



UNIVERSIDAD VILLA RICA

ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL EMBARGO
PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL”

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

JESSICA GASPERÍN FERNÁNDEZ

Director de Tesis:
Lic. José Salvatori Bronca.

Revisor de Tesis:
Lic. Miguel Ángel Gordillo Gordillo

BOCA DEL RIO, VER.

2006



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.

A mis padres:

Que con su dedicación, esfuerzo y amor hoy
Puedo cumplir la meta de culminar uno de los
sueños de mi infancia.

Gracias Papi, gracias Mami, por confiar en mi.

A mi hijo Rodrigo:

Con todo mi amor,
Ya que es la inspiración de todo lo que hago,
Gracias hijo por acompañarme en esta trayectoria
Tan importante de mi vida.

**A mi familia, Rocio, Efraín, Iliana,
mis cuñados Juan y Maribel, mis sobrinos,
Marcelo Antonio, Diego, Iliana, Mercy, Toñito,
Octavio y Kriztell.**

Por que siempre han estado pendientes de mi
Desarrollo tanto como persona y como
profesionista

A mi guía y amigo Héctor Yúnes:

Por ser parte importante en mi crecimiento
Profesional y humano.

**A mis maestros, José Salvatori,
Miguel Ángel Gordillo:**

Que no tan solo con sus enseñanzas, si no
También con su amistad y consejos hoy logro una
de mis metas, ser licenciada en derecho.

A mi gran amigo Rodolfo:

Sin ti no hubiera sido posible la realización
de esta tesis, gracias por siempre estar pendiente
de mi desarrollo humano y profesional.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

CAPÍTULO I

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del problema.....	4
1.2 Justificación del problema.....	4
1.3 Delimitación de objetivos	5
1.3.1 Objetivo general	5
1.3.2 Objetivos específicos	5
1.4 Formulación de hipótesis.....	6
1.4.1 Enunciado de la hipótesis	6
1.5 Identificación de Variables	7
1.5.1 Variable independiente.....	7
1.5.2 Variable dependiente.....	7
1.6 Tipo de estudio	7
1.6.1 Investigación documental.....	7
1.6.1.1 Bibliotecas públicas	8
1.6.1.2 Bibliotecas privadas	8
1.6.1.3 Bibliotecas particulares	8

1.6.2 Técnicas empleadas	9
1.6.2.1 Fichas bibliográficas	9
1.6.2.2 Fichas de trabajo	9

CAPITULO II MARCO TEORICO

2.1 Derecho Constitucional	10
2.2 Origen de la Constitución Mexicana de 1857	12
2.2.1 De los Derechos del hombre (su inviolabilidad)	13
2.2.2 De los Derechos del hombre (Art. 16 Constitucional)	17
2.2.2.1 De los Derechos Constitucionales de los Estados	21
2.2.2.2 De los Derechos de Garantías (Art. 29 Constitucional)	24
2.3 De la División de Poderes	26

CAPÍTULO III EL AMBARGO PRECAUTORIO EN MÉXICO

3.1 Del Artículo 145 fracciones I, II Y III del Código Fiscal de la Federación	30
3.2 Del Código Fiscal de la Federación.....	35
3.3 Planteamiento del Embargo Precautorio.....	38
3.4 Análisis del Embargo Precautorio	41
3.4.1 Principios Doctrinales	42
3.5 Reclamación contra una medida cautelar	54
3.5.1 Principios Doctrinales de las Constituciones	55
3.6 De la orden de Embargo Precautorio.....	58
3.7 Conclusiones y propuestas acerca del Embargo Precautorio	64
3.7.1 Tipos de Embargos	65

3.7.2 Bienes no susceptibles de Embargo	66
---	----

CAPÍTULO IV

LA ANTICONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL

4.1 La costumbre como argumento jurídico para decretar el Embargo Precautorio en Materia Fiscal en México.....	68
4.2 Planteamiento de la Anticonstitucionalidad del Embargo Precautorio en Materia Fiscal en México	69
4.2.1 Formalidades esenciales del procedimiento	74
4.2.2 Procedimiento en Materia Fiscal, sus etapas o fases son análogas a las de un juicio	76
4.2.3 Mandamiento escrito de Autoridad competente	79
4.3 Jurisprudencia relacionada con la Anticonstitucionalidad del Embargo Precautorio en Materia Fiscal	80
4.3.1 En cuanto a la competencia	80
4.3.2 En cuanto a la fundamentación y motivación de los Actos Administrativos	86
4.4 El juicio de Amparo; ejemplo de Amparo contra una Orden de Embargo Precautorio....	89

CONCLUSIONES	101
---------------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	110
---------------------------	-----

INTRODUCCIÓN

En la actualidad nuestro país ha tenido que enfrentarse a una muy difícil realidad; una realidad en la cual las crisis económicas, sociales y políticas aunadas a la determinante tarea por el rescate de nuestra economía; se han visto reflejadas en una cambiante y rigurosa política económica a seguir, todo esto ha convertido al proceso de fiscalización en una práctica cuya realización es día a día una tarea cada vez mas compleja, además de ser respaldada por un proceso coercitivo por parte de la autoridad tributaria, esto hace necesario plantear un trabajo investigativo denominado: **análisis jurídico del embargo precautorio en materia fiscal en México”** .

Ante esto se ha hecho necesario que el Abogado tenga que afrontar la responsabilidad de especializarse en el análisis de la Legislación Tributaria vigente; una legislación que hoy en día ha sido duramente criticada por sus fuertes imposiciones, constantes modificaciones y duras sanciones legales a quienes las eviten o infrinjan; por eso hoy en día el Abogado tiene la responsabilidad y necesidad de conocer en forma muy objetiva y detallada cada uno de los fundamentos que generan los Créditos Fiscales siendo éstos el principal elemento en la relación Jurídico-Tributaria.

El artículo 145, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarías a practicarlo respecto de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse, cuando se percaten de alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal, o cuando exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, quienes cuentan con el plazo de seis meses para emitir resolución que dé fin al crédito que, en su caso, llegase a existir.

Lo que se traduce en una violación a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comento utilice los términos "contribuciones causadas y exigibles", toda vez que la causación de una contribución se encuentra estrechamente vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero.

Por otra parte, la remisión al diverso numeral 55 del propio código no torna constitucional el precepto, toda vez que las hipótesis previstas en este artículo sólo facultan a la autoridad a llevar a cabo el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que deban pagar contribuciones, pero de ello no puede seguirse que el embargo precautorio pueda trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de modo que pretender justificar la medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de seis meses que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga

injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra.

Ahora bien, aún y cuando las autoridades tributarias poseen infinidad de facultades, es de hacerse notar que las mismas no se ejercen de la forma que se desea, en virtud de que como bien sabemos también existen garantías individuales que tenemos todos los gobernados, mismas que están consagradas en nuestra Constitución, por lo cual deben ser respetadas, ya que en caso contrario los particulares podrán ejercer los medios de defensa pertinentes.

En nuestro caso es importante observar lo que dispone el artículo 14 constitucional en su segundo párrafo, que a la letra dice:

“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”.

De esta parte de nuestra Carta Magna, se desprende que para que a alguien se le prive de sus propiedades, posesiones o derechos se requiere como requisito previo de un juicio, es decir, primero un juicio y después la privación.

CAPÍTULO I

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

¿ Por qué es de gran importancia interesarnos en el estudio de la Legislación Tributaria, con el propósito de que los gobernados, en su calidad de contribuyentes, no resulten afectados a través del embargo precautorio que pueda trabarse en su contra, cuando dicha medida no se justifica al carecer de sustento Constitucional ?

1.2 JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

Históricamente, todos los individuos debemos pagar impuestos, siendo la única excepción la falta de capacidad contributiva; sin embargo, la forma de realizarse y la cantidad a pagarse deben ser claras y patentes para el contribuyente o cualquier otra persona, motivo por el cual, y tratándose de la figura jurídica del embargo precautorio en materia fiscal en nuestro país, este no puede

trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de manera que el pretender justificar la medida que nos ocupa en el presente trabajo de investigación, en supuestos de realización incierta, carece en gran medida de sustento legal, de conformidad con la norma de cultura, toda vez que no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado, o en su caso, a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de seis meses que tiene la autoridad competente para emitir el fallo o resolución a efecto de fincar el crédito, prolonga indebida e injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con el riesgo concebido de su quiebra.

1.3 DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GENERAL

Considerando la importancia que tienen los fundamentos que generan los créditos fiscales, siendo éstos, el principal elemento en la relación jurídico-tributaria, resulta trascendental conocer y estudiar las diversas atribuciones o facultades que poseen las autoridades tributarias, con la finalidad de que al ejercerlas, no invadan el ámbito o esfera de los derechos de los particulares que impliquen violaciones a sus garantías constitucionales, como las previstas por el artículo 14 Constitucional en su segundo párrafo, con motivo de la realización del embargo precautorio en materia tributaria.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Considerando la necesidad de establecer objetivos específicos en la presente investigación, se hace mención de los más importantes y que a continuación serán citados:

Conocer el importe o cuantificación de los cerito

Procederá únicamente el embargo cuando este esta respaldado por una determinación cuantitativa.

Si no esta cuantificado NO podrá trabarse el embargo

Determinar en que casos es procedente aplicar un crédito fiscal.

El plazo que tiene la autoridad competente para emitir el fallo o resolución será de seis meses.

En suma evitar que los contribuyentes, no resulten afectados a través del embargo precautorio que pueda trabarse en su contra, cuando dicha medida no se justifica al carecer de sustento legal y sobre todo que sea violatorio de las disposiciones Constitucionales.

1.4 FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS

1.4.1 ENUNCIACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La posibilidad de modificar o reformar en la práctica la figura jurídica del embargo precautorio previsto en el Código Fiscal de la Federación vigente en el país, a través de un trabajo legislativo serio y eficaz, sustentado en el estudio y análisis de las relaciones jurídico-tributarias de una sociedad en constante evolución

1.5 IDENTIFICACIÓN DE VARIABLES

1.5.1 VARIABLE INDEPENDIENTE

Considerando la importancia que tiene el Derecho Fiscal dentro de una sociedad como la nuestra, resulta procedente mencionar el papel que desempeña el Licenciado en Derecho especializado en materia fiscal o tributaria, de conocer en forma objetiva y detallada cada uno de los fundamentos que generan los créditos fiscales, siendo que los mismos, son el factor principal o elemento determinante en la relación jurídico-tributaria.

1.5.2 VARIABLE DEPENDIENTE

En consecuencia, esta investigación determina la esencia de opiniones de varios autores, con el propósito de que los que trabajan en esta área del conocimiento tengan la facultad de poder y estudiar las diversas atribuciones o facultades que poseen las autoridades tributarias, con la finalidad de que al ejercerlas, no invadan el ámbito o esfera de los derechos de los particulares que impliquen violaciones a sus garantías constitucionales, como las previstas por el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional..

1.6 TIPO DE ESTUDIO

1.6.1 INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL

La elaboración del presente trabajo de investigación se basa principalmente en bibliografía relacionada o vinculada con la rama o área del Derecho Fiscal; así como también, de sus principales leyes y reglamentos,

eligiéndose para tal efecto la investigación documental, dada su facilidad y la vasta existencia de información de diversos textos y apuntes jurídicos como doctrinales.

1.6.1.1 BIBLIOTECAS PÚBLICAS

Biblioteca de la Universidad Veracruzana, situada en la Unidad de Servicios Bibliotecarios y de Información (USBI), ubicada en el Boulevard Adolfo Ruiz Cortines esquina Juan Pablo II, perteneciente al Municipio de Boca del Río, Veracruz.

Biblioteca Pública de la Ciudad “Venustiano Carranza”, localizada en la Avenida Ignacio Zaragoza entre las Calles de Francisco Canal y Esteban Morales, Colonia Centro, de esta Ciudad y Puerto de Veracruz.

1.6.1.2 BIBLIOTECAS PRIVADAS

Biblioteca de la Universidad Autónoma de Veracruz “Villa Rica”, ubicada en la Calle de Urano s/n esquina Progreso, Fraccionamiento Jardines de Mocambo, del Municipio de Boca del Río, Veracruz.

1.6.1.3 BIBLIOTECAS PARTICULARES

Biblioteca del Licenciado José Salvatori Bronca, con domicilio en la Avenida Reyes Heróles esquina calle 28 del Fraccionamiento Costa verde del Municipio de Boca del Río, Veracruz..

1.6.2 TÉCNICAS EMPLEADAS

Para la realización de la presente investigación y a efecto de organizar la información recabada para la sustentación de este tema, que es esencialmente documental, se llevaron a cabo técnicas de investigación a través de diversas fichas bibliográficas y de trabajo.

1.6.2.1 FICHAS BIBLIOGRÁFICAS

Es una técnica de investigación que nos lleva a conocer siempre cumpliendo con los requisitos exigidos, el contenido del libro que se pretende utilizar para la elaboración de un trabajo determinado, la cual consta de los siguientes datos:

- a) Nombre del autor.
- b) Título del libro.
- c) Número de Edición.
- d) Editorial.
- e) Lugar y fecha de impresión.
- f) Número de páginas.

1.6.2.2 FICHAS DE TRABAJO

Son aquellas que en su contenido establecen los datos necesarios para conocer determinada información de un libro, cumpliendo con los requisitos metodológicos sugeridos.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

2.1 DERECHO CONSTITUCIONAL

Al remontarnos a la definición que hacen los juristas sobre la Constitución tenemos al Maestro Rafael de Pina Vara quién en su diccionario jurídico nos dice “...Derecho Constitucional es la rama del Derecho positivo integrada por el conjunto de las normas jurídicas contenidas en la Constitución Política del Estado y en sus leyes complementarias...”¹, y si nos vamos a definiciones más románticas o más audaces encontraremos siempre que todo aquel defina al Derecho Constitucional siempre mantendrá la idea de que esta rama del Derecho precisa y mantiene esa característica de que encierra un todo y que de ese todo se derivan otras leyes que tal vez no tengan la misma relevancia que la Constitución misma pero que no dejan de ser importantes, con la salvedad de que ninguna otra ley estará por encima de la Constitución.

¹ De Pina Vara Rafael Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa , Vigésima Octava edición, pag. 232.

El desarrollo de las garantías individuales en México representa el avance jurídico y político de nuestra sociedad a través de su historia. Toda reflexión en torno a los derechos fundamentales se compenetra en la naturaleza misma del ser humano, que le dicta luchar por su libertad y reclamar el respeto a sus valores y principios.

La vida en sociedad obliga al hombre a mantener con sus semejantes relaciones múltiples y de manera compleja que son, a veces, causa de conflictos, resultados de todas las investigaciones que se han realizado ha sido comprobar de manera concisa y precisa, que la vida social es la forma originaria de la existencia humana, es decir, que el hombre no se concibe tal, sino viviendo en sociedad. Aristóteles es un principal personaje que dice "el hombre es animal político". El hombre al tratar de evitar esos problemas o conflicto en la sociedad, para resolverlos, se ha creído necesario determinar los límites dentro de los cuales puede desenvolverse libremente la actividad de un hombre, evitando molestar o alterar la conducta de los demás hombres.

Señalando las normas a las cuales debe someterse para hacer una vida mejor, o sea, una mejor convivencia, por lo que define Rafael de Pina derecho como "en general se entiende por derecho todo conjunto de normas eficaz para regular la conducta de los hombres, siendo su clasificación más importante la de derecho positivo y derecho natural"², por lo que se puede decir que el derecho es:

- 1) Un conjunto de normas: esto quiere decir que estamos regidos por varias normas de distinta clase, en sociedad.

- 2) Su misión del derecho es en regular la conducta de hombre en sociedad y señalando siempre y cuando sus derechos y obligaciones de cada individuo.

² Ibidem p. 228

3) La utilidad del Derecho es la de organizar a la sociedad, mejorando la convivencia del hombre, teniendo siempre garantías lo cual permita hacer conciencia en preservar la paz y armonía ya que si no se cumple con ello se caería en un caos total.

2.2 ORIGEN DE LA CONSTITUCION MEXICANA DE 1857

A mediados del siglo diecinueve, existían dos partidos políticos en nuestro País, el conservador y el liberal. Los dos querían mejorar la situación pero no estan de acuerdo en lo que el País necesitaba.

De 1833 a 1855 Antonio López de Santa Anna, participó constantemente en la política, intervino en muchos golpes militares, luchas internas y tropiezos económicos que vivió nuestro País, cuando éste se hizo cargo de dirigir los destinos de la Nación su gobierno se convirtió en una Dictadura ya que suprimió los derechos y las libertades individuales e impuso su voluntad personal, vendió a los Estados Unidos el territorio de la mesilla, cobró impuestos sobre coches, ventanas y perros, y finalmente hizo que lo llamaran Alteza Serenísima, por lo que el descontento fué cada vez mayor.

En 1854 un insurgente, Juan Alvarez, se levantó contra Santa Anna y proclamó el Plan de Ayutla, éste exigía que Santa Anna dejara el poder y que se convocara a un nuevo Congreso para elaborar una Constitución, La revolución de Ayutla, como se llamara a este movimiento, se extendió rápidamente. El dictador salió de México y desapareció del escenario político.

Con el triunfo de la Revolución de Ayutla, llegó al poder una nueva generación de liberales, casi todos civiles, entre ellos Benito Juárez, Melchor Ocampo, Ignacio Ramírez, Miguel Lerdo de Tejada y Guillermo Prieto. Una junta

nombró Presidente Interino a Juan Alvarez y después a Ignacio Comonfort. También convocó a un Congreso que trabajaría en una nueva constitución.

El equipo de Comonfort preparó algunas leyes que promovieron cambios importantes. La ley Juárez por Benito Juárez de 1855 suprimía los privilegios del clero y del ejército y declaraba a todos los ciudadanos iguales ante la Ley. La ley Lerdo por Miguel Lerdo de Tejada, de 1856 obligaba a las corporaciones civiles y eclesiásticas a vender las casas y terrenos que no estuvieran ocupando a quienes los arrendaban, para que esos bienes produjeran mayores riquezas, en beneficio de más personas. La ley Iglesias por José María Iglesias, de 1857 regulaba el cobro de secretos parroquiales.

Triunfaron los liberales encabezados por Benito Juárez y durante el curso de la guerra se emitieron una serie de ordenamientos conocidos como Leyes de Reforma, entre las que destacan las que establecen la separación entre la Iglesia y el Estado.

Finalmente el Congreso promulgó la Constitución del 5 de febrero 1857, esta declaraba libertad de enseñanza, de imprenta, de industria, de trabajo y de asociación. Volvía a organizar al País como una República Federal. Entre otras cosas incluía un capítulo dedicado a garantías individuales, y procedimiento judicial para proteger esos derechos, conocido como Ley de Amparo, también apoyaba la autonomía de los municipios en que se dividen los estados desde un punto de vista político

2.2.1 DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE (SU INVOLABILIDAD)

Dada la importancia que tienen los derechos del hombre, creo conveniente hablar del tema, ya que desde su primera declaración se menciona acerca de la

propiedad de los individuos, tópico que va de la mano de lo que en esta investigación se pretende dar a conocer "...La naturaleza ha hecho a los hombres libres e iguales; las diferencias necesarias para la ordenación de la sociedad sólo han sido establecidas por razones de utilidad pública. Todo hombre viene al mundo con derechos inalienables e inviolables. Tales son: la libertad de pensamiento, el cuidado de su honor y de su vida, el derecho de propiedad, la libertad de disponer de su persona, de su trabajo y de su aptitud, la manifestación de su pensamiento por todos los medios posibles, la tendencia al bienestar y la resistencia a la opresión. El ejercicio de los derechos naturales no tiene más límites que los que aseguren el derecho de los demás miembros de la sociedad al goce de los mismos beneficios, nadie puede ser sometido a las leyes que no hayan sido aprobadas por él o por sus representantes y que no hayan sido promulgadas y aplicadas legalmente. El fundamento de toda soberanía reside en la nación... Todo gobierno tiene por único objeto el bien común... Las leyes deben ser claras, fijas y unas para todos los ciudadanos... y si es preciso, se deben corregir las fallas que contenga la Constitución..."³

Los sucesos acontecidos posteriores a la lucha en defensa de la Constitución y en contra de todos los que pretendieron violarla o destruirla, los torrentes de sangre que se vertieron en esa defensa, todo, todo demuestra que el pueblo mexicano aceptó la constitución porque a no ser que el pueblo que la ha sancionado con sus sacrificios habría sucumbido a los impulsos poderosos y frecuentes de los diversos intereses particulares heridos por las reformas que han cambiado la faz de la sociedad mexicana.

Y en verdad que no podía dejar de aceptar la constitución que garantiza los derechos del hombre que limita la acción del poder y que establece las

³ Fragmento tomado de la Primera Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano del 4 de agosto de 1789 necesidad y el ardiente anhelo de un pueblo que vivió por mucho tiempo en los horrores de la guerra y sufriendo los excesos de un poder discrecional odioso y arbitrario.

seguridades convenientes para que ni por el agravio ni por los intereses de partido haya lugar a perturbación de la paz cuya convicción es la grande.

Es conveniente repetir que la libertad es inherente al hombre como condición esencial de su vida y de su desarrollo físico y moral y que la organización del hombre lo lleva a la sociabilidad, que la sociedad se forma para obtener y asegurar el más completo ejercicio de la libertad individual y la acumulación de fuerzas para obtener los frutos de la libertad, que el objeto de las leyes debe ser única y exclusivamente el aseguramiento y el desarrollo de la libertad ya individual, ya colectiva, o de la sociedad, ya que el gobierno de un pueblo no es sino la delegación conveniente y necesaria del poder de los asociados ya que estos no la pueden ejercer directamente por si mismos.

La consecuencia lógica y forzosa de estas verdades es el principio que establece la ya mencionada Constitución Federal de 1857, en su artículo 1° en los siguientes términos "...el pueblo mexicano reconoce que los derechos del hombre y del ciudadano son la base y el objeto de las instituciones sociales..", establecido este principio no puede dejar de inferir en que el todas las leyes y todas las autoridades del país deben respetar y sostener las garantías que otorga dicha constitución.

No hace ella la creación de los derechos del hombre, porque tales derechos, formula de libertad, son como están preexistentes a toda constitución, a toda ley, y a toda sociedad. La constitución ha otorgado garantías para esos derechos expresando en diversos preceptos relativos, que es lo que deben sostener y respetar todas las leyes y todas las autoridades del país. Estos preceptos hacen un aseguramiento de la vida y de las propiedades del hombre comprendiendo todas las condiciones necesarias para el desarrollo físico, moral e intelectual del individuo y por consecuencia de la humanidad.

La constitución ha puesto fuera del alcance del poder público esas garantías, de manera que no puedan ser violadas. Las leyes comunes prohíben al individuo y reprimen todo atentado contra la libertad y derechos del hombre, la constitución pone estos derechos sobre el poder público en una esfera superior a este a quien manda que los respete y sostenga, permaneciendo subsistentes las relativas a la vida del hombre. La suspensión ha de ser limitada por tiempo determinado y con los requisitos que exprese el artículo 29 de la constitución, se pueden suspender todas las garantías menos las que se refieren a la vida del hombre, porque respecto de la pérdida de la propiedad puede haber separación y no la hay, para la pérdida de la existencia. Para conservar la vida que es el primer bien del hombre ya se considere individualmente, ya se considere en sociedad, que es lo más importante que puede peligrar en los graves trastornos de la paz pública.

En el transcurso del tiempo la frecuencia de las guerras, la decadencia de las naciones, la ignorancia de los pueblos y otras causas, llevaron a convertir a los gobernantes en señores y a los gobernados en vasallos...tal vez en esclavos el hombre dejó de ser dueño de sí mismo porque el gobernante se erigió en soberano. Y para legitimar esta violación del derecho para ocultar el atentado de semejante usurpación para no quedar obligados a reconocerlos derechos del hombre, para sobreponerse a la naturaleza misma, los gobernantes buscaron su autoridad en el derecho divino. Invocaban sacrílegos el nombre de Dios para destruir la obra misma de Dios, que creó la naturaleza del hombre y que creó su libertad como condición de la existencia humana. Esta absurda teoría llegó a ser el fundamento del poder de los monarcas y de los tiranos, y fue la tradición de los gobiernos, tradición que ahora, todavía en el siglo actual ejerce influencias perniciosas en las sociedades.

La sola consignación de las garantías que otorga la constitución mexicana al hombre, sería una verdad puramente especulativa y abstracta cuya realización

en la práctica quedaría expuesta siempre a la voluntad de los gobernantes y tal vez sucumbir en fuerza de las circunstancias que aconsejasen la violación de los derechos del hombre. Fue por lo mismo necesario establecer el medio de impedir tal violación en aquellos casos en que la autoridad o la ley pretendieran cometerla. A este fin la constitución estableció el juicio de amparo (del que hablaremos más adelante), que dejando a la ley toda la majestad que debe tener la expresión de la voluntad popular todo el respeto y toda obediencia que le son debidos en un pueblo formado de hombres libres y civilizados a la autoridad del prestigio que debe de tener justamente para hacer respetable la ley en cuyo cumplimiento ejerce el poder, ampara al individuo y lo protege contra toda violación de sus garantías.

2.2.2 DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE (ART. 16 CONSTITUCIONAL)

En nuestro país durante el siglo pasado, se reputaron en términos generales, como medios sustantivos constitucionales para asegurar los derechos del hombre. Así, inclusive, se estimaron por el artículo primero de la constitución de 1857, para cuyo ordenamiento tales derechos implicaron la base y el objeto de las instituciones sociales, es decir, de la teleología estatal expresada en éstas. Es evidente que dentro de esa concepción, las garantías consignadas constitucionalmente fueron establecidas para tutelar los derechos o la esfera jurídica en general del individuo frente a los actos del poder público. Atendiendo al sujeto que como único centro de imputación de las garantías se consideraba por los preceptos que las instituían, la denominación o el objetivo de "individuales" se justificó plenamente. Las garantías individuales que con el título de individuales instituye nuestra constitución propiamente, se refieren a todo sujeto que tenga o pueda tener el carácter de gobernado en los términos en que expusimos este concepto.

Gurrola define "Las garantías individuales que se atribuye a las garantías debe tener todo gobernado, no corresponde a la verdadera índole jurídica de éstas y sólo se explica por un resabio del individualismo clásico que no tiene razón de subsistencia en la actualidad".

Considerando a la constitución de 1917, en lo que respecta a la consagración de tales garantías, como un trasunto de regímenes político – sociales ya liquidados. Por tanto para evitar dichas críticas, que sólo se basan en un error puramente terminológico consistente en haber denominado a las multitudes garantías con un adjetivo que únicamente traduce a uno de los sujetos activos de la relación jurídica que implica, es del todo indispensable que el nombre de "garantías individuales" se sustituya por el de garantías del gobernado, el cual se adecua con justeza a su verdadera titularidad subjetiva. Para clasificar en términos generales las garantías individuales disponemos de dos criterios fundamentales: uno que parte del punto de vista de la índole formal de la obligación estatal que surge de la relación jurídica que implica la garantía individual, y otro que toma en consideración el contenido mismo de los derechos públicos subjetivos que de la mencionada relación se forman en beneficio del sujeto activo o gobernado, se puede decir que las garantías individuales se dividen en: igualdad, libertad, propiedad y de seguridad jurídica.

Al empezar a desarrollar el tema, primero se debe tener idea sobre la seguridad jurídica, en las relaciones entre gobernantes, como representante del Estado y los gobernados, se suceden múltiples actos, imputable a los primeros, que tienden a afectar la esfera jurídica por unos segundos. En otras palabras, el Estado en ejercicio del poder de imperio de que es titular como entidad jurídica y política suprema con sustantividad propia, desempeña dicho poder sobre y frente a los gobernados por conducto de sus autoridades. El estado, al desplegar su actividad de imperio, al asumir su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera o ámbito jurídico que se atribuye a cada sujeto

como gobernado, bien sea en su aspecto de persona física o de entidad moral. Todo acto de autoridad, emanado por esencia del Estado y desempeñado por los diferentes órganos autoritarios estatales creados por el orden de derecho, tiene la finalidad inherente, a imponerse a alguien diversas maneras y por distintas causas; es decir, todo acto de autoridad debe afectar a alguna persona moral o física en sus múltiple derecho: vida, propiedad, libertad, etc. Fagothey indica "la libertad igual para todos, en este caso los derechos están limitados a actos externos, la legalidad está separada de la moralidad, que es la única que le confiere sentido; todos los derechos pueden renunciarse libremente, y podemos tener el derecho de realizar actos a condición que no perjudiquen a otro".

Los artículos de las garantías de seguridad velan porque los derechos de los ciudadanos no resulten afectados debido a procedimientos ilícitos cometidos por la autoridad, el art. 16 de nuestra Constitución dice:

Artículo 16. "...Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad ad judicial y sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado.

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculpado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad.

La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal. En los casos de delito flagrante, cualquier persona puede detener al indiciado

poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad inmediata y ésta, con la misma prontitud, a la del Ministerio Público.

Sólo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el Ministerio Público podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder.

En casos de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley. Ningún indiciado podrá ser retenido por el Ministerio Público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas, estará libre de todo registro y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente..."⁴)

Por lo tanto se puede decir que el artículo 16 de nuestra constitución es uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad, la cual, dadas su extensión y efectividad jurídicas, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, Independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca.

2.2.2.1 DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DE LOS ESTADOS

Con los conceptos constitucionales que constan expresos en los artículos que tratan de los Derechos del Hombre, quedan estos asegurados y fuera de la acción y del poder de las leyes y de las autoridades. Todo acto que hiera algo de esos derechos, que viole una de esas garantías otorgadas por la constitución, se revoca, se anula, se hace desaparecer tan pronto como lo reclama el individuo heridos en sus garantías, o es causa de responsabilidad si por la ejecución del acto reclamado no pueden volver las cosas al estado que tenían antes de la ejecución.

⁴ Artículo 16 de la Constitución Mexicana, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120ª Edición Editorial Porrúa, México, 1997

De esta manera los derechos del hombre están colocados sobre las leyes y los actos del poder público, asegurados contra violación, todo atentado que en contra de esos derechos cometa o intente cometer el individuo en particular.

Más aún sin esta leyes los derechos del hombre estarán seguros contra toda tentativa en contrario, en razón de que las autoridades del país, segne lo Prevenido en el artículo 1 de la Constitución, deben respetar y sostener las garantías que otorga la constitución. Y esta obligación incumbe no a autoridades de determinada clase o determinada jerarquía, sino a todas, desde las supremas hasta las últimas en el orden jerarquico, de manera que quien quiera que ejerza el poder público, sea en el ramo que fuere, no solo debe respetar en sus actos las garantías otorgadas por la constitución sino sostenerla contra todo ataque, contra toda tentativa de violación, sea cual fuere su origen.

No podía ser de otra manera, una sociedad en la que se consintiera a que sus individuos pudiesen dejar de respetar los derechos del hombre, caería muy pronto en tal grado de inmoralidad que se gangrenaría, y todas las naciones civilizadas tendrían un fundamento y autoridad para imponerle el respeto necesario, y debido a esos derechos, un pueblo que consintiera en que ellos dejen de ser respetados y sostenidos por las leyes y las autoridades, no podría ser libre, por mas adelantado que se le suponga en los diversos ramos del saber humano.

Aún en los pueblos en que las libertades públicas y los derechos del hombre están reconocidos por la tradición y las costumbres es conveniente asegurarlos por medio de preceptos expresos de la ley suprema, que es la Constitución. Así se ve en los Estados Unidos de Norteamérica, su constitución primitiva no contenía una verdadera acta de derechos del hombre, y a pesar de que el pueblo americano disfrutaba de la libertad política y religiosa desde antes de su emancipación y que por esta causa la libertad estaba infiltrada se puede decir así en la naturaleza misma del pueblo se creyó conveniente adicionar a la

constitución una declaración de derechos y así se verificó posteriormente por medio de diversas enmiendas a la constitución.

En el derecho constitucional mexicano, el respeto a los derechos del hombre ha sido tan completo, que correspondió a la magnitud de las violaciones de esos derechos que el poder público había cometido en tiempos anteriores, hasta la evolución de Ayutla, y no sólo ha habido un respeto verdadero a los derechos del hombre, sino que parece haberse despertado la emulación en los estados para dar garantías a éstos derechos, no obstante la consideración de que hallándose designadas las garantías en la constitución federal, a favor del hombre, comprendían a todos los habitantes de todos los estados.

Si las circunstancias públicas que han mantenido al País en una situación anormal desde poco tiempo después de publicada la Constitución de 1857, han producido el deplorable resultado de que hayan sido frecuentes las suspensiones de las garantías individuales, y por esta causa no se ha puesto siempre en práctica la inviolabilidad de los derechos del hombre, el pueblo de México lo ha comprendido, la siente y la ampara, y la defiende con la firmeza con que se defiende una verdad que se conoce, un principio que se comprende. La libertad está ya asegurada en los Estados Unidos Mexicanos y será imposible el establecimiento duradero de las instituciones que no tengan por base el más absoluto respeto a los derechos del hombre.

Ellas están garantizadas en casi todas las constituciones de los estados, y sin ir más lejos en la constitución del estado de Puebla, encontramos esta protección a la inviolabilidad de los derechos humanos en los artículos 4, 10, 11 y 14.

2.2.2.2 DE LOS DERECHOS DE GARANTÍAS (ART. 29 CONSTITUCIONAL)

Hay para las sociedades, como para los individuos, situaciones verdaderamente peligrosas que ponen en riesgo inminente la existencia o la libertad, y en que la necesidad y el instinto de la conservación, el amor mismo a la vida y a la libertad aconsejan los más graves sacrificios para que las sociedades y los individuos obtengan la deseada salvación. Peligros hay y muy graves sufrimientos y muy dolorosos, tanto en esas situaciones terribles que se procuran salvar, como en los sacrificios que se hacen con tal objeto, pero el instinto de la conservación del hombre y el pueblo, los inducen, no a evitar peligros y sufrimientos, que en ambos extremos hay, sino a hacerlos transitorios, más rápidos en virtud de determinados sacrificios, y sobre todo a evitar que los sufrimientos y los peligros se prolonguen o se conviertan en estables y duraderos.

La naturaleza humana no puede soportar por mucho tiempo ni los dolores agudos, ni los sufrimientos atroces, ni el sacrificio perpetuo de la libertad, y la muerte es la consecuencia necesaria e inevitable de la prolongación de tales padecimientos. La naturaleza renueva constantemente al hombre y lo conduce gradual e incesantemente, mejorándolo en lo físico, en lo moral y en lo intelectual, hasta el grado de perfección que le es posible alcanzar en su rápido paso por el mundo.

Cuando se defiende al derecho propio, el esfuerzo en la defensa no tiene más límite que el de la energía de cada individuo. Hay en el hombre tal apego a su justicia y a su derecho a trueque de salvarlos no vacila en arriesgar hasta la vida.

Si un enemigo extranjero invade el territorio nacional, ese enemigo viene robando la soberanía, la existencia, la propiedad de la Nación. la defensa entorces no debe tener límites, antes que todo es la salvación del derecho y de la justicia. Si algunos agitadores mal intencionados trastornan la paz pública, que es

una de las condiciones necesarias para el progreso de los pueblos, sufren estos una violación de su injusticia y de su derecho, y la defensa no debe tener límites que aquellos que sean necesarios para no hacer más dañoso el remedio que el mal. Si la Nación se encuentra en un grave peligro o conflicto, es necesario conjurarlos. Y si en todos estos casos si la defensa de la justicia y el derecho es el ardiente estímulo que obliga al pueblo a no detenerse ante ningún sacrificio, la conveniencia de hacer pasar rápidamente tanto el mal que se combate, como el sacrificio que se hace para combatirlo, se convierten en una verdadera necesidad.

En tales situaciones la constitución permite la suspensión de las garantías individuales, suspensión que puede ser necesaria para dar a los encargados del poder público y de la defensa de los intereses sociales todos los medios convenientes de acción, sin que se emboten sus filos en la inviolabilidad de los derechos del hombre.

Para esta causa el artículo 29 de la constitución mexicana previene-“... En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculos para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación...”⁵

La autoridad para suspender las garantías otorgadas al hombre por la Constitución es demasiado grave para que pudiera concederse sin las restricciones convenientes, a fin de asegurar esas mismas garantías en cuanto

⁵ Artículo 29 de la Constitución Mexicana, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120ª Edición Editorial Porrúa, México, 1997

sea posible, aun en las graves y peligrosas circunstancias en que se permite la suspensión.

Exige el artículo constitucional para autorizarla que haya el caso de invasión, es decir, un caso en que peligre la nacionalidad, perturbación de la paz pública, pero perturbación grave u otros casos que pongan a la sociedad en grave peligro o conflicto, no solamente en peligro, sino en peligro grave. ¿Cuál es esta gravedad?. Puede medirse considerando que se equiparan estos casos y la perturbación de la paz pública, en cuanto a la gravedad como la invasión, suspender las garantías individuales por todo caso que importe peligro o conflicto o perturbación de la paz pública, sin que lleguen a hacer zozobra la misma existencia nacional, sería obrar con ligereza fuera del espíritu de la Constitución.

2.3.-DE LA DIVISION DE PODERES

El artículo 50 de la Constitución Mexicana dice "...El supremo poder de la Federación se divide para su ejercicio en legislativo, ejecutivo y judicial. Nunca podrán reunirse dos o más poderes en una persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo..."

Formando los estados libres y soberanos una Federación, en ella debe haber y hay un poder supremo, dimanado del pueblo, en quien reside la soberanía. En legislativo, ejecutivo y judicial se divide el ejercicio del poder y no el poder propiamente, porque el pueblo, que es quien delega este ejercicio, no puede dividirse materialmente así mismo para segregar el pensamiento que legisla, de la razón que se juzga y de la voluntad que ejecuta. El ejercicio del poder se divide porque las funciones que resultan de pensar para legislar, juzgar y ejecutar son absolutamente diversas y tanto, que no puede confundirse.

¿Es conveniente esta división en el ejercicio del poder supremo, estableciendo los poderes legislativo, ejecutivo y judicial?, no solo es conveniente, es necesaria y es indispensable. Por todas partes se proclama que la primera condición de la libertad estriba en que el ejecutivo, el judicial y el legislativo se encuentran separados. Nuestras constituciones enuncian todo este principio con mas o menos energía, en Inglaterra y en América es un lugar común.

Montesquieu en su famoso capítulo sobre la constitución de Inglaterra, fue el primero que profundizó la importancia de semejante distinción. Si el mismo individuo, dice, puede hacer las leyes, aplicarlas como juez y ejecutarlas como soberano, ese hombre tendría en la mano el despotismo y desde ese momento todo se habría perdido. Efectivamente cuando queremos definir al despotismo, no encontramos otra definición mas que esta, la concentración de la soberanía en una sola mano. Es preciso entonces que existan garantías que mantengan a esos poderes dentro de sus límites, pero si su división misma ¿qué es?, si buscamos en la historia de los gobiernos uno en el cual hayan estado perfectamente separados los tres poderes, no lo hallaremos por más extraña que parezca esta aserción.

La división de los poderes no es mas que una simple verdad de observación, sólo tiene un valor relativo, reducido a esto, es preciso que los poderes legislativo, ejecutivo y judicial no estén reunidos en una sola mano completamente, lo cual no debe impedir que el ejecutivo tenga una parte en la legislación y cierta influencia en la administración.

La división es el ejercicio del poder supremo en legislativo, ejecutivo y judicial, es una consecuencia necesaria de la naturaleza de la sociedad, más aún, es la consecuencia forzosa de la naturaleza del hombre. El hombre piensa, el hombre juzga, el hombre pone en práctica sus pensamientos y sus juicios. Estas tres operaciones que no pueden confundirse nunca por más que se combinen y que siempre serán distintas, se observan también en la sociedad. De manera que

ya sea el pueblo quien ejerza el poder supremo, ya sea un hombre solo quien lo haya concentrado en su individuo, siempre se verá que es uno el acto en que se decide, cuando juzga, y otro, por fin, el acto en que se ejecuta o su precepto o su juicio. Y aunque todo esto se verifique en un solo acto, siempre serán perceptibles y diversos los tres actos referidos.

En diversas épocas se ha dado la supremacía al poder legislativo, otras veces al ejecutivo, y casi siempre al judicial se ha tenido como subalterno de ambos. El poder legislativo se ha reputado como la representación del pueblo, y a veces el ejecutivo, los reyes, se han considerado como los únicos representantes de la Nación. En uno y en otro caso se ha cometido un error, porque el pueblo no confía su representación a uno o a todos los poderes, sino al ejercicio del poder supremo, que procede de la soberanía nacional, a los tres poderes y no a un solo. Desde que uno solo sea el representante de la nación es evidente que se sobrepondrá a los otros y que sobrevendrá el mal ya explicado de la pérdida de la libertad y el extravío de las instituciones.

En la constitución mexicana el problema de la división de poderes, la estabilidad de las instituciones y el aseguramiento de la libertad del pueblo y del hombre, se han fundado en un sistema absolutamente diverso de los que antes se han indicado.

La delegación del ejercicio del poder supremo del pueblo se ha hecho con las restricciones que parecieron convenientes, expresando que es lo que pueden hacer los poderes. El poder judicial, que no tiene medios propios de acción, ni iniciativa, y que por tales motivos no puede nunca absorber la autoridad de los otros dos poderes ni tener la pretensión de apoderarse de la soberanía nacional, es el encargado de amparar al hombre contra toda violación de sus derechos, el de resolver y decidir las controversias que se pueden suscitar por causa de los actos legislativos o ejecutivos.

Es preciso recordar que en el derecho constitucional mexicano hay dos clases de poderes, unos son federales y otros de los estados, la federación legisla para los hombre de ella, nunca para el régimen interior de los estados, a quienes se reserva todo lo que la constitución federal no confía expresamente a los poderes de la unión. La ley federal daña al hombre o no lo daña, si lo daña hace valer su derecho y la ley deja de serlo para él, si no lo daña no ha producido la ley ningún mal. Si la ley o el acto del ejecutivo no daña al hombre en sus garantías individuales, sino en algún otro interés la cuestión se resuelve también judicialmente, aunque por diversos medios. La localización de esta teoría eminentemente americana hace que no sean posibles los conflictos de poder a poder, ni la supremacía o la preponderancia del uno sobre los otros.

En el régimen interior de los estados, siempre que se daña al hombre, el poder judicial de la Federación lo ampara y el mal queda remediado. La conveniencia y necesidad de que nunca se reúnan dos o más de los poderes en una persona o corporación ni se deposite el legislativo en un solo individuo quedó ya demostrado.

CAPITULO III

EL EMBARGO PRECAUTORIO EN MEXICO

3.1.- DEL ARTÍCULO 145 FRACCIONES I, II, Y III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

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.

Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento.

Como se observa, el legislador quiso justificar el embargo precautorio apoyándose en el temor que puede sufrir el fisco de que el contribuyente se insolvente o desaparezca; pero dicho embargo se realiza antes de que sea exigible y aún esté determinado el crédito que con el mismo se pretende garantizar.

Reiteradas veces se ha dicho que el embargo precautorio es, como su calificativo lo indica, sólo una medida para asegurar lo que en el futuro sea el crédito preciso del fisco, pero que de ninguna manera implica daño o perjuicio para el contribuyente, porque dicho embargo se convertirá en definitivo sólo al momento en que sea exigible el crédito fiscal; lo que implica que los bienes embargados no serán sacados a remate sino hasta el momento de la definitividad del repetido embargo.

La justificación antes indicada resulta insuficiente, pues si es cierto que no provoca el remate de los bienes el repetido embargo, de cualquier manera se cause daño al contribuyente, quien a partir del fincamiento del gravamen no podrá disponer de sus bienes, lo que equivale a congelar las operaciones que pudiera

realizar en relación con ellos. Realmente no sólo causa daño al contribuyente sino también perjudica injustificadamente.

Igualmente para justificar este gravamen se ha repetido que la obligación de pagar una contribución se causa, como indica el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, al realizarse el hecho generador del crédito fiscal.

Lo anterior se ajusta a la ley, pero el hecho de que se haya causado una obligación no la convierte en exigible. Véase que según diversas normas jurídicas se produce el nacimiento o causación de obligaciones, como cuando se suscribe una letra de cambio, u otro título de crédito similar, sin que por ello sea exigible su cobro sino hasta el vencimiento.

Si bien en el caso anterior pudiera pretenderse un embargo antes de la exigibilidad de la obligación nacida, el acreedor debe garantizar a su deudor los daños que le ocasione este gravamen; lo que acontece con el embargo precautorio previsto en el artículo 145 del Código Fiscal.

Asegurar el cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal a cargo de los contribuyentes y la posibilidad de que la autoridad competente ejerza las facultades que la ley le señala para lograr la correcta y necesaria recaudación de las contribuciones para el funcionamiento del apartado estatal, conforme lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye un imperativo indispensable que debe estar adecuada, completa y correctamente establecido en la norma jurídica.

El artículo 145 del Código Fiscal, hasta 1997, condicionaba su aplicación, en los casos previstos en todas sus fracciones, a la existencia de un crédito determinado o con bases suficientes para su determinación, para la procedencia del embargo.

En la exposición de motivos de la reforma aprobada en diciembre de 1997 se señaló la necesidad de facultar a la autoridad fiscal la realización de embargos precautorios en aquellos casos en que, a pesar de que no se haya determinado crédito fiscal alguno, el contribuyente adopte ciertas actitudes que, a juicio de la autoridad, puedan impedir o hacer imposible que el acreedor cobre lo que se le debe y, con ello, burle el cumplimiento de sus obligaciones. Si bien es necesario establecer medidas cautelares o precautorias para evitar el incumplimiento de las obligaciones contributivas, también es cierto que la figura legal del embargo precautorio no parece ser la adecuada para lograr los fines señalados en prácticamente todos los casos contenidos en el artículo 145.

En efecto con excepción de lo dispuesto por la fracción IV de este artículo, la disposición vigente determina la procedencia de un embargo precautorio sobre bienes o sobre la negociación del contribuyente, con la finalidad de asegurar el interés fiscal, cuando no se haya determinado crédito alguno, lo cual pugna no sólo con los principios de certeza y limitación de la autoridad que debe contener toda la norma jurídica para asegurar el respeto a las garantías constitucionales, sino, incluso, con una intención de reforma

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y diversos tribunales del Poder Judicial de la Federación han considerado que existe violación al artículo 16 constitucional cuando la norma faculta a la autoridad hacendaria a trabar embargo respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado ni particularizado. Aún más, en la tesis de jurisprudencia número P/J. 17/95 del Pleno de ese Alto Tribunal, se consideró que permitir la traba de embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo, o la cuantificación del mismo, infringe el artículo 16 constitucional, al crear 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. En virtud de que

la determinación de la contribución constituye un 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.

Además, la Corte afirmó que 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. Y que, por estas razones, resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta un embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados.

De entre las medidas que la autoridad tiene a su alcance para lograr el ejercicio de sus facultades de recaudación, y para exigir el cumplimiento de las contribuciones a cargo de los particulares, evitando que éstos asuman actitudes o conductas con las que puedan burlarlas, se encuentra el aseguramiento precautorio, cuya principal característica o causa eficiente, a diferencia del embargo, no reside en la determinación de un crédito fiscal, sino en la actuación del sujeto involucrado.

No es ajeno a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación el uso del aseguramiento de documentos o bienes. En la fracción II del artículo 44 del propio Código Fiscal de la Federación se establecen casos en los que las autoridades pueden asegurar tanto la contabilidad del visitado como de sus bienes o mercancías. En ambos casos la medida se justifica en la conducta asumida por el visitado, o sea cuando exista peligro de que el sujeto se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia; o cuando el visitado no hubiera manifestado la existencia de cierta mercancía.

Ahora bien, las hipótesis contenidas en las fracciones I, II, III y V del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, vigente, tienen en común que la medida autorizada depende de la actitud o conducta que asuma el contribuyente, y no la existencia de algún crédito determinado o determinable. En consecuencia, es conveniente establecer, para esos casos, que se imponga como medida precautoria el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente que incurra en dichas conductas, como una manera de evitar la burla al cumplimiento de sus obligaciones.

Es decir que la medida del aseguramiento no estará condicionada a la existencia de un crédito que en ese momento no puede ser determinado, sino por la conducta del sujeto que claramente tenga como propósito eludir el cumplimiento de sus obligaciones contributivas u obstaculizar el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la autoridad. Medida que, indudablemente, debe cumplir con la motivación adecuada con la que se justifique y evidencie la actitud o conducta prevista en la norma, de tal forma que, en el documento en que conste la determinación que se imponga, la autoridad señale las razones por las cuales llegó a la conclusión.

3.2. DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación a las letra nos dice”.... Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

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

- I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.
- II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.
- IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.
- V. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.

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

La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del término de 3 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantará el embargo.

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

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

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

3.3. PLANTEAMIENTO DEL EMBARGO PRECAUTORIO

En virtud de que la principal finalidad del hombre es la felicidad, la cual sólo puede alcanzar siendo libre para realizar lo deseado, se han plasmado en un ordenamiento legal sus derechos inherentes, llamados garantías individuales; en este orden de ideas, la libertad se concibe individualizada en variadas ramificaciones, como las de trabajo, de comercio, prensa, de propiedad, etc., lo anterior le debe garantizar un estado de derecho mediante leyes justas, que compatibilicen los derechos individuales y los derechos sociales, y más importante todavía, que garanticen al gobernado la indispensable libertad para que pueda lograr lo anhelado.

Estamos hablando de las seguridades o protecciones en favor de los gobernados dentro de un Estado de Derecho, dentro de una entidad política organizada, en la que la actividad del gobierno, esté sometida a normas preestablecidas.

Para lograr lo anterior, la Ciencia del Derecho ha instituido principios en un orden jerárquico siguiendo la pirámide de Hans Kelsen, esto lo trasladamos al ámbito administrativo, y más específicamente al fiscal, en donde primeramente encontramos el principio de Constitucionalidad, desprendiéndose de éste que las leyes tributarias deben de estar sometidas a la Constitución, desde que se expide la norma tributaria hasta su aplicación.

Las normas tributarias existen principalmente para satisfacer las necesidades colectivas, dándoles prioridad sobre las meramente particulares, desprendiéndose todo ello de la Ley Fundamental de la Nación, la finalidad es pues, cubrir los gastos del Estado, esto mediante la obtención de dinero o bienes de los particulares y de otras formas que analizaremos en el capítulo primero de este trabajo de investigación.

En la ejecución de las funciones propias del Estado, encontramos que el hombre ha plasmado diversos procedimientos, esto encaminado a variados fines, cuidando siempre de garantizar la libertad de la que hablamos en el inicio de esta breve introducción.

En este orden de ideas, tenemos que el procedimiento administrativo está sujeto a particularidades propias del acto administrativo, mismo que se analiza en el capítulo segundo de esta tesis, enfocado principalmente en materia contenciosa administrativa, en virtud de ser la materia del problema base de esta investigación, y específicamente se presentan las formalidades fiscales y procesales que rigen en la actualidad para dichos procedimientos y que siguiendo el lineamiento constitucional mencionado, deben respetarlo.

Dentro de los procedimientos analizados, encontramos el relativo al embargo precautorio en materia fiscal, entendido como un acto de afectación decretado por una autoridad sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada o del contribuyente, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente el interés fiscal, el cual se estudia en el capítulo quinto de este trabajo, y que se encuentra fundamentado en el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación analizado en el mismo capítulo, con el objeto de llegar a una conclusión, relativa a la constitucionalidad de este numeral.

Buscamos pues, concluir si es que en el procedimiento administrativo en particular, se conculcan o no las garantías de audiencia, legalidad y certeza jurídica en perjuicio del contribuyente sujeto a un embargo precautorio, si se respetan sus derechos subjetivos públicos establecidos en la Constitución, en lo relativo a su derecho de defensa.

Uno de los conceptos fundamentales en materia jurídica tributaria, es el principio de Constitucionalidad, desprendiéndose de éste que las leyes tributarias

deben de estar sometidas a la Constitución, esto es, que no sólo las relaciones jurídico tributarias, deben de sujetarse a las leyes previstas, sino que además estas leyes, deben estar fundamentadas en los preceptos Constitucionales correspondientes. Al expedirse la norma tributaria, siempre debe respetar-se el principio jerárquico, todas las leyes deben emanar de la Los principios tributarios consignados en la Constitución, son el fundamento de las relaciones jurídico tributarias, por lo tanto si las leyes tributarias no los contemplan, éstas carecerían de validez, ya que estaríamos hablando de leyes inconstitucionales.

El principio jerárquico se basa en que la Constitución es el punto inicial de todas las demás leyes, las normas Constitucionales son las que están por encima de todas las demás, por lo que éstas deben de nacer en base a la Constitución, no sólo, como dice Adolfo Arrijo Vizcaíno... , inspirarse y no contradecir en ningún aspecto los postulados que se derivan de los preceptos constitucionales, sino que, no es concebible una ley que regule una situación que no esté prevista en la Constitución, por ello decimos que a partir de la Constitución todas las leyes que surjan, deberán, necesariamente, emanar de ésta, que es la Ley Suprema o Fundamental de todas las leyes.

Desde tiempos de la Independencia las normas constitucionales han contemplado lo concerniente a un Sistema Fiscal, basado siempre en los principios de equidad y proporcionalidad, esto es, el principio de justicia, pensando tanto en el bien del Estado, como en la protección de los derechos de los gobernados. El problema ha sido que mantenemos la utopía del deber ser, esto es que todas las leyes emanen de la Constitución, pero la realidad es que no todas las normas cumplen con los principios fundamentales, es más, muchas son total o parcialmente inconstitucionales. Pero este problema sólo podríamos resolverlo conciliando el deber ser con lo que realmente es, cosa que podría resultar muy difícil, pero no imposible.

3.4.- ANALISIS DEL EMBARGO PRECAUTORIO

Siguiendo con nuestro análisis, encontramos en nuestra ley fundamental, que en su Artículo 36 menciona que las contribuciones públicas no son extorsiones, sino tributaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa. Aquí encontramos una idea que ha trascendido hasta nuestros días, la finalidad teleológica del Estado o su fin último, que es el bien común o colectivo y entre los conceptos que encierra éste, el principal es la defensa y seguridad de la Nación, de aquí emana la idea de servicio público y que los ingresos que percibe el Estado, ya sea vía contribuciones o por medio de recursos propios, son para el sostenimiento del propio gobierno y para la prestación de los servicios públicos.

Posteriormente la Constitución de 1857 estableció en su Artículo 31, que es obligación de todo mexicano contribuir para los gastos públicos así de la Federación como Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Es así como encontramos en nuestra Constitución vigente perfeccionado el Artículo 31, el cual ya hemos transcrito anteriormente, debiendo señalar que como apreciamos a habido una uniformidad en nuestras Constituciones en cuanto a los principios fundamentales, los cuales no han tenido muchas variaciones, por lo que es tan importante analizar detalladamente estos principios, ya que son los que rigen o deberían regir las leyes fiscales.

3.4.1. PRINCIPIOS DOCTRINALES.

Principio de Legalidad Tributaria

El Artículo 31 Constitucional en su fracción IV señala: "es obligación de los mexicanos... contribuir al gasto público sea de la Federación, Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen

las leyes". De lo anterior se desprende el siguiente principio, que toda contribución debe establecerse en una ley, de ello puede deducirse: para que una contribución pueda oponerse a un particular debe estar expresamente establecida en una ley.

El principio de mérito, debe acatarse por el Poder Legislativo al ejercitar la facultad que se le confiere en el Artículo 73 fracción VII, estableciendo en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto mediante el proceso de formación de leyes, por tanto las contribuciones sólo pueden encontrarse establecidas en materia federal y debe acatarse por el Poder Ejecutivo al realizar actos o actividades que la ley le permite, solamente puede por conducto de la autoridad fiscal, recaudar las contribuciones que se encuentran establecidas expresamente en la Ley de Ingresos de la Federación y el Ejecutivo debe ejercitar las facultades que le confiere el Artículo 89 Fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, facultad reglamentaria para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley.

En conclusión de lo anterior, todo acto de autoridad administrativa en materia fiscal debe encontrarse fundado en la ley que establece y regula las contribuciones. La finalidad del Derecho Fiscal es regular la actividad del Fisco, toda vez que es el órgano encargado de determinar, liquidar, recaudar y administrar los ingresos tributarios del Estado.

El principio de legalidad tiene una doble función en relación a lo expuesto en el párrafo anterior; en primer lugar atañe al Fisco, y en segundo lugar a los particulares, es decir, en el primer caso la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar determinada función dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse plenamente facultada para ello por una ley aplicable al caso concreto; en el segundo caso, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y sólo pueden hacer valer ante el fisco los derechos que las leyes les confieren.

El principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público, a su vez es la defensa de los particulares y previamente deben existir leyes que le permitan al particular conocer en forma anticipada las facultades y obligaciones del fisco, subordinándose éste último al imperio de la Ley y con esto se evita el abuso del que pueda ser objeto el gobernado.

El particular gracias al principio de legalidad conoce con la debida anticipación cual es la naturaleza y cuales son los alcances de sus obligaciones frente al Fisco, así como la esfera de derechos ejercitables en contra del mismo y cuando éste pretende traspasar o exceder los límites de la esfera jurídica del particular, "... En esencia el principio de legalidad opera como una balanza que busca el justo y adecuado equilibrio entre los dos sujetos que normalmente intervienen en la relación jurídico-fiscal, al sujetar la acción tanto del Fisco como de los causantes al cumplimiento de un régimen legal específico, cuyo contenido debe ser eminentemente equitativo".⁶

El Principio de Constitucionalidad

Este principio basa su existencia en la norma primaria y superior a las demás; la Constitución, la cual establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa que todas las normas restantes no pueden contrariarla o alterar su sentido y esto lo podemos ver representado en la pirámide de Hans Kelsen.

El orden constitucional también establece los mecanismos jurisdiccionales apropiados para que tal subordinación resulte efectiva, tal es el caso de las normas de carácter fiscal que emanan de la Constitución y se sujetan a sus principios generales, pues en caso contrario, los afectados por sus disposiciones

⁶ KAYE, Dionisio J., "Derecho Procesal Fiscal", 3ª ed., México, Themis, 1991, pág. 27.

estarían legitimados para demandar su inconstitucionalidad a través de los mecanismos jurisdiccionales.

Este principio se enuncia de la siguiente forma "... no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa".⁷

Principio de Generalidad

Este principio tiene su fundamento en el Artículo 31 Constitucional: son obligaciones de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos así sea como de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; en este numeral es donde, se podría llegar a interpretar que se excluye a los extranjeros del pago de los impuestos, pero de ninguna manera los extranjeros quedan excluidos, ya que si éstos se ubican en la situación jurídica o de hecho establecida en la ley positiva mexicana, deben pagar el impuesto correspondiente; la errónea interpretación de referencia, se debe esencialmente a la gran laguna que el Legislador dejó al crear la Constitución.

Este principio se refiere a que el impuesto abarque, contemple y se aplique a todas las personas, tanto físicas como morales, cuya situación jurídica concreta coincida exactamente con la hipótesis normativa, como el acto o hecho que

⁷ ARRIOJA, Vizcaino Adolfo, Ob. Cit., pág. 179.

genera el crédito fiscal, esto es, que todos los habitantes del país de acuerdo a su capacidad contributiva deben pagar los impuestos en términos de ley.

El principio de referencia tiene una excepción, el que cierta cantidad mínima esté exenta de pago, al parecer esta excepción rompería con el principio en comento, pero en realidad la excepción está contenida en la ley; para aclarar lo anterior, Adolfo Arrijoa Vizcaíno⁸ expresa: que una ley es general cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca, es decir, que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, por lo tanto esta excepción no es particular, sino que debe ser aplicable a todas las personas que se coloquen en el supuesto. Por su parte Ernesto Flores Zavala⁹ nos dice que nadie debe estar exento de pagar impuestos. Sin embargo no debe de entenderse en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos.

Principio de Obligatoriedad

Este principio lo encontramos plasmado en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional: "...son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan...", la obligatoriedad de cubrir el tributo o contribución es justificable, en virtud de que los ingresos que percibe el Estado están destinados al sostenimiento y desarrollo de sus actividades, como son la prestación de los servicios públicos y obras de beneficio colectivo. Respecto a lo anteriormente citado Arrijoa Vizcaino¹⁰ señala que el cobro de los tributos es un acto de

⁸ ARRIOJA, Vizcaíno Adolfo, Ob. Cit., pág. 185.

⁹ GIULIANI, Founrouge Carlos M., "Derecho Financiero", 3ª Ed., Buenos Aires, Argentina, De Palma, 1976, pág. 150.

¹⁰ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN "Seminario Judicial de la Federación", 1973, México, 1ª Parte, pp. 383-384.

soberanía que permite a la Administración pública ejercitar plenamente su potestad de Imperio.

El Estado para asegurar el cumplimiento del particular, está dotado de la facultad económico coactiva, derecho de hacer efectivas sus obligaciones o créditos fiscales. Por lo anterior, el cobro de un tributo o contribución exigible es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución. Con esto podemos explicar que el cumplimiento de las obligaciones fiscales son auténticas obligaciones públicas, no donaciones ni aportaciones voluntarias, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.

Todas las personas que se ubiquen en las hipótesis normativas, automáticamente quedan obligadas a cubrir el correspondiente tributo en la forma y plazos que la misma ley establezca. Si no se cumple oportunamente con la obligación, inmediatamente opera la facultad económico coactiva, la cual es ejercitada por el Estado a través de la autoridad hacendaría, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Aunado a lo anterior la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su Artículo 22; establece el principio de obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público y otorga al Estado los mecanismos jurídicos para llevar a cabo su cumplimiento.

Principio de Vinculación con el Gasto Público

Este principio se encuentra consagrado en el Artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, en donde se establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, es decir, las contribuciones tienen el objetivo de solventar los servicios públicos que el mismo Estado presta, de esto se desprende que dichos servicios recibidos por los gobernados, deben equivaler a los ingresos

tributarios pagados por ellos; si el Estado no prestara servicios públicos, las contribuciones perderían su razón de ser, por lo que es innegable la estrecha relación e interdependencia existente entre las contribuciones y el gasto público, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos.

En la actualidad vemos como el Estado en sus campañas publicitarias respecto a servicios públicos como lo son educación, salud, vías de comunicación, etc., insisten en que es consecuencia del pago regular y oportuno de las contribuciones establecidas, aunque hay claros ejemplos de gobernantes que han desviado los fondos recaudados en beneficio personal, lo que provoca gran descontento en los contribuyentes.

La Constitución impone a los gobernantes la obligación de destinar las contribuciones recaudadas exclusivamente al gasto público, por lo que la Administración Pública debe cada año formular el presupuesto de egresos a que deberá ceñirse durante la vigencia de ese año, esto último debido a como dice Giuliani Fonrouge¹¹ a la influencia ejercida por los principios liberales de la Revolución Francesa, y debiendo emplear escrupulosamente los ingresos tributarios en dicho presupuesto nacional que se publica en el Diario Oficial de la Federación.

El destinar el contenido de alguna contribución a un fin específico, no viola el principio en cuestión, ya que basta con que ese fin esté considerado en el presupuesto de egresos para que quede legitimado, porque en el último de los casos, es para cumplir con el gasto público.

El principio en comento es reforzado por la siguiente interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:¹² La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar designado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo y es y será siempre el gasto público, el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionada con las necesidades colectivas, sociales o los servicios públicos; "...Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación..." (Amparo en revisión 2844/61, promovido por Cleotilde Acevedo Viuda de Flores. Visible en las páginas 383-384 del informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1973 Primera Parte.)

¹¹ FLORES, Zavala Ernesto, "Finanzas Públicas Mexicanas", México, Porrúa, 1972, pág. 130.

¹² KAYE J., Diomisio, "BREVARIO DE PROCEDIMIENTOS FISCALES DE DEFENSA", 3ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 1986.

Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad está enfocado aritméticamente para referirlo a la parte alícuota de un todo; sobre este principio puede establecerse que la totalidad de personas físicas y morales deben contribuir al gasto público, que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al tipo plasmado en la ley fiscal; los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción, cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades, es decir en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado, al respecto Armando Porras y López¹³ nos dice que, los gastos de un gobierno son para los individuos de una gran nación como los gastos de una administración ejercida por una compañía de copropietarios que están obligados a contribuir a prorrata del interés que tiene en la cosa en común.

Por lo anterior, puede establecerse que el principio de proporcionalidad determina los lineamientos esenciales de todo el sistema tributario mexicano consagrado en la Constitución; agregándose a lo anterior, que sólo los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por persona física o moral pueden ser fiscalmente afectados y tan sólo en una parte alícuota de los mismos. En conclusión, un contribuyente debe de contar con capacidad económica para dar cumplimiento a su obligación fiscal, al obtener ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de dicha contribución.

Proporcionalidad significa, reciprocidad entre las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí; en virtud de lo anterior, sostenemos que en materia fiscal debe existir una debida concordancia entre las contribuciones previstas en leyes de ingresos de la Federación, sus leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos, por lo que éstos últimos, deben contribuir en función de su respectiva capacidad económica, es decir, en la

proporcionalidad de sus ingresos, debiendo existir con antelación una relación de causa efecto del origen que motiva la obtención del ingreso con el de la carga tributaria, debiéndose distribuir justamente las cargas tributarias entre fuentes de riqueza disponibles y existentes.

Dentro del principio en mención, consideramos que los únicos tributos que se ajustan al mismo son los que se determinan en pago a tarifas progresistas las cuales garantizan contribuciones mayores o menores según la capacidad económica del contribuyente.

Principio de Equidad

Este concepto está íntimamente relacionado con el principio de proporcionalidad, ya que ambos conjunta o separadamente dan la idea de justicia, en este orden de ideas, el espíritu del legislador al establecer el principio en análisis en el numeral 31 fracción IV constitucional, fue precisamente que los impuestos sean justos y acordes con cada persona sujeta de dichas contribuciones.

Corroborar lo anteriormente expuesto la Suprema Corte de Justicia de la Nación al definir la equidad "... como la manifestación de lo justo innato al hombre... otro criterio que esgrime la Corte en relación con la equidad es el de trato igual a los causantes que se ven afectados por una misma ley tributaria e impuesto si las circunstancias del hecho generador o de la exención son fundamentalmente equiparables o análogas..."¹⁴ traduciéndose lo anterior en que serán tratados por igual los que se sitúen en el mismo tipo legal, debiendo solamente variar tarifas tributarias aplicadas de acuerdo a la capacidad económica y contributiva del causante, esto es, atender a la riqueza que se gana, la riqueza

¹³ FLORES, Zavala Ernesto, "ELEMENTOS FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS", 24ª ed., México, Porrúa, 1982.

¹⁴ GIULIANI, Founrouge Carlos M., "DERECHO FINANCIERO", 3ª ed., Buenos Aires, Argentina, De Palma, 1976

que se gasta y los beneficios que obtiene el particular de sus actividades en aras del interés público.

El hacedor de la norma fiscal, al momento de estatuir las cargas impositivas deberá respetar este principio constitucional, estableciendo en ellas los parámetros y tasas progresivas, evitando con ello que se conculquen derechos inherentes y fundamentales de los causantes.

Principio de no Aplicación de Leyes Fiscales Privativas

Este principio se encuentra consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su Artículo 13 que a la letra dice: nadie puede ser juzgado por leyes privativas, ni por tribunales especiales; garantía individual de igualdad que tiene su extensión en materia tributaria.

Las leyes privativas se caracterizan por no ser de aplicación general, esto es que lo que disponga dicha ley se aplique al caso concreto y una vez efectuado este acto no desaparezca, y de aplicación abstracta, si se aplica sin consideración de especie o de persona a todos los casos exactamente iguales que comprende la citada ley, si le falta alguna de las características mencionadas en líneas anteriores, va en contra del principio de igualdad tutelado por el ya citado Artículo 13 constitucional.

Antes de continuar debemos distinguir las leyes privativas de las especiales, ya que las citadas en segundo lugar aún y cuando se apliquen exclusivamente a determinadas categorías de personas o de hechos o de situaciones, tienen como principal característica la generalidad.

Históricamente se ha determinado que las leyes especiales eran constitucionales, lo anterior en razón de las circunstancias especiales en que se sitúen y porque comprenden a todos los individuos que se encuentren o lleguen a encontrarse en la situación jurídica o de hecho establecida en la ley.

Las leyes privativas han sido motivo de numerosos estudios y siendo objeto del nuestro las leyes tributarias, nos enfocaremos a las mismas, éstas no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas, sino gravar el patrimonio exclusivamente de las personas cuya situación coincida exactamente con la señalada como el hecho generador del crédito fiscal. Para corroborar lo anterior, diremos que la garantía de igualdad tiene como finalidad tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y para el caso contrario, debe dicha autoridad distinguir desigualdades notorias y hallar el modo de compensarlas mediante obligaciones o exenciones legales que igualen ante la ley a todos los comprendidos en su regla, todo lo anterior para lograr el bien común.

Principio de Fundamentación y Motivación de Resoluciones Fiscales

Todo procedimiento es una serie de actos concatenados, el procedimiento administrativo no queda exento a esta consideración, esa serie de actos pueden ser materiales o jurídicos, en estos últimos se debe acatar el principio de legalidad a que hemos hecho referencia en el capítulo anterior y en el presente, partiendo de la base constitucional consagrada en su Artículo 16 "... nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento", este Artículo se ve reforzado por diversas interpretaciones jurisprudenciales de donde destacan las que se refieren a que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

Otras ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han determinado que la motivación exigida por el numeral 16 de la Carta Magna consiste en el razonamiento contenido en el texto del acto de molestia, en donde se concluye que dicho acto encuadra perfectamente en determinado precepto legal, es decir, motivar¹⁵ "... es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal".

La fundamentación debe satisfacer requisitos, de fondo y de forma, la forma queda cumplida cuando en el acuerdo, resolución u orden se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso concreto y se manifiestan los motivos por los cuales se emitió el acto de autoridad.

El requisito de fondo queda satisfecho cuando los motivos invocados, son bastantes para provocar el acto autoritario, esto queda robustecido con la interpretación que hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁶ "para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el Artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirve de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata encuadra en los presupuestos de la norma que invoca."

3.5 RECLAMACION CONTRA UNA MEDIDA CAUTELAR

A la vez que la fundamentación y motivación son dos elementos distintos, también son indivisibles, ya que la falta de uno de ellos, tiene como consecuencia la nulidad del acto de autoridad, al respecto se dan dos supuestos, la falta de la

¹⁵ GIULIANI, Fonrouge Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., "PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO", Buenos Aires, Argentina, De Palma, 1979.

fundamentación excluye la presencia de la motivación, es decir, si en una resolución no se citan los preceptos que deban aplicarse al caso concreto, tal resolución es nula, ya que no llenaría ninguno de los requisitos que establece el numeral 16 Constitucional; es lógico pensar que si en un mandamiento escrito de autoridad no se señalan los preceptos que sirven de base para su expedición, la motivación no podría tampoco establecerse en dicho mandamiento porque la autoridad no tendría base para hacer algún razonamiento; de lo contrario, si se han citado los preceptos aplicables al caso concreto, pero lo que hace falta son los razonamientos lógico jurídicos por los que haya que aplicarse tales preceptos, el mandamiento también sería nulo, pero este supuesto sí es factible que se diera, aunque en todo caso también excluiría la presencia del otro elemento, en basta ocasiones por descuido de la autoridad se da este supuesto; en el primer caso, como no hay cita de preceptos, no podría la autoridad hacer razonamiento alguno, ya que habría total incoherencia en dichos "razonamientos" que en dado caso expresaría la autoridad emisora, ya que la motivación se hace en base a la fundamentación y sin ésta última, no es posible la primera y en ambas situaciones, la consecuencia es la nulidad del acto de autoridad.

Aplicando lo anterior a la materia que nos ocupa, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, es decir, se deben citar los preceptos legales aplicables y expresar las circunstancias de hecho en que la autoridad concluyó que los primeros encuadran en el caso concreto.

Otra interpretación de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ha determinado la finalidad del Artículo 16 Constitucional, "...tutelar los derechos de los particulares, sujetando la actuación de las autoridades a un régimen de derecho e impidiendo que los particulares caigan en estado de indefensión, por tanto, la multicitada obligación debe ser vista en razón de los objetivos que

¹⁶ GÓMEZ, Lara Cipriano, "TEORÍA GENERAL DEL PROCESO", 8ª ed., México, Harla, 1990.

persigue y no como un mero formulismo que obstaculice el desempeño de las autoridades en el cumplimiento de sus funciones de orden público y social...", la falta de motivación sólo puede ser aquello que impida o dificulte la defensa del causante y no la omisión de una situación que conoce perfectamente y que se sigue lógicamente de los diversos elementos de la resolución";¹⁷ en otra interpretación del Tribunal Fiscal de la Federación, se sostiene que la autoridad, al citar el precepto aplicable al caso concreto, debe en su caso, especificar qué fracción es en la que se funda, de lo contrario dejarla en estado de indefensión al particular, ya que tendría que combatir en forma global los preceptos que la autoridad considera aplicables al caso concreto.

3.5.1. PRINCIPIOS DOCTRINALES DE LAS CONSTITUCIONES

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

Este principio reza de la siguiente forma según Armando Porras y López¹⁸ "... La tasa o impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario...", esto es que debe ser claramente determinado o determinable en cuanto a su cantidad, forma de pago y época de pago; esto para dar seguridad jurídica al gobernado y a la misma autoridad recaudadora, en razón de que al gobernado le evitará ser presa fácil de actos arbitrarios de los funcionarios recaudadores y de los actos de extorsión que desde tiempos inmemoriales son practicados por funcionarios de la Hacienda Pública y para la Autoridad recaudadora, en el sentido que evita la alusión de las contribuciones decretadas para satisfacer el gasto público de cada año por parte de hábiles contribuyentes, que buscan resquicios en la interpretación de los preceptos que marcan las cargas impositivas.

¹⁷ "LEGISLACIÓN FISCAL", Administración General Jurídica de Ingresos, 1996.

¹⁸ MARTÍNEZ, López Luis, "DERECHO FISCAL MEXICANO", 4ª ed., México, Porrúa, 1959.

Luis Humberto Delgadillo¹⁹ agrega que el impuesto "...que cada individuo está obligado a pagar deber ser cierto y no arbitrario..."; no arbitrario en el sentido de que deben especificarse el sujeto, objeto, cuota, forma de hacer el pago, valuación de la base, fecha de pago, quien paga y las penas en caso de infracción con lo que deja imposibilitada a la autoridad fiscal para realizar algún cobro excesivo.

PRINCIPIO DE ECONOMÍA

Este principio consiste en disminuir el diferencial que existe entre lo que se recauda y lo que en realidad se aplica al gasto público, por lo que tal principio es de importancia trascendental, tanto para los particulares como para el Estado.

Anualmente se aprueba y publica la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos de la que se desprenderá cuáles serán los ingresos destinados a la satisfacción de las diversas necesidades colectivas; si la recaudación fuera demasiado costosa, gran parte de los ingresos tendrían que destinarse a ésta, por lo que resultaría incosteable, aunado a lo anterior y como lo menciona Arrijo Vizcaíno²⁰ todo tributo debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable; su destino y justificación están constituidos por la satisfacción del gasto público.

PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD

El principio de mérito debe de aplicarse cabalmente en las leyes y reglamentos fiscales, utilizándose un lenguaje simple, claro y accesible al público en general.

¹⁹ PORRAS, y López Armando, "DERECHO FISCAL", México, Porrúa, 1972.

²⁰ "PRONTUARIO DE ACTUALIZACIÓN FISCAL", Sicco, No. 150, Año IX primera quincena de 1996.

La autoridad competente, con la finalidad de que este principio tenga además de una aplicación teórica, la práctica; estableció en el Artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación que las autoridades tributarias tienen la obligación de asistir gratuitamente a los contribuyentes, explicando las disposiciones fiscales; utilizando palabras comunes alejadas de los tecnicismos y en los casos que la información sea compleja deberán elaborar y distribuir a la mayoría de los contribuyentes folletos y volantes en los que se oriente eficazmente al público en general.

PRINCIPIO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR EL SUJETO PASIVO

Este principio se encuentra sustentado por el Artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente: "...corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario..." del cual se desprende que el contribuyente reconoce estar en la situación jurídica o de hecho establecida en la norma impositiva, para después calcular de acuerdo a los preceptos conducentes el monto a pagar a la autoridad recaudadora.

En caso de que el contribuyente haya determinado con inexactitud el monto de su crédito fiscal, la autoridad administrativa podrá en todo caso realizar sus actos rectificatorios determinando por sí, la cantidad correcta que debe pagar el contribuyente.

3.6. DE LA ORDEN DE EMBARGO PRECAUTORIO.

La intensificación de la actividad recaudadora en materia tributaria, que desvela a las autoridades nacionales, a los fines de poder cumplir con pautas

presupuestarias comprometidas con organismos internacionales de crédito, no puede exceder los límites propios que la Constitución consagra en orden a garantizar los derechos de propiedad, defensa e igualdad, entre otros.

Advertimos con preocupación, quienes nos ocupamos de las cuestiones tributarias, una marcada tendencia en los últimos tiempos, por lo menos a nivel legislativo y reglamentario, de pretender elevar los objetivos recaudatorios, a una cuestión prácticamente de Estado, soslayando o minimizando el grado de afectación que la implementación de las medidas en cuestión pudieran causar en la comunidad, en general, y a los ciudadanos/contribuyentes, en particular.

La profundización de este particular enfoque, donde los criterios político/económicos quedan muchas veces desplazados por pautas presupuestarias acordadas con mayor o menor tino, nos lleva a cuestionar, por lo menos desde este enfoque, los efectos desvalorados que se derivan de la adopción de medidas irreflexivas como las señaladas.

Por ello, dentro de tal contexto, causa justificada alarma algunas de las modificaciones introducidas recientemente por la última "Reforma Fiscal" (Ley 25239), en orden al otorgamiento de facultades inquisitivas exorbitantes a la AFIP, extrañas al procedimiento tributario nacional, las que se traducen en una equivalente reducción de los derechos de defensa junto con una mayor exposición patrimonial por parte de los particulares frente al Fisco.

Embargos preventivos o Precautorios:

La AFIP, y aun dentro del marco de procesos de determinación de oficio impositivos o liquidaciones de cotizaciones a los regímenes de la seguridad social, pero incluso antes de que el organismo fiscal se pronuncie a través de una resolución administrativa, ha pedido y obtenido judicialmente embargos

preventivos sobre los fondos depositados en las cuentas corrientes de los contribuyentes, determinados sobre las sumas liquidadas provisoriamente por la inspección actuante.

Recordamos, al respecto, que la substanciación del procedimiento de determinación de oficio tributaria tiene efecto suspensivo, es decir que, hasta tanto dicha determinación se realice y quede firme o se agote la vía administrativa pertinente, la AFIP no puede iniciar el proceso de ejecución fiscal.

La AFIP apelaba excepcionalmente, para actuar de tal modo, a una disposición legal incorporada al texto de la ley 11.683 por el art. 110 del decreto 14.341/46, modificada por la ley 23.658, de aplicación sumamente restringida hasta el presente por el organismo fiscal.

Dicha norma dispone que "en cualquier momento" la AFIP puede solicitar embargo preventivo o, en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios y los jueces deberán decretarlo en el término de veinticuatro horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste". (Art.111 Ley 11683 / t.o. 1998).

La medida cautelar señalada, sin embargo, excede las más de las veces los límites razonables en cuanto a la preservación del crédito fiscal, dado que la aplicación de la misma, actúa en los hechos como una medida extorsiva -vías de hecho según la terminología administrativa-, tendiente a doblegar al contribuyente en su voluntad de controvertir legalmente en sede administrativa o judicial el criterio fiscal originariamente adoptado por el que se determina diferencias en su contra.

La jurisprudencia tributaria habida hasta el presente constituye un testimonio elocuente acerca de los errores cometidos por el organismo fiscal al presumir omisiones o defraudaciones impositivas inexistentes, sobre la base de interpretaciones arbitrarias, interesadas o simplemente equivocadas.

Los numerosísimos fallos que han condenado al Fisco en sede administrativa (Tribunal Fiscal de la Nación) y/o judicial, como así también incluso las resoluciones mismas del organismo fiscal, al dejar de lado las imputaciones de sus funcionarios de menor jerarquía, revelan la falibilidad del Estado en sus relaciones con los particulares.

Los procedimientos recursivos así implementados contra los actos del Fisco persiguen, precisamente, asegurar la revisión de los criterios originarios adoptados por los funcionarios de menor jerarquía o especialización, ya sea en sede administrativa o judicial, con el objeto de detectar errores y preservar de mejor forma la aplicación del valor justicia en todos y cada uno de los casos. El efecto suspensivo del recurso atiende precisamente a no irrogar mayores perjuicios al contribuyente, hasta tanto adquieran mayor grado de verosimilitud las imputaciones originariamente realizadas por los funcionarios de inferior nivel del organismo fiscal.

El argumento sostenido reiteradamente por los funcionarios fiscales que tales procedimientos recursivos obstan a una mejor y rápida recaudación, al posibilitar chicanas defensivas, caen de su peso en tanto pretende utilizar un atajo con el cual esquivar la pesada remora que representan, para dicho enfoque, las garantías incorporadas a nuestra Constitución Nacional.

Al respecto, las más de las veces, la demora que se observa en la dilucidación de las determinaciones de oficio tiene por causa, precisamente, dilaciones en el trámite en sede administrativa. Ellas pretenden ser superadas a

costa del contribuyente, a quien se le priva progresivamente de legítimos derechos consagrados legislativamente en el devenir de gran parte del siglo pasado y que los objetivos recaudatorios ahora esgrimidos pretenden no sólo desconocer sino también deshacer.

Frente a la existencia de argumentos meramente dilatorios de algunas defensas, le queda siempre al Fisco el recurso de acelerar sus procesos de determinación de deuda obrando, como una efectiva traba para tales artilugios por parte de los contribuyentes, las exorbitantes tasas de interés actualmente en vigencia para las deudas fiscales.

Esta tentación legislativa de pretender "cortar por lo sano" e igualar por lo bajo, al colocar en la misma bolsa a "justos" y "pecadores", debe ser debidamente rectificadas, a fin de evitar que su aplicación llegue a producir graves perjuicios en el entramado social.

En este contexto, debe señalarse la operatoria implementada por la Comunicación "A" 2747 en la que, de común acuerdo, el B.C.R.A. da curso a las comunicaciones que sobre oficios judiciales le remita directamente la AFIP, mediante los cuales se solicita información o se ordena la traba o levantamiento de embargos generales de fondos y valores u otras medidas cautelares en las cuentas y depósitos que los contribuyentes tienen abiertas o constituidos en las entidades financieras.

A tal fin, la AFIP desarrolló el Sistema de Oficios Judiciales (SOJ), el cual utiliza Internet como vía de transmisión de los datos respectivos. A tal efecto, la Comunicación presume que la entidad financiera se ha notificado el día en que la AFIP circulariza por dicha vía el oficio.

Dicha circularización abarca a todas las entidades financieras del sistema financiero, por lo que la traba de un embargo, del modo señalado, afecta potencialmente a la totalidad de las cuentas corrientes del contribuyente abiertas en el sistema.

Puede darse, y de hecho se da, que la pretensión global y generalizada del embargo, dé origen a una multiplicación del mismo según la cantidad de cuentas corrientes que tuviera abierta el contribuyente de manera que, a pesar de estar hipotéticamente cubierto el importe con los fondos existentes en una cuenta, puede quedar trabado el embargo ordenado y, en forma también automática y por el mismo importe, en las demás cuentas del contribuyente.

Este mecanismo, que se advierte recaudatoriamente útil en cuanto a la simplicidad y economía del trámite, resulta ilegal, en cuanto avanza de forma abusiva sobre el patrimonio del afectado sin contemplar mecanismos dentro del mismo sistema para que, en forma automática, se detengan sus efectos una vez cubierto el importe embargado.

Para levantar los embargos indebidamente trabados en las demás cuentas es menester, pues, acceder al letrado fiscal a cargo de la ejecución, a fin de que la misma sea dejada sin efecto, previa intervención judicial, si el oficio fue ordenado en dicha sede.

En el ínterin, el perjuicio que este tipo de medidas puede causar pasa de la potencia al acto. El contribuyente que ya ha sufrido el embargo de su cuenta corriente recibe noticias de otro Banco, en el que tiene también cuenta corriente, que los fondos depositados destinados a hacer frente a sus obligaciones regulares también han sido embargados. Los cheques de pago diferido que hipotéticamente hubiera emitido siguen depositándose a la fecha de vencimiento y ellos son rechazados por la entidad girada. La asfixia financiera del contribuyente aparece

súbitamente, por una causa posiblemente injustificada, sobre la cual el organismo fiscal, también hipotéticamente, no se ha expedido aún.

Se perfecciona, así, un perjuicio concreto contra el contribuyente, potenciado tantas veces como cuentas corrientes tenga el "presunto deudor", que excede holgadamente las pautas de previsibilidad y resguardo que el organismo fiscal podría aducir al solicitar estas medidas.

Adviértase que un embargo sobre una cuenta corriente representa, para una empresa o comercio, un ataque específico y directo contra el ejercicio de su actividad.

La adopción de una medida de este tipo, en el caso de embargos preventivos, constituye por sí misma un exceso en cuanto a la garantía pretendida y sólo podría ser autorizada por el Juez, en hipótesis de excepción, cuando la pretensión asegurativa realmente se justifique.

Corresponderá en tal caso al Fisco acreditar ante el Juez los extremos señalados precedentemente para apelar a este tipo de medidas. Por el contrario, si así no lo hiciera, tal pretensión debe ser rechazada, atento la necesidad de preservar el derecho de propiedad y defensa del Contribuyente, comprometidos por un actuar irreflexivo o abusivo de la AFIP.

Por otra parte, el Fisco dispondría de otros medios alternativos, como sería la posibilidad de solicitar el embargo de otro tipo de bienes (inmuebles o muebles), con un menor grado de afectación del derecho de comerciar y ejercer industria lícita, igualmente efectivos en orden a la cobertura de un riesgo patrimonial inminente para el Fisco.

A pesar de la contundencia de los términos en que se expresa el texto del art. 111 de la ley 11.683, en cuanto prescribe que los jueces deberán decretar el embargo preventivo en el plazo perentorio de veinticuatro horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste, la buena doctrina es la que le atribuye al juez la facultad de resolver acerca de la procedencia o improcedencia del pedido. Lo contrario implicaría vulnerar lisa y llanamente principios de rango constitucional. El art. 109 de la Constitución Nacional prohíbe expresamente al Presidente de la Nación ejercer funciones judiciales, resultando obvio que lo que le está prohibido a la máxima autoridad del Poder Ejecutivo le está, con más razón, prohibido a los funcionarios de inferior rango.

Cuando el art. 111 de la ley 11.683 prescribe que el organismo fiscal podrá solicitar el embargo preventivo *en cualquier momento* estaría habilitándolo a requerir la medida aun sin que medie resolución dictada por el Juez Administrativo. Con tal alcance, se estaría sometiendo a los particulares a medida cautelares con afectación de sus derechos por el mero trámite de apertura de un procedimiento administrativo en el que funcionarios de inferior rango han evaluado la situación fiscal de aquéllos, sin el debido control administrativo que deviene de la intervención de la máxima autoridad del organismo recaudador.

3.7.CONCLUSIONES Y PROPUESTAS ACERCA DEL EMBARGO PRECAUTORIO.

La interpretación de dicha norma legal, en sí misma excede cualquier opinión en el sentido de darle primacía al interés público sobre el privado ya que, en efecto, tal primacía debe entenderse con prudencia porque si el primero de esos intereses actúa con exceso sobre el segundo, ya no hay primacía sino abuso. Cuando los intereses públicos se reservan privilegios, ellos han de estar en

relación directa con la necesidad de su institución respectiva. En cuanto la excedan, evidentemente que el privilegio debe caer o cesar.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el régimen de medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular estrictez, dicho criterio debe operar simétricamente respecto de las cautelares asegurativas.

No se debe perder la sensibilidad respecto de las violaciones de los derechos de las personas para no caer en la degradación de la juridicidad y del Derecho como protector de los particulares, para lo cual es menester insistir en el mantenimiento de los principios garantizadores básicos. Utilizar al embargo preventivo como un medio extorsivo importa, lisa y llanamente, una violación de aquellos derechos. La adopción de este tipo de medidas, sin la intervención judicial previa, implica directamente un desconocimiento de los principios básicos que caracterizan a la forma republicana de gobierno adoptada por nuestra Constitución Nacional y, consecuentemente, una afrenta a la vigencia del estado de derecho en el país.

3.7.1. TIPOS DE EMBARGO

1. En vía de ejecución o embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución

Es un Acto unilateral imperativo y coercitivo por medio del cual la autoridad competente, busca el aseguramiento del pago de los créditos fiscales determinados no cubiertos en los plazos que señala la ley.

2. Precautorio

Medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para evitar probables daños y perjuicios en contra de los intereses del fisco por incumplimiento de obligaciones a cargo del contribuyente.

3. Embargo en la vía administrativa.

Es el embargo que se practica únicamente a solicitud del contribuyente sobre bienes que el mismo señale como forma o medio de garantizar el interés fiscal.

3.7.2. BIENES NO SUCEPTIBLES DE EMBARGO

- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio de ejecutor.
- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrá ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad, si a ella están destinados.
- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

- El derechos de usufructo, pero no los frutos de esté.
- Los derechos de uso o de habitación.
- El patrimonio de la familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la propiedad.
- Los suelos y salarios.
- Las pensiones de cualquier tipo.
- Los ejidos.

CAPITULO IV

4.1.- LA CONSTUMBRE COMO ARGUMENTO JURIDICO PARA DECRETAR EL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL EN MÉXICO

Según el Jurista Rafael de Pina Vara en su diccionario Jurídico manifiesta que la costumbre es "...la forma espontánea de creación de normas de conducta. Regulación de la conducta surgida espontáneamente de un grupo social y de observancia voluntaria para quienes lo constituyen, sin que ante su infracción quepa la posibilidad de la imposición forzosa por la autoridad salvo que se encuentre incorporada al sistema judicial.

La costumbre es entendida corrientemente como expresión del derecho. La costumbre no obstante puede o no puede ser derecho. Lo es cuando el legislador lo acepta como tal, si el legislador mexicano no hubiera dictado preceptos expesos, en virtud de la cual la costumbre es aplicable supletoriamente, en defecto de la ley, en aquellos casos en que está señalada como norma de esta naturaleza, no podríamos considerarla ni utilizarla como porción del derecho..."

Queda entendido pues, que si bien es cierto que la costumbre hace derecho, mientras se aplica de manera arbitraria como ya se ha demostrado dentro de esta investigación, y como se corroborará dentro de este capítulo, se está ante una flagrante violación a la Ley Suprema, la costumbre sólo debe aplicarse en los casos , en los que la misma ley así lo permita, no de forma cotidiana como se hace en materia fiscal, porque desde mi punto de vista esta aplicación se hace de manera cotidiana y haciendo a un lado violaciones a las garantías individuales, como si estas ni existieran.²¹

4.2. PLANTEAMIENTO DE LA ANTICONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL EN MÉXICO.

El artículo 145, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando se percaten de alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal, o cuando exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, quienes cuentan con el plazo de un año para emitir resolución que finque el crédito que, en su caso, llegase a existir, lo que se traduce en una violación a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comento utilice los términos "contribuciones causadas", toda vez que la causación de una contribución se encuentra estrechamente vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero. Por otra parte, la remisión al diverso numeral 55 del propio código, no torna constitucional el precepto, toda vez

²¹ De Pina Vara Rafael. Ed. Ob. Cit. Págs.198,199.

que las hipótesis previstas en este artículo sólo facultan a la autoridad a llevar a cabo el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que deban pagar contribuciones, pero de ello no puede seguirse que el embargo precautorio pueda trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de modo que pretender justificar la medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de un año que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra.

A su vez el artículo 155 del Código Fiscal en su fracción I, dispone el derecho a señalar bienes embargables y se deberán sujetar al orden siguiente:

“Art. 155. La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

Obviamente es muy sencillo embargar dinero, metales preciosos o los depósitos bancarios, ya que los mismos son de fácil realización, para aplicarlos al crédito fiscal.

Ahora bien, de acuerdo a la reforma al Código Tributario se introdujo el nuevo artículo 156 bis, que es el que regula los embargos a las cuentas bancarias, para establecer lo siguiente:

“Art. 156 bis. En el caso de embargo de depósitos bancarios en términos del artículo 155 fracción I, del presente Código, la autoridad que haya ordenado el

embargo girará oficio al gerente de la sucursal bancaria a la que corresponda la cuenta, a efecto de que la inmovilice y conserve los fondos depositados.

La institución bancaria deberá informar a la autoridad a que se refiere el párrafo anterior, el incremento de los depósitos bancarios por los intereses que se generen, en el mismo periodo y frecuencia con que lo haga el cuenta habiente.

Los fondos únicamente podrán transferirse al fisco federal una vez que el crédito fiscal relacionado quede firme, y hasta por el importe necesario para cubrirlo.

En tanto el crédito fiscal garantizado no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas bancarias embargadas podrá ofrecer otra forma de garantía de acuerdo con el artículo 141 de este Código, en sustitución del embargo a las cuentas. La autoridad deberá resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o el requerimiento de requisitos adicionales, dentro de un plazo máximo de 10 días. La autoridad tendrá la obligación de comunicar a la institución bancaria el sentido de la resolución, enviándole copia de la misma, dentro del plazo de 15 días siguientes al en que haya notificado dicha resolución al contribuyente, sino lo hace durante el plazo señalado, la institución bancaria levantará el embargo de la cuenta.”

Es muy cuestionable el hecho de que no se tenga cuidado de parte de nuestros legisladores al aprobar esta reforma totalmente arbitraria y fuera de lugar. Primero que nada deseamos dejar de manifiesto que no deseamos criticar la facultad que posee la autoridad fiscal de embargar, ya que de antemano sabemos que es necesario el que existan medidas de apremio para hacer efectivo el débito correspondiente, tomando en consideración que se pretende salvaguardar el interés público, ya que si no es así el Estado se quedaría sin manera de sufragar los gastos públicos.

Aún y cuando las autoridades tributarias poseen infinidad de facultades, es de hacerse notar que las mismas no se ejercen de la forma que se desee, en virtud de que como bien sabemos también existen garantías individuales que tenemos todos los gobernados, que están consagradas en nuestra Constitución, por lo cual deben ser respetadas, ya que en caso contrario los particulares podrán ejercer los medios de defensa pertinentes. En nuestro caso es importante observar lo que dispone el artículo 14 constitucional en su segundo párrafo, que a la letra dice:

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.

De esta parte de nuestra Carta Magna, se desprende que para que a alguien se le prive de sus propiedades, posesiones o derechos se requiere como requisito previo de un juicio, es decir, primero un juicio y después la privación.

En nuestro caso, los congelamientos a las cuentas bancarias constituyen desde nuestra perspectiva una violación total a esta garantía individual, denominada también de audiencia, ya que sin previo aviso o procedimiento administrativo alguno, se congelan las cuentas sin previo aviso al contribuyente.

Al respecto también sirven de apoyo los siguientes criterios judiciales:

Novena época, instancia: séptimo tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito. fuente: semanario judicial de la federación y su gaceta, tomo: xv, enero de 2002, tesis: i.7o.a.41 k AUDIENCIA. CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA.

De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo a tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite; que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 3077/2001. Comité Particular Ejecutivo Agrario del Nuevo Centro de Población "Miguel de la Madrid Hurtado". 10 de

octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Amelia Vega Carrillo.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 133, tesis P./J. 47/95, de rubro: "FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO".

Novena Epoca

Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Diciembre de 1995, Tesis: P./J. 47/95, Página: 133

4.2.1.FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO.

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.

Amparo directo en revisión 2961/90. Opticas Devlyn del Norte, S.A. 12 de marzo de 1992. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1080/91. Guillermo Cota López. 4 de marzo de 1993. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo directo en revisión 5113/90. Héctor Salgado Aguilera. 8 de septiembre de 1994. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Raúl Alberto Pérez Castillo.

Amparo directo en revisión 933/94. Blit, S.A. 20 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1694/94. María Eugenia Espinosa Mora. 10 de abril de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintitrés de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con

el número 47/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

Novena Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999, Tesis: VIII.1o.43 A

4.2.2.PROCEDIMIENTOS EN MATERIA FISCAL. SUS ETAPAS O FASES SON ANÁLOGAS A LAS DE UN JUICIO.

Los juicios, como los procedimientos seguidos en forma de juicio, están integrados por las siguientes fases: a) Previa al juicio; b) Instrucción del juicio; c) Sentencia; y d) Ejecución. Del estudio de los procedimientos en materia fiscal se concluye que análogamente se aprecian en éstos, de manera sustancial, iguales etapas o fases a las indicadas, siendo éstas:

a) Fiscalización, cuyo objeto es verificar que se cumplan con las obligaciones que imponen las normas, implicando usualmente actos de molestia;

b) Determinación de créditos fiscales, consistente en un típico procedimiento seguido en forma de juicio, que concluye con un acto de privación (liquidación de un crédito fiscal), toda vez que en ese momento procesal es cuando se constituyen los derechos y obligaciones que son vinculatorios entre las partes y puede suscitarse alguna controversia entre ellas -fisco, contribuyente y terceros vinculados- y atendiendo a la finalidad de afectación y alcance, es que se aplican, por analogía, en esta etapa las formalidades previstas en el artículo 14, párrafo segundo constitucional; y por último,

c) Ejecución, la cual está constituida por una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme (generada en la etapa de determinación), que constituye la prueba legal de la existencia y validez del crédito, de su liquidez e inmediata reclamación, similar en estos aspectos a una sentencia ejecutoriada.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO. Amparo en revisión (improcedencia) 568/99. Rogelio Martínez Cárdenas. 24 de septiembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: René Silva de los Santos. Secretario: Miguel Rafael Mendiola Rocha.

Además de lo anterior, aún y cuando existen diversas facultades que posee la autoridad tributaria federal, es inexcusable que la misma debe acatar algunas disposiciones mínimas que deben poseer los actos administrativos, para tal efecto se hace necesario que deberán cumplir con los requisitos que dispone nuestra Constitución Política en su artículo 16 en el primer párrafo, el cual textualmente señala:

“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

En este mismo orden de ideas, también el Código Tributario en su artículo 38 al respecto dispone lo siguiente:

“Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.”

De lo transcrito en estos preceptos legales, recogemos que invariablemente se deberán reunir algunos requisitos:

1. Se requiere un mandamiento escrito de una autoridad competente.
2. Que funde y motive la causa legal del procedimiento.

4.2. 3.MANDAMIENTO ESCRITO DE AUTORIDAD COMPETENTE.

El mandamiento escrito, es un requisito sine quanon de los actos de autoridad, ya que recordemos que en nuestro país nos regimos por el derecho escrito, no es válido algún acto que no conste por escrito, ya que al tener el documento, es decisión propia y exclusiva del particular decidir si lo consiente o

acude a defenderse del acto en comento, en el caso que a nosotros nos ocupa el congelamiento de las cuentas, nunca es del conocimiento del contribuyente, ya que arbitrariamente se lleva a cabo la multicitada actividad ilegal.

Adicionalmente del acto de autoridad por escrito, el mismo deberá ser suscrito por autoridad competente, es decir, tendrá que tener facultades expresas para llevar a cabo tal actuación, de ahí es donde radicaría la defensa a instaurar por parte de los gobernados, ya que como podemos observar de la lectura del nuevo artículo 156 bis del Código Tributario Federal, el sujeto que va a congelar la cuenta es el gerente de la sucursal bancaria en turno, lo cual lo convierte en incompetente, ya que el funcionario que llevará a cabo tal actuación, es un empleado del banco, nunca un funcionario del Servicio de Administración Tributaria.

Adelantándonos un poco a los informes justificados que seguramente rendirán los funcionarios fiscales al conocer este concepto de violación, en el respectivo juicio de garantías, seguramente dirán que ellos se pueden apoyar en el personal que requieran para su ejercicio, lo cual es totalmente ilegal, ya que un gerente de sucursal bancaria, no posee ninguna atribución de acuerdo al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, por ende al ser llevada a cabo por ese sujeto (gerente bancario), estaríamos ante una figura inexistente, lo que se traduce en la inconstitucionalidad del mencionado congelamiento de cuentas bancarias.

En este punto es importante resaltar el hecho de que como sabemos en materia tributaria existen competencias originaria y delegada; es decir, hay competencia originaria cuando el acto lo lleva a cabo el sujeto que realmente posee esa calidad, pero también puede existir competencia delegada, cuando el titular de la misma, por algún motivo no puede firmar o emitir el acto, para lo cual se auxilia de sus subordinados. Lo trascendente en este sentido, es que el suplido

posee la facultad en el Reglamento del SAT de delegar, pero solo a los que establece el mismo Reglamento, pero a nadie más. Luego entonces, aún y cuando se pretenda argumentar que se le delega al gerente de la sucursal bancaria la facultad de congelar las cuentas bancarias, dicha delegación es ilegal al no estar plasmada en una ley.

4.3. JURISPRUDENCIA RELACIONADA CON LA ANTICONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL

4.3.1. EN CUANTO A LA COMPETENCIA

COMPETENCIA ORIGINARIA, COMPETENCIA DELEGADA Y COMPETENCIA POR AUSENCIA.- SU DISTINCION. La competencia originaria es aquella en la cual las facultades o atribuciones de un órgano específico de la Administración Pública se traducen en un acto concreto lesivo o favorable (acto negativo o positivo) al particular, siempre que el ejercicio de facultades emane de un texto expreso de una ley, reglamento o cualquier otro ordenamiento con fuerza coercitiva, y lo haga como titular del órgano de autoridad previsto en el precepto correspondiente. En tanto que la competencia delegada surge de un acuerdo delegatorio de facultades emitida por un órgano de la propia Administración Pública, cuyo titular cuenta con la competencia originaria y con la atribución para delegar, con la modalidades y condiciones que el propio acuerdo determine, las facultades que el ordenamiento aplicable disponga, en autoridades subalternas del órgano que las delega, hipótesis en la cual éstas actuarán siempre a nombre propio, mas no de la autoridad que les delegó las facultades ejercidas, conservándolas en todo caso el órgano emisor del acuerdo. Por su parte, la competencia por ausencia se actualiza cuando, existiendo un precepto legal o reglamentario que prevé las facultades en favor de un órgano en particular, se deja el ejercicio de éstas en autoridades de menor jerarquía que de aquél

dependan, ante la ausencia del titular del órgano correspondiente, en cuyo supuesto quien suple la ausencia lo hace a nombre del sustituto y no a nombre propio, debiendo manifestar que actúa en ausencia para que el acto emitido sea legal. En los tres casos, la autoridad está obligada a citar en sus resoluciones y con toda precisión, tanto el fundamento como el ordenamiento que contemplan la competencia ejercida, a fin de cumplir con el mandato constitucional de que todo acto de molestia debe fundar y motivar en sí mismo, y no en documento distinto, la causa legal del procedimiento.

Revisión No. 379/85.- Resuelta en sesión de 20 de septiembre de 1989, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Avelino C. Toscano Toscano. RTFF, 3a. Epoca. Año II. Septiembre de 1989. No. 21, pág. 30.

COMPETENCIA, NECESIDAD DE FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA.- La garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prescribe que los actos de molestia, para ser legales, requieren, entre otros requisitos e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica; lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues en caso contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo, esto es, si tiene facultad o no para emitirlo. Visible en: T. C. del 13o C. Informe 1989, 3a. P., Vol. 11, p. 1037 RTFF, 3a. Epoca. Año III. Agosto de 1990. No. 32, pág. 7.

COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EMISORA DE UNA RESOLUCION. DEBE FUNDARSE EN EL CUERPO MISMO DEL DOCUMENTO.- Cuando el artículo 16 constitucional prescribe que nadie puede ser molestado en

su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino mediante mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está consagrando dos garantías individuales: la de competencia y la de fundamentación y motivación. La garantía de competencia prescribe que una autoridad sólo puede actuar en determinado sentido si existe una norma jurídica que la autorice para conducirse así. La garantía de fundamentación y motivación reviste dos aspectos: el formal, por cuanto exige que en el documento en donde se contenga el acto de molestia conste una exposición de las circunstancias de hecho y las normas o principios de derecho que condujeron a la autoridad a inferir el acto de molestia; y el material, por cuanto exige que las circunstancias de hecho, siendo ciertas, encuadren en las hipótesis de los preceptos invocados conforme su recta interpretación. Ahora bien, la circunstancia de que tanto la doctrina como la jurisprudencia hayan dado un tratamiento independiente a cada una de estas garantías, la de competencia y la de fundamentación y motivación, no significa en modo alguno que sean ajenas entre sí, o se excluyan en su aplicación en favor de un gobernado a quien se ha inferido un acto de molestia. Por el contrario, precisamente gracias a su interpretación conjunta pueden alcanzarse efectivamente los propósitos perseguidos por el Constituyente al plasmarlas como garantías de rango constitucional. En efecto, si al regular el acto de molestia el artículo 16 constitucional exige, por una parte, la existencia de un precepto de derecho que faculte a la autoridad para realizar el acto (competencia) y, por otra parte, la cita de todos los hechos y preceptos de derecho que originen el acto (fundamentación y motivación), es de concluirse entonces que dentro de esta cita de preceptos debe incluirse concretamente aquél que dé facultades a la autoridad, puesto que precisamente la competencia es el primer presupuesto y punto de partida para la emisión del acto de molestia, lo que significa sencillamente que la competencia también debe estar fundada en el mandamiento de autoridad. Para aceptar esta conclusión, bastaría considerar que tanto la competencia como la fundamentación y motivación se consagraron por el Constituyente en un solo objetivo común: brindar seguridad jurídica al gobernado

frente a la actuación de los órganos del Estado, poniendo a su alcance todos los medios necesarios para la defensa de sus intereses; en este orden de ideas, de admitir un criterio distinto, eximiendo a la autoridad de fundar su competencia, equivaldría a privar al particular de la aptitud enteramente legítima de conocer al menos la norma legal que permite a la autoridad molestarlo en su esfera jurídica y en su caso, de controvertir su actuación si no se halla ajustada a derecho.

Amparo directo 953/86. Constructora Alo, S. A.- 30 de septiembre de 1986.- Unanimidad de votos.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Volúmenes 205-216, Sexta Parte, p. 112. (Visible en pp. 1035 y 1036 del Tomo C-E de "La Constitución y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación")

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Novena Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Octubre de 2001, Tesis: 2a. CXCVI/2001, Página: 429. AUTORIDADES INCOMPETENTES. SUS ACTOS NO PRODUCEN EFECTO ALGUNO.

La garantía que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denota que la competencia de las autoridades es uno de los elementos esenciales del acto administrativo. Entre sus características destacan las siguientes:

a) requiere siempre de un texto expreso para poder existir;

b) su ejercicio es obligatorio para el órgano al cual se atribuye y

c) participa de la misma naturaleza de los actos jurídicos y abstractos, en el sentido de que al ser creada la esfera de competencia, se refiere a un número indeterminado o indeterminable de casos y su ejercicio es permanente porque no se extingue en cada hipótesis. Ahora bien, estas características encuentran su fundamento en el principio de legalidad, según el cual, las autoridades del Estado

sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y términos que la misma determina, de tal manera que esta garantía concierne a la competencia del órgano del Estado como la suma de facultades que la ley le da para ejercer ciertas atribuciones. Este principio se encuentra íntimamente administrado a la garantía de fundamentación y motivación, que reviste dos aspectos: el formal que exige a la autoridad la invocación de los preceptos en que funde su competencia al emitir el acto y el material que exige que los hechos encuadren en las hipótesis previstas en las normas.

En este sentido, como la competencia de la autoridad es un requisito esencial para la validez jurídica del acto, si éste es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en las hipótesis previstas en las normas que fundaron su decisión, es claro que no puede producir ningún efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte, quedando en situación como si el acto nunca hubiera existido.

Inconformidad 292/2001. Víctor Hugo Bravo Pérez. 5 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras. QUE FUNDE Y MOTIVE LA CAUSA LEGAL DEL PROCEDIMIENTO.

La garantía de fundamentación consiste en que los actos que originen la molestia que señala el 16 constitucional, deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista en una ley que lo autorice. La exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que se traducen en las siguientes condiciones:

I. En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;

II. En que el propio acto se prevea en dicha norma;

III. En que su contenido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;

IV. En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos

La motivación de la causa legal del procedimiento implica que, existiendo una norma jurídica, el caso o situación concretos al respecto de los que se pretende cometer el acto autoritario de molestia, sean aquellos a que alude la disposición legal.

Ahora bien el Maestro Luis Raúl Díaz González establece que “es la acción que lleva a cabo una autoridad cuando en su determinación incluye el razonamiento expreso, que explica y justifica las causas que tomó en cuenta para establecer que determinado caso concreto se ajusta exactamente a la hipótesis legal.”

Sirven de apoyo los siguientes criterios judiciales:

4.3.2 EN CUANTO A LA FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los

motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de qué ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a). Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b). Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado. Visible en: Gaceta S. J. F. No.64. 2o. T. C. del 6o. C., abril 1993, p. 43. RTFF, 3a. Epoca. Año VI. Junio de 1993. No. 66, págs. 28 y 29.

De acuerdo con los artículos 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y 16 constitucional, todo acto de autoridad se debe fundar y motivar, de manera que, la motivación exigida por el precepto supramencionado, consiste en expresar el razonamiento, en el texto mismo del acto autoritario, a través del cual, quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Esto es, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho en que se apoyó la autoridad para determinar la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.

Juicio Atrayente No. 79/90/284/90 y 29/91 Acumulado.- Resuelto en sesión de 5 de agosto de 1993, por mayoría de 4 votos y 2 parcialmente en contra.-

Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego. RTFF, 3a. Epoca. Año VI. Agosto de 1995. No. 68, pág. 9.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- FINALIDAD DEL CUMPLIMIENTO DE ESTOS REQUISITOS. La motivación y fundamentación exigidas por el artículo 16 Constitucional para todo acto de molestia que provenga de la autoridad, siempre deben satisfacerse. Entre sus propósitos se encuentra tanto el que el particular conozca las razones que tuvo la autoridad para emitir el acto, como los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se apoyó para esa emisión, a efecto de que en un momento dado pueda combatirlo, evitando que quede en estado de indefensión.

Juicio de Competencia Atrayente 21/89.- Resuelto en sesión de 23 de noviembre de 1989, por mayoría de 4 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego. RTFF. Tercera Epoca. Año II. No. 23. Noviembre 1989, p. 14.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca. Revisión No. 1367/87.- Resuelta en sesión de 2 de agosto de 1990, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Ma. de Jesús Herrera Martínez. RTFF. Año III. No. 32. Agosto 1990, p. 20.

El embargo practicado a los contribuyentes es totalmente ilegal, pero al ser así, implica que el particular interponga medios de defensa. En el caso que a

nosotros nos ocupa sugerimos interponer amparo indirecto en contra del congelamiento de cuentas bancarias.

El primer motivo por el cual es ilegal, es porque aún no existe crédito fiscal firme, sobre el cual se pueda o deba practicar el embargo de las cuentas, en este sentido es importante utilizar las jurisprudencias que declaran inconstitucional al artículo 145 del Código Tributario.

Otro punto de ilegalidad es que se viola totalmente la garantía de audiencia, en virtud de que al contribuyente no se le dio oportunidad de instaurar una defensa oportuna, ya que sin más ni más se le congela la cuenta, lo que constituye un acto arbitrario. Nunca se le dio a conocer la medida de embargo a las cuentas.

Es importante revisar la competencia que se debe tener, para llevar a cabo un acto lesivo de garantías individuales, en el caso que nos ocupa, el gerente de la sucursal bancaria, es totalmente incompetente para realizar actos de autoridad como lo es el congelar los fondos. Imagínese usted amigo lector, después nos van a decir que cualquier sujeto que pase por la calle podrá hacer embargos a los contribuyentes.

Evidentemente las autoridades deberán fundar y motivar todos los actos que llevan a cabo, al congelar una cuenta así porque sí, nunca se le informa al contribuyente las causas o motivos que orillaron a tomar esa decisión, lo cual se traduce en una violación a estas garantías. Por si ello fuese poco, suponiendo sin conceder, las autoridades deberán motivar sus actuaciones, es decir, deberán manifestar las circunstancias que los llevaron a ejercer su facultad, usted cree que lo podrán hacer.

Lo que es muy lamentable, es el hecho de que mientras se litiga en tribunales esta ilegalidad, al contribuyente se le impida realizar sus actividades comunes.

4.4.- DEL JUICIO DE AMPARO; EJEMPLO DE AMPARO CONTRA UNA ORDEN EMBARGO PRECAUTORIO.

Con fecha 4 de julio de 1996, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Administración Local de Auditoría Fiscal Querétaro, mediante el oficio 454-A-V-6-VII-830, con fundamento en los Artículos 42 Fracción III, del Código Fiscal de la Federación, 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 111 apartado B fracciones IV, XXVI y último párrafo apartado F) del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ordenó la visita domiciliaria No. R.I.F. 070002/96, al C. Contribuyente Juan Carlos Pérez Olvera, por el ejercicio comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1995, para verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecto como sujeto directo y responsable solidario de las siguientes contribuciones federales: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto al activo e impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, autorizando a los CC. Marcela Urquiza Trejo, Pueblito Rangel Girón, Israel Gualito Solís.

El día 5 de julio de 1996, se emitió el acta parcial de inicio folio número 04021810096005, de la cual se desprende que el C. Rafael Flores Saavedra ante la ausencia del contribuyente visitado fue requerido para que bajo protesta de decir verdad, manifestara si se había presentado o no a la fecha de inicio de la diligencia, el formulario de uso múltiple de pago de contribuciones, el cual contiene las declaraciones anuales de impuestos sobre la renta, impuesto al activo e impuesto al valor agregado, por el ejercicio fiscal 1995 sujeto a revisión,

expresando esta persona lo siguiente: no sé y que además no se quiere involucrar porque a pesar de que el C. Juan Carlos Pérez Olvera es representante legal de NIETO DISEÑO DE MUEBLES, S.A. DE C.V., manifiesta que dicho contribuyente no se presenta para nada en esta empresa y que no se quiere involucrar en sus asuntos personales.

Asimismo le fue requerido por los visitadores, la exhibición de libros de contabilidad así como los documentos relacionados con el ejercicio fiscal sujeto a revisión, a lo que manifestó que en dicho domicilio fiscal sólo se encuentra documentación relacionada con la empresa denominada NIETO DISEÑO DE MUEBLES, S.A. DE C.V. y que por lo tanto no se hace responsable de dicha diligencia.

En virtud de que el C. Mario Muñoz Bocanegra se negó a firmar de recibido el acta parcial de inicio, se procedió a dejar un tanto legible de la mencionada acta sobre la mesa de trabajo de madera, de base de hierro forjado ubicada, en la oficina del domicilio fiscal del contribuyente visitado.

Es el caso, que con fecha 3 de octubre de 1996, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de La Administración Local de Auditoría Fiscal No. 55 de Querétaro, Subadministración de Auditoría Fiscal de Querétaro, notificó al Contribuyente, que se encuentra dentro de las causales de determinación presuntiva, en virtud de que en el desarrollo de las facultades de comprobación, se conoció que no había presentado la declaración del ejercicio sujeto a revisión, con fundamento en los Artículos 58 Fracción I, 55 Fracción I del Código Fiscal de la Federación en vigor y Artículo 17 Fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En fecha 11 de octubre de 1996, fueron notificadas al contribuyente la orden y acta de embargo precautorio, respectivamente y la inscripción de éste en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio en el Estado.

Los Artículos 116, 117 Fracción I, inciso d), del Código Fiscal de la Federación, establecen la procedencia del recurso de revocación contra el acto administrativo, mediante el cual se le decretó el embargo precautorio al C. Juan Carlos Pérez Olvera, para efectos del presente caso práctico, presentamos a continuación, el escrito que contiene el recurso en cuestión, con los agravios debidamente separados y presentado en tiempo y con la debida formalidad.

A N T E C E D E N T E S

CONTRIBUYENTE.- Juan Carlos Pérez Olvera.

DOMICILIO FISCAL.- Progreso No. 8, Centro, Querétaro, Qro.

R.F.C.- PEOJ-750708-GM9.

ASUNTO.- Se Presenta Recurso.

C. P. VÍCTOR VEGA Y VILLA.

ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO DE
INGRESOS DE QUERÉTARO.

ADMINISTRACIÓN REGIONAL CENTRO.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

P R E S E N T E

C. LIC. JUAN CARLOS PÉREZ OLVERA, por mi propio derecho, señalando como domicilio para oír y recibir toda clase de notificaciones mi domicilio fiscal cito en el número 8 de la calle de Progreso, Centro Histórico de esta ciudad de Santiago de Querétaro, Qro., y autorizando para que en mi nombre y representación las reciban en los términos del Artículo 19 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, los CC. Lics. César Sánchez Nieto, y/o Rafael Flores Saavedra, ante Usted Administrador, respetuosamente comparezco para exponer:

Que por medio del presente curso y con fundamento en los Artículos 116, 117 Fracción I, inciso d), 120, 121, 122, 123, 125, 130 y 144 del Código Fiscal de la Federación en vigor, vengo en tiempo y con la debida formalidad a interponer el recurso de revocación y nulidad de actuación, en los siguientes términos.

LEYES VIOLADAS.- Artículos 55, 56, 58, 59, 60, 61, 63, 145 del Código Fiscal de la Federación en vigor y Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

RESOLUCIÓN QUE SE IMPUGNA.- La resolución formulada por el C. Administrador Local de Auditoría Fiscal, de fecha 3 de octubre de 1996, mediante el oficio numero 454-A-V-6-VII-830, donde se ordena el embargo precautorio y como consecuencia de ésta, el acta de embargo de fecha 11 de octubre de 1996, llevada a cabo por los CC. Lic. Juan Carlos Muñozuri y C.P. Marco Antonio Hernández Reséndiz y la inscripción de éste en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio en el Estado.

Resolución que me fue notificada en fecha 11 de octubre de 1996, mediante el acta de embargo precautorio respectiva, de la cual anexamos copia certificada.

EXPRESIÓN DE AGRAVIOS

PRIMERO.- La resolución que se impugna me causa un primer agravio al violarse los Artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación directa con los numerales 56 y 145 Fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que desde este momento tacho de inconstitucionales, al considerar la autoridad administrativa en la resolución recurrida que "...Ahora bien, durante el desarrollo de la visita, se conoció que el contribuyente visitado ha realizado maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tales como no presentarse al inicio de la visita domiciliaria, por lo que se entendió dicho inicio con un tercero...".

Al aplicarme el numeral 145 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que como repito, es inconstitucional, en razón de crear un estado de incertidumbre en relación al monto por el que se ordenó el embargo precautorio en perjuicio del que suscribe, toda vez que bajo el pretexto de asegurar el interés fiscal, que no ha nacido en virtud de que no se ha determinado algún crédito fiscal, me deja en total estado de indefensión, al no permitir el ordenamiento legal en cita, la defensa adecuada que se consagra en el Artículo 14 Constitucional, con lo que se conculca la garantía de audiencia, al no establecerse un procedimiento justo, para que el suscrito conozca e impugne el monto que en su caso y suponiendo sin conceder, llegase a adeudar, para que se pudiera garantizar el interés fiscal que el artículo en análisis pretende proteger.

En este orden de ideas, la autoridad fiscal manifiesta que he realizado maniobras tendientes a evadir mis obligaciones fiscales, traducidas en el hecho de no estar presente al inicio de la visita domiciliaria, situación que de ninguna manera quiere decir que pretenda evadirme de determinada obligación, que en su caso y suponiendo sin conceder se actualizara, ya que en el ordenamiento legal denominado Código Fiscal de la Federación, no se encuentra definido detalladamente cuáles son o qué se puede entender como maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales, a mayor abundamiento, el numeral invocado por la autoridad, le permite que según su criterio, decida que por tal o cual circunstancia, el contribuyente pretende evadirse de sus obligaciones, por lo que la autoridad posee facultades omnímodas sobre el caso concreto, con lo que se rompe también el principio de paridad procesal que debe contener todo procedimiento contencioso.

En relación directa con la parte final del párrafo que antecede, tenemos que al aplicarme el Artículo 145 de la Ley en cita, se viola en mi perjuicio el numeral 16 de la Carta Magna, toda vez que la autoridad, si bien es cierto cita el numeral aplicable, también lo es que omite expresar sus razonamientos lógico jurídicos por

los que considera que el suscrito está realizando maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; en este orden de ideas, manifiesto que la razón de la falta de motivación del acto de autoridad fiscal reclamado, es que el emisor del acto, se encuentra imposibilitado para realizar tales razonamientos, en virtud de que la Ley es omisa en lo que respecta a lo que se debe entender como maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales, y debido a que el multicitado Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación fracción IV, no otorga a la autoridad facultades discrecionales, para su aplicación debe motivarse en los términos del aludido Artículo 16 Constitucional, situación que en la especie no se actualiza. Así mismo, por la inseguridad en que se sitúa al suscrito, respecto de la facultad de la autoridad para realizar tal acto jurisdiccional y más todavía para tener la certeza de la misma existencia de un crédito fiscal y de su cuantía, infringiéndose también el principio de legalidad de los actos de autoridad.

SEGUNDO.- Me causa un segundo agravio la resolución que se combate, en virtud de que la autoridad fiscal determina "...así mismo se conoció que el contribuyente visitado no había presentado la declaración anual del ejercicio de 1995, hasta el momento del inicio de las facultades de comprobación de esta autoridad, no obstante haber realizado exportaciones durante ese ejercicio por la cantidad de \$227,200.00 ubicándose con ello en el supuesto legal previsto por el Artículo 55 fracción primera del también referido Código Fiscal de la Federación". En relación a lo aludido por la autoridad fiscal, y suponiendo sin conceder que el suscrito hubiera exportado la cantidad que menciona, hago hincapié, en el hecho de que la autoridad fiscal funda su acto en las dos causales establecidas en el numeral 145 del Código Fiscal de la Federación, es decir, tanto por haberme detectado irregularidades establecidas en la fracción I del Artículo 55 de la Ley en cita, como porque según su criterio, realicé maniobras tendientes a evadir mis obligaciones fiscales, situación ya impugnada en el cuerpo de este escrito; y no obstante ello, viola en mi perjuicio el multicitado numeral 145 que se me aplica, toda vez que ordena el embargo precautorio de bienes "...de ese contribuyente de

todo lo que de hecho y por derecho le pertenezca...", lo que claramente no se establece en el artículo citado, ya que en su parte final estipula "...la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso...", es decir, en la especie la autoridad me traba embargo sobre el único inmueble que poseo, no obstante que omito establecer en su orden de embargo precautorio, la cantidad por la que se me trabara el embargo, con lo que me deja en total estado de indefensión, al impedirme desvirtuar el monto por el que se me trabó dicho embargo, por la sencilla razón de que no lo conozco, ni ella misma lo ha determinado, violándose con ello los numerales 14 y 16 Constitucionales, ya que el acto de autoridad viene viciado en cuanto a las formalidades del procedimiento, al no estar debidamente motivado el mandamiento escrito expedido y por lo tanto, no se me otorga la total oportunidad en el procedimiento en comento, para ejercer mi derecho de defensa, violándose por ende el principio de legalidad que debe respetar todo acto de autoridad.

TERCERO.- Me causa un tercer agravio la resolución y acto que se impugna, con la aplicación del numeral 145 párrafo séptimo, y 56 del Código Fiscal de la Federación, porque violan en mi perjuicio las garantías de seguridad jurídica establecidas en la Constitución, específicamente la de audiencia, toda vez que se me requiere para que en el breve término de tres días, desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo, no obstante que no lo conozco -situación ya impugnada en el cuerpo de este libelo-, aunado a que la autoridad, en el supuesto de no tener a su alcance elementos para determinar el monto a embargar, debió citar el numeral 56 del mismo ordenamiento legal, circunstancia que no realiza, no obstante ello, presumo que en base a él y en cumplimiento del párrafo séptimo última parte del multicitado numeral 145, en efecto lo aplicó.

Con el término de referencia, el creador de la norma pretendió respetar la garantía de audiencia instituida en el Artículo 14 Constitucional, no lográndolo debido a las siguientes consideraciones:

1) La garantía de audiencia vale también frente a las leyes, por lo que el Poder Legislativo debe respetarla al hacer las normas que irán a regir, estableciendo los procedimientos suficientes, eficaces y eficientes para que el gobernado tenga la oportunidad de ser escuchado en su defensa, antes de que se realice un acto de molestia autorizado por algún normamiento.

2) En la especie el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en la parte en análisis, si bien es cierto establece un procedimiento y otorga un término para que el contribuyente pueda desvirtuar la consideración respecto al monto de lo embargado, también lo es que ese término no es suficiente para que el gobernado se prepare jurídica, contable y económicamente para ser oído en su defensa, por los siguientes motivos:

a. La autoridad fiscal determina el monto a embargar de acuerdo a omnímodas facultades, que en la especie se ven excedidas, toda vez que no se determina la cantidad a embargar, sino que se me traba embargo, sobre todo lo que de hecho y por derecho me pertenezca.

b. Los procedimientos que en su caso puede utilizar la autoridad fiscal y que están establecidos en el Artículo 56 de la ley en cita, para la determinación del monto por el que se embarga precautoriamente, al no ser de naturaleza jurídica en su gran mayoría, y al ser algunos de ellos del conocimiento de alguna rama de la ciencia como lo es la economía, las finanzas y otros de cualquier otra índole, no permiten que sean fácil y debidamente impugnados, y toda vez que en estos casos no se podría aplicar el principio de "el desconocimiento de la Ley a nadie beneficia" por no tratarse de la ley, sino de conocimientos técnicos y científicos, el

legislador debe estatuir realmente los procedimientos técnicos a los que hace alusión en el Artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, para evitar que el particular y sus asesores para su debida defensa, tengan que, en primer lugar identificar el procedimiento contable, económico, financiero, o el que en su caso se realice, para después encontrar alguna anomalía y poder realizar los motivos de inconformidad, ahora ya fundamentándose en conocimientos jurídicos; todo ello es casi imposible realizar en el fatal término de tres días con la consecuencia legal de la preclusión del derecho y de que se tenga como firme el embargo precautorio ejecutado. En virtud de lo anterior consideramos que el Artículo 145 en relación con el 56 del multicitado ordenamiento legal, carece de eficacia y eficiencia respecto de la garantía de audiencia establecida en la Ley Fundamental de la Nación.

Para robustecer los argumentos esgrimidos por el suscrito, cito a continuación la interpretación Jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. S3194 FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN

De acuerdo con el Artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

AMPARO EN REVISIÓN 8280/1967, JUNIO 24 DE 1968. 5 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN 9598/1967, JULIO 1 DE 1968. 5 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN 7258/1967, JULIO 24 DE 1968. 5 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN 3713/1969, FEBRERO 20 DE 1970. 5 VOTOS.

**AMPARO EN REVISIÓN 4115/1968, ABRIL 26 DE 1971. 5 VOTOS.
JURISPRUDENCIA SEGUNDA SALA**

CUARTO.- Me causa un cuarto agravio la resolución y acto impugnado, toda vez que con su aplicación rompe la paridad procesal que debe existir en todo procedimiento, en el sentido de que el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, me otorga tres días para desvirtuar el monto por el que se me trabó embargo, y respecto de la definitividad del mismo, se le concede a la autoridad el plazo de un año para que determine el crédito fiscal en los casos en que no esté determinado, situación más absurda no puede existir en nuestro derecho positivo, ya que se conculca el Artículo 14 Constitucional al no existir las mismas oportunidades procesales y de defensa, toda vez que no son equiparables los lapsos de tiempo concedidos a las partes en este procedimiento administrativo.

P R U E B A S

1) LA DOCUMENTAL.- Consistente en la copia debidamente certificada de la orden de embargo precautorio, de fecha 3 de octubre de 1996, que es la resolución que se impugna. Probanza que relaciono con todos y cada uno de los agravios y hechos controvertidos planteados en el presente recurso.

2) LA DOCUMENTAL.- Consistente en la copia debidamente certificada del acta de embargo precautorio, de fecha 11 de octubre de 1996, mediante la cual se me notificó y ejecutó la resolución que se impugna. Probanza que relaciono con todos y cada uno de los agravios y hechos controvertidos planteados en el presente recurso.

3) LA INSTRUMENTAL DE ACTUACIONES, de todo lo que obre en el expediente administrativo y sea favorable a mis intereses.

4) LA PRESUNCIONAL, en su doble aspecto tanto legal como humano, que sea favorable a mis intereses y que se desprenda de todo lo actuado.

Por lo anteriormente expuesto y fundado a Usted C. Administrador Local Jurídico, atentamente, pido:

PRIMERO.- Se me tenga por presentado, interponiendo en tiempo y en forma el recurso de revocación, por violaciones a las formalidades esenciales del procedimiento, expresadas en los agravios respecti vos.

SEGUNDO.- Tener por ofrecidas y desahogadas las pruebas que se describen en el capítulo correspondiente.

TERCERO.- En su oportunidad revocar y dejar sin efectos los actos impugnados, y cancelar la Inscripción en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio, del embargo precautorio trabado sobre mis bienes.

PROTESTO LO NECESARIO.

QUERÉTARO, QRO., A 19 DE AGOSTO DE 1997.

ING. VALDEMAR PÉREZ NAVARRO.

CONCLUSIONES

Mis conclusiones se basarán en el caso práctico presentado sobre un embargo precautorio. En base a toda la teoría y práctica expuesto durante esta investigación, comprobamos que el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente, en lo referente a la práctica del embargo precautorio y de acuerdo a la redacción del mismo y de los artículos 55 y 56 de la misma ley, es violatorio de derechos subjetivos públicos del gobernado, a continuación presentamos en forma sucesiva, concisa y concreta en qué consisten tales violaciones, los numerales que lo permiten y las garantías que se vulnerar.

A) Fracción I del Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

A.1. En primer lugar la fracción I del Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, viola el Artículo 16 Constitucional, toda vez que permite la traba de embargo precautorio cuando no se encuentra todavía determinado el crédito fiscal, creando con ello un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación de la traba del embargo precautorio con el fin de garantizar un

supuesto crédito fiscal, cuyo monto no se encuentra determinado, aunado a que no ha nacido el interés fiscal de parte de la autoridad fiscalizadora, ya que es requisito indispensable para su nacimiento, que se encuentre debidamente determinado un crédito fiscal.

Las garantías que se conculcan son las de seguridad jurídica, que obviamente implican la misma certeza jurídica en que se debe basar toda autoridad para emitir su acto, y que se traduce en el respeto a los requisitos, condiciones, circunstancias y elementos previamente estatuidos y que se deben colmar para emanar los actos de imperio inherentes a toda autoridad y para la afectación de la esfera jurídica de los gobernados.

A mayor abundamiento, practicar embargos precautorios donde se ignoren los límites del mismo y se deje al arbitrio de la autoridad fiscal en cuanto a su justificación y monto, significaría realizar aseguramientos en abstracto, por lo que concluyo que no hay justificación legal para la ejecución del acto de molestia de referencia y por lo tanto el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional.

A.2. Considero también inconstitucional esta parte del artículo en comento, toda vez que viola los Artículos 14 y el mismo 16 constitucional, en el sentido de que tampoco hay la certeza jurídica necesaria para la emisión de los actos de autoridad, en virtud de que este numeral no define el concepto "peligro inminente", ni en qué consisten las maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, provocando con ello que el gobernado quede en un estado de indefensión al no concederle plenamente la garantía de audiencia establecida en el Artículo 14 constitucional, ya que la autoridad al momento de realizar su mandamiento escrito, si bien es cierto podrá fundarlo citando el numeral que señalamos de inconstitucional, también lo es que no podrá motivarlo, debido a no poder tipificar la actuación, en este caso del contribuyente, como una conducta

donde haya un peligro inminente o que sean maniobras tendientes a evadir una obligación fiscal, al no haberlos definido en la legislación fiscal.

Las garantías que se conculcan son también las de seguridad, traducida una en la certeza jurídica referida en el punto inmediato anterior, en el sentido de que otra vez se le dan a la autoridad omnímodas facultades, para que según su criterio, determine si existe peligro inminente o maniobras tendientes a evadir obligaciones fiscales; otra garantía violada es la de audiencia, ya que el gobernado no tiene los elementos de defensa necesarios para combatir el acto de autoridad que viene viciado en cuanto a las formalidades del procedimiento, al no estar debidamente motivado el mandamiento escrito que en su momento se expida y por lo tanto, no se le da al gobernado total oportunidad en el procedimiento en comento, para ejercer su derecho de defensa.

A.3. Otro aspecto que a mi criterio no viene a ser una violación constitucional propiamente dicha, sino una falta de técnica legislativa, es en el sentido de que la autoridad fiscal al ejecutar el embargo precautorio, lo traba en base a las últimas cinco declaraciones de la contribución de que se trate, cuando en la primera parte de esta fracción se ha facultado a la autoridad fiscal para que realice el embargo en los casos de determinación presuntiva de utilidades, valor de actividades y activos por los que se deban pagar contribuciones, por lo que el monto por el que se trabe el embargo precautorio se debería tomar de dicha determinación presuntiva, que se calcula en base a los procedimientos que se pretendieron establecer en el Artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, cabe señalar que este numeral sí lo tachamos de inconstitucional, toda vez que no contiene tales procedimientos, sino que en las primeras tres fracciones los procedimientos a que hace alusión, se encuentran medianamente establecidos en otros numerales de la misma ley, específicamente en el 59, 60, 61 y 62, y con respecto a las Fracciones IV y V, se limita a dejar el campo abierto para que la autoridad fiscal se aproveche de que no se plasmaron los requisitos, elementos y

pasos que se deben colmar para llegar a una determinación en cantidad líquida, estando en la posibilidad de fijar el monto del embargo según su arbitrio de las cinco declaraciones aludidas.

A.4. En íntima relación con la conclusión anterior, tenemos que para el caso de que en una futura reforma a esta fracción primera como se propone en este capítulo, se legislara en el sentido de trabar el embargo precautorio de acuerdo a la cantidad que resulte de la determinación presuntiva que realice la autoridad en base al Artículo 56 del Código Fiscal de la Federación y a sus correlacionados 59, 61 y 62, este numeral debe ser perfectamente detallado, toda vez que consideramos que en los términos en que está redactado, viola al aplicarse las garantías de audiencia y seguridad jurídica establecidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, en virtud de que este numeral pretende establecer los procedimientos para la determinación presuntiva de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, pero en realidad este artículo refleja tal vaguedad en el sentido, que no obstante que la intención del legislador fue establecer los procedimientos para llevar a cabo una determinación en base a la presunción, en las primeras tres fracciones no lo hace, ni tampoco nos remite a los Artículos 59, 60, 61 y 62 del Código Fiscal de la Federación, en donde sí encontramos tales procedimientos. En este orden de ideas, en las Fracciones IV y V que analizamos en el capítulo anterior, no se establecen tales procedimientos, sino que se limita la legislación fiscal a otorgar facultades para que la autoridad llegue a una determinación en base a otra información obtenida en el ejercicio de sus facultades de comprobación o a cualesquiera otros medios indirectos de la investigación económica, lo que le permite a la autoridad fiscal manejar a su antojo los elementos que obtenga de dichos "procedimientos", es decir, la ley sólo establece el elemento del cuál, el determinador se puede valer para presuntamente determinar una utilidad, sin normar en ningún momento las actividades que en su caso deba realizar, ni los criterios que deba seguir, por lo que dejará en estado de indefensión al contribuyente que sea determinado en

base a este numeral, en virtud de que el particular afectado carecerá de certeza jurídica en relación a la determinación que en su momento realice la autoridad de que se trate, y se conculcará en su perjuicio la garantía de audiencia, toda vez que tendrá que desentrañar primero la forma en que se utilizaron por parte de la determinadora los datos encontrados, para después tratar de encontrar posibles errores en dicha determinación y así proceder a su impugnación en el precario término que se le concede.

Asimismo tendría que ser reformado el Artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, con el fin de establecer un procedimiento sumarísimo en lo referente al procedimiento para determinar presuntamente los valores a los que hace alusión el Artículo 56 de la misma ley, es decir, por la naturaleza del embargo precautorio los plazos que establece este numeral son demasiado prolongados.

Consideramos también al Artículo 56 en análisis, como una ley inconstitucional de naturaleza heteroaplicativa, toda vez que su aplicación causa agravio material y directo sobre el contribuyente al que se le determine algún valor, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, si se fundamenta en las Fracciones IV y V, por lo que en contra de esta ley y de su primer acto de aplicación, procederá amparo indirecto fundado en el Artículo 114 Fracción primera de la Ley de Amparo, por ser violatoria de garantías individuales de seguridad jurídica, traducidas en las de audiencia y certeza jurídica establecidas en los preceptos 14 y 16 Constitucionales.

B) Fracción II del Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

Para no ser repetitivos en cuanto a las consideraciones por las que a nuestro entender es inconstitucional el artículo base de esta investigación, sólo nos referiremos en ésta y en las dos restantes fracciones, a los puntos que no sean coincidentes con las demás del mismo numeral.

La Fracción II del Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional toda vez que viola los artículos 14 y 16 de la Ley Fundamental, en virtud que permite la traba del embargo precautorio, sobre el monto equivalente a cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales de la contribución de que se trate, y considerando que en este supuesto ya se tiene determinado el crédito fiscal por el contribuyente, en función del Artículo 6º de la ley Fiscal en cita, no hay razón para que se traben embargos en los términos señalados en esta fracción, toda vez que ya se tiene una certeza jurídica sobre el crédito insoluto y no hay que trasladarse a contribuciones anteriores, pudiendo ocasionarse con ello que se pudiera trabar embargo por un monto muy superior al que en justicia se debería ejecutar en perjuicio del contribuyente, además de que el mismo numeral establece que serán actualizadas desde su fecha de presentación hasta la fecha en que se practique el embargo.

Es decir, en función de las garantías de seguridad jurídica establecidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, las leyes deben mantener un estado de derecho suficiente para que los gobernados tengan garantizados sus derechos subjetivos públicos, mediante la garantía de audiencia y en función del principio de legalidad que se ve quebrantado por esta disposición; en la especie el espíritu del legislador al crear este artículo fue en el sentido de asegurar el interés fiscal; en el caso en comento ya se tiene determinado el crédito en favor del Fisco, con lo que ya hay la certeza jurídica que requiere todo acto de autoridad, pero una vez más se posibilita a la autoridad para que vulnerando los numerales constitucionales citados, cree una situación de incertidumbre, al facultar la legislación fiscal a la autoridad, para elegir a su criterio de cinco declaraciones de la contribución que se trate para establecer el monto por el que se embargará, con lo que se infringe además el Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación ya comentado, y en cambio, sí se otorgan a la autoridad facultades omnímodas para que a su criterio, tenga la posibilidad de trabar en exceso un embargo precautorio sobre bienes del gobernado.

C) Fracción III del Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

En lo referente a las consideraciones de inconstitucionalidad de esta fracción, no hacemos ninguna individual, en razón de evitar ser repetitivos en cuanto a las consideraciones vertidas en los demás supuestos, contenidos en el numeral base de nuestra tesis, aunado a que en lo referente al monto por el que se traba el embargo precautorio, lo consideramos adecuado, toda vez que se finca en base a la determinación que realiza la propia autoridad fiscal, con lo que hay por lo menos la certeza jurídica necesaria para todo acto de autoridad; esto claro está, sin perjuicio de que la autoridad haya determinado en exceso el crédito respectivo, teniendo el particular afectado la posibilidad de defenderse de acuerdo a los medios de defensa establecidos en el ordenamiento legal fiscal, y que específicamente sería el recurso de revocación o el optativo juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, a través de la Sala regional que corresponda.

D) Fracción IV del Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

La Fracción IV del Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, viola los artículos 14 y 16 Constitucionales, toda vez que permite la traba de embargo precautorio cuando el crédito fiscal no es exigible y por simple presunción de la autoridad se practica dicho embargo, por lo que no hay razón para que fundamentándose en este artículo y fracción se ejecute un embargo de tal naturaleza, toda vez que no hay interés fiscal para que se pueda trabar embargo y mucho menos sería posible la determinación cierta por parte del fisco de alguna cantidad a pagar, con lo que se violan los artículos constitucionales ya mencionados, conculcándose por ende las garantías de seguridad consistentes en la de audiencia y certeza jurídica, por la inseguridad en que se sitúa el contribuyente respecto de la facultad de la autoridad, para realizar tal acto jurisdiccional y más todavía para tener la certeza de la misma existencia de un crédito fiscal y de su cuantía, infringiéndose también el principio de legalidad de los actos de autoridad.

E) Consideramos inconstitucional el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que viola el Artículo 14 constitucional conculcando con ello la garantía de audiencia, en la parte en que la autoridad fiscal requiere al contribuyente en los supuestos establecidos en las Fracciones I, II y IV, para que en el breve término de tres días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo; con este término el creador de la norma pretendió respetar la garantía de audiencia del gobernado instituida en el artículo citado, no lográndolo debido a los siguientes razonamientos:

- 1) La garantía de audiencia vale también frente a las leyes, por lo que el Poder Legislativo debe respetarla al hacer las normas que irán a regir, estableciendo los procedimientos suficientes, eficaces y eficientes para que el gobernado tenga la oportunidad de ser escuchado en su defensa, antes de que se realice un acto de molestia autorizado por algún ordenamiento.
- 2) En la especie el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en la parte en análisis, si bien es cierto establece un procedimiento y otorga un término para que el contribuyente pueda desvirtuar la consideración respecto al monto de lo embargado, también lo es que ese término no es suficiente para que el gobernado se prepare jurídica, financiera, contable y económicamente para ser oído en su defensa por los siguientes motivos:
 - a) La autoridad fiscal determina el monto a embargar de acuerdo a las muchas y variadas facultades ya referidas en incontables ocasiones.
 - b) Los procedimientos que en su caso puede utilizar la autoridad fiscal, para la determinación del monto por el que se embargo, al no ser de naturaleza jurídica en su gran mayoría, y al ser algunos de ellos del conocimiento de alguna rama de la ciencia como lo es la economía, las finanzas y otros de cualquier otra índole, no permiten que sean fácil y debida-mente impugnados, y toda vez que en estos

casos no se podría aplicar el principio de "el desconocimiento de la Ley a nadie beneficia" por no tratarse de la ley, sino de conocimientos técnicos y científicos, y es casi imposible realizar en el fatal término de tres días la defensa estatuida por el numeral 14 constitucional, con la consecuencia legal de la preclusión del derecho y de que se tenga como firme el embargo precautorio ejecutado.

F)La última violación es respecto de la paridad procesal que debe existir en todo procedimiento, y la encontramos en íntima relación con el punto anterior, y es en el sentido de que el legislador otorga al contribuyente tres días para desvirtuar el monto por el que se trabó el embargo, y respecto de la definitividad del mismo, se le concede a la autoridad el plazo de un año para que determine el crédito fiscal en los casos en que no esté determinado, situación más absurda no puede existir en nuestro derecho positivo, ya que se conculca el Artículo 14 Constitucional al no existir las mismas oportunidades procesales y de defensa, toda vez que no son equiparables los lapsos de tiempo concedidos a las partes en esos procedimientos administrativos.

BIBLIOGRAFIA

BAZDRECH LUIS, Garantías Constitucionales, Editorial Trillas, México 2002

BURGOA ORIHUELA IGNACIO, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, México 1996.

CONNOR JAMES, La crisis Fiscal del Estado, Editorial Trillas, México 1980

DE PINA VARA RAFAEL, Derecho Mercantil Mexicano, Editorial Porrúa, México 2003

RAMÍREZ FONSECA FRANCISCO, Manual de Derecho Constitucional, Editorial Pac., México 1987.

MARTÍNEZ VERA ROGELIO, Fundamentos de Derecho Público, Fondo de Cultura Económica, México 2001

MONTIEL Y DUARTE ISIDRO, Estudio sobre Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México 2000

SOTO PÉREZ RICARDO, Nociones de Derecho Positivo Mexicano , Editorial Esfinge. México 2002

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120° Edición, Editorial Porrúa, México, 1997

Ley del Impuesto sobre la Renta 2005

Ley del Impuesto al Valor Agregado 2005

Código Federal de Procedimientos Civiles, Séptima Edición, Editorial Cajica, México,2002

Código Fiscal de la Federación 2005

Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VIII, México

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XIII, México