



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**“INCONSTITUCIONALIDAD DE LA ORDEN DE
CONGELAMIENTO DE CUENTAS BANCARIAS CON
FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

TESIS

QUE PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

NABOR JAVIER HIGUERA BOBADILLA

ASESOR

Lic. ALICIA RENDÓN LÓPEZ



CIUDAD UNIVERSITARIA, D.F.

OCTUBRE 2009.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMENARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D. F., 16 de Octubre de 2009.

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **HIGUERA BOBADILLA NABOR JAVIER** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"INCONSTITUCIONALIDAD DE LA ORDEN DE CONGELAMIENTO DE CUENTAS BANCARIAS CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES.

A mis padres: Juan Higuera Chavarría y Guadalupe Bobadilla Reza; cuyo cariñoso recuerdo, día con día, me permite valorar la vida, como el gran regalo, como la gran oportunidad de ser. En ocasiones añoro su compañía y me consuelo esforzándome para alcanzar lo que ellos querían que alcanzara..., gracias padres.

A mi esposa e hijos: María Trinidad Hernández García, Nora Saray Higuera Hernández y Osvaldo Higuera Hernández; a quienes debo la oportunidad de ser parte de una familia, ellos me han permitido realizarme plenamente en la vida, ellos son mi constante motivación, la razón de mi vida, muchas gracias.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, junto con la Facultad de Derecho; instituciones del más alto nivel en México, a quienes les agradezco que me hayan aceptado en su seno, dándome la oportunidad de cursar los estudios que me han transformado en un ser útil a la sociedad, muchas gracias.

A mis maestros, quienes generosamente y sin esperar nada a cambio, me transmitieron sus experiencias y conocimientos; a mis compañeros de generación con quienes compartimos vivencias y trabajo; a todos los trabajadores de la UNAM, quienes son un pilar dentro de la operación de la más importante manifestación educativa en México; y con especial cariño a mi maestra y asesora de tesis, la Lic. Alicia Rendón López, quién con su sabiduría me oriento hacia la culminación de mis estudios; a todos ellos, gracias, pero muchas gracias.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA ORDEN DE ASEGURAMIENTO DE BIENES,
PRECISAMENTE DE LAS CUENTAS BANCARIAS, CON FUNDAMENTO EN EL
ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

	Índice
Introducción -----	1

Capítulo 1
El derecho fiscal

1.1. Concepto de derecho fiscal -----	4
1.2. Sujetos de la relación jurídico tributaria-----	5
1.3. Presupuestos de hecho imponible y hecho generador -----	7
1.4. Nacimiento y determinación de la obligación tributaria-----	10
1.5. El crédito fiscal-----	15
1.6. Extinción de las obligaciones -----	16
1.7. Derecho Administrativo, concepto -----	19
1.8. Definición y clasificación de los actos administrativos. -----	19
1.9. Elementos del acto administrativo-----	22
1.10. Efectos y ejecución del acto administrativo. -----	24
1.11. El aseguramiento de bienes -----	28
1.12. Interés legítimo y jurídico -----	29

Capítulo 2
Medios de defensa en materia fiscal

2.1. Recurso de revocación, concepto -----	31
2.2. Procedencia y formalidades del recurso de revocación -----	32
2.3. Principales aspectos del Juicio Contencioso Administrativo -----	34

Capítulo 3
El Procedimiento Administrativo de Ejecución

3.1. Concepto del Procedimiento Administrativo de Ejecución -----	45
3.2. Naturaleza jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución	55
3.3. Casos de suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución -----	56
3.4. Formas de garantizar el interés fiscal -----	58
3.5. Forma de solicitar la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución ante las diversas autoridades -----	60

Capítulo 4
Inconstitucionalidad de la orden de aseguramiento de bienes, precisamente de cuentas bancarias con fundamento en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

4.1. Planteamiento sobre la inconstitucionalidad de la orden de aseguramiento de bienes, precisamente de las cuentas bancarias con fundamento en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación -----	62
4.2. Forma de impugnar ante los jueces de distrito, la inconstitucionalidad de la orden de aseguramiento de bienes con fundamento en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación -----	78
4.3. Propuesta de derogación y reforma a la fracción III del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.-----	87
Conclusiones -----	91
Bibliografía-----	94

Introducción

El ser humano para sobrevivir requiere fundamentalmente de oxígeno que le permita respirar y así estar en condiciones de articular todas y cada una de las múltiples funciones que desarrolla para tener una vida útil y feliz; así en forma análoga, en el mundo de los negocios, las personas físicas y morales, requieren de recursos financieros para llevar a la práctica la actividad económica para la cual se constituyeron, incluso el Estado a través de la Federación para estar en condiciones de cumplir con sus obligaciones constitucionales también requiere recursos financieros

Podemos decir que los recursos financieros, producto de la actividad económica-financiera, son de vital importancia para la sobrevivencia de cualquier ente que se dedique a realizar actividades productivas, mismas que normalmente se producen con base en el intercambio de bienes y servicios, en el que el dinero, es de la mayor importancia ya que tiene una particularidad, su valor de cambio, que permite el flujo de operaciones productivas, que a su vez genera la riqueza de los entes económicos y en consecuencia fortalece su capacidad para el pago de contribuciones.

Conforme con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de los ciudadanos mexicanos, contribuir con los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

A las autoridades fiscales, dentro del ejercicio de sus facultades, les corresponde recaudar las contribuciones mediante la aplicación de diversos procedimientos establecidos en la ley, entre ellos, existe una medida cautelar, procedimiento poco afortunado para los contribuyentes en general, ya que su práctica les ocasiona graves trastornos, me refiero a: **el congelamiento de sus cuentas bancarias, mediante la orden de aseguramiento de bienes, emitida con fundamento legal en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.**

Esta medida no sólo deja en absoluto estado de indefensión al contribuyente, sino que lo pone en peligro de extinción al provocarle una quiebra financiera material por el estrangulamiento de su flujo financiero, ya que aún teniendo recursos financieros, no podrá utilizarlos.

Es importante precisar que la Federación para cumplir eficientemente con sus obligaciones constitucionales requiere que los recursos financieros, se recauden de manera expedita, o con la rapidez necesaria, pues así lo requiere el interés público, que normalmente demanda eficacia en la prestación del servicio público, por lo que las normas fiscales establecidas, así como la teoría del derecho, le reconocen al fisco determinados privilegios, uno de los cuales es la presunción de legalidad de sus actos y resoluciones, establecida en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: “Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales....”.

Desde luego, lo anterior no significa que el fisco pueda proceder en forma arbitraria para el cobro de los créditos fiscales sino que debe hacerlo dentro de un marco de legalidad atendiendo a la exigencia constitucional sobre las facultades expresas concedidas a las autoridades, es decir, que sólo pueden hacer lo que la ley les autoriza de manera precisa y específica.

Sin embargo, existe la posibilidad de que el fisco, decrete el aseguramiento de bienes sobre cuentas bancarias de algún contribuyente, sin tener la certeza de que exista un crédito fiscal a cargo del mismo, por lo que el sujeto pasivo debe estar atento a esta situación y reaccionar de inmediato, para evitar que los daños sean irreversibles.

Existen diversos medios de defensa legal con que cuentan los contribuyentes para impugnar ante la misma autoridad ó ante las autoridades jurisdiccionales, las resoluciones o actos administrativos que emitan las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades y causen perjuicio por estar emitidas en contravención al derecho.

El Juicio de Amparo, es el instrumento idóneo para combatir con celeridad y eficacia **el congelamiento de sus cuentas bancarias, ejecutado a través de la emisión de la orden de aseguramiento de bienes con fundamento legal en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.**

La medida cautelar en estudio, es parte del procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico coactivo, que es el método que la autoridad instrumenta para el efecto de la recuperación forzada de créditos fiscales y dentro del cual se encuentra el artículo 145-A.

Finalmente la presente investigación tiene como objetivo fundamental demostrar la inconstitucionalidad del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, cuya vigencia es relativamente nueva (junio de 2006), el antecedente directo, corresponde al artículo 145 del mismo código tributario, mismo que en su oportunidad fue declarado inconstitucional; la confronta parcial del texto de ambos numerales, demuestra que en algunas partes sólo se modificaron conceptos que en su diversa acepción gramatical y dentro del contexto jurídico que se razona, significan lo mismo y el daño que ambos ordenamientos causan a las personas físicas y morales, es igual.

Comparación textual parcial de ambos preceptos:

Artículo 145.- "... Se podrá <u>practicar embargo precautorio</u> sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando: III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que esta obligado."	Artículo 145-A.- "... podrán <u>decretar el aseguramiento</u> de los bienes o la negociación del contribuyente cuando: ... III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que esta obligado."
--	---

Capítulo 1

El derecho fiscal

1.1. Concepto

La materia en la que se desenvuelve la problemática de la investigación, pertenece al derecho fiscal, quien regula todo lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Existe una gran variedad de criterios, conceptos y opiniones, sobre la materia fiscal, para el maestro Sergio Francisco de la Garza, en su obra¹, el derecho fiscal es *“el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”*.

Por su parte el fiscalista Raúl Rodríguez Lobato, en su obra², señala que el derecho fiscal es *“el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”*.

¹ GARZA, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México (2003) p.26.

² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México (2002), p. 13.

El Licenciado en Derecho, Adolfo Carlos Arrijo Vizcaíno³, en su obra, dice que: *“El derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas y de principios de derecho público que regulan la actividad del estado como fisco”*.

Tomando en consideración las definiciones citadas en párrafos anteriores podemos decir que el derecho fiscal: Es el conjunto de normas, principios e instituciones de derecho público que regulan las relaciones jurídicas entre el gobernado en su carácter de contribuyente y el fisco en su carácter de autoridad hacendaría.

1.2. Sujetos de la relación jurídico-tributaria

El Estado para la satisfacción de sus funciones propias de derecho público, requiere de recursos económicos, éstos los obtiene de su patrimonio y del patrimonio de los particulares, quienes están obligados a proporcionarlos de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General, la cual señala:

Artículo 31: “...Son obligaciones de los Mexicanos:”

“...IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...”

De la obligación anterior surge lo que se denomina obligación jurídico-tributaria, que es aquella en virtud de la cual los particulares están obligados a contribuir, en la forma y términos que las leyes señalen, a la integración del gasto público y el Estado, tiene el derecho de exigir tales contribuciones.

³ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo Carlos, Principios de Derecho Tributario, Ed. Themis, México (2002), p. 130.

El licenciado Sergio Francisco De la Garza, en su obra⁴, señala: “la relación tributaria sustantiva principal es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.”

Rodríguez Lobato, en su obra⁵, refiere: “La relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.”

El jurista Refugio de Jesús Fernández Martínez, en su obra⁶, comenta: “... la obligación contributiva o tributaria, ha sido definida como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.

Continúa diciendo que “... la relación fiscal se le define como el conjunto de obligaciones que se deben tanto al sujeto activo (fisco), como al sujeto pasivo (contribuyente), que se extinguen cuando éste deja de realizar los hechos gravados por la ley”.

El maestro Narciso Sánchez Gómez⁷, explica: “*La relación jurídica tributaria, es el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo.*”

⁴ Ibidem, nota 1, p. 455.

⁵ Ibidem, nota 2, p. 112.

⁶ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Ed. Mc Graw Hill, México (2000), p. 224.

⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México (2004), p. 338.

Continúa diciendo, “En efecto, ese enlace nace cuando una norma jurídica, con carácter general, obligatorio e impersonal típica del hecho generador del tributo, y demás elementos del mismo para que se pueda conocer, interpretar, entender y cumplir esa prestación, es por eso que desde el momento en que el Estado estatuye la obligación contributiva está fijando la esencia de la relación jurídica tributaria.”

Formalmente la relación jurídica tributaria entre los gobernados y la Federación, encuentra su nacimiento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31 fracción IV, que establece la obligación de los Mexicanos a contribuir con los gastos públicos tanto de la Federación, como del Estado e inclusive del Municipio en que se residan en forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, por tanto el gobernado queda en una situación de deudor ante el Estado, quien adquiere el carácter de acreedor siempre y cuando se actualicen las causas que generen la obligación del gobernado a pagar la contribución, es decir, para que se genere una deuda a cargo de un gobernado este último debe haber realizado algún acto de acción u omisión que concluya con la obligación de pagar un tributo al fisco.

1.3. Presupuestos de hecho imponible y hecho generador

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho generador o hipótesis, a cuya realización, se asocia el nacimiento de la obligación fiscal, ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado por llamar, hecho imponible.

Conviene tener presente que debe distinguirse entre el hecho hipotético al que hemos aludido, hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que es el que se realiza en los hechos, cuando se reúnen los elementos contenidos en la hipótesis normativa, es decir cuando se adecua la conducta del gobernado al presupuesto normativo, llamamos a este último, hecho generador.

Respecto de este tema el jurista Rodríguez Lobato⁸, señala: *"En los tributos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos"*.

El maestro, Sergio Francisco de la Garza⁹, expone: *"El presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público."*

Continúa exponiendo que: *"... el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, puede recibir el nombre genérico de hecho tributario, a fin de que comprenda las tres especies de tributos, ya estudiados, por el nombre "hecho imponible" se refiere más bien al presupuesto del impuesto, dejando fuera a los presupuestos del derecho (tasa) y de la contribución especial."*

Finaliza refiriendo que *"... el hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria, genera el tributo, preferimos llamarlo "hecho generador". Este vocablo ya tiene bastante aceptación en el medio jurídico del país. El hecho imponible es el punto de partida, obligado, para el estudio de toda la relación tributaria."*

⁸ *Ibidem*, nota 2, p. 116.

⁹ *Ibidem*, nota 1, pp. 412 – 414.

Por su parte Antonio Jiménez González¹⁰, manifiesta que: “... *por lo que nosotros denominamos hecho generador de la obligación tributaria y que en la legislación mexicana no recibe nombre alguno más allá de referencias a situaciones jurídicas o de hecho, en la doctrina se conoce como hecho imponible.*”

Sánchez Gómez¹¹, expresa: “*El hecho imponible o propiciador del gravamen en la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en una norma jurídica, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta o específica, es decir, se trata del hecho material que se verifica en la vida social y que se actualiza la hipótesis normativa.*”

Atento a lo hasta ahora señalado en este punto, es menester identificar dentro de nuestra legislación fiscal vigente el precepto que contempla el hecho generador de las contribuciones para lo cual nos remitimos al artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, el cual dice literalmente :

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran...”

Finalmente concluimos el tema considerando que el hecho imponible, es el supuesto hipotético que la ley señala, el que al adecuarse a la conducta del gobernado, ese supuesto hipotético actualiza el hecho imponible, un ejemplo de esto lo encontramos en el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, vigente, el cual dice:

“Son infracciones relacionadas con la obligación del pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias.”

¹⁰ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Derecho Tributario, Ed. Porrúa, México (2001), p. 219.

¹¹ Ibídem, nota 7, p. 343.

“I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales.....o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.”

De la lectura al mismo se observa que se señala entre otras como infracción el no presentar las declaraciones que exijan las disposiciones fiscales, es decir, nos encontramos ante el supuesto hipotético (hecho imponible) y que el (hecho generador) tendrá vida cuando las personas obligadas a cumplir con dicha obligación de presentar la declaración dejen de hacerlo y por ende serán sancionados por el fisco.

1.4. Nacimiento y determinación de la obligación tributaria

Una de las instituciones más importantes de estudio del derecho fiscal, es el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, por ser en ese momento donde surge o nace la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.

Con respecto al nacimiento de las obligaciones fiscales, el Doctrinario Refugio de Jesús Fernández Martínez, en su obra ¹², señala:

“Cuando se trate de un impuesto, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que se realiza el hecho o situación jurídica prevista por la ley, como generadora de la obligación de pagar la contribución correspondiente.

Por lo que se refiere a los derechos, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que la autoridad o ente autorizado presta el servicio al contribuyente, o le permite el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación.

¹² *Ibidem*, nota 6, pp. 260-261.

En las obligaciones de aportaciones de seguridad social, la obligación contributiva nace o se causa, cuando surge la relación de trabajo y el patrón está obligado a las prestaciones de seguridad social a favor de sus trabajadores o éstos soliciten su incorporación voluntaria; cuando se trata de capitales constitutivos, en el momento en que los organismos encargados de la seguridad social otorgan prestaciones en especie a los trabajadores, derivados de un riesgo de trabajo o cuando en forma voluntaria se inscriban en dichos organismos como derechohabientes, y de aportaciones a favor de los trabajadores, cuando se trate de aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para constituir depósitos a favor de los trabajadores. En las contribuciones de mejoras la obligación nace o se causa, en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, que beneficia en forma particular al contribuyente”.

Por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente.

La liquidación es la realización de las operaciones matemáticas para precisar el quantum de la contribución correspondiente, deberá hacerse en moneda nacional, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, y conforme a las normas vigentes en el momento de su causación.

Sánchez Gómez, en su obra¹³, señala:

“Para el nacimiento de la obligación tributaria no es necesario que la autoridad fiscal emita una resolución expresa para que se propicie el nacimiento de una contribución, pues ella surge automáticamente al realizarse en la práctica económica o social la hipótesis legal, y posteriormente ya habrá en caso necesario, de que una autoridad competente emita un acto administrativo para determinar y exigir el monto del tributo.

El nacimiento de la obligación fiscal es indudable en el momento vital de la relación jurídica-fiscal, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede haber autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero mientras no se materialice el hecho generador, es decir, no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido y, por consiguiente, no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica.

La determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco.”

¹³ *Ibidem*, nota 7, pp. 343-346.

Sigue señalando: “Significa comunicarle a la autoridad fiscal, cuál es el hecho, acto, operación o actividad generadora de una contribución, ya sea mediante una contribución, ya sea mediante el señalamiento del monto de los ingresos o rentas percibidas, el valor de las cosas enajenadas, heredadas o permutadas, los bienes o servicios importados o exportados, para que con base en ello se aplique la cuota o tarifa respectiva que permita calificar la porción de riqueza que debe aportarse al Estado para cubrir el gasto público.”

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, en su obra¹⁴, indica:

“La Obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general, como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o inexistencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.”

¹⁴ Ibidem, nota 2, pp. 120-121 y 229.

Ejercidas las facultades de comprobación debe expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cuál es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular. En este último caso, cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si descubre la omisión de pago de tributos deberá formular la determinación del tributo correspondiente dentro del plazo de cinco años para que no opere la caducidad de sus facultades.”

Sergio Francisco de la Garza¹⁵, dice: *“En México, con el nombre de causación, y con el nombre de devengo, nos referimos al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos los aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria”.*

Las diversas manifestaciones, vertidas por los distintos actores tienen varios puntos de acuerdo, sin embargo es preciso matizar la idea propia de que lo esencial del tema en desarrollo es que una vez que nace o se causa la obligación contributiva o tributaria, resulta indispensable conocer las reglas conforme a las cuales debemos determinar en cantidad líquida, el importe de la contribución a cargo del contribuyente, el crédito fiscal; procedimiento que se le conoce doctrinalmente como determinación de la obligación contributiva o tributaria.

¹⁵ *Ibidem*, nota 1, pp. 546-556.

De igual modo no podemos dejar fuera el fundamento jurídico del tema en estudio por lo que de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y se determinaran conforme a dichas disposiciones; es decir, para que se cause o nazca una obligación contributiva, debe realizarse el hecho o situación prevista por la ley fiscal respectiva.

1.5. El crédito fiscal

Como se ha sostenido, una vez que se concreta el hecho imponible en materia tributaria el contribuyente toma el carácter de deudor mientras que el Estado toma el carácter de acreedor y de dicha relación se deriva la determinación de una obligación tributaria en cantidad líquida conocida como crédito fiscal a cargo del contribuyente.

Refugio de Jesús Fernández Martínez¹⁶, refiere, que: *“una vez determinada la obligación contributiva o tributaria, o cuantificada en cantidad líquida, es decir, que se haya precisado su monto, surge entonces lo que se denomina crédito fiscal”*.

La legislación vigente en materia fiscal en su artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación, señala lo siguiente:

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

¹⁶ *Ibidem*, nota 6, p. 269.

Se puede concluir que una vez que se ha determinado la obligación contributiva en cantidad líquida, es decir, que se ha fijado o cuantificado su monto en cantidad cierta a cargo del contribuyente, surge el crédito fiscal.

1.6. Extinción de las obligaciones

Determinado el crédito fiscal, y de no existir duda de su procedencia, corresponde al sujeto pasivo (contribuyente) extinguir la obligación a su cargo dentro del plazo señalado para tal efecto en la ley respectiva, toda vez que de no hacerlo dentro de dicho plazo, el crédito fiscal se hace exigible, siendo facultad de la autoridad exigir su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución.

El crédito fiscal como hemos visto tiene su origen hipotético, su nacimiento, su determinación y por supuesto su extinción. Para el doctrinario Fernández Martínez¹⁷, las formas de extinción son las siguientes:

“A).-El pago...

B).-La compensación...

C).- La condonación...

).-La cancelación...

E).-La prescripción...

F).-La adjudicación de bienes en remate...

G).-La confusión...”

¹⁷ *Ibíd*em, nota 6, pp. 288, 302, 304-306.

Narciso Sánchez Gómez¹⁸, señala:

“La extinción de la obligación tributaria se refiere a la desaparición de la relación jurídica-tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo principal o responsable solidario, su punto culminante es marcado en una norma jurídica para que surta los efectos conducentes entre las partes que le dan sustento.

Por tal motivo existen en la legislación fiscal mexicana, diversas formas de la extinción de la obligación tributaria las que dada su importancia serán analizadas en líneas posteriores, como son: el pago, condonación, compensación, prescripción y la cancelación.

La revocación se refiere a la extinción de los actos administrativos mediante una resolución que dicta una autoridad competente, para dejarlo sin efecto, cuando en forma injustificada o ilegal se está requiriendo el pago de un tributo a un particular que no adeudaba esa clase de obligaciones, o que su monto es inferior al que se le cobra, y en observancia al principio de legalidad es provocado a instancia de parte un medio de defensa legal, que desemboca en la revocación del acto administrativo lesivo a los intereses del contribuyente, con lo cual se viene a presentar otra forma de extinción de la obligación fiscal, o simplemente permite corregir los vicios de forma y de fondo que se registren en una resolución tributaria ilegal, con ello también se alcanza la vigencia del principio de legalidad que debe regir a todo acto de las autoridades del Estado.”

¹⁸ *Ibidem*, nota 7, pp. 391, 399, 402, 406 y 418.

Las formas de extinción de las obligaciones, en materia fiscal, más utilizadas son las siguientes:

1.-El pago, el cual tiene su fundamento jurídico en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación que señala textualmente lo siguiente:

“Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional...”

2.-La compensación colocada en el Código Fiscal en el artículo 23, señala lo siguiente:

“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, o por retención a terceros siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos...”

3.-La Condonación, tiene vida jurídica en el Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone lo siguiente:

“La Secretaria de Hacienda y Crédito Publico podrá condonar las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente...”

4.-La prescripción se ubica en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación:

“El crédito Fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años ...”

5.-La Cancelación situada en el artículo 146-A del Código Tributario Federal el cual dispone lo siguiente:

“La Secretaria de Hacienda y Crédito Publico podrá cancelar créditos fiscales en las deudas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia el deudor o de los responsables solidarios...”

1.7. Derecho administrativo, concepto

El derecho administrativo es el régimen legal que regula las relaciones entre el Estado y los gobernados, el jurista Andrés Serra Rojas, en su obra¹⁹, señala:

“El derecho administrativo es la rama del derecho público interno, constituido por el conjunto de estructuras y principios doctrinales, y por las normas que regulan las actividades directas o indirectas, de la administración pública como órgano de el Poder Ejecutivo Federal, la organización, funcionamiento y control de la cosa pública; sus relaciones con los particulares, los servicios públicos y demás actividades estatales”.

De la anterior definición se desprende que del derecho administrativo, el derecho fiscal ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal, ya que es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo, pertenecientes al Poder Ejecutivo Federal, por lo tanto, la actividad de estos organismos esta regulada a la vez por las leyes fiscales y administrativas, tan es así que a nivel federal el órgano encargado de resolver las controversias en esta materia lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

1.8. Definición y clasificación de los actos administrativos

Respecto de la definición y clasificación de los actos administrativos en el presente trabajo de investigación, se recurrió a doctrinarios reconocidos dentro del sistema jurídico mexicano.

¹⁹ SERRA ROJAS Andrés, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México (2002), p. 140.

Miguel Acosta Romero²⁰, lo define como *“...la manifestación unilateral de la voluntad de un órgano administrativo competente, encaminada a crear, reconocer, modificar, transmitir, declarar o extinguir derechos u obligaciones”*.

Por su parte el doctrinario Andrés Serra Rojas, en su obra ²¹, dice: *“... el acto administrativo es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.*

Respecto de la clasificación de los actos administrativos Don Andrés Serra Rojas, en su obra ²², señala:

“Actos de autoridad. En esta clase de actos llamados también actos del poder público o de su actuación soberana, el estado procede autoritariamente por medio de mandatos que son expresión de su voluntad y se fundan en razones de orden público.

Actos de gestión. El Estado no siempre manda, ni es necesario que haga valer su autoridad, pues en ocasiones se equipara a los particulares para hacer más frecuentes, efectivas y seguras las relaciones con ellos. Para estos casos se coloca en el mismo plano y prescinde de sus privilegios y prerrogativas de soberano y su voluntad surte efecto con el concurso de la voluntad contraria.

A).- Por su finalidad los actos administrativos se clasifican en: actos instrumentales, actos definitivos u actos de ejercicio

²⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel, Compendio de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa. México (2001), p. 143.

²¹ *Ibíd*em, nota 19, p. 238.

²² *Idem*, nota 19 pp. 244-252.

B).-Actos administrativos unilaterales, bilaterales y plurilaterales. Toman en cuenta las voluntades que intervienen en su formación.

C).- Actos administrativos destinados a aumentar o limitar la esfera jurídica de los particulares. Clasificados por su contenido y los efectos jurídicos del acto: Son actos que favorecen, aumentan o amplían las facultades, posibilidades o los poderes de los particulares.

D).-Actos destinados a limitar o reducir los derechos que restringen la esfera de los particulares.

E).-Actos de ejecución forzada: Son los actos por los que la autoridad administrativa ejercita coacción sobre los particulares que se niegan voluntariamente a obedecer los mandamientos de la ley o de las órdenes administrativas.

F).-Meros actos administrativos: Esta categoría corresponde a los que resultan de manifestaciones de juicio, apreciación y de opinión.

G).-Los actos administrativos se clasifican por razón de su contenido en dos grupos importantes: actos de trámite y actos definitivos.

H).-Actos internos y actos externos.”

Los Actos administrativos como anteriormente lo ha expuesto Don Andrés Serra Rojas, tienen muchas clasificaciones ya que la Administración Pública es una autoridad investida por el poder público que puede proceder autoritariamente por medio de mandatos que son expresión de su voluntad y que se fundan en razones de orden público dichos actos administrativos

tienden a crear una situación jurídica nueva, a modificarla si es que ya existe o a suprimirla.

Sin embargo no es suficiente que exista un mandato a favor de determinadas autoridades para que cualquier acto que éstas emitan se consideren un acto legal; es decir que si bien es cierto que los actos de las autoridades se presumen legales salvo prueba en contrario dichos actos administrativos debe de reunir los requisitos mínimos de validez los cuales se expondrán en el siguiente tema.

1.9. Elementos del acto administrativo

En todo acto administrativo concurren determinados elementos o conjunto de circunstancias exigidas por la ley, de los cuales depende su validez, eficacia y proyección administrativa y así pueda producir sus efectos legales.

Gabino Fraga²³, sintetiza los elementos del acto administrativos de manera más práctica para lo cual señala como los principales elementos los siguientes:

“Sujeto, debe ser expedido por órgano competente a través de un servidor público y, en caso de que dicho órgano fuere colegiado, debe reunir las formalidades de la ley o decreto para emitirlo.

Voluntad, deber ser expedido libre de error respecto a la identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas, y sin que medie dolo o violencia en su emisión.

Objeto, debe tener por objeto uno que pueda ser materia del acto; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley.”

²³ FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México (2001), pp. 267-260.

Sigue sintetizando:

“Motivo, el acto administrativo debe estar fundado y motivado, es decir, la autoridad administrativa debe citar de manera específica la ley exactamente aplicable al caso, así como expresar las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para emitir el acto y la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables.

Fin, el acto administrativo debe cumplir con la finalidad del interés público, regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos.

Forma, debe constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición.”

Dentro de la legislación fiscal, vigente, el artículo que norma las formalidades y requisitos que deben cumplir los actos administrativos es el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, del cual se transcriben las fracciones I a V y el último párrafo:

“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, 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.”

Parte importante de esta investigación, es conocer a detalle los elementos que un acto administrativo debe contener para que éstos sean válidos, eficaces y legales, pues de lo contrario el contribuyente tiene derecho a combatir su legalidad por los medios de defensa legales que considere pertinentes.

1.10. Efectos y ejecución del acto administrativo

El acto administrativo surte sus efectos a partir de su expedición, siempre que no contenga alguna condición que lo dilate, lo posponga o suspenda, como su publicación o notificación, el efecto no es si no la consecuencia, el resultado, la reacción de un hecho o una conducta legalmente regulada y subordinada a su finalidad.

Sobre este tema el licenciado Acosta Romero ²⁴, explica: "...respecto al órgano administrativo, los efectos del acto administrativo consisten en la realización misma de la actividad encomendada al órgano de la administración pública. En el ejemplo de la pensión, el efecto para la administración será el pago de ésta".

Por otro lado el jurista Gabino Fraga, en su obra ²⁵, expone:

"Existen actos administrativos que entrañan ejecución automática, es decir, con el hecho de que la autoridad cumpla determinados requisitos para su emisión, el acto se considera ejecutado, como ocurre, por ejemplo, en el caso de un registro.

Sin embargo, cuando el acto administrativo impone a los particulares alguna obligación o les produce o puede producir alguna afectación en su esfera jurídica, se pueden presentar dos supuestos:

- 1.- Que el acto se obedezca voluntariamente por el particular.*
- 2.- Que no se obedezca voluntariamente.*

Frente a este último supuesto, para evitar que la obligación quede incumplida, el estado puede llevar a cabo, de acuerdo con la situación concreta, las siguientes acciones:

- 1.- La ejecución directa, con lo que sustituye al particular en el cumplimiento de la obligación. Ejemplo una clausura.*
- 2.- La imposición de una sanción, para compeler al particular al cumplimiento, ejemplo imposición de una multa.*

²⁴ *Ibíd*em, nota 20, p. 200.

²⁵ *Ibíd*em, nota 23, pp. 281-290.

3.- *La coacción física, que se ejecuta en la persona del particular. Ejemplo: la aplicación forzosa de una medida sanitaria cuando se presenta una epidemia.*”

Al respecto el licenciado Serra Rojas, en su obra²⁶, explica:

“El acto administrativo perfecto, por su propia naturaleza produce determinados efectos jurídicos, cuya importancia cada día es creciente. Como el estado moderno ha ampliado considerablemente el campo de su acción, así también sus efectos son cada vez más importantes en las relaciones humanas

El efecto mas importante del acto administrativo relacionado con los particulares, es que los derechos y obligaciones que engendra tienen un carácter personal e intransmisible, las leyes administrativas deben precisar los beneficios de los actos administrativos, para no contrariar el interés público o el interés nacional.

Efectos de los actos administrativos respecto de las personas que intervienen: el autor del acto, los causahabientes y los terceros.

El autor es el que ha sido parte en el acto; sus causahabientes son los que reciben un derecho por transmisión universal o particular que les hace el autor o los que tienen un derecho sobre la universalidad de bienes del autor.

El tercero es una parte ajena a los actos que realiza el autor, por consiguiente no pueden recibir sin perjuicios ni beneficios del propio acto. Es frecuente en las concesiones una cláusula, en la que se declaran a salvo ciertos derechos.”

²⁶ *Ibidem*, nota 19, pp. 322-325.

Respecto de la ejecución de los actos administrativos el mismo Andrés Serra Rojas, en su obra ²⁷, señala:

“El acto administrativo requiere de su cumplimiento. Para tal efecto la Administración Pública cuenta con los medios efectivos para ello. El particular puede cumplir voluntariamente con las resoluciones del poder público, la ejecución del acto se lleva a cabo con la colaboración pacífica del administrado.

En su defecto la ejecución es forzada a través de los procedimientos legales.

La ejecutoriedad es la facultad de la administración pública para ejecutar los actos que de ella emanan, salvo los casos de excepción de intervención de los tribunales.

La acción de oficio o ejecución forzosa

Determinados actos administrativos imponen obligaciones a cargo de los particulares, los cuales se pueden resistir al cumplimiento de las mismas. Esta situación jurídica se denomina doctrinalmente la ejecutoriedad de los actos administrativos, es la posibilidad de la administración de ejecutar el acto por sí misma, incluso en caso de resistencia abierta o pasiva de las personas afectadas, pudiendo acudir en tal caso a diversas medidas de coerción. *La ejecución de los actos administrativos en la vía administrativa. Reconocido el principio de ejecución forzosa a cargo de la Administración Pública, debemos precisar que si una ley administrativa señala el procedimiento de ejecución, a ella debe ajustarse la administración como en el caso “del procedimiento administrativo de ejecución”.*

²⁷ Ibídem, nota 19, p. 256.

Como se dijo al inicio de este tema los actos administrativos surten sus efectos a partir de su expedición, siempre que no contengan alguna condición que los dilate, los posponga o suspenda, como su publicación o notificación por lo que la Administración Pública una vez que ha emitido un acto administrativo que tiene una carga al contribuyente y esté no lo ha impugnado requiere de su cumplimiento, y para tal efecto cuenta con los medios para ello. No obstante que el particular puede cumplir voluntariamente con la resolución del poder público.

1.11. El aseguramiento de bienes precisamente de cuentas bancarias

El aseguramiento de bienes, vía el congelamiento de cuentas bancarias, es una medida cautelar del fisco, en base a la presunción de que el contribuyente evade el cumplimiento de sus obligaciones fiscales u obstaculiza el desarrollo de las facultades de comprobación.

El aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente, procederá aún sin que exista un crédito fiscal determinado, en los siguientes supuestos:

- a) 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.
- b) Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- c) El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.

El aseguramiento de bienes, vía el congelamiento de cuentas bancarias, consiste en limitar los derechos de propiedad que los contribuyentes tienen sobre sus recursos financieros depositados en el sistema financiero mexicano, es una medida de aseguramiento que no implica la privación definitiva de los derechos de posesión o propiedad y se actualiza conforme con lo que establecen las hipótesis normativas contenidas en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, para lo cual la autoridad fiscal, emite el oficio en el que ordena la instrumentación del aseguramiento de bienes, sobre los depósitos bancarios realizados por los contribuyentes en el sistema financiero mexicano (congelamiento de cuentas bancarias), y se le notifica, a:

- El contribuyente afectado.
- A las diversas instituciones financieras que operan en territorio nacional, vía los gerentes de las sucursales de las instituciones de crédito del Sistema Financiero en donde se encuentren los depósitos bancarios.
- A la Comisión Nacional Bancaria, para los efectos de supervisión y vigilancia.

1.12 El interés legítimo y jurídico

Dentro del contexto fiscal, podemos decir que el interés jurídico de los contribuyentes, personas físicas y personas morales, lo constituyen todos aquellos valores, posesiones y derechos, que se encuentra dentro de su esfera jurídica.

Para el Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Genaro Góngora Pimentel, en su obra ²⁸, manifiesta: *“Entonces... ¿Cuándo existe interés jurídico? ¿Cuáles son las características del interés jurídico?”*

²⁸ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro, El Amparo contra Leyes, Ed. Porrúa. México (1999), pp. 80-81

“Estas preguntas son importantes para nuestro estudio, porque están vinculadas estrechamente con las leyes autoaplicativas, así como con la oportunidad para impugnarlas y con los temas de interés para obrar y la legitimación procesal.” Para Héctor Fix-Zamudio ²⁹, “el interés y legitimación procesales en el amparo contra leyes, está íntimamente ligado con el elemento perjuicio jurídico, como se desprende de lo establecido por el artículo 4º, de la Ley de Amparo, que expresa en lo conducente, que el juicio constitucional sólo puede promoverse por la parte a quien perjudique el acto o la ley que se reclama; y relacionando ésta disposición con los diversos artículos, 1º del Código Federal de Procedimientos Civiles, aplicable supletoriamente al amparo, de acuerdo con lo establecido por el párrafo segundo del artículo 2º, de la Ley Orgánica del Juicio de Garantías, y 73, fracciones V y VI de este último ordenamiento, podemos llegar a la conclusión de que tiene interés (INTERÉS JURÍDICO, CLARO ESTÁ) para impugnar una ley aquel al cual perjudica, o más precisamente, afecta en su esfera jurídica, lo que puede ocurrir con motivo de su entrada en vigor o bien hasta que se aplica en su perjuicio”.

De esta forma se concluye que los intereses jurídicos, son aquellos tutelados por el Derecho Positivo, ya que deben existir los preceptos legales que les otorgan los medios para lograr su defensa, así como para reclamar la reparación del daño por el perjuicio sufrido, en la violación o desconocimiento de sus derechos. Queda claro que sólo cuando exista interés jurídico, habrá acción de amparo, o lo que es lo mismo, sin interés jurídico no hay acción.

El artículo 73, fracción V de la Ley de Amparo, establece que los juicios de amparo, serán improcedentes cuando éstos se interpongan **“contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso”**.

²⁹ FIX-ZAMUDIO, Héctor, El Juicio de Amparo, Ed. Porrúa. México (1964), pp. 180 y 181.

Capítulo 2

Medios de defensa en materia fiscal

Los mexicanos, conforme con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tenemos la obligación de contribuir para los gastos públicos, pero también contamos con derechos que el Poder Legislativo ha plasmado en diversos ordenamientos que también emanan de la Constitución, para los efectos de que la recaudación de los impuestos resulte equitativa y proporcional para quienes los pagamos.

Dentro de los derechos antes referidos, se desprende la posibilidad de que los contribuyentes podamos hacer valer diversos medios de defensa ante la misma autoridad o ante los tribunales federales expresamente creados para tal propósito, cuando a su juicio, el cobro de los impuestos sea excesivo, no proceda su determinación o cobro, o se den vicios formales o de fondo dentro del procedimiento administrativo de ejecución.

2.1. Recurso de revocación, concepto

Revocación.- La palabra revocación proviene del verbo latino revocare, que significa dejar sin efecto una concesión un mandato, una resolución. Hacer retroceder ciertas cosas.

Fernández Martínez, en su obra ³⁰, señala: *“Por recurso debe entenderse el medio del cual disponen los particulares para impugnar los actos y resoluciones emitidos por las autoridades fiscales, que consideren ilegales.”*

³⁰ *Ibidem*, nota 6, p. 357

Narciso Sánchez Gómez³¹, indica que los recursos administrativos, *“...representan la primera instancia de los medios de defensa que tienen los particulares en contra de las determinaciones administrativas que lesionan sus derechos, y que se hacen valer ante la propia autoridad administrativa responsable del acto o procedimiento discutible, para que se modifique, se reforme o se deje sin efecto en caso de afectar los intereses del recurrente.”*

Se trata de un medio de defensa del que dispone un particular afectado en sus derechos por un acto de autoridad administrativa, para que la misma autoridad o el superior jerárquico de esta revise el acto, a fin de que lo revoque, lo modifique o lo anule, en el caso de que se demuestre su ilegalidad.

2.2. Procedencia y formalidades del recurso de revocación

Cuando el contribuyente se considere afectado por actos y/o resoluciones de las autoridades administrativas que estime ilegales y que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, podrá interponer el recurso de revocación para regularizar el acto administrativo.

De la Garza³², clasifica los elementos de los recursos administrativos en esenciales y de su naturaleza:

“Los elementos esenciales son: Una ley que establezca el recurso; un acto administrativo contra el que se promueva el recurso. La autoridad administrativa quien debe tramitarlo y resolverlo; la afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente, y la obligación de la autoridad de dictar una nueva resolución en cuanto al fondo.”

³¹ Ibídem, nota 7, p. 544.

³² Ibídem, nota 1, pp. 845 y 846.

“Los elementos de naturaleza son: plazo de interposición de recurso; formalidades que deben aparecer en el escrito de interposición, fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso; pruebas, y posible suspensión y requisitos de ella”.

Conforme con el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación, precede en contra de resoluciones definitivas, que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos; que nieguen devoluciones de cantidades que procedan conforme a la ley; o que dicten las autoridades aduaneras. También procede contra actos de autoridades fiscales federales, que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación; que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no ha sido ajustado a la ley; que afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del citado código tributario; que determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del mismo código tributario.

Resulta de especial importancia observar las formalidades que establece la norma oficial para la correcta instrumentación del recurso de revocación, conforme al artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 del citado código, en que el escrito del recurso de revocación deberá presentarse dentro del plazo que en esos artículos se señala.

El escrito de interposición del recurso de revocación deberá contener cuando menos: el nombre, la denominación o la razón social que identifique al recurrente; el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes,

para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro; señalar a la autoridad a la que se dirige, es decir aquella que emitió la resolución o ejecutó el acto impugnado; señalar la resolución o el acto que se impugna, la resolución, necesariamente consta en un documento (oficio), el cual es identificado con un número que normalmente se indica en la parte superior izquierda, así como la fecha del documento; los agravios que les cause la resolución o el acto impugnado; y las pruebas y los hechos controvertidos que demuestren la ilegalidad del acto.

El Código Fiscal de la Federación en su título V, capítulo primero, artículos 116 al 133-A, consagra con carácter optativo el recurso administrativo de revocación, en esas condiciones dicho medio de impugnación se puede hacer valer ante la autoridad que emitió o ejecuto el acto impugnado.

2.3. Principales aspectos del Juicio Contencioso Administrativo

En México hasta el 31 de diciembre de 2000, el Tribunal Fiscal de la Federación, conoció de las controversias que se suscitaban en materia fiscal federal, sin embargo, producto de las reformas y adiciones que se hicieron a su Ley Orgánica, a partir del 1° de enero de 2001, dicho tribunal, cambió su nombre a Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Es competente para conocer del procedimiento por virtud del cual se resuelve la legalidad o ilegalidad de los actos de la Administración Pública en materia fiscal federal, a este procedimiento en esencia se le conoce como juicio contencioso administrativo, controversia de naturaleza tributaria, segunda instancia de los medios de defensa en materia fiscal, recurso jurisdiccional ordinario.

El marco de regulación legal del denominado procedimiento contencioso-administrativo lo constituyen la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la Ley Federal del Procedimiento

Contencioso Administrativo y supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles.

La Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo vigente a partir del 01 de enero de 2006 en su título I, capítulo primero, artículos 01 al 79 contempla el juicio contencioso administrativo o juicio de nulidad.

Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se registrarán por las disposiciones establecidas en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, sin perjuicio de lo dispuesto por México en los Tratados Internacionales; son partes en el juicio contencioso, el demandante, tiene ese carácter la persona física o moral que promueve la demanda; los demandados, la autoridad que dictó la resolución impugnada, el particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del tribunal; el tercero, aquél que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Ante el tribunal no procederá la gestión de negocios. Quien promueva a nombre de otra deberá acreditar que la representación le fue otorgada en escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario o ante los secretarios del tribunal. En los juicios que se tramiten ante el tribunal no habrá lugar a condenación en costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos. La representación de las autoridades corresponderá a las unidades administrativas encargadas de su defensa jurídica.

La procedencia del juicio esta íntimamente ligada a la competencia del propio tribunal, que conoce precisamente de resoluciones definitivas, es decir

que no sean susceptibles de modificación en el ámbito administrativo, en las que se determinen obligaciones fiscales, se fijen en cantidad líquida o se impongan multas; se niegue la devolución del pago de lo indebido o se cause cualquier otro agravio en materia fiscal.

Por lo tanto el juicio será improcedente cuando se trate de una materia distinta de las señaladas, o que tratándose de esta materia ya hayan sido impugnadas mediante otro medio de defensa, o que se trate de una resolución conexa de otra ya impugnada, o que ya sea cosa juzgada, también es improcedente el juicio cuando el promovente no tenga interés jurídico, sea extemporánea la presentación de la demanda, no exista el acto reclamado, o que no se haga valer agravio alguno.

Por causa de improcedencia se debe entender el motivo que impide que el juicio, no obstante, haberse admitido y tramitado en todas sus etapas, dicte una resolución que será adversa para el promovente, por darse una causa que impide que se emita una resolución respecto al fondo del asunto planteado

Los casos de improcedencia darán lugar al desechamiento de la demanda o al sobreseimiento, parcial o total, que procede además, por desistimiento o muerte del demandante, por revocación del acto, o cuando la ley establezca un impedimento para que se emita resolución de fondo.

Ernesto Silva Juárez, en su obra ³³, comenta: “...*Los aspectos relevantes en los casos de improcedencia, son:*

- 1) *Cuando no se afecta el interés jurídico del demandante. Cuando quien promueve no es afectado por el acto impugnado; no se demuestra que es el apoderado o representante legal de la empresa;*

³³ SILVA JUÁREZ, Ernesto, *El Procedimiento Contencioso Administrativo Federal*, Ed. Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, S.A. de C.V., México (2007), p. 53.

cuando no se presenta el poder notarial en copia certificada y sólo se exhibe copia simple; cuando los poderes han sido revocados o limitados por el paso del tiempo; cuando los poderes son otorgados después de la fecha en la que se presenta en la que se presenta la demanda de nulidad.

- 2) *Cuando no compete conocer al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como en los casos de incumplimiento de contratos civiles entre particulares; contra actos emitidos por la Cámara de Diputados, contra sentencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contra actos del Gobierno del Distrito Federal o de autoridades locales (son competentes los Tribunales de lo Contencioso Administrativo locales).*
- 3) *Cuando ya hay sentencia del Tribunal, es decir ya hay resolución y no es posible resolver dos veces por los mismos actos impugnados y con los mismos actores. Es decir, si es posible impugnar una misma resolución por dos actores diferentes”.*

Por sobreseimiento se entiende la forma de terminar un juicio, sin entrar al fondo del asunto planteado.

Respecto a este tema, el mismo Lic. Silva Juárez, Ernesto, en su obra ³⁴, enumera:

- a) *“... el juicio se sobresee cuando la autoridad demandada deje sin efectos el acto impugnado (y en consecuencia el juicio queda sin materia, remitiendo a otra causal), siempre y cuando se satisfaga la pretensión del demandante.*

³⁴ *Ibíd*em, nota 33, pp. 60 y 61.

- b) *Renunciar o desistirse, cuando el actor considera que no tiene caso continuar con la controversia. Este requisito lo utiliza la autoridad, en especial la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, para permitir que el particular continúe con sus actividades comerciales; por ejemplo, las empresas que se dedican a participar en licitaciones para vender al gobierno: la dependencia administrativa le exige no tener créditos fiscales pendientes; y si el particular tiene créditos vivos en pantalla, aunque los esté combatiendo mediante el juicio de nulidad, el reporte de Hacienda a la dependencia será que dichos créditos están pendientes de pago, y mientras no se aclare la situación, la empresa no podrá participar en la licitación administrativa. Esto es un chantaje que realiza la autoridad para que se le paguen créditos aunque sean ilegales.*
- c) *Cuando en el juicio suceda una causal de improcedencia; de la misma forma cuando se muere el demandante, es decir, no puede continuarse con el procedimiento.*
- d) *Se añade como causal de sobreseimiento que el juicio se quede sin materia sin acotar legalmente que debe entenderse por ésta hipótesis: es decir en opinión de los magistrados que conozcan del asunto, ellos decidirán cuando queda sin materia el juicio ³⁵. Es claro que se pueden dar una variedad de casos que pueden encuadrar en ello, por ejemplo, cuando el particular ha admitido por escrito la legalidad del acto impugnado y ha aceptado expresamente sus consecuencias. Sin embargo, como es sabido, aún en esta situación es cuestionable la declaratoria de sobreseimiento”.*

³⁵ SOBRESSEIMIENTO DEL JUICIO.- SE ACTUALIZA CUANDO LA AUTORIDAD DEJA SIN EFECTOS EL ACTO IMPUGNADO.- El artículo 202, fracción I del Código Fiscal de la Federación establece que es improcedente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos, por las causales, y contra los actos que ahí se indican, entre otros, que no se afecten los intereses jurídicos del demandante. Por su parte el artículo 203, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, consigna, que procede el sobreseimiento del juicio, si la autoridad demandada deja sin efectos el acto impugnado. Por tanto, si se demanda la nulidad de una multa que fue impuesta por incumplir un requerimiento hecho con base en la Ley Federal de Competencia Económica y la autoridad deja sin efectos dicha multa, lo procedente en el juicio es decretar su sobreseimiento, ya que la multa dejó de afectar los intereses jurídicos del demandante y se actualiza la hipótesis de la fracción IV, del artículo 203, del código aludido. (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/25/2004).

En términos de la ley en estudio, el juicio de nulidad se inicia con la presentación de la demanda lo cual debe hacerse dentro de los 45 días siguientes a aquél en el que haya surtido efectos legales la notificación de la resolución impugnada o en que el afectado haya tenido conocimiento de ella o de su ejecución, o se haya ostentado sabedor de la misma si no existe notificación legalmente hecha.

La demanda deberá de contener entre otros requisitos, el nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones, la resolución que se impugna, la autoridad o autoridades demandadas, los hechos que den motivo a la demanda, las pruebas que ofrezca, los conceptos de impugnación y lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda. Adjuntando además al escrito el documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, el documento en que conste la resolución impugnada, la constancia de la notificación de la resolución impugnada.

Admitida la demanda, se corre traslado de ella al demandado y se le emplaza para que la conteste dentro de los 45 días siguientes a aquél en el que surta sus efectos el emplazamiento.

Se podrá ampliar la demanda, dentro de los veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita su contestación de igual manera de la ampliación a la demanda se correrá traslado al demandado para que de considerarlo procedente dentro del plazo de veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación, conteste la ampliación a la demanda.

El demandado en su contestación y en la contestación de la ampliación de la demanda, expresará entre otros puntos los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar, las consideraciones que a su juicio, impidan se emita decisión en cuanto al fondo o demuestren que no ha nacido o

se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda, las pruebas que ofrezca, adjuntando a su contestación: el documento en que acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio, las pruebas documentales que ofrezca. En la contestación de la demanda no podrán cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada. En la contestación de la demanda, o hasta antes del cierre de la instrucción, la autoridad demandada podrá allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada.

Por incidente se debe entender toda gestión que surge dentro de todo procedimiento, y que tiene relación directa e inmediata con el mismo.

Integrado que sea el expediente con la demanda, la contestación, la ampliación de la demanda y su contestación, cuando sea el caso, el magistrado instructor procederá al desahogo de las pruebas y si se considera que hace falta alguna diligencia a fin de apreciar debidamente la controversia, podrá ordenar su práctica. La confesión expresa de las partes y los hechos legalmente afirmados por la autoridad hacen prueba plena y las periciales y las testimoniales pueden ser apreciadas con amplia libertad por la Sala.

Por prueba se debe entender el medio del cual disponen las partes en un procedimiento para justificar sus acciones u omisiones.

El maestro Antonio Carrillo Flores, en su obra ³⁶, indica: *“En materia de prueba, siguiendo en esto también la orientación dominante de la doctrina, la ley, sin perjuicio de reconocer un amplio poder al Tribunal para buscar la verdad, dado que el principio dispositivo no se justifica en negocios en que media el interés público, atribuye la carga de la prueba al actor, en el sentido de que cuando esa prueba no se allega, se presumirán válidos los actos y decisiones de las autoridades fiscales”*.

³⁶ Carrillo Flores, Antonio, *Estudios de Derecho Administrativo y Constitucional*, Ed. UNAM (1987), pág. 198; Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie G. Estudios doctrinales, Núm. 106.

El último elemento con que cuenta la Sala para cerrar la instrucción son los alegatos para la cual el Magistrado Instructor, diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, se emitirá el acuerdo correspondiente en el que se declare cerrada la instrucción.

Por instrucción se debe entender el curso que se sigue en un procedimiento en las etapas desde la presentación de la demanda, hasta la conclusión del periodo de pruebas.

El sentido de la sentencia podrá ser de validez, de nulidad o de nulidad para efectos, en cuyo caso deberá precisar con claridad la forma y términos en que se deberá cumplimentar.

Por sentencia entendemos que es la decisión que se emite en cualquier controversia, dentro de un procedimiento. Siendo definitiva la que resuelve el juicio en lo principal, y es interlocutoria la que resuelve un incidente.

La declaración de nulidad podrá dictarse por los siguientes supuestos:

- I.** Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
- II.** Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.
- III.** Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
- IV.** Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las

disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme, dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva.

La sentencia definitiva queda firme cuando no admita en su contra recurso o juicio; admitiendo recurso o juicio, no fuere impugnada; o cuando, habiéndolo sido, el recurso o juicio de que se trate haya sido desechado o sobreseído o hubiere resultado infundado, y sea consentida expresamente por las partes o sus representantes legítimos.

Cuando haya quedado firme una sentencia que deba cumplirse en el plazo de cuatro meses, el secretario de acuerdos que corresponda, hará la certificación de tal circunstancia y fecha de causación y el magistrado instructor o el presidente de sección o del tribunal, en su caso, ordenará se notifique a las partes la mencionada certificación.

Transcurrido el plazo antes citado, sin que se haya dictado la resolución definitiva, precluirá el derecho de la autoridad para emitirla salvo en los casos en que el particular, con motivo de la sentencia, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le reconozca un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.

En los casos de incumplimiento de sentencia firme o de resolución que repita indebidamente la resolución impugnada entre otros supuestos la parte afectada podrá ocurrir en queja, por una sola vez, ante la sala del tribunal que dicto la sentencia.

La parte que estime contradictoria, ambigua u obscura una sentencia definitiva del tribunal, podrá promover por una sola vez su aclaración dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación.

Las autoridades demandadas y cualquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

De acuerdo a la ley en estudio dentro del procedimiento contencioso administrativo se pueden tramitar los siguientes recursos:

El recurso de reclamación el cual procederá en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio antes del cierre de instrucción; aquéllas que admitan o rechacen la intervención del tercero. La reclamación se interpondrá ante la sala o sección respectiva, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de que se trate.

Las resoluciones emitidas por el pleno, las secciones de la sala superior o por las salas regionales que decreten o nieguen el sobreseimiento y las sentencias definitivas que dicten, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede del pleno, sección o sala regional a que corresponda, mediante escrito que se presente ante la responsable, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación respectiva.

Si el particular interpuso amparo directo contra la misma resolución o sentencia impugnada mediante el recurso de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo resolverá el citado recurso, lo cual tendrá lugar en la misma sesión en que decida el amparo.

Cabe mencionar que con la entrada en vigor de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo se derogó el título VI del Código Fiscal de la Federación y los artículos que comprenden del 197 al 263 del citado ordenamiento legal los cuales contemplaban el juicio en estudio, asimismo es importante citar que de acuerdo al artículo cuarto transitorio de la ley en desarrollo los juicios que se encuentren en trámite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al momento de entrar en vigor la Ley en estudio, se tramitarán hasta su total resolución conforme a las disposiciones legales vigentes en el momento de presentación de la demanda.

No se omite mencionar que dentro de los medio de defensa en materia fiscal también es procedente el juicio de amparo en cualquiera de sus dos formas es decir; es procedente tanto en el amparo directo en contra de la sentencia definitiva que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como el Amparo Indirecto en contra de los actos de autoridad, sin embargo es preciso citar que por lo que respecta al juicio de garantías el mismo será desarrollado en el capítulo cuarto de la presente investigación esto por tener íntima relación con el tema de en estudio.

Capítulo 3

El Procedimiento Administrativo de Ejecución

3.1. Concepto del Procedimiento Administrativo de Ejecución

Es la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, se le ha conocido en México tradicionalmente como facultad económica-coactiva y el Código Fiscal de la Federación en su título V, capítulo III, lo regula con el nombre de Procedimiento Administrativo de Ejecución.

A este respecto el doctrinario Refugio de Jesús Fernández Martínez, en su obra ³⁷, señala: *“El procedimiento administrativo de ejecución, es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.”*

Por su parte Narciso Sánchez Gómez³⁸, explica: *“El procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias, cuando se descubre una omisión en su cumplimiento espontáneo o que no se hizo dentro del término estipulado en la ley.”*

Tanto para la doctrina como para el derecho fiscal y para la jurisprudencia indistintamente se usan las expresiones, facultad económico-coactiva o procedimiento administrativo de ejecución, aunque en la legislación procedimental tributaria federal, estatal y municipal de nuestro país, utilizan regularmente la segunda de tales denominaciones para tratar todo lo concerniente al cobro forzoso de contribuciones.

³⁷ Fernández Martínez, Ob. Cit., nota 6, p. 357.

³⁸ Sánchez Gómez, Ob. Cit., nota 7, p. 521.

Atento a lo señalado en el párrafo anterior, es importante citar el Código Fiscal de la Federación el cual señala en su capítulo III, artículo 145, primer párrafo, que *“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.”*

Entendemos entonces que el procedimiento económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución consiste en la serie de actos coercitivos realizados por el Estado o por la Federación, a fin de proceder en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley.

Es importante señalar que esta vía ejecutiva constituye indudablemente un mecanismo privilegiado, que se aplica con inmediatez, sin la triangulación característica de los procedimientos civiles. En esta relación solo existen dos partes; un sujeto activo, acreedor (el Estado) y frente a él un sujeto pasivo que asume el carácter de deudor (el contribuyente), sin que entre ambas aparezca propiamente la figura del juzgador.

El procedimiento administrativo de ejecución se desarrolla a través de una serie de actos procedimentales que tienen el carácter de actos administrativos, y estos actos recaen normalmente sobre bienes y derechos propiedad de los contribuyentes, y tiene por objeto asegurar el interés fiscal.

Dentro del acto de inicio del procedimiento, se encuentra el requerimiento en contra del deudor y éste surge cuando el sujeto pasivo del crédito fiscal no ha hecho voluntariamente el pago del mismo dentro de los plazos señalados por la ley.

Ante tal situación la autoridad administrativa competente, en cuya circunscripción territorial se encuentre radicado el crédito fiscal, dicta una resolución que recibe el nombre de mandamiento de ejecución, en la que ordena que se requiera al deudor para que efectúe el pago, en la misma

diligencia de requerimiento, con el apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios: recargos, sanciones, gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados.

Una orden escrita de la autoridad administrativa competente del Estado, ajustada al principio de legalidad que rige todos los actos del poder público, es el medio por la cual se autoriza al ejecutor fiscal a notificar y requerir de pago de una contribución, cuando no se ha cumplido oportunamente, dentro del plazo legal y en ese documento se le apercibe al deudor para que en caso de no hacer el entero en el acto de la diligencia de requerimiento o dentro del término que permita la ley, se embargarán bienes suficientes propiedad del sujeto pasivo, para garantizar la prestación reclamada.

En relación a este tema el doctrinario Fernández Martínez, en su obra ³⁹, dice: *“Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, deberán expedir un mandamiento de ejecución, a fin de que primeramente se requerirá de pago al deudor, con el apercibimiento de que de no hacerlo se procederá al embargo de bienes”*

Sánchez Gómez, coincide con el maestro Fernández Martínez y conceptúa dicho requerimiento de una manera más sintética señalando en su obra ⁴⁰, que *“El requerimiento de pago, está representado por un acto jurídico procedimental, por el que el ejecutor fiscal exige formalmente el pago de un tributo que no fue pagado conforme a derecho.”*

El requerimiento debe notificarse al deudor, ya sea personalmente o bien por estrados, en el caso en que el deudor haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal acreditado ante las autoridades fiscales.

³⁹ Fernández Martínez, Ob. Cit., nota 6, p. 360.

⁴⁰ Sánchez Gómez, Ob. Cit., nota 7, p. 525.

Cuando no se encuentre el deudor en su domicilio fiscal, se le dejará citatorio para el día siguiente a una hora fija espere al notificador y si la persona citada o su representante legal no esperaren se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con algún vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijara en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Importante es señalar que dicho requerimiento debe cubrir por lo menos los requisitos de fundamentación y motivación a que se refieren los artículos 14 y 16 de la Constitución Política Federal, así como el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación es decir; dicho requerimiento debe constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar debidamente fundado y motivado, expresar la resolución objeto de que se trate y ostentar la firma autógrafa del funcionario competente.

Asimismo el ejecutor designado deberá identificarse con el oficio denominado constancia de identificación que lo habilita ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y embargo. Se levanta el acta de requerimiento de pago y embargo en la que se asentará que se hizo entrega del *mandamiento de ejecución* al contribuyente o representante legal. Una copia del acta con firma autógrafa se entregará a la persona con quien se entienda la diligencia.

Una vez notificado el requerimiento de pago de un crédito fiscal exigible y el deudor no hubiere efectuado el pago correspondiente o no pruebe en el acto haberlo efectuado, se procederá al embargo precautorio, el cual podemos entenderlo como un acto administrativo que tiene por objeto la garantía y recuperación de las cantidades que conforman los créditos mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o deudor, para en su caso, rematarlos o enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco federal.

El embargo puede ser simultáneo con la notificación del requerimiento de pago la diligencia debe realizarse en días y horas hábiles o habilitadas para el efecto, una vez realizado el embargo de los bienes se deberá nombrar un depositario de igual manera se nombran interventores. El depositario es una persona a la cual se le encomienda la guarda, custodia y/o administración de los bienes que se embargan.

El depositario es designado por los jefes de las oficinas ejecutoras, los cuales están facultados para nombrar y remover libremente a los depositarios bajo su responsabilidad, pudiendo recaer dicho nombramiento incluso sobre los propios ejecutados.

Cuando la autoridad fiscal, embarga alguna negociación, el depositario, tendrá el carácter de interventor; así toma forma la figura jurídica conocida como intervención, que es el acto administrativo mediante el cual la autoridad fiscal controla la administración de la negociación, con la finalidad de obtener los recursos necesarios para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios, a cargo del contribuyente intervenido.

Existen dos tipos de interventores que son, interventor con cargo a la caja el cual es designado cuando se realiza el embargo de negociaciones y el interventor administrador es designado cuando el interventor con cargo a caja no cumpla con las obligaciones que establece el Código Fiscal de la Federación cuando se realiza el embargo de bienes raíces cuando produzcan rentas, es obligatorio inscribir en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio que corresponda al domicilio de la negociación intervenida, así como el nombramiento del interventor administrador.

Son bienes embargables todos los del deudor, con las excepciones que marca la ley y que después citaremos, la elección de bienes corresponde al deudor, siempre que se sujete al orden de prelación siguiente: dinero, metales

preciosos, depósitos bancarios, acciones, bonos, cupones, valores mobiliarios, bienes muebles y bienes inmuebles.

El ejecutor tiene facultad para señalar bienes cuando el deudor o la persona con quien se entiende la diligencia no señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido el orden establecido al hacer el señalamiento, cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo señale bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior, bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

El Código Fiscal de la Federación exceptúa de embargo, a: 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 del ejecutor, la maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, el patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad, los sueldos y salarios y las pensiones de cualquier tipo.

La cuantía del embargo queda al arbitrio del ejecutor, quien debe trabar ejecución en bienes bastantes para garantizar las prestaciones pendientes de pago, los gastos de ejecución y los vencimientos futuros.

Por regla general, la guarda de los bienes embargados se encomienda a personas distintas al deudor, tal persona es el depositario, quien tiene el carácter de interventor encargado de la caja cuando el objeto embargado es una negociación comercial, industrial o agrícola y de administrador cuando el objeto embargado sea un bien raíz.

Los depositarios son nombrados por los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad. Ellos pueden también removerlos, el ejecutado puede ser nombrado depositario

En el desarrollo de la diligencia puede suceder que el deudor haga el pago del adeudo y de sus accesorios, en cuyo caso el ejecutor debe suspender la diligencia y expedir recibo por el importe pagado

Cuando los bienes embargados son inmuebles, derechos reales sobre ellos o sean negociaciones de cualquier género, el embargo debe inscribirse en el Registro Publico de la Propiedad o el Comercio

La valuación puede ser definida como el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa

La base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados es la del avalúo, en negociaciones es el avalúo pericial y en los demás casos la base que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado a falta de acuerdo la autoridad debe practicar avalúo pericial notificando personalmente el resultado de la valuación.

Si el embargado o terceros se inconformaran con la valuación dentro de los seis días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad exactora a petición del embargado, debe nombrar como perito a alguna institución nacional de crédito autorizada, lo que debe hacerse en un plazo que no exceda de tres días. El avalúo que emita dicha institución es la base para la enajenación de los bienes.

La enajenación forzosa puede realizarse a través de la subasta, que es un modo de venta cuya función consiste en convocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe a favor del que ofrezca el mejor precio. En una subasta pública pueden ser rematados la totalidad de los bienes embargados o una parte de ellos.

La enajenación de los bienes procede, a partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base, para su enajenación, en el caso de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no sean pagados al momento de su requerimiento. Cuando el embargado no proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o se adjudiquen los bienes a favor del fisco y al quedar firme la resolución recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer, que confirme el acto impugnado.

El remate debe ser anunciado para que se logre la finalidad, que es la de obtener el mejor rendimiento posible de los bienes embargados en beneficio del fisco y del propio deudor, para ello el Código Fiscal de la Federación en su artículo 176 señala que el remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes.

La Doctora Doricela Mabarak Cerecedo, en su obra ⁴¹, indica:

“Jurídicamente se denomina remate de bienes embargados a la serie de acciones que toman las autoridades competentes para propalar y lograr la enajenación a favor de terceros de los bienes. De acuerdo con las disposiciones fiscales mexicanas de carácter federal, un remate de bienes procede cuando se den las siguientes situaciones:

- a) Que se hubiese fijado la base para llevar a cabo el remate, conforme a los preceptos fiscales aplicables.*

- b) Cuando el sujeto dueño de los bienes no proponga comprador dentro de los plazos legales”.*

⁴¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, Ed. Mc Graw Hill, México (1995), p. 241

La convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente de igual forma se expone que en la convocatoria se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir al mismo.

El remate deberá abrirse el día y hora señalados en la convocatoria, por el jefe de la oficina ejecutora, quien debe pasar lista de personas que hubieren presentado posturas.

A este acto puede asistir el deudor y los acreedores con garantía real sobre los bienes embargados. El jefe de la oficina ejecutora debe hacer saber cuales posturas fueron calificadas como legales, y dar a conocer cual es la mejor postura.

A Partir de ese momento se abren periodos sucesivos de cinco minutos, con el objeto de que los postores puedan mejorar la postura inicial o la últimamente mejorada. A esas mejoras se les llama pujas.

Si la última postura no es mejorada por alguno de los postores, el jefe de la oficina ejecutora declarara aceptada esta última postura si se ofrece igual suma de contado por dos o mas licitantes, se aceptará la primera postura que se haya recibido, salvo que el fisco haga uso de su derecho que le asiste para adjudicarse los bienes que se subastan.

Pudiera ser que a la primera almoneda no concurren postores, única situación en la cual debe suponerse que no se finque el remate, en ese caso se ordenara que se convoque a una segunda almoneda, la que deberá celebrarse dentro de los quince días siguientes, haciéndose la publicación de la convocatoria por una sola vez. En el supuesto de que tampoco se finque el remate en la segunda almoneda debe, convocarse a un tercera.

El remate fincado por el jefe de la oficina ejecutora queda firme sólo en el caso de que los bienes rematados fueren muebles o inmuebles con valor que no exceda de \$100,000.00. Si son muebles que excedan de dicha cantidad o bien si son inmuebles, cualquiera que sea su valor, es necesario que el remate se aprobado por una oficina superior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Fincado el remate de bienes muebles se aplica el depósito constituido por el postor a parte de pago del precio y dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el comprador debe pagar en la caja de la oficina fiscal el saldo de la cantidad de contado ofrecida en su postura o mejoras y constituir la garantía a que se hubiere obligado por la parte del precio que quedare adeudando.

Firme el remate, procede la entrega de los bienes al comprador y el otorgamiento de la factura, la cual debe ser expedida por el deudor embargado, o en su caso de rebeldía, por el jefe de la oficina ejecutora.

Por último, el procedimiento de ejecución puede concluir con la adjudicación de los bienes ofrecidos en remate a favor del fisco federal, al que se le reconoce preferencia en el Código Fiscal de la Federación.

De no satisfacerse totalmente el interés fiscal con el producto de la enajenación o adjudicación, a la autoridad fiscal debe proceder a investigar nuevamente la existencia de bienes embargables propiedad del deudor, con objeto de iniciar en nuevo procedimiento administrativo de ejecución, mientras no se produzca la prescripción del crédito fiscal.

3.2. Naturaleza jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución

El procedimiento administrativo de ejecución tiene, pues, como finalidad la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea del sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno con responsabilidad solidaria sustituta y objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor y aun en contra de su voluntad.

De la Garza⁴², explica que: *“El procedimiento de ejecución, es un procedimiento administrativo tanto porque el órgano que lo ejecuta es la Administración, como porque materialmente, no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia”*.

Fernández Martínez⁴³, explica: *“Determinado el crédito fiscal en cantidad liquida, ya sea por los contribuyentes o por autoridades fiscales, éste deberá pagarse o garantizarse dentro de los plazos señalados por la ley fiscal correspondiente; transcurrido dicho plazo, el crédito será exigible por las autoridades fiscales, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”*

Entendemos entonces que por su naturaleza jurídica el procedimiento en cuestión, está constituido con un conjunto de formalidades legales, realizadas por una autoridad fiscal competente, y que llevan como destino lograr el entero de una obligación fiscal, que no ha sido cubierta dentro del plazo estipulado en la norma respectiva, y que por tal motivo se vale de ese instrumento el Estado, haciendo uso de su autoridad o poder coactivo para combatir la evasión fiscal y para que el deudor principal o terceras personas relacionadas con ese deber hagan el pago de los impuestos, derechos o contribuciones omitidas en perjuicio de los intereses económicos de la hacienda pública, obligando aun en contra de su voluntad a los sujetos pasivos que marque la ley, para que colaboren a sufragar el gasto público.

⁴² De la Garza, Ob. Cit., nota 1, p. 808.

⁴³ Fernández Martínez, Ob. Cit., nota 6, p. 356.

3.3. Casos de suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución

Por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine el crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la sala en turno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se esta tramitando recurso, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso, otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

La suspensión como su nombre lo indica, paraliza el procedimiento de cobro forzoso de contribuciones, y se intenta para proteger el derecho de propiedad, de posesión y disfrute del patrimonio de una persona en su calidad de sujeto pasivo; como para que con seguridad y tranquilidad promueva los medios de defensa legal establecidos en la legislación respectiva.

Para Sánchez Gómez ⁴⁴, la suspensión “*Representa una medida cautelar o precautoria que debe dictarse de oficio o a instancia de parte por la autoridad ejecutora, para detener toda clase de actuaciones del poder público, que pudieran afectar los derechos e intereses del gobernado, y ella debe respetarse, para que tenga eficacia su razón de ser, durante el tiempo que marque la ley.*”

Las normas existentes en el código fiscal de la federación que se ocupan de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución la encontramos en el artículo 144 el cual señala:

Artículo 144.- “No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee.

⁴⁴ Sánchez Gómez, Ob. Cit., nota 7, p. 534.

También se suspenderá la ejecución del acto que determine un crédito fiscal cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia y siempre que se hubiese notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.”

Puede entenderse como suspensión del procedimiento de ejecución la suspensión que puede experimentar en su avance, merced a causas exteriores a él y que transcurrido el tiempo, o bien son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución puede asumir dos modalidades, según que afecte a todo el procedimiento, y entonces puede hablarse de suspensión total, o bien que afecte únicamente a determinados bienes embargados en cuyo caso se trata de una suspensión parcial.

Los presupuestos de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución están representados por ciertos procedimientos iniciados por el deudor o por tercero, los cuales pueden acarrear en su resolución efectos que influyen necesariamente sobre el resultado del procedimiento de ejecución, de tal manera que resulta conveniente suspenderlo total o parcialmente hasta en tanto se resuelvan dichos procedimientos

3.4. Formas de garantizar el interés fiscal

Importante es señalar que en materia fiscal, es indispensable el garantizar el crédito fiscal adeudado para que se pueda impugnar pues de lo contrario se podrá hacer efectivo el crédito fiscal. Ante la situación anterior tiene gran relevancia el principio jurídico fiscal que señala “solve et repete” lo cual significa “asegura después impugna”.

Atento a lo anterior y para hablar de este rubro apeguémonos a lo que señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 141 mismo que expone que:

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

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*
- II. Prenda o hipoteca.*
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.*
- V. Embargo en la vía administrativa.*

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

Señala De la Garza ⁴⁵, que *“Para que se conceda la suspensión del procedimiento de ejecución, cuando se va a intentar la promoción de recursos fiscales o juicios de nulidad, es necesario que se garantice el interés fiscal. Este consiste en el crédito fiscal que se haya determinado o requerido más los recargos devengados o por devengar, más los gastos de ejecución.”*

Vistos los casos anteriores podemos concluir que la manera mediante la cual se garantice un crédito fiscal queda a opción de contribuyente sin embargo si es muy importante recalcar que si no se garantiza el crédito fiscal que se adeuda la autoridad ejecutora, ésta podrá hacerlo efectivo mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

⁴⁵ De la Garza, Ob. Cit., nota 1, p. 836.

3.5. Forma de solicitar la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución ante las diversas autoridades

Conjunta o simultáneamente a la interposición de los medios de defensa en materia fiscal, puede solicitarse por el interesado la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución ante la autoridad ejecutora u organismo jurisdiccional que señale la ley, para que por un lado se protejan los intereses patrimoniales del contribuyente al paralizarse la actuación de la autoridad ejecutora; y por otro queda garantizada la obligación fiscal se le ubica dentro de la teoría general de las providencias precautorias, porque se trata de una disposición anticipada que tiende a prevenir un riesgo a un daño al contribuyente con efectos provisionales, flexibles y rápidos para restituirle al interesado el goce y disfrute de sus propiedades o posesiones patrimoniales, paralizando la actuación de una autoridad ejecutora

Al efecto el artículo 142 de la legislación fiscal vigente señala, procede garantizar el interés fiscal, cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Como las resoluciones dictadas por las autoridades en los procedimientos fiscales son ejecutorios, cualquier resolución que declare o finque algún crédito fiscal y que sea impugnada a través de uno de los recursos administrativos establecido por el Código Fiscal de la Federación o por alguna otra ley, o que sea impugnada mediante juicio de nulidad que se promueva ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resulta ser presupuesto de la suspensión.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución requiere que sea solicitado por el interesado en obtenerla. La solicitud puede formularse en cualquier tiempo ante la oficina ejecutora y para ello debe acompañarse a la instancia de suspensión los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal. La redacción del artículo 144, da la idea de que la garantía del interés fiscal es un hecho previo a la presentación de la instancia.

Sin embargo, en muchos casos no es posible constituir la garantía en forma previa, sino posterior a la presentación de la instancia de suspensión.

La autoridad ejecutora debe dictar un acuerdo provisional de suspensión, dicho acuerdo es un acto reglado y no discrecional, debe, suspender el procedimiento porque tal es la obligación que impone el Código Fiscal de la Federación

Como la solicitud de suspensión puede ser parcial, si al presentar el medio de defensa (recurso o juicio) no se impugna la totalidad de los créditos que deriven del acto administrativo cuya ejecución fue suspendida deberá pagarse la parte del crédito consentido con los recargos correspondientes

Efectuada la presentación de la copia del recurso o juicio de nulidad, dentro del término legal queda firme y definitiva la suspensión hasta que se haga saber la resolución definitiva que hubiere recaído en el recurso o juicio.

Capítulo 4

Inconstitucionalidad de la orden de aseguramiento de bienes con fundamento en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación

4.1. Planteamiento sobre la inconstitucionalidad de la orden de aseguramiento precisamente de cuentas bancarias con fundamento en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación

La Federación en su potestad tributaria tiene plenas facultades de materializar los postulados establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; para el efecto de allegarse los recursos financieros necesarios para satisfacer el gasto público, por medio de una serie de procedimientos administrativos que corresponden a cada una de las contribuciones autorizadas en la Ley de Ingresos de la Federación.

En el ámbito del derecho fiscal, encontramos que los actos y resoluciones fiscales, emitidas por la Federación, descansan en el principio de presunción de legalidad, ya que estos son manifestaciones del Estado a través de sus órganos competentes, esto significa que los actos y resoluciones fiscales se presumirán legales, hasta en tanto, el particular afectado no demuestre su ilegalidad.

En el Código Fiscal de la Federación el principio citado está reconocido expresamente en el artículo 68 al establecer que: *“Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hechos”*.

La presunción de legalidad no exonera a las autoridades fiscales de respetar las garantías fundamentales contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A las autoridades fiscales, dentro del ejercicio de sus facultades, les corresponde recaudar las contribuciones, mediante la aplicación de diversos procedimientos establecidos en ley, entre ellos, existe una medida cautelar que se instrumenta mediante un procedimiento poco afortunado para los contribuyentes en general, ya que su práctica les ocasiona graves trastornos, me refiero a: **el congelamiento de cuentas bancarias mediante la orden de aseguramiento de bienes con fundamento legal en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación**, precepto legal, que se considera inconstitucional.

Es de suma importancia valorar los graves daños que causa a los contribuyentes, la instrumentación del **congelamiento de sus cuentas bancarias, mediante la orden de aseguramiento de bienes**, toda vez que dicha medida, estrangula el flujo financiero que da vida a su actividad productiva.

Podemos decir que los recursos financieros, producto de la actividad económica-financiera, son de vital importancia para la subsistencia de cualquier ente que realice actividades productivas, ya que dichas actividades normalmente se circunscriben a la producción e intercambio de bienes y servicios, y es el dinero, el medio que lo facilita, ya que tiene una particularidad, su valor de cambio, que hace posible el flujo de operaciones productivas, a su vez genera la riqueza de los entes económicos y en consecuencia fortalece su capacidad para el pago de contribuciones; los recursos financieros pecuniarios que se utilizan para realizar la actividad económica, normalmente se encuentran depositados en cuentas bancarias de diversa índole en el Sistema Financiero Nacional, desde donde son usados para interactuar con otros agentes económicos.

El congelamiento de sus cuentas bancarias, mediante la orden de aseguramiento de bienes, no sólo deja en absoluto estado de indefensión al contribuyente, sino lo pone en peligro de extinción al provocarle una quiebra financiera material por el estrangulamiento de su flujo financiero, ya que aún teniendo recursos financieros pecuniarios propios, no podrá utilizarlos.

**Artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación que se considera
inconstitucional:**

Artículo 145-A. *“Las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente 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. 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 aseguramiento realizado.*
- V. Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos o bien*

no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, se encuentren alterados o sean falsos.

En los casos anteriores, la autoridad que practique el aseguramiento deberá levantar acta circunstanciada en la que precise las razones para hacerlo.

El aseguramiento 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, III y V y de 18 meses en las fracciones I y IV, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad determina algún crédito, dejará de surtir efectos el aseguramiento precautorio y se proseguirá el procedimiento 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.”

De la lectura e interpretación gramatical y teleológica del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, se desprenden violaciones flagrantes a las garantías fundamentales, contenidas en los artículos 1º, 14, 16, y 22, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como a continuación se analizan:

Artículo 1º Constitucional, *“En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga ésta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”.*

Tercer párrafo, *“Queda prohibida toda discriminación... que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos o libertades de las personas”.*

Entre sus múltiples acepciones, discriminar, es la acción o efecto de diferenciar una cosa de otra; por lo que en el momento en que la Ley contiene dos soluciones a un mismo problema, entonces es obligada la discriminación por exclusión, en el caso particular, en el contexto jurídico en que se razona, se observa que en el Código Fiscal de la Federación, existen dos hipótesis normativas, que regulan la misma conducta, pero la sancionan de diferente forma, es la autoridad fiscal la que con base en criterios subjetivos, determina cual aplicar, a saber:

De la interpretación gramatical y analógica, del **artículo 145-A, fracción III**, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que la autoridad decretará el aseguramiento de bienes o de la negociación cuando, **el contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales.**

De igual forma de la interpretación gramatical y analógica, del **artículo 55, fracción II**, del mismo ordenamiento jurídico, se desprende que la autoridad podrá determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes... por la que deba pagar contribuciones, cuando **el contribuyente no presente los libros y registros de contabilidad, ... relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.**

Como se puede apreciar, ambas hipótesis normativas, se actualizan con una sola conducta, cuando **el contribuyente se niegue a proporcionar o no presente la contabilidad** que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales; dicha conducta es sancionada en dos formas diferentes.

En los hechos, cuando algún **contribuyente no proporciona o no presenta la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales**, la autoridad fiscal, procede indistintamente, como a continuación, se indica:

- Solicita al Sistema Financiero Nacional, le proporcione los estados de cuenta que contengan los movimientos financieros registrados en todas y cada una de las cuentas bancarias de cualquier naturaleza, aperturadas por el contribuyente, en las diversas instituciones bancarias; y los depósitos son considerados, ingresos acumulables, y sirven de base para la determinación presuntiva de créditos fiscales a cargo del susodicho; con fundamento en el artículo 55, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.
- **O bien, la autoridad fiscal, ordena el aseguramiento de bienes, en el caso que nos ocupa, el congelamiento de las cuentas bancarias, aperturadas por el contribuyente en el Sistema Financiero Nacional; con fundamento en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.**

En las disposiciones fiscales, no existen criterios objetivos que normen la aplicación de uno u otro acto jurídico, es decir, la autoridad fiscal actúa con absoluta discrecionalidad con base en criterios subjetivos de los servidores públicos que actúan en turno, cuando un contribuyente no presenta la contabilidad.

Por lo antes expuesto, se concluye que el congelamiento de cuentas bancarias, mediante la orden de aseguramiento de bienes con fundamento en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se realiza en forma discriminatoria, en clara y flagrante violación del artículo 1º constitucional, toda vez que aplica dicha medida cautelar, en lugar de lo que establece el artículo 55, fracción II, del mismo ordenamiento jurídico, en menoscabo de los derechos de los contribuyentes, al no permitirles disponer libremente de sus recursos financieros.

Artículo 14, Constitucional, “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”.

Segundo párrafo, “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”.

Es de explorado derecho que las personas morales o jurídicas, son una ficción jurídica, que nacen mediante la suscripción de un pacto entre dos o más personas, el cual se reproduce en una escritura pública, protocolizada por Notario Público, en ella se establece en forma precisa el número de años que durará su existencia, salvo que no se logre el objeto social de la sociedad o sea inviable financieramente y se dé la famosa quiebra financiera que consiste en tener más obligaciones que derechos; también se establece la conformación del capital de aportación que es el monto de las aportaciones realizadas por los accionistas, con dinero en efectivo fundamentalmente y son estos recursos financieros los que servirán de base para iniciar su actividad económica, esta actividad normalmente es la producción o el intercambio de bienes y servicios, en la que el dinero por su disponibilidad inmediata, es de la mayor importancia ya que tiene una particularidad, su valor de cambio, que permite el flujo de operaciones productivas, que a su vez genera la riqueza de los entes económicos y en consecuencia fortalece su capacidad para el pago de contribuciones.

Sin embargo con motivo del aseguramiento de bienes, mediante el congelamiento de las cuentas bancarias contenidas en el Sistema Financiero Nacional, cualquier persona física o moral, resentirá de inmediato graves daños, por lo vital que resultan los recursos financieros para la consecución de los fines para los cuales dichos entes se constituyeron; metafóricamente hablando, los recursos financieros pecuniarios, representan el oxígeno que estos entes necesitan para sobrevivir, en los hechos están siendo condenados a morir por el estrangulamiento de su flujo financiero; sus proveedores, ya no les venderán bienes y servicios, en razón de la falta de liquidez; sus trabajadores, buscarán otras fuentes económicas donde satisfacer sus

necesidades básicas; los bancos, los marginarán, por no ser sujetos de crédito; su producción decaerá inevitablemente, sus clientes ya no les comprarán y aún cuando les pagaran saldos pendientes, al abonarse en su cuenta bancaria, de inmediato se congelaría; es un hecho, cualquier ente productivo se paraliza, cuando son **congeladas sus cuentas bancarias**.

La privación de los derechos y posesiones que soportan las Personas Físicas y Morales, con motivo de la orden de aseguramiento de bienes, vía el congelamiento de cuentas bancarias con fundamento en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, lo dispone la autoridad fiscal, en base a la presunción de que los contribuyentes, incumplieron alguna obligación fiscal, la cual se les podrá dar a conocer a los afectados, hasta dentro de un plazo de 12 meses; si no lo hace así la autoridad fiscal, el aseguramiento de bienes, vía congelamiento de cuentas bancarias, quedaría sin efectos, la privación de la disponibilidad de los recursos financieros, se anularía, y ya se podría disponer libremente de ellos; es decir, cuando un funcionario público en su carácter de autoridad fiscal, actúa sin control constitucional; y cree, supone o se imagina que un contribuyente no cumplió con sus obligaciones fiscales, podrá privarlo de sus derechos, evitando que disponga de sus recursos financieros depositados en el Sistema Financiero Nacional, por un plazo de hasta 12 meses, periodo de tiempo durante el cual indagará e investigará, cuales son esas presuntas obligaciones que dejó de cumplir el susodicho, y si resulta que no existen obligaciones pendientes de cumplir, simplemente queda sin efectos la privación de sus derechos.

Es evidente que el legislador no contempló las nefastas consecuencias que esta medida ocasionaría, pero gracias a nuestro máximo tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, esta injusticia se evita, cuando hace referencia a la Garantía de Audiencia, y menciona que la misma es ejercitable ante cualquier autoridad que pretenda entre otros, privar de las propiedades, posesiones y derechos; conforme a la Tesis Jurisprudencial número 116, Tercera parte, del Apéndice respectivo del Semanario Judicial de la Federación, y que a la letra dice:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. PROTEGE CONTRA ACTOS DE CUALQUIER AUTORIDAD Y NO SOLO DE LAS JUDICIALES.-

No es verdad que el artículo 14 Constitucional establezca la Garantía de Audiencia sólo para los Juicios seguidos ante los Tribunales, pues la establece contra cualquier Acto de Autoridad que pueda ser privativo de la vida, libertad, propiedades, posesiones y derechos, derive o no de Juicio seguido ante Tribunales o Procedimientos ante cualquier Autoridad.”

Es evidente que con dicha medida cautelar, se priva de sus posesiones económicas a los contribuyentes, aún cuando esta privación sea provisional, es suficiente para provocar una quiebra financiera material, ya que aún y cuando tuvieren fondos suficientes depositados en los bancos, estos no podrían ser utilizados, ya que los contribuyentes son privados de la acción de disponer de sus recursos financieros, sin haber mediado juicio ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplieran las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, por tal razón, el **aseguramiento de bienes, mediante la orden de congelamiento de sus cuentas bancarias, contenida el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación**, es inconstitucional.

Artículo 16 Constitucional, *“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”.*

De lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Política Federal se desprende que la emisión de todo acto de molestia precisa de la concurrencia indispensable de tres requisitos mínimos, a saber:

1) **Que se exprese por escrito y contenga la firma original o autógrafa del funcionario que lo suscribe;** esta exigencia tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias.

2) **Que provenga de autoridad competente;** significa que la emisora esté habilitada constitucional y legalmente, y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo y;

3) Que en los documentos escritos en los que se exprese, **se funde y motive la causa legal del procedimiento,** esto es, el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar.

Los presupuestos de fundamentación y de motivación, deben coexistir y se suponen mutuamente, no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones. Esta correlación entre los fundamentos jurídicos y los motivos de hecho suponen necesariamente un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trate; lo que en realidad implica la fundamentación y la motivación, es la causa legal del procedimiento.

En el caso que nos ocupa, el aseguramiento de bienes mediante el congelamiento de cuentas bancarias con fundamento en el artículo 145-A,

fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es violatorio de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional, por falta de motivación, en razón de que el contribuyente no tiene la certeza de que haya incumplido alguna obligación fiscal, estando obligado a ella; es más la misma autoridad fiscal, intrínsecamente acepta que desconoce si el contribuyente incumplió alguna obligación fiscal, y esto es así, toda vez que la medida cautelar, queda sin efectos si la autoridad no emite una resolución en la que determine algún crédito fiscal, dentro del plazo de hasta 12 meses, misma que motivaría y por supuesto justificaría el acto de molestia.

La autoridad no puede, ni debe proceder al aseguramiento de bienes o al congelamiento de cuentas bancarias de los contribuyentes **si previamente no existe una motivación que soporte el incumplimiento de obligaciones fiscales no satisfechas, por la elemental incertidumbre que provoca dicha medida;** peor cuando el aseguramiento de bienes vía el congelamiento de cuentas bancarias, se alarga un periodo de tiempo que provoca graves daños, difíciles de reparar.

Ya lo dice la Constitución, nadie puede ser molestado en sus propiedades, posesiones o derechos sin que previamente haya mediando un mandamiento de autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento, mismo que se debe notificar debidamente al gobernado, para que así se respete su garantía de audiencia y de certidumbre jurídica.

Del análisis al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se deduce que para que la autoridad fiscal, aplique el procedimiento administrativo de aseguramiento de bienes, es necesario que exista la determinación de obligaciones fiscales insatisfechas, la legal notificación de lo determinado, así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días, a la fecha en que surte efectos la citada notificación, para que, en caso de incumplimiento de obligaciones fiscales insatisfechas o que no se garantice el interés fiscal, ni se interponga medio de defensa alguno, entonces exigirse su cumplimiento.

El artículo 145-A del Código Fiscal de la federación, contempla el procedimiento del aseguramiento de bienes que pueden realizar las autoridades fiscales, para el efecto de evitar que el contribuyente oculte, enajene o dilapide sus bienes en detrimento del fisco federal, empero, por diversas jurisprudencias emitidas por el poder judicial federal, encontramos que este numeral ha sido declarado inconstitucional, puesto que al momento de practicar el aseguramiento de bienes no limita el monto por el cual pueda practicarse el mismo.

“Registro IUS: 170858

Localización: Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, p. 1676, tesis VI.3o.A.300 A, aislada, Administrativa.

Rubro: ASEGURAMIENTO DE BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, AL DEJAR A LA APRECIACIÓN SUBJETIVA DE LA AUTORIDAD LA FORMA DE EJECUTARLO, VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Texto: Mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, en vigor al día siguiente, se reformó el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación y se adicionó a dicho ordenamiento el precepto 145-A, para precisar que con el aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente a que se refiere este último artículo no se persigue garantizar el interés fiscal, sino prevenir la conducta contumaz de los gobernados en el desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación. Así, a través de esa distinción se pretendió corregir el vicio de inconstitucionalidad declarado por el Pleno de la

Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 88/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, noviembre de 1997, página 5, de rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL."; empero, a pesar de ello, el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación no exige elementos de prueba para concluir de forma objetiva que el contribuyente realizará cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las facultades de comprobación de la autoridad, por lo que se deja a la apreciación subjetiva de ésta la forma de ejecutar esa medida cautelar, pues no limita el monto en que pueda practicarse, no obstante que se genera un acto de molestia al particular al impedirle disponer de sus bienes, por lo que al contener el aludido artículo 145-A los vicios descritos, viola el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL SEXTO CIRCUITO.”

El artículo 16 constitucional, es de los preceptos que mayor protección producen a los gobernados, el maestro Ignacio Burgoa Orihuela, en su obra ⁴⁶, indica: “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 que consagra, la cual dada 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, ... “

⁴⁶ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantía Individuales, Ed. Porrúa. México (2002), p. 589.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en virtud de que no existe una relación congruente entre el fin planteado por la norma y la medida precautoria, determinó:

“Registro IUS: 172610

Localización: Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Mayo de 2007, p. 2027, tesis I.8o.A.116 A, aislada, Administrativa.

Rubro: ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Texto: El artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al establecer el mecanismo de aseguramiento precautorio de bienes en el supuesto de que los contribuyentes se nieguen a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que están obligados, es violatorio de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que no existe una relación congruente con el fin planteado por la norma y la medida precautoria, pues la oposición del gobernado a proporcionar su contabilidad no tiene un significado patrimonial que justifique el aseguramiento de bienes, cuando se controvierte una norma legal restrictiva de la libertad o que tiene un contenido de afectación patrimonial, pues en tal caso es pertinente establecer si la medida adoptada por el legislador puede considerarse racional o adecuada en tanto exista una relación entre la medida y el fin constitucionalmente autorizado, por lo que el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente

desproporcional, toda vez que la persecución del contribuyente no debe hacerse a través de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”

Por lo antes expuesto, se concluye que el congelamiento de cuentas bancarias, mediante la orden de aseguramiento de bienes con fundamento en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, viola la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional.

Artículo 22, Constitucional, *“Quedan prohibidas las penas de mutilación e infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas, inusitadas y trascendentales”.*

Antes que nada, es importante conocer el concepto de penas inusitadas y trascendentales, conforme a las tesis jurisprudenciales emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“Localización: Quinta Época; Instancia: Primera Sala;
Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo: XLII;
Página: 2103.

PENAS INUSITADAS Y TRASCENDENTALES. *Por pena inusitada, en su acepción constitucional, debe entenderse aquella que ha sido abolida por inhumana, cruel, infamante, excesiva, que no corresponde a los fines que persigue la penalidad, porque no llene las características de una eficaz sanción, como las de ser moral, personal, divisible, popular, tranquilizadora, reparable y en, cierta forma ejemplar; o bien, aquellas penas que, aun cuando no hayan existido, sean de*

la misma naturaleza o índole de las citadas. En cuanto al concepto de trascendental no significa que las penas causen un mal más o menos grave, en la persona del delincuente, sino que afecten a parientes del condenado.

Localización: Novena Época; Instancia: Primera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XV, Mayo de 2002, página 17; Tesis: 1a./J.29/2002; Jurisprudencia; Materia: Penal.”

“PENAS TRASCENDENTALES. CONCEPTO DE ELLAS.

Se entiende por penas trascendentales aquellas que puedan afectar de modo legal y directo a terceros extraños no inculcados, pero no las que derivan de posibles trastornos que puedan sufrir los familiares de los reos, con motivo de la reclusión de éstos, puesto que de adoptarse este criterio todas las penas resultarían trascendentales, por que es evidente que de una forma u otra, en mayor o menor grado, afectan a las personas allegadas a los sentenciados.”

Es claro que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prohíbe la aplicación de penas inusitadas y trascendentales, sin embargo el congelamiento de sus cuentas bancarias, mediante la orden de aseguramiento de bienes con fundamento legal en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, aun cuando supuestamente es una inocente medida cautelar, y no se identifica literalmente como una pena, en los hechos, los efectos devastadores que causa su aplicación, la convierte en la medida administrativa más temible que se pueda aplicar, comparada contra cualquier pena convencional aplicada en nuestro sistema penal, esto es así, *en razón a lo pavoroso que resultan los efectos producidos que son de tal forma destructores*, que pueden llevar rápidamente a la ruina a cualquier gobernado; la infamia que sufren los gobernados, cuando pierden su buena fama, adquirida por la virtud y el mérito, conocida en el mundo de los negocios como el “crédito

mercantil”, se perderá inevitablemente, en razón de que no podrá realizar operaciones, con motivo de la parálisis financiera; una vez aplicada la medida cautelar, los contribuyentes, sufren la mutilación de diversos miembros productivos, conforme avanza el tiempo y se van paralizando diversas funciones por falta de liquidez financiera; la marca de la insolvencia, quedará gravada en su prestigio comercial, y no se desvanecerá en mucho tiempo, si es que llega a recuperarse de la parálisis financiera causada; el tormento que sufrirá al ser sometido a observar como de manera gradual y progresiva se desvanece y agota su patrimonio; es evidente que la orden de congelamiento de cuentas bancarias, aun cuando no se tipifique como una pena, es el castigo más inusitado y trascendental de que se tenga conocimiento, sí se considera que su aplicación deriva de la simple presunción de incumplir alguna obligación fiscal; en conclusión esta medida cautelar viola flagrantemente el artículo 22, Constitucional.

4.2. Forma de impugnar ante los Jueces de Distrito la inconstitucionalidad de la orden de aseguramiento de bienes, con fundamento el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación

El derecho fue creado por el hombre para proteger al hombre; el derecho es el resultado de la satisfacción de las necesidades de la colectividad para la cual se legisla; en los primeros 28 artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se contienen las garantías individuales de los gobernados, mismas que debe respetar en todo momento la autoridad.

El Juicio de Amparo es el medio de defensa que permite al gobernado enfrentar los excesos y arbitrariedades del poder público y obligarlo a que él también respete los mandatos constitucionales.

El juicio de amparo tiene en la Constitución su meta y origen; es la Constitución su fuente, por que es creado por ella; y es la Constitución su meta por que la finalidad que con ella se persigue es lograr el imperio de los mandatos constitucionales. El Juicio Constitucional o Juicio de Amparo,

llamado también Juicio de Garantías, es por consiguiente, guardián del derecho de la Constitución.

El Juicio de Amparo tiene una doble finalidad: en primer lugar preservar la integridad de la constitución política, y en segundo lugar, guardar la esfera jurídica del gobernado contra todo acto del poder público, que tenga por objeto anular o menoscabar los derechos o libertades de las personas.

El Juicio de Amparo constituye en la actualidad la última instancia impugnativa en los procedimientos judiciales administrativos, y aún los de carácter legislativo, por lo que tutela todo el orden jurídico nacional contra las violaciones realizadas por cualquier autoridad, siempre que esas infracciones se traduzcan en una afectación real, personal y directa a los derechos de una persona jurídica, sea individual o colectiva.

El juicio de amparo es el medio protector por excelencia de las garantías individuales establecidas en la Constitución Federal. Tiene por objeto resolver conflictos que se presenten por leyes o actos de las autoridades que violen garantías individuales, por leyes o actos de la autoridad federal que vulneran o restrinjan la soberanía de los estados o del distrito federal y por leyes o actos de estos últimos que afecten la competencia federal.

De acuerdo con Genaro Góngora Pimentel, Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁷, se indica que: “Existen dos medios de controvertir la constitucionalidad de las leyes a través del amparo. El primero es el que podemos llamar “acción de inconstitucionalidad” y se ejercita en amparo indirecto, ante los juzgados de Distrito; y, el otro que se plantea en amparo directo, ante el Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente, que se denomina “recurso de inconstitucionalidad”.

De tal suerte que son dos las autoridades jurisdiccionales que pueden decidir sobre la inconstitucionalidad de una norma; mediante el amparo indirecto, que al respecto sigue indicando el Lic. Genaro Góngora Pimentel ⁴⁸,

^{47 y 48} Góngora Pimentel, Ob. Cit. nota 28, p.p. 25 y 30, respectivamente.

“La ley se ataca directamente ante un Juez de Distrito, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 107, fracción VII de la Constitución Federal; 114, fracciones I y VI, de la Ley de Amparo”. “En el amparo directo, también llamado recurso de inconstitucionalidad, no se enjuicia directamente a la ley, sino se revisa la legalidad o ilegalidad de una resolución judicial o jurisdiccional”.

Ahora bien en el caso que nos ocupa, el juicio de amparo es un proceso promovido por los contribuyentes en el que se reclama actos de las autoridades fiscalizadoras, con el objeto de que la justicia federal los proteja contra la aplicación de leyes violatorias de sus garantías individuales, contenidas en la Constitución, si dichos actos conculcatorios agravan directamente a los quejosos, se solicitara, se restituyan las cosas al estado que tenían antes de efectuarse la violación reclamada o en su caso obligar a la autoridad a que respete la garantía violada cumpliendo con lo que ella exige.

Decimos que el aseguramiento de bienes, mediante el congelamiento de cuentas bancarias con fundamento en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, debe ser combatido por la vía del amparo indirecto toda vez que de una interpretación armónica a la legislación que prevé los medios de defensa fiscal señalados en capítulos anteriores, es decir, el recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo, en relación con el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el aseguramiento de bienes se practica como una medida cautelar, con el objeto de evitar que el contribuyente dilapide sus recursos, en perjuicio del fisco federal, y que deriva de presuntas obligaciones incumplidas, constituye una medida provisional, por lo que no existe una resolución definitiva de la autoridad administrativa, motivo por el cual no procede el Recurso de Revocación; en cuanto al Juicio Contencioso Administrativo, éste resultaría inútil, en razón del tiempo que tarda su resolución, ya que este medio de defensa no contempla la suspensión provisional o definitiva, del acto de autoridad impugnado, y para cuando se haya terminado su instrumentación, los daños causados serían irreversibles.

Derivado de lo asentado en el párrafo anterior, se concluye que el medio de defensa idóneo para impugnar el aseguramiento de bienes vía el congelamiento de cuentas bancarias, es el amparo indirecto, por lo que a continuación se desarrolla el denominado juicio de amparo indirecto ante Jueces de Distrito.

De conformidad con el artículo 114 de la ley de amparo, es procedente la demanda de garantías ante los Juzgados de Distrito, como a continuación se indica:

Artículo 114. "El amparo se pedirá ante el juez de distrito:

Fracción I. Contra leyes federales o locales, ... que con su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso."

Primero que nada, es necesario precisar que al hablarse de leyes federales o locales, para los efectos del juicio de amparo no se está hablando en términos generales que pueda entenderse en el sentido que el gobernado deba interponer el amparo contra todas las normas contenidas en un ordenamiento jurídico, si no que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de nuestra constitución dicho término debe de ser entendido en el sentido de que el sujeto pasivo de la relación tributaria únicamente impugnará dentro de todo el conjunto de derechos y obligaciones, que se le atribuye al ordenamiento jurídico, sólo aquellas que le sean aplicables en particular y por supuesto le causen un perjuicio; es esta la manera en que debe ser entendido el ordenamiento constitucional al señalar la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Continuando con lo anterior, importante es resaltar el momento idóneo para promover el amparo indirecto para lo cual debemos aclarar que las leyes que causan perjuicio al gobernado por su sola entrada en vigor son las

llamadas leyes autoaplicativas, es decir son leyes que no necesitan de un acto de aplicación del gobernado, sino que le afectan su esfera jurídica, desde su entrada en vigor, toda vez que el quejoso invariablemente debe ejercer la mecánica contenida en dichas leyes, en este caso el gobernado cuenta con 30 días hábiles para promover el juicio de garantías.

Por otra parte, las leyes heteroaplicativas son todas aquéllas que independientemente de su entrada en vigor necesitan de un primer acto de aplicación, es decir, cuando la obligación del gobernado, no nace con la norma y es necesario que se actualice algún supuesto previsto en la ley, como es el caso de la orden de congelamiento de cuentas bancarias con fundamento en el artículo 145-A, fracción III, de Código Fiscal de la Federación, mismo que se tilda de inconstitucional, en este otro caso el gobernado tiene 15 días para promover el juicio de amparo.

Luego entonces de conformidad con el artículo 114, fracción I, de la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, el juicio de amparo indirecto, ante juez de distrito, procede en contra de leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el presidente de la república en ejercicio de la facultad que le confiere la fracción I del artículo 89 constitucional reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos decretos o acuerdos, de observancia general.

Conforme a lo anterior, la ley en sentido amplio puede erigirse como un acto reclamado dentro del juicio de amparo indirecto, debiendo entenderse entonces como autoridad responsable en términos del artículo 11 de la ley de amparo, la que dicta, promulga, publica, ordena, ejecuta o pretende ejecutar. Así, al señalar la ley como acto reclamado en el juicio de amparo indirecto, deben citarse como autoridades responsables a todas aquellas que participaron en su procedimiento de creación y, en su caso, a la autoridad que la ejecutó, si se reclama con motivo de un acto concreto de aplicación.

La tramitación del juicio de amparo ante los juzgados de distrito, refiriéndonos al artículo 147 de la ley, que prevé la admisión de la demanda, cuando el juzgador considera que la pretensión que se ejercita es procedente, o al menos no encuentra en ese momento procesal algún motivo manifiesto e indudable de improcedencia; el auto que admite la demanda, sirve igualmente, para pedir a la autoridad o autoridades responsables su informe previo y posteriormente el justificado; también sirve para correr traslado de la demanda al tercero perjudicado, si lo hubiere; y por último, para señalar día y hora en que debe celebrarse la audiencia de fondo o constitucional, dentro del término de 30 días.

La admisión o desechamiento de la demanda de amparo, debe resolverse en los términos del artículo 148, dentro de las veinticuatro horas siguientes, contadas desde aquella en que fueron presentadas; en los términos del artículo 149, las autoridades responsables deben rendir su informe con justificación, que en cierta forma equivale a la contestación de la demanda, y junto con ella integra la litis en el negocio, dentro del término de cinco días. Que podrá ampliarse por otros tantos, sí el juez, estima que la importancia del caso lo amerita.

La suspensión del acto reclamado es un providencia cautelar en los procedimientos de amparo, de carácter meramente instrumental que sirve para proteger la esfera jurídica de los gobernados, así como para preservar la materia del proceso, y cuyo contenido reviste la forma de un mandato asegurador del cumplimiento y la ejecución de la otra providencia principal que pudiere ordenar la anulación de la conducta positiva o negativa de una autoridad pública, haciendo cesar temporalmente sus efectos obligatorios mientras se resuelve la controversia constitucional, no omitiendo mencionar que se pueden dar dos tipos de suspensiones la provisional y la definitiva.

El artículo 77 de la ley señala la información que deben contener las sentencias de amparo, las cuales no están sujetas a formalidades especiales, pero la costumbre judicial ha impuesto la clásica división de relación de hechos

(resultandos), apreciaciones jurídicas (considerandos) y puntos decisorios (resolutivos), que además de constituir una fórmula de carácter pragmático obedece a la tripartición que establece la ley de amparo respecto del contenido de los fallos, en dicho artículo, se determina que deben contener la fijación clara y precisa del acto o actos reclamados y la apreciación de las pruebas conducentes para tenerlos o no por demostrados; los fundamentos legales correspondientes; y los puntos resolutivos.

Los tipos de sentencias en materia de amparo pueden ser Interlocutorias; que son aquellas que resuelven respecto del incidente de suspensión, para el efecto de conceder o negar la suspensión provisional o definitiva del acto reclamado; y la sentencia definitiva que culmina el proceso, y el juzgador define los derechos y las obligaciones de los contendientes.

Las sentencias pueden ser de tres tipos:

Sentencias que sobreseen. Son aquellas que ponen fin al juicio sin resolver nada acerca de la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado

Sentencias que niegan el amparo. Confirman la constitucionalidad del acto reclamado y determinan por ende su validez.

Sentencias que amparan. Son aquellas que conceden la protección de la Justicia de la Unión, son típicas sentencias de condena porque obligan a las autoridades responsables a actuar de determinado modo.

Las resoluciones en amparo indirecto contra leyes tienen efectos vinculatorios sobre la norma general, lo que implica que la resolución que se tome sobre la norma jurídica impugnada en el amparo, regirá sobre la esfera jurídica del quejoso, no solo en el caso en estudio, sino a futuro. En ese sentido, una concesión del amparo en contra de una norma general reclamada en el juicio de garantías en su modalidad de amparo indirecto, ocasiona consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que

se traduce en que tal ley no puede ser válidamente aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicito, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaro la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso.

Finalmente, en la redacción de la demanda de amparo, es importante se haga énfasis en la argumentación relativa a los daños y perjuicios provocados por causa del aseguramiento de bienes vía el congelamiento de cuentas bancarias, y solicitar específicamente la suspensión provisional o definitiva del citado acto de autoridad, en función de proteger el interés público que se afecta por el ataque a fuentes de contribuciones y de trabajo, con fundamento en los artículos 107, fracción X, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 123, 124 y 130 de la Ley de Amparo.

Artículo 107 constitucional “Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las siguientes bases:

Fracción X. Los actos reclamados podrán ser objeto de suspensión en los casos y mediante las condiciones y garantías que determine la ley, para lo cual se tomará en cuenta la naturaleza de la violación alegada, la dificultad de la reparación de los daños y perjuicios que pueda sufrir el agraviado con su ejecución, los que la suspensión origine a terceros perjudicados y el interés público”.

Artículo 123, Ley de Amparo, “Procede la suspensión de oficio:

Fracción I. Cuando se trate de actos... de los prohibidos en el artículo 22 de la Constitución Federal; y

Fracción II. Cuando se trate de algún otro acto, que, si llegare a consumarse, haría físicamente imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía individual reclamada”.

Artículo 124, Ley de Amparo, “*Fuera de los casos a que se refiere el artículo anterior, la suspensión se decretara cuando concurren los requisitos siguientes:*

Fracción I. Que la solicite el agraviado.

Fracción II. Que no se siga perjuicio al interés social, ni se contravenga disposiciones de orden público.

Fracción III. Que sean de difícil reparación los daños o perjuicios que se causen al agraviado con la ejecución del acto.

El juez de distrito, al conceder la suspensión, procurará fijar la situación en que habrán de quedar las cosas y tomará las medidas pertinentes para conservar la materia del amparo hasta la terminación del juicio”.

Artículo 130, Ley de Amparo, “*En los casos en que proceda la suspensión conforme al artículo 124 de esta Ley, si hubiere peligro inminente de que se ejecute el acto reclamado, con notorios perjuicios para el quejoso, el juez de distrito, con la sola presentación de la demanda de amparo, podrá ordenar que las cosas se mantengan en el estado que guarden hasta que se notifique sobre la suspensión definitiva, tomando las medidas que estime convenientes para que no se defrauden derechos de tercero, y se eviten perjuicios a los interesados, ...”*

4.3. Propuesta de derogación y reforma de la fracción III del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación

Llegamos al convencimiento que la fracción III del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional ya que se autoriza el aseguramiento de bienes de los contribuyentes, sin que se conozca cual es propiamente la obligación incumplida, infringiendo los artículos 1º, 14, 16 y 22 constitucionales, al discriminar a los contribuyentes; no permitirles el goce de la garantía de audiencia; crearles un estado de incertidumbre, toda vez que desconocen la justificación del aseguramiento de bienes; así como provocar un daño desproporcionado, por el supuesto incumplimiento de obligaciones fiscales.

Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado ya que otorga facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el aseguramiento de bienes en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo para dejarlo sin efectos es demasiado prolongado y no tiene justificación.

La inconstitucionalidad que aducimos se puede observar claramente, puesto que la mencionada orden no cita el monto de la presunta obligación incumplida, razón por la cual no existe parámetro, que permita determinar el monto del aseguramiento de bienes, provocando una total incertidumbre al contribuyente, por lo que entonces dicha orden contraviene el artículo 16 de nuestra Constitución.

Es importante mencionar que como es de explorado derecho, una legislación federal de cualquier materia de que se trate no puede estar por encima de nuestra Carta Magna y por consiguiente la fracción III del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional y debe derogarse de manera inmediata.

Amén de que su inconstitucionalidad, ya está reconocida por nuestro Máximo Tribunal.

Ahora bien, reitero la necesidad jurídica de derogar la fracción III del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación para lo cual es preciso mencionar que nuestra Carta Magna en su artículo 71 refiere a la iniciativa y formación de las leyes otorgando el derecho de iniciar leyes al Presidente de la Republica, a los diputados y senadores al Congreso de la Unión y a las legislaturas de los Estados. Asimismo, el artículo 72 de la misma Constitución Federal señala el procedimiento para la creación de leyes señalando en el inciso “f” que en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

Atento a lo anterior tenemos que la ley deja de estar vigente cuando pierde su fuerza obligatoria y es al poder legislativo a quien corresponde, por mandato de la Constitución, quitar a las leyes su fuerza obligatoria. La ley solo queda abrogada o derogada por otra posterior que así lo declare expresamente, o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles con la ley anterior.

El poder judicial federal es el único competente para revisar los actos ajenos a la luz de la constitución, por lo tanto puede hacer funcionar el principio de la supremacía constitucional frente a todas las autoridades, tanto las que legislan como las que ejecutan.

De todo lo expuesto inferimos que todas las autoridades deben ajustar sus propios actos a la Constitución, esto no es una facultad, sino un deber.

En consecuencia se propone la derogación inmediata de la la fracción III del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación al ser considerada inconstitucional, y por ende estar en contra de derecho y de la seguridad jurídica de los individuos, para quedar como sigue:

.

Artículo 145-A. Las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente 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. **Derogado.**
- IV. 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 aseguramiento realizado.
- V. Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos o bien no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, se encuentren alterados o sean falsos.

En los casos anteriores, la autoridad que practique el aseguramiento deberá levantar acta circunstanciada en la que precise las razones para hacerlo.

El aseguramiento 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, III y V y de 18 meses en las fracciones I y IV, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos

señalados la autoridad determina algún crédito, dejará de surtir efectos el aseguramiento precautorio y se proseguirá el procedimiento 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.

Conclusiones

Primera.- Es imperativo que todos los ciudadanos mexicanos cumplamos con la obligación de contribuir con los gastos públicos del lugar en donde residimos, como también lo es que la autoridad promueva la recaudación fiscal en forma positiva, ya que el asegurar las cuentas bancarias de los contribuyes resulta contraproducente, en razón de que paraliza la actividad económica de los afectados quienes ven totalmente mermadas sus posibilidades de crecer económicamente y como consecuencia tampoco pagarán contribuciones.

Segunda.- La fracción III del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, resulta inconstitucional por los términos en que se autoriza a la autoridad hacendaría el aseguramiento de los bienes del contribuyente, sin que se encuentre legalmente determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 Constitucional, al crearle un estado de incertidumbre al contribuyente, toda vez que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes.

Tercera.- El plazo que establece el tercer párrafo del artículo 145-A, para dejar sin efectos el aseguramiento de bienes, carece de sentido, es inconcebible que nadie repare en el daño que se le causa a cualquier persona física o moral económicamente activa, cuando es privada del derecho de disponer de sus recursos financieros depositados en el sistema financiero nacional; la parálisis financiera lo lleva casi en automático a un estado vegetativo, y sólo le queda la esperanza de que transcurra el plazo mínimo 12 meses, en el mejor de los casos, para que quede sin efectos el aseguramiento de bienes, en virtud de que en este plazo la autoridad no determinó crédito fiscal por cobrar, no se requiere mucha imaginación para suponer el daño causado al contribuyente afectado.

Cuarta.- Es difícil entender por que la autoridad fiscal, se decide por la opción más represiva, el aseguramiento de bienes, precisamente de los recursos financieros cautivos en el sistema financiero nacional, con fundamento en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, pero se da con frecuencia, es casi seguro que esta medida le garantizará a la autoridad fiscal que el contribuyente no va a tener dinero para pagar algún crédito fiscal, en el caso de encontrar elementos para su determinación, ya que el contribuyente no podrá realizar operaciones; en vez de determinarle y fincarle créditos fiscales, con base en la información que le proporcione el sistema financiero nacional, opción que se conoce como la presuntiva de utilidad fiscal, con fundamento en los artículos 55, fracción II y 56, fracción IV, del mismo Código.

Quinta.- Se dice que nadie puede ser privado de sus bienes 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, sin embargo cuando se le aseguran sus bienes mediante el congelamiento de cuentas bancarias, sólo recibe el oficio en el que le están comunicando que el proceso ha sido ordenado y ante los hechos consumados no hay defensa posible.

Sexta.- Es claro que la Constitución Política de la Estados Unidos Mexicanos, prohíbe la aplicación de penas inusitadas y trascendentales, o bien aquellas penas que, aún cuando no hayan existido, sean de la misma naturaleza o índole de las citadas; el congelamiento de cuentas bancarias, por negarse a proporcionar la contabilidad, resulta en una “medida cautelar” que bien se puede equiparar con una pena excesiva, que no corresponde a los fines que persigue la autoridad.

Séptima.- Se concluye esta investigación dejando en claro la inconstitucionalidad del artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que faculta a las autoridades fiscales, para asegurar bienes

de los contribuyentes, sin que se conozcan cuales son propiamente las obligaciones incumplidas, infringiendo así los artículos 1º, 14, 16, y 22, constitucionales, al discriminar a los contribuyentes; no permitirles el goce de la garantía de audiencia; crearles un estado de incertidumbre, en virtud de que desconocen la justificación del aseguramiento de sus bienes; así como provocar un daño desproporcionado, por el supuesto incumplimiento de obligaciones fiscales; por lo antes expuesto, es obligada la necesidad jurídica de la inmediata derogación y reforma del citado artículo, ya que al continuar vigente, afecta el estado de derecho y los principios de fundamentación y motivación consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Bibliografía

ACOSTA ROMERO, Miguel, Compendio de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México (2001).

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo Carlos, Principios de derecho Tributario, Ed. Themis, México (2002).

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, Ed. Porrúa México (2001).

CARRILLO FLORES, Antonio, Estudio de Derecho Administrativo y Constitucional, Ed. UNAM (1987), Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie G, Estudios doctrinales núm. 106.

FERNÁNDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús Derecho Fiscal, Ed. Mc Graw Hill, México (2000),.

FIX-ZAMUDIO, Héctor, El Juicio de Amparo, Ed. Porrúa, México (1964).

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México (2001).

GARZA, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México (2003).

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro, El Amparo contra Leyes, Ed. Porrúa, México (1999).

JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, Derecho Tributario, Ed. Porrúa , México (2001).

MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, Ed. Mc Graw Hill, México (1995).

RENDÓN LÓPEZ, Alicia, Derecho Fiscal II, Ed. Talleres Gráficos UNAM, México (2008).

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México (2002).

SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México (2004).

SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México (2002).

SILVA JUÁREZ, Ernesto, El Procedimiento Contencioso Administrativo Federal, Ed. Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, México (2007).

JURISPRUDENCIA, DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

Código Fiscal de la Federación (2006), Ed. Isef.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2005), Ed. Isef.

Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos (2006) Ed. Isef.

Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo (2006), Ed. Isef.

Ley orgánica de la Administración Pública Federal (2006), Ed. Isef.