procedimiento ejecutivo se suspenda mediante la satisfacción de ciertos requisitos.

Por su parte, refiriéndose a la garantía de audiencia referida a la materia fiscal, Mayolo Sánchez Hernández<sup>89</sup> señala que surgen las siguientes interrogantes: El procedimiento económico coactivo (que es el que sigue el Fisco en contra de un causante cuando éste no paga voluntariamente algún crédito fiscal a su cargo) ¿Es violatorio de lo establecido en este párrafo del Artículo 14 Constitucional? Asimismo y dado que el Estado no demanda al contribuyente cuando éste le adeuda un crédito fiscal, sino que sigue en su contra el procedimiento de ejecución, ¿Con ello se viola la garantía del artículo 17 Constitucional que consagra que nadie puede hacerse justicia por sí mismo?

Sobre el particular Sánchez Hernández encuentra argumentos a favor y en contra, es decir, sosteniendo la constitucionalidad del procedimiento económico-coactivo y su anticonstitucionalidad.

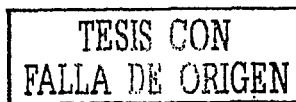
A favor de la constitucionalidad, se exponen las siguientes razones emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y algún sector de la doctrina.

a) El pago del impuesto, no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino que es el resultado de una necesidad política, cual es la de atender los servicios públicos y para que estos sean efectivos, el Poder Ejecutivo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin tener que pedir auxilio a los otros Poderes ya sea el Legislativo o el Judicial.

b) Existen dos disposiciones constitucionales que apoyan la legalidad del procedimiento de ejecución: las contenidas en las fracciones VII y XXX del artículo 73 Constitucional.

---

<sup>89</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Op. Cit. pp. 71-72.



La fracción VII faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto.

La fracción XXX faculta al Congreso de la Unión para expedir las leyes necesarias para hacer efectivas las facultades que le han sido otorgadas, entre las que se encuentra la establecida en la citada fracción VII.

En este orden de ideas, se faculta al Congreso de la Unión para crear las leyes necesarias para cobrar los ingresos de la Hacienda Pública Federal y de ahí la razón de la existencia del ordenamiento legal que regula la forma de hacer efectiva la facultad económica coactiva en materia fiscal federal, que es el Código Fiscal de la Federación.

Como argumentos en contra de lo expuesto y sosteniendo la anticonstitucionalidad del procedimiento de ejecución, tenemos:

a) El procedimiento económico-coactivo sí viola la garantía de audiencia y su reconocimiento de constitucional se debe al auxilio que la Suprema Corte de Justicia de la Nación le ha dado al Poder Público.

b) Si el Congreso de la Unión está facultado para crear contribuciones y ello implica que para hacerlas efectivas puede expedir las leyes necesarias, el ejercicio de tal prerrogativa será anticonstitucional si se emiten leyes que violen las garantías individuales (particularmente la garantía de audiencia), con el pretexto de que es el único medio de lograr el pago de impuestos a cargo de los gobernados.

En relación con esta contradicción de ideas, Mayolo Sánchez Hernández concluye que para resolver este problema, el camino a seguir es reformar la Constitución Política Federal y preverse como salvedad que el ejercicio del procedimiento económico-coactivo en la forma como lo regula la legislación fiscal,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

no es violatorio de la garantía de audiencia.

Por su parte, Gregorio Sánchez León<sup>90</sup> sostiene que considera acertada la opinión de Ignacio Burgoa<sup>91</sup> cuando encuentra el fundamento constitucional del procedimiento administrativo de ejecución, en el segundo párrafo del artículo 22 de la Constitución Federal, porque al comentar esta disposición manifiesta: "... En segundo lugar, también están permitidas la aplicación o adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económico-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia -cobro de impuestos o multas-".

A mayor abundamiento, Sánchez León considera que la anterior interpretación del segundo párrafo del artículo 22 constitucional, se va generalizando, porque también en el mismo sentido existe el criterio de Aguilar y Caballero<sup>92</sup> quien afirma: "... el segundo párrafo del referido artículo precisa que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por autoridad judicial, para el pago de los impuestos o multas; estableciendo en esta forma el principio ECONOMICO-COACTIVO, que consiste en la facultad que al Poder Público le asiste para secuestrar bienes bastantes del causante remiso, para garantizar el interés fiscal -consistente en el crédito principal, como el impuesto o la multa, y los accesorios, como los recargos, gastos de ejecución, etc.- ... Sólo que el texto de la ley que dice que es la Autoridad Judicial a quien se compete el ejercicio de dicha facultad, y sin embargo es la Autoridad Administrativa la que ejerce a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dando motivo a que los causantes

<sup>90</sup> SÁNCHEZ LEÓN, Op. Cit. pp. 66-67.

<sup>91</sup> Gregorio Sánchez León esta citando a BURGOA, Ignacio, "Las Garantías Individuales", 8ª Edición, 1973, p. 647.

<sup>92</sup> Gregorio Sánchez León está citado a AGUILAR Y CABALLERO, "Legislación Fiscal", 1972, p. 36.

hayan recurrido con frecuencia al juicio de amparo contra actos de la citada Secretaría, objetando que el procedimiento es violatorio del referido artículo 22 Constitucional...”

Por otra parte, Juan Manuel Jiménez Illescas<sup>93</sup> sostiene que dentro del campo doctrinario se establece que es necesario que el Estado goce de la facultad económico-coactiva, ya que la Administración Pública requiere hacer efectivos los impuestos en forma expedita, ya que de otro modo se vería en apuros para ejercitar las atribuciones que le son encomendadas.

Pero que a pesar de lo anterior, se considera que los argumentos que se han vertido a favor de la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, tan sólo muestran la conveniencia que existe de que el Estado tenga esa facultad, pero en ningún momento dan el fundamento constitucional de la misma, para concluir que debido a que nuestra Carta Magna no prevé la facultad económico-coactiva, es por lo que la jurisprudencia y doctrina han elaborado interpretaciones, con las que quieren apoyar la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución.

En relación con esta discusión, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

**FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA.-** El uso de la facultad económico-coactiva por las autoridades administrativas, no está en pugna con el artículo 14 constitucional<sup>94</sup>.

Por su parte, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sustentado la siguiente tesis:

<sup>93</sup> JIMÉNEZ ILLESCAS, Op. Cit. p. 253.

<sup>94</sup> Tesis de jurisprudencia firme número 160, del Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1975, del Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, p. 289.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**FACULTAD ECONOMICO COACTIVA. SU EJERCICIO NO PUEDE CALIFICARSE DE VIOLENCIA NI PUGNA CON LA CONSTITUCION.-** La

violencia prohibida por el artículo 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza, y no puede calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de los límites de su competencia legal, y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desenvuelta a través del procedimiento económico coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la misma Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es lícito llevarlo a cabo, sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones que tienen carácter ejecutivo, y que si bien, por supuèsto, pueden someterse, a solicitud de los afectados, a revisión judicial, no requieren, para su validez, de la previa aprobación de los tribunales.<sup>95</sup>

De lo anterior, se puede concluir que el criterio firme del Poder Judicial Federal es en el sentido sostener la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, comparto la opinión de los autores que afirman que no existe un sustento claro en nuestro documento fundamental que respalde su existencia en la forma en que se ha interpretado.

2. Diversas formas en que se ha alegado la inconstitucionalidad del procedimiento económico-coactivo, y que han sido resueltas en definitiva por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución ha sido planteada de diversas maneras y con distintos argumentos desde el siglo pasado. El Poder Judicial de la Federación ha respondido a la mayoría de estos razonamientos desvirtuándolos para confirmar la constitucionalidad.

<sup>95</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1995, Tomo III-Administrativa (TCC), Tesis 842, Página 644, Registro

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

A continuación procederemos a enumerar algunos de los razonamientos que se han esgrimido para tratar de demostrar la inconstitucionalidad del procedimiento económico-coactivo, y las correspondientes resoluciones de la Suprema Corte.

### 2.1 Violaciones al artículo 14 constitucional por no seguirse el procedimiento económico-coactivo ante los tribunales previamente establecidos.

Gabino Fraga<sup>96</sup> establece que se ha argumentado que el procedimiento económico-coactivo viola el artículo 14 de la Constitución, porque éste ordena que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Considera Fraga que de los argumentos que se han expuesto en contra del ejercicio de la facultad, indudablemente el que se basa en el citado precepto es el que tiene mayor fuerza, dados los términos tan amplios en que está concebido.

Sin embargo, han preponderado los argumentos que sostienen que como la obligación de pago del impuesto no es una obligación de carácter civil que esté regulada por el derecho común, sino una imperiosa exigencia de una necesidad política que la constituye en un servicio público, que debe prestarse aun contra la voluntad del obligado, no puede dicha obligación asumir la forma judicial. De modo que el artículo 14 que se alega en su contra no puede abarcarlo dentro de sus disposiciones. Señala Vallarta<sup>97</sup> que sería preciso, pretender que los jueces puedan administrar, porque administrar es justamente cuidar de que los servicios

---

de CD-ROM 2279.

<sup>96</sup> FRAGA, Gabino. "Derecho Administrativo", Porrúa, 22ª Edición, 1982, p. 336.

<sup>97</sup> VALLARTA, Op. Cit. p. 41.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



públicos se presten en la forma que lo ordenan las leyes, para atribuirles la jurisdicción que se intenta darles; sería forzoso, en fin, confundir las facultades de los Poderes públicos, alterando la naturaleza de los asuntos que a ellos corresponden, para insistir en que el apremio necesario para el cumplimiento de los deberes políticos, administrativos, debe ser judicial, contencioso.

Continúa señalando Fraga<sup>98</sup> que respecto del remate, no implica tampoco ninguna operación que pueda ser de carácter esencialmente judicial, y sólo queda la aplicación de bienes en donde ocurre verdaderamente la privación de la propiedad del causante.

En ese particular, hay que convenir en que, aunque la privación no constituye un acto que por la naturaleza intrínseca del mismo tenga los caracteres del acto jurisdiccional, en el sistema adoptado por la Constitución se ha puesto bajo la salvaguarda de los tribunales el derecho de propiedad, de tal manera que de él no puede ser privada ninguna persona sin que aquéllos intervengan.

Hasta el momento, pues, del procedimiento, surge el conflicto entre el artículo 14 constitucional y el artículo 89, fracción I, que faculta al Ejecutivo para ejecutar las leyes y para proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, y en la duda, este conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones.

En relación con esta controversia, Luis Martínez López<sup>99</sup> señala que el primer privilegio del Fisco es que sus determinaciones son de aplicación inmediata, esto es, a virtud de ellas las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos en favor del Estado, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege al artículo 14 de la Constitución Federal, de que nadie puede ser

---

<sup>98</sup> FRAGA, Op. Cit. p. 339.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

privado de lo que tiene sino en virtud de sentencia que se dicte en juicio seguido en su contra. Ese privilegio del Fisco, que se conoce con el nombre de "ejecutoriedad" de las resoluciones fiscales, está explicado en el extracto siguiente fallo del Tribunal Fiscal de la Federación:

"... pero es necesario hacer notar claramente que en cualquier caso, ya sea que se trate de obligaciones directamente emanadas de la ley, o de obligaciones derivadas de un contrato, se requiere que el Estado como persona de derecho público dicte una resolución que al mismo tiempo que establezca unilateralmente derecho al cobro, ordene la percepción inmediata de la prestación que se adeuda; sin esta resolución unilateral, denominada en la doctrina extranjera "resolución ejecutoria" no es posible que en caso alguno pueda pretenderse el cobro del crédito por la vía administrativa... El artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal, por otra parte, establece que el objeto del juicio es la reclamación de nulidad de la resolución ejecutoria, por lo que sin esta resolución no es posible ni iniciar el juicio, ni proceder al cobro económico-coactivo"<sup>100</sup>

Por su parte, Herrera Cuervo<sup>101</sup> señala que resulta pertinente, sin embargo, iniciar el nuevo estudio de la vía ejecutiva, revelando que en muchos países latinoamericanos no existe un mecanismo semejante al nuestro consagrado en su Derecho positivo, de donde, como sucede en Brasil, Argentina y Venezuela, por ejemplo, el cobro del adeudo tributario, y con mayor razón el de otros créditos no típicamente fiscales, constituidos a favor del Estado, debe realizarse siempre por el conducto de la autoridad judicial, si bien la gestión del fisco se invista de ciertos privilegios, como el de que se considere al documento determinante del crédito, es decir, a la resolución liquidatoria de impuestos, un título ejecutivo cuya exigencia de pago da lugar a una vía sumaria para el respectivo proceso judicial. Resalta

<sup>99</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, Op. Cit. p. 21.

<sup>100</sup> Tomo de Tesis Jurídicas de la Revista del Tribunal página 5084. Pleno del 16 de noviembre de 1937.

<sup>101</sup> HERRERA CUERVO, Op. Cit. p. 718.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

aquí el carácter excepcional en este sentido del procedimiento de cobro efectuado por el fisco por conductos administrativos.

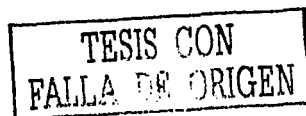
En relación con el tema en comento señala Ignacio Vallarta<sup>102</sup> citando a un autor español<sup>103</sup>: "Por lo demás, la vigilancia ejercida sobre los agentes de la cobranza, es el primer elemento de una bien entendida recaudación.... Por lo que toca a la forma de su nombramiento, solo hay que recordar que los procedimientos de apremio son por su naturaleza administrativos, y que por tanto a las autoridades de este orden compete la elección. Si pudo en otros tiempos suponerse que el apremio fiscal es un acto necesariamente judicial y del resorte exclusivo de los tribunales, ni se desconoció nunca la intervención que en él tocaba a la administración, ni podría hoy sostenerse tal principio. En la actual división de Poderes públicos, según la índole de las constituciones modernas, la administración general tiene dentro de su esfera todos los medios de autoridad indispensables para hacer efectivos los servicios públicos con arreglo a las leyes; y la cobranza de tributos es uno importantísimo entre esos servicios, y la coacción para llevarla a cabo es uno de aquellos medios de autoridad que debe por sí misma ejecutar, sin necesidad de impartir extraño auxilio. Por esto y porque solo se trata de actos en que no hay contienda, la cobranza de tributos con el ejercicio de la acción coactiva que ella exige, se encomienda en los pueblos modernos exclusivamente a agentes de la administración."

También señala Vallarta<sup>104</sup> en el estudio que se está citando que la comparación con las legislaciones de España, Francia y Estados Unidos en los puntos que son materia de su estudio, satisfacen plenamente a su propósito, puesto que aun la preocupación más rebelde puede ya persuadirse de que las más respetables leyes extranjeras, aquellas que mayor influencia han ejercido en las nuestras, consagran de una manera explícita el principio, de que es y debe ser

<sup>102</sup> VALLARTA, Op. Cit. p. XX

<sup>103</sup> Ignacio Vallarta no se señala el nombre del autor citado, sin embargo, precisa que la obra citada es la Enciclopedia española de Derecho y Administración, Vol. 3º, pp. 312, 320 y ss.

<sup>104</sup> VALLARTA, Op. Cit. p. 37.



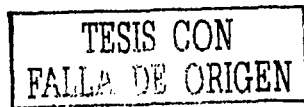
administrativo el cobro del impuesto, aun cuando para exigirlo haya que apelar a medidas coactivas, "porque en la actual división de poderes y según la índole de las Constituciones modernas, el Ejecutivo debe tener dentro de su esfera todos los medios de autoridad indispensables para hacer efectivos los servicios públicos con arreglo a las leyes;" sin que tal principio sea tan absoluto que excluya la excepción que se consigna a la competencia del Judicial el conocimiento de las cuestiones contenciosas que surjan durante el apremio administrativo.

Continúa señalando Vallarta<sup>105</sup> que el pago del impuesto no es una deuda nacida del contrato que la ley civil sancione, sin que es el resultado de una necesidad política, que el Derecho público consagra. Ese pago no tiene ninguno de los caracteres que al contrato distinguen: sin él, no solo la existencia del Estado, sino la del mismo utópico pacto social sería imposible; y la resistencia que se le opone, no puede producir una contención de que juzguen los tribunales, porque no es posible excepción, que la acción social enerve, porque la necesidad de los servicios públicos no se rige por las reglas que determinan las obligaciones del contrato. Y no puede ser judicial el apremio del impuesto, porque el Poder administrativo debe tener en su esfera de acción la suma de facultades necesarias, los medios de autoridad indispensables para hacer efectivos los servicios públicos, sin necesidad de pedir auxilio extraño. Vallarta considera tan correctas estas teorías científicas, que solo subvirtiendo los principios, podría intentarse que en México fuera judicial una atribución, que en todos los países cultos es administrativa.

También señala Vallarta<sup>106</sup> que al dar al Poder Judicial un facultad que su propia naturaleza repugna, se priva al Ejecutivo de sus medios propios de acción, se le impide que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; y así se acaba por desconocer el principio que divide las atribuciones del Ejecutivo y el Judicial, según la naturaleza misma de los asuntos de su competencia.

---

<sup>105</sup> Ibid p. 42.



Por último Vallarta concluye que "pretender que los jueces y solo los jueces hagan el cobro del impuesto, siempre que el deudor se resista al pago, aun sin alegar excepciones que deban decidirse judicialmente, es tan inconstitucional y aun más absurdo, que querer que los empleados administrativos califiquen esas excepciones sin someterlas al conocimiento judicial"<sup>107</sup>

Este conflicto ha sido resuelto en definitiva por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en términos de la tesis de jurisprudencia que se transcribe a continuación:

**FACULTAD ECONOMICOCOACTIVA.-** El uso de la facultad económico-coactiva por las autoridades administrativas, no está en pugna con el artículo 14 constitucional.<sup>108</sup>

2.2 Violaciones al artículo 16 constitucional por considerar que la autoridad administrativa no es competente para fundar y motivar la causa legal del procedimiento económico-coactivo.

En relación con los argumentos desarrollados para tratar de demostrar que el procedimiento económico-coactivo resulta violatorio del artículo 16 Constitucional, Fraga<sup>109</sup> señala que la violación se hace consistir en que la autoridad administrativa no es una autoridad competente, que pueda fundar y motivar la causa legal de un procedimiento por el que se moleste a una persona en sus posesiones.

<sup>106</sup> *Ibid* p. 43.

<sup>107</sup> *Ibid* p. 45. A su vez Ignacio Vallarta está citando su voto en el amparo Calya Romero, visible en "Cuestiones Constitucionales", tomo 3ro, p. 114.

<sup>108</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1985, Parte III, Tesis 227, Página 410, Registro IUS6 395248.

<sup>109</sup> FRAGA, Op. Cit. p. 337.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Al respecto, concluye Fraga que, si se admite el argumento sustentado por el Ministro Vallarta, debe concluirse en el sentido de que la facultad económico-coactiva sí forma parte de las funciones administrativas, y que, por lo mismo, el Poder Ejecutivo es autoridad competente para poder ejecutarla.

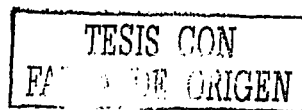
### 2.3 Violaciones al artículo 17 constitucional por considerar que las autoridades administrativas no pueden hacerse justicia por sí mismas.

Gabino Fraga<sup>110</sup> resume los argumentos en comento mencionando que se dice que la facultad económico-coactiva contraría lo dispuesto en el artículo 17 constitucional, porque si éste prohíbe hacerse justicia por sí mismo y ejercer violencia para reclamar el derecho, disponiendo que los tribunales estén siempre expeditos para administrar justicia, el Poder Ejecutivo, al exigir en la vía de apremio el pago de un adeudo fiscal, en realidad se está haciendo justicia a sí mismo y ejerciendo la violencia que prohíbe el precepto de que se trata.

Sigue señalando Fraga que al objetar las afirmaciones existentes en el sentido de que el fisco no puede ejercer violencia para reclamar su derecho según el precepto del artículo 17 de la Constitución, Vallarta<sup>111</sup> concluye que "Llamar violencia al ejercicio de las atribuciones que la ley concede a las autoridades, es sublevarse de tal modo, no ya contra toda noción jurídica, sino contra las simples indicaciones del buen sentido, que si como doctrina esa réplica llegara a establecerse, sería solo sobre las ruinas del orden social. Si el Poder administrativo ejerciera violencia, exigiendo los servicios públicos que la ley impone a los ciudadanos, de la manera proporcional y equitativa que la misma ley ordena; si a ese Poder le estuviera prohibido obligar al particular, aún por la fuerza, a que preste los servicios públicos que le tocan, él sería imposible y estaría de sobre aquel de los tres Poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa la exacta observancia de las leyes, supuesto que para

---

<sup>110</sup> Idem.



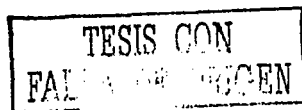
cada uno de sus actos, aun para exigir una multa por infracción de bandos de policía, necesitaría del auxilio de un juez que legitimara estas violencias."

En relación con estas ideas, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito emitió el siguiente criterio:

**FACULTAD ECONOMICOCOACTIVA, CONSTITUCIONALIDAD DE LA.-**

Conforme a los artículos 14, 17, 21 y 22 de la Constitución Federal, la regla general que establece que nadie puede hacerse justicia por propia mano, ni desposeer a otro, ni imponerle sanciones, sino sólo la autoridad judicial, que es la única facultada para realizar esas funciones, es una regla que la invariable tradición hace inaplicable tratándose del cobro de impuestos, derechos y algunos aprovechamientos (entre éstos los recargos y las multas), que tienen naturaleza fiscal, en cuanto a que se pueden hacer efectivos mediante el procedimiento económico-coactivo, cuya fundamentación constitucional se ha encontrado por la doctrina y la jurisprudencia en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Por lo demás, el cobro de impuestos, multas, etc., siempre se debe hacer, conforme a este precepto, con base en una ley emanada del Poder Legislativo que determine todos los elementos del cobro, para no dejar ningún elemento del mismo al arbitrio de la autoridad fiscal, y así puede un deudor saber siempre de antemano a qué pagos está sujeto por voluntad del legislador, y por qué motivos, y en qué cantidad. Y a cambio de tal seguridad, la autoridad puede hacer el cobro de impuestos, derechos y recargos, y la imposición de multas, sin necesidad de acudir previamente a los tribunales, respetando el debido proceso señalado en el artículo 16 constitucional, o sea, fundando y motivando el cobro, y haciéndolo por medio de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica que sea hecho por un órgano creado por el Congreso, y dotado por él de las facultades fiscales ejercitadas. Y el uso incorrecto de las facultades

<sup>111</sup> VALLARTA, Op. Cit. p. 51.



económico-coactivas podrá ser, en todo caso, remediado mediante el uso de los recursos, medios de defensa o juicios que procedan contra los actos de autoridad fiscal. Así se compagina la seguridad de los gobernados con la necesidad del gobierno de hacer una recaudación eficiente de los fondos necesarios para los gastos, ya al recaudar esos fondos, ya al imponer las sanciones que tienden a que sea eficiente su pago. Si se negase a la autoridad fiscal el derecho a la facultad económico-coactiva, se crearía un caos en la administración, sin tener para ello un apoyo sólido en nuestro texto ni en nuestra tradición constitucionales. Resulta pertinente citar la opinión de Vallarta, cuando decía: "Pretender que los jueces y sólo los jueces hagan tal cobro, siempre que el deudor se resista al pago, aun sin alegar excepciones que deban decidirse judicialmente, es tan inconstitucional y aun más absurdo que querer que los empleados administrativos califiquen esas excepciones sin someterlas al conocimiento judicial".<sup>112</sup>

#### 2.4 Violaciones al artículo 22 constitucional por considerar que en el procedimiento económico-coactivo se están confiscando bienes.

En relación con estos argumentos, Fraga<sup>113</sup> señala que se afirma que existe violación al artículo 22 constitucional con el ejercicio de la facultad económico-coactiva, pues al hablar éste de que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los que corresponden a una persona para el pago de impuestos o multas, indica que esto ocurre siempre que esa aplicación sea hecha por la autoridad judicial, lo que viene a significar que dicha autoridad la que debe intervenir para el cobro de tales impuestos y multas.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la tesis de jurisprudencia que se transcribe a continuación:

<sup>112</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tomo 83 Sexta Parte, Página 33, Registro IUS6 254128.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



**FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.-** La Suprema Corte, en diversas ejecutorias, ha establecido la jurisprudencia de que la facultad económico coactiva no está en pugna con el artículo 14 constitucional, y que, por lo mismo, es perfectamente legítima; y que tampoco lo está con el artículo 22 de la Carta Federal, porque éste dice que no es confiscatoria la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas, y para aplicar bienes con esos objetos, es evidente que el artículo 22, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que hacen las autoridades administrativas.<sup>114</sup>

3. La inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución regulado por el Código Fiscal de la Federación, por violaciones a la garantía de audiencia.

Antes de iniciar el estudio propuesto en este inciso, se debe tomar en consideración que Vallarta<sup>115</sup> sostiene que los agentes administrativos pueden embargar bienes del deudor con total inhibición de los jueces, y sin que a pretexto de contradicciones y recursos deba evitarse el embargo, aun en negocios que presenten desde luego alguna cuestión contenciosa, pues en todo caso se debe satisfacer, al menos en calidad de depósito, la cantidad de que se trate. La máxima legal de que "el Fisco no pela despojado", tiene aquí cabal aplicación, y ella afirma esas disposiciones, tratándose de deudas líquidas, provenientes del pago del impuesto, porque en este caso el derecho que el Fisco reclama, le corresponde en virtud de *la regalia*, como decían los jurisconsultos antiguos, lo exige en nombre de la soberanía nacional, como lo enseñan los publicistas modernos, y tal derecho que no se discute ante tribunal alguno, a la vez que

<sup>113</sup> FRAGA, Op. Cit. pp. 337-338.

<sup>114</sup> Apéndice 1917-1995, Tomo III-Administrativa (SCJN), Tesis 448, Página 327, Registro de CD-ROM 1885.

<sup>115</sup> VALLARTA, Op. Cit. p. 60.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

establece a favor del Fisco una presunción que no cede sino ante la prueba contraria, da al causante que resiste el pago, el carácter de mero detentador.

Continúa señalando Vallarta<sup>116</sup> que practicado el embargo, si en él se hubiere suscitado algún incidente contencioso, toca ya al juez decidirlo, suspendiendo entretanto el empleado de hacienda sus procedimientos, en espera de la sentencia que lo resuelva, si ese incidente tiene el carácter de *prejudicial* que exija tal suspensión; pero quedando siempre asegurados los intereses fiscales al menos con el depósito de la cantidad de que se trate.

Afirma Vallarta<sup>117</sup> que se debería establecer como regla que, no solo en el caso de que un tercero se presente reclamando el dominio de los bienes embargados, sino siempre que ocurra alguna cuestión prejudicial, contenciosa por supuesto, aquellos empleados suspendan su procedimiento en espera de la ejecutoria respectiva, como lo he dicho. Si sobre este punto se aceptaran las doctrinas francesas se llenaría un lamentable hueco que siempre han tenido nuestras leyes, dando con ello lugar no solo a dudas e incertidumbre, sino a abusos y arbitrariedad.

Se concluye en términos de lo expuesto por el Sr. Rodríguez de San Miguel<sup>118</sup> quien habla así: "Otro privilegio fiscal, cuya mala inteligencia y abusos se han hecho insoportables, es el principio de que *el fisco nunca litiga despojado*. Esta regla, que tal como es en Derecho, no presenta una deforme irregularidad, ha querido la ignorancia convertirla en el atroz principio de que el fisco litiga despojando, cuando ciertamente no es semejante barbaridad lo que el Derecho ha establecido en beneficio del fisco, y ha estado muy distante de querer que el primer efecto de pretender la Hacienda pública una cosa, sea hacerse de ella, y que para el fisco todas las demandas comiencen por donde para todos acaban.

<sup>116</sup> Ibid pp 60-61.

<sup>117</sup> Ibid p. 61.

<sup>118</sup> Ibid pp. 66-67. Ignacio Vallarta esta citando a su vez la guía judicial del Lic. Juan Rodríguez de San Miguel, p. 142.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Los autores más respetables, los más celosos del fisco, los que por su oficio consumieron muchos años versándose en sus negocios, al exponer ese principio de no litigar desposeído, dicen que obra en todos los casos en que el referido fisco entra desde luego presentando robustos fundamentos y seguras constancias de su derecho y aquel con quien litiga no es poseedor, sino injusto detentador, sin título ninguno ni aún colorado."

### 3.1 El embargo precautorio regulado por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Señalan Humberto Morales Zermeño y Ma. Sofía Sepúlveda Carmona<sup>119</sup> que "... se considera que el procedimiento del embargo precautorio no cumple con la garantía de previo juicio seguido ante los tribunales establecidos antes del acto de privación, como se desprende del artículo 145, ya que con antelación al acto de privación no se le otorga al gobernado el derecho para alegar y ofrecer pruebas, y tampoco se dicta una resolución que de fin al procedimiento decidiendo sobre los puntos controvertidos.

En efecto, se advierte la ausencia de la garantía de Audiencia en el nuevo Código Fiscal de la Federación en el artículo 145 que previene que las autoridades fiscales podrán embargar "precautoriamente" a los contribuyentes para asegurar el interés fiscal, aún antes de que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a simple "juicio de la autoridad" hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por otra parte, cabe señalar que en este tipo de embargo, la autoridad tiene la obligación de determinar los créditos fiscales, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, en caso contrario, se restituirán al embargado sus bienes y no pagará ningún gasto, y si es determinado dentro del plazo indicado, el embargo precautorio se

<sup>119</sup> MORALES ZERMEÑO, J. Humberto y Ma. Sofía Sepúlveda Carmona. "El Procedimiento Administrativo de Ejecución" en Tribunal Fiscal de la Federación Cincuenta Años, Tomo V, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, p. 840.



convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución.

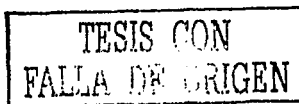
En este orden de ideas tenemos que a simple "Juicio de la Autoridad" se podrá ordenar el embargo precautorio, sin que exista ninguna obligación para la autoridad de dar a conocer al gobernado, los elementos que tomó en cuenta para considerar que éste va a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es decir que se le otorga una gran facultad discrecional, que en muchas ocasiones podría traducirse en una facultad arbitraria de la autoridad para ordenar este tipo de embargos, por lo cual se concluye que es imperiosa la necesidad de que se regule esa facultad discrecional para que se funde y motive".

Concluyen Zermño y Sepulveda<sup>120</sup> que "Del análisis de los derechos del deudor dentro del procedimiento de ejecución, se confirma lo que comentamos al inicio de este estudio, que no existe para el deudor la Garantía de Audiencia, consagrada en el artículo 14 constitucional para impugnar el embargo precautorio que se lleva a cabo, cuando ni siquiera se ha determinado el crédito fiscal y por ello el embargado no tiene derecho de ser oído, ni probar ni alegar, y únicamente se le otorgan los derechos antes enunciados, que tienden a impugnar el avalúo, señalar comprador cuando se hace la venta de bienes fuera de remate, etc., es decir que son derechos que van encaminados a cubrir el crédito, más no así a observar la Garantía de Audiencia tutelada en el precepto constitucional antes señalado"

En relación con estas ideas, resulta aplicable la tesis de Jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se inserta a continuación:

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

<sup>120</sup> MORALES ZERMÑO, Op. Cit. p. 845.



**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 omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.<sup>121</sup>

Con posterioridad a la emisión de la jurisprudencia antes transcrita, y a partir del 15 de diciembre de 1995, fue reformado el texto del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación para tratar de subsanar los vicios de inconstitucionalidad, sin que se lograra ese propósito. La inconstitucionalidad subsistió y así lo declaró el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su sesión del 4 de septiembre de 1997.<sup>122</sup>

<sup>121</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo II, Septiembre de 1995, Tesis P./J. 17/95, Página 27, Registro IUS6 200320.

<sup>122</sup> En la misma sesión del Pleno se dictó la correspondiente tesis de jurisprudencia, misma que hasta el momento de la realización de este trabajo no había sido publicada.

### 3.2 La participación de los "terceros poseedores" en el procedimiento administrativo de ejecución.

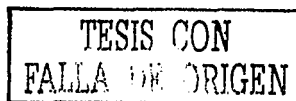
En relación con esta violación constitucional, señalan Zermeño y Sepulveda<sup>123</sup> que cabe señalar que la situación jurídica que en el Procedimiento Administrativo de Ejecución guarda el tercero extraño al crédito fiscal, es diferente a la situación jurídica del deudor. En efecto, en el artículo 158 del Código en vigor, al igual que en el artículo 117 del Código de 1967, se le concede el uso de la Garantía de Audiencia toda vez que dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se puede oponer a que sus bienes se designen para el embargo, al oponerse a ello, debe fundarse en el dominio que tiene sobre dichos bienes, y si éste prueba en dicha diligencia su propiedad con la prueba documental suficiente a juicio del ejecutor no se practicará el embargo.

La resolución que dicte el ejecutor de no embargo de bienes del tercero, tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a la ratificación de la Oficina Ejecutora, a la cual le exhibirán de nueva cuenta los documentos, presentados al ejecutor, dicha Oficina apreciará nuevamente las pruebas, y si a juicio de ésta no son suficientes revocará la resolución provisional y ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia de embargo de bienes, resolución que se notificará al tercero para que haga valer el Recurso de Revocación correspondiente en oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

El recurso indicado se hará valer después de haberse concedido al tercero la Garantía de Audiencia contenida en el artículo 14 Constitucional dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución en beneficio del tercero.

Ahora bien, como se desprende del artículo 158 esta Garantía de Audiencia únicamente se otorga al tercero que es propietario de los bienes que se pretenden

<sup>123</sup> MORALES ZERMEÑO, Op. Cit. pp. 848-849.



embargar, sin embargo, no se encuentra regulada la posesión de los bienes, por lo que se considera que los terceros poseedores de los bienes que se embarguen, deberán reclamar esos actos mediante el Juicio de Amparo, y de esta forma no quedan en estado de indefensión al ser privados de sus derechos adquiridos, por no concederles la Garantía de Audiencia en la fase inicial cuando se designan bienes para el embargo, como es el caso de terceros propietarios, ni en el Recurso Administrativo de Revocación, ya que como en el propio artículo 158 se señala, éste se puede hacer valer únicamente por el Tercero Propietario, no por el Tercero Poseedor.

**3.3** La presunción de validez de los actos de autoridades y la situación de los contribuyentes que tienen sus créditos fiscales sub-judice por haber intentado algún medio de defensa.

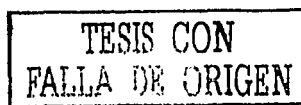
En relación con la presunción de validez de los actos de las autoridades administrativas, el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

"Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho."

De esta manera, al presumirse legales todos los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, todos aquellos que no fueron impugnados en su oportunidad pueden ser ejecutados aún y cuando su ilegalidad resulte evidente.

En relación con este tema, asegura Luis Martínez López<sup>124</sup> que la ejecución inmediata que las autoridades fiscales pueden llevar a cabo de sus resoluciones, no significa una gestión de cobro en definitiva, sino la obligación que el deudor

<sup>124</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, Op. Cit. p. 22.



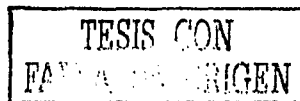
tiene de garantizar el importe del crédito, entretanto se resuelven las inconformidades que oponga.

Por su parte, Gregorio Sánchez León<sup>125</sup> afirma que no obstante que por la existencia legal del procedimiento administrativo de ejecución, se cumple con la garantía individual del juicio previo al acto de privación; debe decirse que dentro del procedimiento administrativo de ejecución no se observa la garantía de audiencia, como se puede estudiar al analizar los artículos del 145 al 196 del Código Fiscal que lo regulan, ya que en ningún momento del procedimiento se otorga al particular el derecho para ser oído en defensa o sea que se le otorgue la oportunidad de presentar sus excepciones y defensas, ni se le da oportunidad de aportar pruebas, ya sea por cualquier sistema de comprobación y por otra parte también se le niega al particular el derecho de alegar en su favor y mucho menos se prevé una resolución que dé fin al procedimiento en la cual se sabe perfectamente no existe debate, queriendo el legislador salvar su omisión estableciendo recursos administrativos en el Título V, capítulo I del Código Fiscal, contra toda técnica jurídica, para impugnar el procedimiento administrativo de ejecución cuya secuela procedimental es inconstitucional, por hacer a un lado los más elementales principios de justicia ya que además de que el Estado es juez y parte, se le niega al particular todo derecho a defensa.

Continúa Sánchez León<sup>126</sup> afirmando que los actos y resoluciones del Fisco se presumirán siempre válidos, hasta entre tanto los particulares no demuestren su ilegalidad. No obstante lo anterior, las autoridades fiscales deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Continuando con el planteamiento del problema, Sánchez León hace referencia a la postura que al respecto asume Ignacio Burgoa cuando que "ya hemos afirmado que el acto de autoridad condicionado por la citada garantía es un

<sup>125</sup> SÁNCHEZ LEÓN, Op. Cit. pp. 72-73.



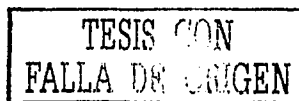


acto de privación. Ahora bien, la determinación de un tributo y su cobro no presentan esta naturaleza en sentido estricto, puesto que se traducen en prestaciones de dar que se imponen a los causantes sin que en sí mismas impliquen la desposesión de un derecho o de un bien que se comprenda dentro de su esfera jurídica. Si esas prestaciones no se realizan o hacen efectivas, la autoridad fiscal ejercita la facultad económico-coactiva, la cual culmina con el remate y adjudicación de los bienes o derechos del causante que se hayan secuestrado administrativamente para asegurar los intereses fiscales. Tales actos sí revisten el carácter de actos de privación, pues mediante ellos se reduce o merma la esfera jurídica del sujeto contra quien se hubiesen ejecutado. Por esta causa, antes de que se efectúen sí debe otorgarse al causante que haya incurrido en impago de las prestaciones fiscales, la oportunidad defensiva y probatoria en que radica la esencia de la garantía de audiencia sin que ésta deba ser observable con antelación al señalamiento del tributo y a su cobro, con el cual se inicia el desempeño de la citada facultad". De la cita recién transcrita concluye Gregorio Sánchez que dentro de la instrumentación jurídica del procedimiento ejecutivo, sí deberá oírse al ejecutado en los términos que le protege la garantía de audiencia.

Señala Armando Herrera Cuervo<sup>127</sup> que con regular frecuencia se ha expresado la siguiente duda: ¿hasta dónde la autoridad puede y debe continuar con el procedimiento de ejecución en los casos en donde no se solicitó la suspensión del mismo y si, en cambio, se interpuso recurso administrativo o juicio de nulidad en contra de la resolución determinante del crédito?

Considera Herrera Cuervo que la autoridad, indiscutiblemente, está facultada para aplicar el procedimiento hasta sus últimas consecuencias cuando la suspensión no se hubiere solicitado o el pedimento no se instrumentara en forma adecuada para lograr esa finalidad. Lo anterior se desprende de una interpretación sistemática de los artículos del Código Fiscal de la Federación referentes a recursos administrativos, juicios de nulidad, a la posibilidad de suspensión y al

<sup>126</sup> Ibid p. 80.

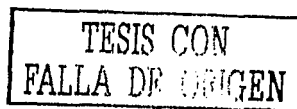


otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

Continúa Herrera Cuervo señalando que en el sistema jurídico español si existe la posibilidad de suspender el procedimiento de ejecución por el solo hecho de haber impugnado la validez del crédito fiscal, pues en este sistema "la interposición del recurso contencioso-administrativo no impedirá a la Administración ejecutar el acto o disposición del mismo", principio que se desarrolla magistralmente en una sentencia recogida por Jesús González Pérez<sup>128</sup>, cuyo texto dice: "La doctrina científica afirma tal carácter ejecutivo inmediatamente a su pronunciamiento, salvo cuando exista una *conditio juris* de la que se haga depender la eficacia plena, como, por ejemplo, la necesidad de la aprobación de la autoridad superior exigida en algunos casos. Esta ejecutoriedad permite darles cumplimiento incluso contra la voluntad de los propios interesados, como un privilegio de la Administración que encuentra su fundamento en los fines públicos perseguidos, cuya ejecución no puede ser demorada, existiendo en sus acuerdos una presunción de legitimidad que no se destruye por la simple impugnación, sino que hace falta para ello la subsiguiente declaración formal de que aquella legitimidad no existe, y por eso los recursos contra los actos administrativos no tienen, en principio efectos suspensivos, ya que admitir lo contrario valdría tanto como hacer posible paralizaciones de la acción administrativa por voluntad de los particulares".

Además, Herrera Cuervo toma en consideración que tampoco existe disposición expresa que otorgue derecho alguno y señale el camino para ejercitarlo respecto del deudor a quien se remataron sus bienes y a *posteriori* obtiene resolución o sentencia favorable, respecto de la impugnación que hubiere hecho del crédito cuyo cobro ameritó la aplicación de la vía ejecutiva y aclara que en España si se establece en forma explícita un derecho a la indemnización y se regula los conductos a través de los cuales la promoción del interesado deberá canalizarse.

<sup>127</sup> HERRERA CUERVO, Op. Cit. p. XX.



Concluye Herrera Cuervo que en ausencia de disposiciones expresas al respecto resultará igualmente válido concluir que en México, en esa hipótesis planteada el particular, privado de sus bienes a través de un conducto fiscal, contará con una vía de igual naturaleza para enderezar por ese medio el reclamo de la indemnización a que en tal caso tiene derecho.

En relación con esta controversia, resulta aplicable el criterio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que se transcribe a continuación:

**FIANZAS FISCALES. CREDITOS SUBJUDICE.**- El hecho de que la fianza sea un contrato, y de que en él se haya estipulado ciertas condiciones para que la propia fianza se haga exigible, no quiere decir que cuando la autoridad declara que esas condiciones se han satisfecho se pueda ya exigir la fianza, independientemente de que se haya impugnado o no, la resolución que declaró que el crédito había nacido, y que la fianza era exigible, y de que esa impugnación se haya resuelto o no. En efecto, si contra la resolución que declaró exigible un crédito se hacen valer recursos administrativos; y sin que se hayan resuelto esos recursos se pretende exigir el pago de la figura, y la firmadora alega en un juicio fiscal que su obligación está subjúdice, la Sala correspondiente no sólo debe examinar si se resolvió por las autoridades fiscales que se habían cumplido las condiciones para hacer exigible la fianza contratada, sino que también debió estudiar si la resolución relativa estaba o no, pendiente de un recurso, si la litis de éste afectaba o no, el cobro de la fianza, y si la interposición del recurso suspendió o no el procedimiento de cobro de la fianza. Y sin resolver tales cuestiones, la simple afirmación de que la autoridad fiscal ante la cual se otorgó la fianza resolvió que se habían satisfecho las condiciones para hacerla exigible, resulta violatoria de la garantía de

---

<sup>128</sup> Armando Herrera Cuervo esta citando a GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, "XXX", Tomo III, p. 326.

audiencia, ya que no se resuelve sobre las cuestiones que alegó la fiadora, ni sobre las pruebas rendidas por ella, con lo cual se le viene a privar de sus derechos y posesiones sin el debido proceso legal.<sup>129</sup>

Del mismo modo, resulta aplicable la tesis del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que se inserta a continuación:

**PRESCRIPCION FISCAL, LA EJECUCION FORZOSA TENDIENTE AL COBRO DE UN CREDITO NO SUSPENDE EL TERMINO DE LA.-** Es equivocado sostener que por el hecho de estar garantizado el crédito en razón de un embargo no es posible hacer efectivo un crédito fiscal, pues lo cierto es que cuando no se está en el supuesto de una garantía voluntaria otorgada con la finalidad de suspender el procedimiento económico coactivo, sino en la hipótesis de una ejecución forzosa tendiente al cobro del crédito, la autoridad hacendaria no tiene impedimento alguno para efectuar el cobro, incluso, mediante el remate de los bienes embargados. Por tanto, no es válido considerar que por el hecho del embargo, la prescripción se encuentra suspendida.<sup>130</sup>

Por otra parte, debe tomarse en consideración el criterio del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que se transcribe enseguida:

**EJECUCION FISCAL. NO SE DEBE INICIAR SIN RESOLVER PREVIAMENTE LA INSTANCIA DEL CAUSANTE.-** Si una persona es notificada de la resolución que le fincó un crédito fiscal, y se dirige a una dependencia o autoridad del organismo fiscal a solicitar, en cualquier forma que ello sea, que se cancele el crédito por las razones que expone, es claro

---

<sup>129</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Tomo 133-138 Sexta, Parte, Página 66, Registro IUS6 251373.

<sup>130</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Tomo 175-180 Sexta Parte, Página 156, Registro IUS6 249563.

que esa dependencia no puede legalmente, sin violar las garantías de petición y de debido proceso legal (artículos 8o., 14 y 16 constitucionales), proceder al cobro del crédito en la vía de ejecución, antes de resolver lo pedido. Y aún en el caso de que el funcionario al que fue dirigida la instancia no fuese el competente para resolver sobre ella, debió dicho funcionario turnarla al órgano competente, y debió resolverse al respecto antes de proceder al cobro, pues constitucionalmente no pueden las dependencias gubernamentales abstenerse de resolver sobre las peticiones que se les elevan, y actuar como si nunca les hubiesen sido formuladas, pues aceptar la validez de tal actuación sería aceptar la validez de una actuación inconstitucional. Es claro que las diversas dependencias de un organismo fiscal estén vinculadas entre sí legalmente, y que no les es lícito ignorarse unas a otras, en forma bizantina, que venga a resultar en una falta de acatamiento a los derechos constitucionales de petición y de debido proceso legal. O sea que, en tales casos, la dependencia que recibe la petición debe resolver sobre ella, o turnarla a la dependencia competente, del mismo organismo fiscal, a fin de que, una vez resuelto al respecto lo que legalmente proceda, pueda determinarse si se debe iniciar o no, el cobro por la vía económico-coactiva. Y es claro también que respecto del causante, en las condiciones apuntadas, no podría alegarse falta de interés jurídico para promover el juicio de amparo, con base en que su petición no es un recurso formal de tal o cual naturaleza, porque esto equivaldría a prejuzgar sobre la ineficacia de la petición elevada a las autoridades. Y si esa petición debiera considerarse como un recurso informal, o irregular, por ser la única manera como podría tener alguna eficacia, es evidente que ese tratamiento es el que se le debe dar, y que es al órgano competente al que se le debe turnar para que resuelva al respecto, o mande hacer las aclaraciones que procedan, etc. Más bien debe entenderse que el orden jurídico, en estos casos, manda que se resuelva en cuanto al fondo sobre las pretensiones de los causantes, para que se respire un clima de derecho entre gobernados y gobernantes, mediante la composición legal de sus

conflictos, y no crea una serie de laberintos o trampas procesales que sirvan a las autoridades fiscales para efectuar, sin revisión legal, cobros de adeudos fiscales que pudieron estar ilegalmente fincados o cobrados: esto sería una interpretación legal contraria a la mas absoluta buena fe que debe presidir a quien detenta el poder público de la facultad económico-coactiva.<sup>131</sup>

Por su parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

**GARANTIA DE AUDIENCIA PREVIA, EXCEPCIONES A LA, EN MATERIA FISCAL.-** No puede exigirse el establecimiento de una audiencia previa en beneficio de los afectados y en relación con la fijación de un impuesto, toda vez que esa fijación, para cumplir con los fines de la tributación, debe ser establecida unilateralmente por el Estado, e inmediatamente ejecutiva, ya que sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados, para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, lo que paralizaría los servicios correspondientes, y, por el contrario, cuando se trata de contribuciones, la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la fijación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades el monto y el cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del impuesto, una vez que ha sido determinado por las autoridades fiscales, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos. Si bien es verdad que el Poder

<sup>131</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Tomo 97-102 Sexta Parte, Página 94, Registro IUS6

Legislativo está obligado, según el artículo 14 constitucional, a establecer en las leyes el procedimiento adecuado para oír a los interesados y darles oportunidad de defenderse, también es cierto que la propia Corte ha establecido excepciones a ese criterio, entre las que se encuentran las leyes fiscales federales, respecto de las cuales debe observarse el régimen establecido por el Código Fiscal de la Federación. En efecto, como el Fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes, para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales, que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de los elementos económicos necesarios para subsistencia. Por tanto, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa, al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas.<sup>132</sup>

Además, el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito sostiene lo siguiente:

**ACTOS DE AUTORIDAD ADMINISTRATIVA. PRESUNCION DE VALIDEZ DE LOS. CARGA DE LA PRUEBA CUANDO SON NEGADOS.-** En materia procesal fiscal, en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, los actos de autoridad tienen la presunción de validez, pero dicha presunción queda desvirtuada precisamente cuando el particular niega en forma lisa y llana los hechos que contengan tales actos y resoluciones, por lo que en este aspecto la carga de la prueba respecto de su existencia recae en la autoridad demandada.<sup>133</sup>

---

253058.

<sup>132</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Tomo 44 Primera Parte, Página 29, Registro IUS6 233406.

<sup>133</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo X-Noviembre, Página 221, Registro IUS6 217868.

Por su parte, el tercer tribunal Colegiado del Segundo Circuito señala:

**ACTOS DE AUTORIDAD, PRESUNCION DE LEGALIDAD DE LOS.-** La presunción de legalidad de los actos de autoridad, admite prueba en contrario y, ante la negativa lisa y llana del particular afectado, corresponde a la autoridad demostrar la validez de su acto, conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.<sup>134</sup>

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene lo siguiente:

**ACTOS Y RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS, PRESUNCION DE VALIDEZ DE LOS MISMOS.-** No es admisible que la sentenciadora debiera reconocer la presunción de validez de los actos y resoluciones de la autoridad administrativa, pues tal presunción opera sólo cuando estos no son impugnados de manera expresa en la demanda o respecto de los cuales no se allegaren elementos de prueba bastantes para acreditar su ilegalidad.<sup>135</sup>

Por último, debe tomarse en consideración el criterio sustentado por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se inserta a continuación:

**AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, PRESUNCION DE VALIDEZ DE SUS ACTOS.-** La presunción de validez de los actos y resoluciones de la autoridad administrativa sólo es de tomarse en cuenta cuando esos actos y resoluciones no se impugnen de una manera expresa en la demanda.<sup>136</sup>

<sup>134</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo III Segunda Parte-I, Página 58, Registro IUS6 227894.

<sup>135</sup> Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Tomo LII, Tercera Parte, Página 11, Registro IUS6 267250.

<sup>136</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo CXXIV, Página 973, Registro IUS6 384696.



De los criterios antes expuestos, de las tesis antes transcritas y de los términos en que se encuentra regulado el procedimiento administrativo de ejecución en el Código Fiscal de la Federación, el resultado es el siguiente: de un lado, un crédito fiscal que puede encontrarse controvertido ante la autoridad fiscal mediante un recurso de revocación o el Tribunal Fiscal de la Federación mediante un juicio de nulidad, y la resolución que en su oportunidad se emita eventualmente podrá ser en el sentido de declarar la nulidad de tal crédito; y por otra parte, se tiene que las autoridades fiscales cuentan con la oportunidad de iniciar en contra del contribuyente deudor, el procedimiento administrativo de ejecución, el cual culminará con el remate de los bienes de su propiedad, así como con la respectiva adjudicación de tales bienes y la conducente aplicación del producto del remate, a pesar de que la validez de tales créditos aún está pendiente de definirse.

De este modo, sucede que, en transgresión de la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, una vez rematados y adjudicados los bienes propiedad del contribuyente y aplicado el producto de dicho remate al pago del crédito fiscal respectivo, la privación de los bienes propiedad del contribuyente ocurrirá aun cuando la oportunidad de defensa por parte de él no esté plenamente agotada (el recurso de revocación o el juicio de nulidad pueden estar *sub-júdice*) y, por consiguiente, la afectación que por esa circunstancia sufra no podrá ser nunca restituida en el caso de que se revoque dicho crédito fiscal. En otros términos, la transgresión de la garantía de audiencia se actualiza por el hecho de que, no obstante que el crédito fiscal en cuestión aún no está firme --se encuentra *sub-júdice*--, las autoridades fiscales pueden hacerlo plenamente exigible como si el mismo fuera definitivamente válido, lo cual es por completamente inadmisibles a la luz del artículo 14 del Documento Fundamental, toda vez que esa exigibilidad sólo debería ser absoluta al grado de rematar los bienes de los contribuyentes, cuando hubiesen quedado firmes las resoluciones que al efecto sean emitidas por las autoridades que analizaron la validez del crédito fiscal al decidir las controversias que ante ellos se planteen.

Lo anterior es más grave todavía, si se tiene en consideración que además de que el crédito fiscal aún no está firme y de que, por esa circunstancia, el mismo no debiera ser plenamente exigible, pudiera darse la situación de que la resolución que recaiga a la instancia que analiza la validez del crédito, dejase sin efectos el oficio en el que se fincó el crédito fiscal, sin que el contribuyente pueda verse restituído en la propiedad de los bienes que le fueron embargados, ya que no existe impedimento ni limitación legal alguna para que las autoridades fiscales ejecutoras los rematen, los adjudiquen y hagan la aplicación del producto de ese remate.

La facultad ilimitada e irrestricta con que cuentan las autoridades fiscales para rematar y adjudicar los bienes embargados, así como para aplicar en su favor el producto de ese remate, en los casos en los que los respectivos créditos fiscales aún no están firmes en su totalidad, es lo que actualiza la transgresión del artículo 14 de la Constitución Federal, ya que las garantías de audiencia y debido proceso legal exigen que con anterioridad a la privación de los bienes propiedad de los contribuyentes, éstos tengan la oportunidad y seguridad plena de que el cobro coactivo de los créditos fiscales a su cargo únicamente prospere hasta que los mismos queden firmes en definitiva, es decir, después de agotados los medios de defensa conducentes y sólo en el caso de que la validez de tales créditos sea confirmada por los tribunales competentes.

De aceptarse lo contrario, esto es, que los créditos fiscales puedan hacerse efectivos por las autoridades hacendarias, en todo tiempo y a pesar de que los mismos se encuentren *sub-judice*, sería tanto como admitir que la privación de los bienes propiedad de los contribuyentes pueda hacerse libremente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, incluso ante la posibilidad de que los tribunales mexicanos declaren la nulidad de tales créditos.

Estableciendo un parangón con un diverso procedimiento ejecutivo —el

contenido en el Código de Comercio-- en el juicio ejecutivo mercantil que en este ordenamiento legal se regula tan sólo se permite el aseguramiento (embargo) de bienes propiedad de los deudores, dejando el remate y adjudicación de los mismos hasta después de que cause ejecutoria la sentencia que se emita en el juicio respectivo y siempre que en ella se condene a los deudores al pago de las prestaciones reclamadas. ¿Qué pasaría si al igual que lo que sucede con los artículos 145 a 196 del Código Fiscal de la Federación, en el juicio ejecutivo mercantil se permitiera el remate y adjudicación de los bienes embargados, así como la aplicación del producto al pago de los créditos mercantiles adeudados, no obstante que éstos todavía se encontrarán *sub-júdice*? Una respuesta inmediata sería que ello es imposible en los términos en que el Código de Comercio regula el procedimiento de los juicios ejecutivos mercantiles, bajo el criterio de que los créditos mercantiles únicamente pueden hacerse plenamente efectivos (remate, adjudicación y aplicación del producto) hasta que cause ejecutoria la sentencia que condene a los sujetos deudores.

A esa misma conclusión es a la que debe llegar al analizar la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución regulado por el Código Fiscal de la Federación, puesto que desde el ángulo de la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución, es de plano inadmisibles que las autoridades fiscales ejecutoras tengan la facultad de rematar y adjudicar los bienes embargados, así como de aplicar el producto resultante al pago de los créditos fiscales respectivos, cuando éstos aún no están firmes o su validez se encuentra *sub-júdice* ante los tribunales administrativos federales de México, más aún cuando existe la real posibilidad de que tales créditos fiscales sean declarados nullos.

En debido respeto de la garantía constitucional de audiencia, lo más que debiera permitirse a las autoridades fiscales ejecutoras en los artículos 145 a 196 del Código Fiscal de la Federación, sería el embargo de bienes propiedad de los contribuyentes, con el mero propósito de asegurar y garantizar el pago de los

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

créditos fiscales adeudados, dejando el remate y adjudicación de los mismos, así como la aplicación del producto respectivo, hasta el momento en que tales créditos queden firmes o su validez sea confirmada en definitiva por los tribunales competentes. Sin embargo, como ello no es así, la conclusión es que el procedimiento administrativo de ejecución, en la forma en que se encuentra actualmente regulado por el Código Fiscal de la Federación es palmariamente inconstitucional.

TESIS CON  
FALTA DE ORIGEN

## CONCLUSIONES

Para finalizar este trabajo, procederemos a señalar las conclusiones del mismo:

- 1.- La garantía de audiencia que tutela el artículo 14 de la Constitución Federal debe respetarse en los actos de todas las autoridades, pero con diversos matices según se trate de actos legislativos, administrativos o judiciales.
- 2.- Las excepciones a la garantía de audiencia sólo deben consignarse en la propia Constitución, atendiendo a la circunstancia de que, por significar limitaciones a los derechos públicos individuales del gobernado, la fuente formal y única de las mismas es nuestra Carta Magna.
- 3.- La materia tributaria se ha considerado como una de las excepciones a la garantía de audiencia previa, como consecuencia, las autoridades fiscales no tienen la obligación de escuchar al causante cuando fijan un impuesto y las leyes fiscales no deben necesariamente establecer mecanismos o procedimientos para que se brinde a los contribuyentes la oportunidad de discutir o impugnar la determinación de los créditos fiscales antes de que estos sean liquidados.
- 4.- Aún y cuando no existe la obligación de respetar la garantía de audiencia previa, las autoridades fiscales de cualquier forma se encuentran obligadas a seguir los procedimientos establecidos por la legislación para determinar los créditos fiscales y a que con posterioridad a que estos estén determinados, pero antes de que se realice un acto definitivo de privación, deben conceder a los gobernados la oportunidad de defenderse.
- 5.- Por justicia y por economía procesal, las autoridades fiscales deberían estar obligadas a escuchar a los contribuyentes antes de que se decreta una privación de sus derechos (liquidación de créditos fiscales), independientemente del

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

otorgamiento de recursos que permitan combatir en vía ordinaria sus determinaciones.

6.- Existe una tendencia en la legislación fiscal a otorgar a los contribuyentes la oportunidad de audiencia previa a la liquidación de los créditos fiscales. Esta práctica demuestra que el respeto de la garantía de audiencia previa no causa perjuicio grave al fisco.

7.- El criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con la oportunidad de audiencia previa en el transcurso de los procedimientos fiscales establece que su respeto es cuestión de legalidad (para procurar el respeto de las disposiciones legales que la establecen) y no de constitucionalidad.

8.- El procedimiento administrativo de ejecución es el instrumento con el que cuentan las autoridades fiscales para hacer efectivos los créditos en favor del fisco.

9.- El procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento autónomo e independiente del que siguen las autoridades para liquidar los créditos fiscales. Del mismo modo, los procedimientos para impugnar un crédito fiscal y la ilegalidad del procedimiento administrativo de ejecución también son independientes.

10.- Aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el procedimiento administrativo de ejecución no está en pugna con la Constitución, debe considerarse que nuestra Carta Magna no prevé la facultad económico-coactiva, y por lo tanto, es la jurisprudencia y la doctrina la que han elaborado interpretaciones con las que se quieren apoyar su constitucionalidad.

11.- La regulación actual del procedimiento administrativo de ejecución en el

Código Fiscal de la Federación, resulta violatoria de la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 Constitucional, al momento que permite privar en definitiva a los contribuyentes de sus propiedades y posesiones, sin darles oportunidad de defenderse plenamente.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## FUENTES DE INFORMACIÓN

## BIBLIOGRAFÍA.



ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo.- "Derecho Fiscal", Themis, Cuarta Edición, México, 1988.

BRISEÑO SIERRA, Humberto.- "Derecho Procesal Fiscal", sin datos bibliográficos.

BURGOA, Ignacio.- "El Juicio de Amparo", Editorial Porrúa, S.A., Trigésima Edición, México, 1992.

\_\_\_\_\_ "Las Garantías Individuales", Editorial Porrúa, S.A., Vigésimonovena Edición, México, 1994.

CASTRO CASTRO, Juventino.- "Garantías y Amparo", Editorial Porrúa, S.A., Séptima Edición, México, 1991.

CARRASCO IRIARTE, Hugo.- "Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria", Editorial Themis, México, 1987.

DE LA GARZA, Sergio Francisco.- "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, S.A., Decimatercera Edición, México, 1985.



DE PINA, Rafael y Rafael de Pina Vara.- "Diccionario de Derecho", Editorial Porrúa, S.A., Decimoséptima Edición, México, 1991.

FLORES ZAVALA, Ernesto.- "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, S.A., Vigésimoséptima Edición, México, 1986.

FRAGA, Gabino.- "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, S.A., Vigésimosegunda Edición, México, 1982.

GONGORA PIMENTEL, Genaro.- "Introducción al Estudio del Juicio de Amparo", Editorial Porrúa, S.A., Cuarta Edición, México, 1992.

HERRERA CUERVO, Armando.- "La Situación del Deudor Fiscal Dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución" en Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años, Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, pp 711-738.

JIMENEZ ILLESCAS, Juan Manuel.- "La garantía del Interés Fiscal", Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios Jurídicos, Volumen IX, México, D.F., 1988.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio.- "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Sexta Edición, México, 1981.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis.- "Derecho Fiscal Mexicano", Editorial Ecasa, Cuarta Edición, Octava Reimpresión, 1986.

MORALES ZERMEÑO, J. Humberto y Ma. Sofía Sepulveda Carmona.- "El Procedimiento Administrativo de Ejecución" en Tribunal Fiscal de la Federación Cincuenta Años, Tomo V, Tribunal Fiscal de la Federación - Fideicomiso para la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, México, 1988, pp 837-853.

OVALLE FAVELA, José.- "Comentario al artículo 14" en Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones.- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión - Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM - Miguel Ángel Porrúa, Cuarta Edición, LV Legislatura, México, 1994, pp 77-111.

RABASA, Emilio.- "El artículo 14 y El Juicio Constitucional", Editorial Porrúa, S.A., Quinta Edición, México, 1984.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl.- "Derecho Fiscal", Colección de Textos Jurídicos Universitarios, Harla, S.A. de C.V., Segunda Edición, México, 1990.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo.- "Opúsculo sobre Derecho Fiscal", Editorial Olguín, S.A., México, 1983.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio.- "Derecho Fiscal Mexicano", Cárdenas Editor, Octava Edición, México, 1991.

TENA RAMÍREZ, Felipe.- "Derecho Constitucional Mexicano", Editorial Porrúa, S.A., Decimoséptima Edición, México, 1980.

VALLARTA, Ignacio L.- "Estudio sobre la Constitucionalidad de la facultad Económico Coactiva", Monterrey, 1855.

#### HEMEROGRAFÍA.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús.- "El Derecho a Ser Oído en Materia Fiscal", en Prontuario de Actualización Fiscal, Número 167, México, Segunda quincena de septiembre 1996, pp. 65 a 68.

#### LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Civil para el Distrito Federal.

Código de Comercio.

Ley de Amparo.

Código Fiscal de la Federación.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

## **JURISPRUDENCIA Y TESIS.**

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, editado en CD-ROM por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CD-ROM IUS-6, editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Consulta en línea electrónica en la página de Internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Dirección: <http://www.scjn.gob.mx>

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Enero de 1997.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Junio de 1996.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa . Enero 2002.

Diccionario de Derecho Mexicano. Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN