



**UNIVERSIDAD  
DON VASCO A.C.**

**UNIVERSIDAD DON VASCO A.C.**  
INCORPORADA A LA

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
CLAVE NÚM. 8727-09, ACUERDO Núm. 218/95



## **ESCUELA DE DERECHO**

**“POR INCONSTITUCIONALES DEBEN DEROGARSE LAS FRACCIONES  
I Y II DEL ARTÍCULO 145-A, DEL CÓDIGO FISCAL  
DE LA FEDERACIÓN”**

# **T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADA EN DERECHO**

**P R E S E N T A:**

**MARTÍNEZ NAVARRO DANIELA MEREDITH**

**ASESOR: LIC. HUGO HERNÁNDEZ VALENTÍNEZ**

URUAPAN, MICHOACÁN; MAYO 2010



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.



SUBDIRECCIÓN DE CERTIFICACIÓN  
ANEXO 13



**AUTORIZACIÓN PARA IMPRESIÓN DE TRABAJO ESCRITO**

CIUDADANA  
DOCTORA MARGARITA VELÁZQUEZ GUTIÉRREZ,  
DIRECTORA GENERAL DE INCORPORACIÓN Y  
REVALIDACIÓN DE ESTUDIOS,  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO,  
P R E S E N T E:

Me permito informar a usted que el trabajo escrito:

**“POR INCONSTITUCIONALES DEBEN DEROGARSE LAS FRACCIONES  
I Y II DEL ARTÍCULO 145-A, DEL CÓDIGO FISCAL  
DE LA FEDERACIÓN”**

Elaborado por:

MARTÍNEZ  
APELLIDO PATERNO

NAVARRO  
APELLIDO MATERNO

DANIELA MEREDITH  
NOMBRE(S)


NÚMERO DE EXPEDIENTE: 40553338 7

ALUMNO(A) DE LA CARRERA DE: LICENCIADO(A) EN DERECHO.

Reúne los requisitos académicos para su impresión.

**“INTEGRACIÓN Y SUPERACIÓN”**  
URUAPAN, MICHOACÁN, MAYO 26 DE 2010.

  
\_\_\_\_\_  
LIC. HUGO HERNÁNDEZ VALENTÍN  
ASESOR

  
\_\_\_\_\_  
LIC. FEDERICO JIMÉNEZ TEJERO  
SUBDIRECTOR TÉCNICO



## **AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIAS**

A Dios, por la vida, la fuerza, el amor y la sabiduría necesaria para recorrer este largo camino.

A mi Madre, Patricia Navarro Rodales, una mujer excepcional, inspiración en mi vida y ejemplo a seguir. Gracias mami por ser la amiga y compañera que me ha ayudado a crecer, gracias por estar siempre conmigo en todo momento, por la paciencia que has tenido para enseñarme, por el amor incondicional que me das, por tus cuidados, por los regaños. Gracias mami por ser como eres y mil gracias por ser mi mamá, ¡Te amo!

A mi Padre, Rosendo Alfonso Martínez Chávez, por su amor, preocupación, apoyo, confianza y sobre todo por su afán incansable de hacer que sus hijos seamos gente de bien, trabajadores y con valores, por no desesperar en los momentos duros, y sobre todo, por seguir con mi familia en el camino que a pesar de que ha sido duro, las recompensas también son grandes y ésta es una de ellas. ¡Gracias Papá!

A mis hermanos, Michel, por preocuparte por todos y cada uno de nosotros, mas que una hermana, una madre; Alfonso, porque a pesar de todo, sin ti, mi familia no estaría completa; Aarón, por tu sacrificio para lograr esta

meta, el cual sigues haciendo de manera desinteresada, ésta es mi manera de agradecerte.

A mi hermanita Sara, porque al lado de mis sobrinos América y Edgardo, son una razón para querer mejorar mi mundo. ¡Los quiero mucho!

A los Licenciados Federico Jiménez Tejero y Celso Estrada, grandes personas y docentes, fieles creyentes y defensores de una educación integral y humana, así como a mis todos y cada uno de mis Maestros, fuente de inspiración, leales a su labor de enseñanza, sin los cuales no se hubiera podido lograr este trabajo. ¡Muchas gracias!

A mi asesor, Lic. Hugo Hernández Valentinez, piedra angular en el desarrollo y culminación de esta meta, gracias por su esmero y orientación, pero sobre todo por alentarme día a día a ser una mejor persona y una mejor profesionista.

Al Lic. Julio Morales Mendoza, excelente persona, profesionista, maestro y amigo, muchas, muchas gracias por ayudarme a trazar mi camino, por sus consejos y su apoyo, sin Usted, mi vida no sería la misma.

A mis amigas Nancy y Monse, mujeres extraordinarias, sin las cuales no sería quien soy, Les agradezco los buenos ratos, las risas y los alegatos, pero más les agradezco el estar conmigo en los tiempos malos, cuando hay tristeza

y llanto de por medio... es ahí donde se conocen a los verdaderos amigos. Sin ustedes mi vida no sería igual.

A mis amigos Aldo, Krysstel, Abraham, Salvador, Iván, Omar, personas con calidad humana cuyo profesionalismo viene como consecuencia, verdaderos amigos, cómplices y confidentes. ¡Te amo Abraham Sánchez!

A mis compañeras de carrera Alejandra, Dulce Chacón y Susana, que sin saber cómo ni cuándo, se volvieron verdaderas amigas con las que compartes más que una cátedra de Derecho.

A todos ustedes va dedicado este trabajo, con el que se concluye una etapa determinante en mi vida, y solo me queda decir: ¡Muchas gracias por no perder la fe en mí!

## INTRODUCCIÓN.

### **Antecedentes:**

Artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación:

*“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.*

*(...)*

*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 se practicará hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que, únicamente para estos efectos, la autoridad fiscal efectúe cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en este*

*artículo. Para determinar provisionalmente el adeudo fiscal, la autoridad podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 de este Código.*

*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 el de 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 administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.*

*Los bienes o la negociación del contribuyente que sean asegurados conforme a lo dispuesto por este artículo podrán, desde el momento en que se notifique el aseguramiento y hasta que el mismo se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para esos efectos se actúe como depositario de los mismos en los términos establecidos en el artículo 153 de este Código, con excepción de lo dispuesto en su segundo párrafo. En el caso de depósitos en entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo u otros bienes, éstos también podrán dejarse en posesión del contribuyente, como parte de la negociación.*



*El contribuyente que actúe como depositario designado en los términos del párrafo anterior, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.”*

### **Planteamiento del Problema:**

¿Es inconstitucional el aseguramiento precautorio establecido en la fracción I y la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, por contravenir lo dispuesto en el artículo 16 de nuestra Carta Magna?

El aseguramiento precautorio de bienes o del negocio del contribuyente, se adiciono como tal en el Código Fiscal de la Federación a partir de la reforma fiscal del año 2006, como una medida precautoria, que puede aplicar la autoridad fiscal en los casos en que a pesar de que no se haya determinado ningún crédito fiscal el contribuyente adopte ciertas actitudes que, a juicio de la autoridad, puedan impedir o hacer imposible que el acreedor cobre lo que se le debe y, con ello, burle el cumplimiento de sus obligaciones.

En diciembre del 2009, esta figura, sufrió una reforma, con la cual se adicionaron varios párrafos, siendo el mas importante para este trabajo de investigación el párrafo tercero adicionado, en virtud de que impone a la autoridad la obligación de determinar provisionalmente el monto de adeudos fiscales presuntos a cargo del contribuyente cuando éste realice alguna de las

conductas descritas en este mismo precepto, con el objetivo de tener una base presunta sobre la cual trabar el aseguramiento, aplicando cualquiera de los procedimientos contenidos en los artículos 56 y 57 del mismo cuerpo legal.

Lo anterior infringe el artículo 16 de nuestra Norma Fundamental, al crear un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado, sino lo que existe es un presunto adeudo fiscal producto de un procedimiento de determinación presuntiva de ingresos, fundado en preceptos legales inaplicables al caso.

En virtud de que la determinación de la contribución constituye un requisito indispensable del nacimiento del crédito fiscal, si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la medida precautoria, a pesar de que exista un presunto adeudo fiscal el mismo no es suficiente para justificar la medida, además de que la autoridad hacendaria no parte de hecho objetivos ni probados, sino de meras apreciaciones subjetivas como lo es la conducta del particular descrita en las diversas fracciones de dicho artículo 145-A.

#### **Justificación de la Elección del Tema:**

Es un tema que en lo particular se me hace interesante, ya que considero que como ser humano, nuestras garantías individuales deben ser respetadas en primer lugar por las autoridades sea cual sea su naturaleza,

debiendo tomar en cuenta lo establecido por nuestra Carta Magna. Tratándose del aseguramiento precautorio, establecido en la fracción I y la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, vemos que no es así ya que la autoridad fiscal sin mandato alguno asegura bienes del contribuyente en base a un artículo carente de legalidad, y violentando la garantía consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Justificando éste tema desde el punto de vista social, lo traducimos en justicia y respeto a la legalidad y a las garantías que toda persona por el solo hecho de serlo posee, ya que se le estará garantizando que no podrá ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de un mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal. Si bien es cierto que se trata de una medida precautoria, no se justifica solo con el actuar o la actitud del contribuyente, ya que se requiere la existencia de un crédito fiscal bien determinado, para así mismo saber hasta que monto se deben asegurar los bienes.

Desde el punto profesional se justifica, ya que se trata de una garantía individual plasmada en nuestro máximo ordenamiento, al cual las demás leyes y actos de autoridad deben apegarse sin contravenirlo; y como persona que conoce el derecho considero que es un deber coadyuvar con la autoridades para que se respeten estas garantías haciéndoles ver sus errores logrando así un verdadero Estado de Derecho.

### **Objetivos Generales y Particulares.**

El objetivo general es analizar la inconstitucionalidad del aseguramiento precautorio previsto en la fracción I y la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación como medida para asegurar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Y los objetivos particulares son:

- a) Estudiar la eficacia del aseguramiento precautorio de bienes y del negocio del contribuyente como medida para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- b) Conocer cuales son las facultades que tienen las autoridades fiscales antes de que se determine un crédito fiscal.
- c) Analizar por qué el aseguramiento precautorio violenta la garantía consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

### **Hipótesis de investigación.**

El aseguramiento precautorio establecido en la fracción I y la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional por contravenir lo dispuesto en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

\*Variable independiente: el aseguramiento precautorio establecido en la fracción I y la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

\*Variable dependiente: es notoriamente inconstitucional el aseguramiento precautorio previsto en la fracción I y en la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación por contravenir lo dispuesto en el artículo 16 de nuestra Constitución Política.

### **Metodología:**

El tipo de metodología que se utilizó en este trabajo de tesis fue una investigación documental, con ayuda del método deductivo, el método analítico y el analógico, apoyados de la técnica de investigación documental y con Instrumentos tales como libros, códigos, revistas.

Para poder analizar la inconstitucionalidad del aseguramiento precautorio previsto en la fracción I y la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, se examinará en el capítulo uno de este trabajo de investigación, la evolución de la figura del embargo precautorio como antecedente directo del aseguramiento precautorio, dentro del Código Fiscal de la Federación.

En el capítulo dos, se puntualizará lo más importante sobre la relación jurídico-tributaria, sus elementos y sus diferencias con la obligación fiscal; la diferencia entre hecho imponible y hecho generador, así como el nacimiento, determinación y las formas de extinción de la obligación fiscal.

El capítulo número tres, se refiere única y especialmente a la figura del aseguramiento precautorio, su evolución, concepto y se hace una comparación entre la regulación de dicha figura en el Código Fiscal Federal y en el Código Fiscal del Distrito Federal.

Por su parte, el capítulo cuatro, se refiere a grandes rasgos a las facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con un énfasis especial en la visita domiciliaria, y conceptuando desde un principio a la autoridad en materia fiscal.

Dentro del capítulo cinco, se analiza detalladamente lo relativo al crédito fiscal y al procedimiento administrativo de ejecución.

En el capítulo seis, se realiza el análisis de la inconstitucionalidad del aseguramiento precautorio establecido en la fracción I y la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, señalando cuales son las garantías que se violentan con dicha figura, y analizando por una parte los supuestos de su procedibilidad, y por otra la figura en sí misma, tal y como esta regulada en el Código Fiscal Federal Vigente.

## ÍNDICE.

<b>INTRODUCCIÓN</b>	8
---------------------	---

### **CAPÍTULO 1. MARCO HISTÓRICO DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO.**

1.1 ANTECEDENTES	16
1.1.1 EVOLUCIÓN DEL EMBARGO PRECAUTORIO CONTENIDO EN EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL	16
A) REFORMAS ENTRE 1939 Y 1966	18
B) REFORMAS ENTRE 1967 Y 1980	21
C) REFORMAS ENTRE 1981 Y 2005	26

### **CAPÍTULO 2. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.**

2.1 LA OBLIGACIÓN FISCAL Y LA RELACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA.	43
2.2 ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA	47
2.3 EL HECHO IMPONIBLE Y EL HECHO GENERADOR	49
2.4 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL	50
2.5 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL	51
2.6 CRÉDITO FISCAL	53
2.7 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL	54
2.7.1. EL PAGO	54
2.7.2. LA PRESCRIPCIÓN	57
2.7.3. LA COMPENSACIÓN	58
2.7.4. LA CONDONACIÓN TOTAL O PARCIAL DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS	60

### **CAPÍTULO 3. EL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

3.1 EVOLUCIÓN DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	63
3.2 CONCEPTO DE SECUESTRO, ASEGURAMIENTO Y EMBARGO	78
3.2.1 CONCEPTO DE ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO	81
3.3 EL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO EN EL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL	82

#### **CAPÍTULO 4. LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.**

4.1 CONCEPTO DE AUTORIDAD EN MATERIA FISCAL	91
4.2 FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA	94
4.2.1 LA VISITA DOMICILIARIA	99
4.2.2 ÓRGANO ENCARGADO DE REALIZAR LA VISITA DOMICILIARIA	101
4.2.3 REQUISITOS DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA	103
4.2.4 PROCEDIMIENTO DE LA VISITA DOMICILIARIA	105

#### **CAPÍTULO 5. EL CRÉDITO FISCAL Y EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.**

5.1 EL CRÉDITO FISCAL	111
5.1.1. LA DETERMINACIÓN FISCAL	113
5.1.2. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN	115
A) DETERMINACIÓN PRESUNTIVA	117
5.2. LA FACULTAD ECONÓMICA COACTIVA	130
5.3 DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, ACTOS Y ETAPAS.	133
5.3.1 REQUERIMIENTO DE PAGO	136
5.3.2 EMBARGO	136
A) INTERVENCIÓN	140
B) EMBARGO DE DEPÓSITOS BANCARIOS	141
5.3.3 REMATE.	144

#### **CAPÍTULO 6. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO ESTABLECIDO EN LAS FRACCIONES I Y II DEL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

6.1 CONCEPTO DE CONSTITUCIONALIDAD	147
6.2 GARANTÍAS APLICABLES	148
6.2.1 GARANTÍA DE LEGALIDAD Y DE SEGURIDAD JURÍDICA	149
6.3 ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO	155
6.4 ANÁLISIS DE LOS SUPUESTOS DE SU PROCEDIBILIDAD	168

<b>CONCLUSIONES.</b>	177
<b>PROPUESTA.</b>	179
<b>ANEXOS.</b>	181
<b>BIBLIOGRAFÍA.</b>	188



## **CAPÍTULO 1. MARCO HISTÓRICO DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO.**

### **1.1 ANTECEDENTES.**

En virtud de que no existen antecedentes de la figura de aseguramiento precautorio como tal en las legislaciones fiscales anteriores a la vigente, ya que se trata de un concepto completamente nuevo para nuestra ley, implantado a partir de las reformas del 2006 a nuestro Código Fiscal Federal, anotaremos los relativos al embargo precautorio, como institución afín o sinónimo de este concepto, analizando su evolución en las diversas leyes fiscales que ha habido en nuestro país y sus reformas.

#### **1.1.1 EVOLUCIÓN DEL EMBARGO PRECAUTORIO CONTENIDO EN EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL.**

Los antecedentes anteriores inmediatos al Código Fiscal Federal, son:

- La Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación publicada el 31 de diciembre de 1937, en su aspecto sustantivo, y
- La Ley de Justicia Fiscal publicada el 1 de enero de 1937, en su aspecto adjetivo o procesal.

En lo que se refiere al segundo antecedente legal arriba mencionado, es decir, la Ley de Justicia Fiscal, contempla como forma de garantía, en su artículo 12 fracción V, al “Secuestro Convencional en la Vía Administrativa”, dicho secuestro podía trabarse sobre negociaciones o inmuebles, ya fuera en materia fiscal o contratos administrativos, autorizaciones, permisos y concesiones para asegurar los intereses del Erario, previa valuación ante la Oficina Fiscal quien era la encargada de calificar la garantía.

La primera versión del Código Fiscal de la Federación, entra en vigor el día primero de enero de 1938; esta versión es sustituida por la publicada el 31 de diciembre de 1966, la cual entro en vigor el 1 de abril de 1967.

“El 31 de diciembre de 1981, el Congreso de la Unión expidió un nuevo Código Fiscal que entro en vigor en parte el 1-I-83 y otra parte el 1-IV-83” (De la Garza, 2002:77), y ambas partes conforman nuestro Código Fiscal Federal vigente, cabe mencionar que debemos considerar que a la fecha este código no se ha derogado, sino que ha sufrido miles de reformas necesarias debido al dinamismo propio del derecho y de la sociedad, pero de las cuales solo analizaremos las referentes a nuestro tema.

## **A) REFORMAS ENTRE 1939 Y 1966.**

El primer Código Fiscal de la Federación, contenía un Procedimiento Administrativo de Ejecución, recursos administrativos, y en el capítulo tercero, título tercero de la fase oficiosa del procedimiento tributario, denominado “De la Ejecución de las resoluciones Administrativas en Materia Fiscal”, hace referencia al embargo precautorio en su artículo 90, al mencionar que se podrá efectuar en el mismo acto del requerimiento con la causal siguiente: “Siempre que hubiere peligro de que se ausente el deudor o de que enajene u oculte sus bienes, ya se trate de créditos provenientes de impuestos, derechos, productos o aprovechamientos”.

Tal como se desprende, este artículo no señala si el embargo se puede trabar antes de la determinación del crédito fiscal o solo posteriormente. Por lo que al relacionarlo con el artículo 86 del mismo ordenamiento, el cual se refiere al mandamiento de ejecución, dentro del cual de forma expresa debe señalarse la providencia realizada para llevar a cabo el embargo, se deduce que este embargo, solo se puede realizar después de haber determinado el crédito fiscal, lo cual da una mayor seguridad y certeza jurídica a los gobernados.

Lo anterior lo confirmaron las tesis jurisprudenciales *Embargo Precautorio Legislación Fiscal. Quinta Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXXIX. Agosto, 1946, p. 2284* y *Embargos Precautorios Fiscales, Requisitos para los. Quinta Época. Tercera Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo XCIV. Octubre, 1947, p. 388.*, las cuales señalan respecto al Código Fiscal de 1939, que solo se puede aplicar el embargo precautorio cuando haya existido con antelación una determinación o cuantificación de la obligación, aun cuando se hubieren cumplido los demás requisitos exigibles para que procediera ese embargo, como lo es la supuesta ocultación de bienes, y señalan además que en caso de no observarse lo antes estipulado, se estaban violando las leyes del procedimiento y las garantías del quejoso, lo que hace que ese acto pueda recurrirse vía amparo.

El embargo establecido en el Código Fiscal Federal de que se habla, se podía trabar, aun cuando se tratara de créditos fiscales que derivaran de productos, entendidos estos como “las contraprestaciones que reciben las autoridades por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado” (Carrasco, 2007: 147), a diferencia de lo que sucede en el vigente, en donde los productos no se consideran créditos fiscales, por lo cual en su artículo 145, último párrafo, se prohíbe llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución con el objeto de cobrar créditos fiscales cuyo origen sean los productos.

Además de lo anterior, en el Código Fiscal de 1939, resalta lo siguiente:

- Aparte de establecer el embargo precautorio, contempla al secuestro administrativo o aseguramiento de bienes en la vía administrativa, que se puede equipara al embargo definitivo actual, cuando el crédito fiscal se vuelve exigible, esto es una vez que ha transcurrido el plazo de tres días posteriores al requerimiento, tal y como lo señala el artículo 91, en su fracción I, del Código Fiscal de 1939.

- También regula un secuestro convencional en la fracción V del artículo 12, el cual se contempla como una garantía que sirve para proteger los intereses del Erario y que se equipara al embargo en la vía administrativa que regula el código vigente, ya que como su nombre lo indica, se realiza a petición del contribuyente.

- Después del requerimiento de pago, se dan tres días para que pueda realizarse el secuestro administrativo, los cuales se consideran el periodo de pago, a diferencia de los cuarenta y cinco días que contempla el vigente, respecto a la determinación por parte de la autoridad fiscal.

- Con relación al embargo precautorio que conforme a la fracción II del artículo 41 de nuestra ley fiscal vigente, se traba por falta de declaraciones o de no atender requerimientos, en el Código de que se habla no se hace ninguna mención respecto al tema, ya que solo contempla dichas actitudes como una infracción a la cual le corresponde una sanción.

El artículo 90 del Código Fiscal del cual se habla, y que contempla al embargo precautorio, no tuvo reforma alguna durante su vigencia.

### **B) REFORMAS ENTRE 1967 Y 1980.**

El segundo Código Fiscal de la Federación, entró en vigor el primero de abril de 1967, dentro del cual, se dan reformas al procedimiento de ejecución; y se habla del secuestro administrativo, en el título tercero, capítulo cuarto, sección dos, y regulándose la procedencia de dicho secuestro en su artículo 112.

Para poder desarrollar dicho artículo, se considera importante hacer las siguientes observaciones:

- El artículo 118, nos habla de la procedencia del Procedimiento Administrativo de Ejecución, tratándose de créditos no satisfechos en el plazo de ley.

- Se habla de un plazo de tres días, en el artículo 110 de dicho código, los cuales son posteriores al requerimiento para hacer efectivo el crédito fiscal, lo que significa que se pueda trabar el embargo de bienes. Dicho plazo se cambia a través de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de 1979, y que entró en vigor el primero de enero del año siguiente, cambiando el término mencionados, por el de cinco días, con el mismo fin, que es llevar a cabo el embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

- Por su parte el artículo 111, habla del procedimiento de cobro al responsable solidario, estableciendo un plazo diferente al que se da al deudor principal para pagar, otorgándose el de quince días, excepto cuando la misma ley expresamente señalara otro. Su diferencia con el Código anterior, es que el plazo para pagar era el mismo tratándose del deudor principal y del responsable solidario.

El contenido del artículo 112 del Código Fiscal de referencia, tal como se estableció, enumeraba las causas de procedencia del secuestro administrativo o aseguramiento de bienes en la vía administrativa de ejecución, las cuales eran:

- I. *Transcurrido el plazo de tres días del requerimiento de pago, si el deudor no ha cubierto totalmente el crédito a su cargo;*
- II. *A petición del interesado para garantizar un crédito fiscal;*
- III. *Cuando a juicio de la autoridad fiscal, hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito. En estos casos, si el crédito se cubre dentro de los plazos legales, el deudor no estará obligado a pagar gastos de ejecución;*
- IV. *Cuando, al realizarse actos de inspección se descubran negociaciones, vehículos u objetos, cuya tenencia, producción y explotación, captura transporte o importación deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva.*
- V. *En los demás casos que prevengan las leyes.*

*En los casos de las fracciones III y IV, la autoridad deberá iniciar el procedimiento tendiente a determinar y liquidar el crédito fiscal en un plazo que no excediera de treinta días.*

Como se observa, en dicho artículo se usa el término de *secuestro administrativo* de forma indistinta, para referirse al embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, así como al embargo que se puede equiparar al precautorio y al convencional para garantizar el interés fiscal.



Pero solo las causales que se pueden considerar hablan de un embargo precautorio son las III y IV, debido a que estas se pueden materializar sin necesidad de haber determinado el crédito fiscal. Razón por la cual respecto a este artículo, se hacen las siguientes observaciones:

Tal como lo señala la propia Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en su obra “Código Fiscal de la Federación y sus reformas”, las fracciones I y II de este artículo, son las mismas que las establecidas en el artículo 91 del Código Fiscal Federal de 1939, solo se diferencian en su redacción. El artículo 91 del Código de 1939, hablaba del secuestro convencional y del aseguramiento de bienes en la vía administrativa, el cual se trababa tres días después del requerimiento. La fracción tercera del artículo 112 del Código de que se habla, tiene su antecedente en el artículo 90 del Código Fiscal anterior, respecto a la facultad para practicar el aseguramiento de bienes, que antes recibía el nombre de *embargo precautorio*.

Al igual que en Código de 1939, en el Ordenamiento que se comenta, se otorga un plazo de tres días después de la notificación con el fin de que se cubran o paguen los créditos fiscales que la autoridad hacendaria determine, y permite el uso del secuestro administrativo si no se paga dicho crédito.

Este artículo se reforma a través de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1979, la cual amplía el plazo referido por el de cinco días, tal y como lo establecía el artículo 110, en su fracción II, analizado en líneas anteriores.

La Secretaría de Hacienda y Crédito público, en la obra “Código Fiscal de la Federación y sus reformas”, señala que el embargo precautorio, puede efectuarse antes de la determinación del crédito fiscal, es decir, que ya no se condiciona ni por la exigibilidad del crédito, ni por su requerimiento. También nos señala que si el deudor, después de haberle practicado el secuestro, paga el crédito fiscal a su cargo dentro del plazo legal, se le eximirá de la obligación de pagar los gastos de ejecución.

En este Código, ya se permitía trabar el embargo precautorio, antes de determinar el crédito fiscal, pero la autoridad tenía un plazo de treinta días para poder determinarlo, plazo que es mucho más corto que el actual.

Respecto al embargo precautorio que se autoriza en el caso de falta de declaraciones o requerimientos, en este Código, al igual que en el anterior, no se regula, sino que solo los considera infracciones que merecen sanción.

### **C) REFORMAS ENTRE 1981 Y 2005.**

El 31 de diciembre de 1981, se publica en el Diario Oficial de la Federación, el Código Fiscal de la Federación actual.

El embargo precautorio se ha regulado desde la publicación de este Código y hasta nuestros días en los artículos 41, fracción II y 145. En este trabajo se analizara solo lo referente al artículo 145, y en capítulos adelante se hablara propiamente del nacimiento del aseguramiento precautorio en nuestro Ordenamiento Fiscal Nacional.

El texto original del artículo 145, contenido en el Código Fiscal de la Federación de 1981, mencionaba:

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

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

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

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

Desde que se expidió este código, recibió varias críticas respecto a la constitucionalidad del embargo precautorio previsto en este artículo, de entre las cuales resalta la siguiente "Otro caso de facultades exorbitantes de las Autoridades Fiscales que infringen actos de molestia que en muchos casos no tendrán justificación alguna, es el previsto por el artículo 145 del Código Fiscal de 1982, el cual establece la posibilidad de la realización de un embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, incluso antes de que se haya determinado a cargo del causante algún crédito por diferencias en el pago de contribuciones cuando a juicio de la autoridad haya peligro de que el causante realice maniobras para evadir el cumplimiento.

Este embargo podrá durar hasta un año dentro del cual la autoridad podrá determinar si el causante es o no evasor de créditos fiscales.

Asimismo se considera que ese artículo viola un principio de seguridad jurídica en contra del particular pues se le despoja de un plazo para hacer el pago del crédito determinado..... se vulnera severamente la garantía de audiencia pues se reducen por la presión y la premura las posibilidades del afectado de hacer valer los medios de defensa que la ley le concede.” (Hernández, 1982:158-159)

Tal como se aprecia, para el autor, las garantías violadas por el embargo precautorio establecido en dicho artículo, son las de seguridad jurídica y audiencia, las cuales se siguieron violando por mucho tiempo. En la actualidad, la garantía que se violenta con el aseguramiento precautorio, es la de seguridad jurídica tal como lo analizaremos más adelante.

Todas las críticas concluyen en que “En esta reforma lejos de buscarse la superación de las deficiencias del ordenamiento anterior, las mismas se han conservado y aun agravado”. (Ídem: 162)

Se anexaron otros dos párrafos a este precepto, por medio del artículo 1° de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1986, en vigor el 1° de enero de 1987, aumentando el texto legal, después del tercer párrafo y antes del último párrafo, del antiguo artículo, para quedar de la siguiente manera:

*Artículo 145.-...*

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

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

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

En este artículo, se permite que el embargo precautorio, se trabee antes de que se determine el crédito fiscal, lo cual trajo como consecuencia que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitiera la siguiente declaración de inconstitucionalidad el día 31 de agosto del año 1995, que tuvo vigencia a partir del día siguiente y que dice:

*“EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN. En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado de proteger el interés fiscal, carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta*

*inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.” (EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN, Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Septiembre, 1995. Tesis: P./J. 17/ 95, p. 27).*

Se puntualizan los aspectos más importantes de esta jurisprudencia, como es que al no estar determinada la obligación fiscal, se crea un estado de incertidumbre en el contribuyente, ya que no se le justifica el embargo de bienes de forma precautoria, a fin de cubrir un supuesto crédito fiscal, cuyo monto no se ha determinado, lo cual violenta la garantía consagrada por el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Esta circunstancia, obligo al legislador a aplicar una medida que la remediara, por lo que la reforma de 1996, modifico nuevamente el texto legal para quedar de la siguiente manera:



*Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.*

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

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

*II.- En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su*

*cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución y contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea en el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.*

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

*IV.- En el caso de contribuciones causadas pendientes de determinarse y que aún no sean exigibles, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al*

*de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales según sea el caso, actualizadas desde la fecha de presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.*

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

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

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

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

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

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

Esta reforma incluye una innovación, a fin de no ignorar por completo la declaratoria de la Suprema Corte; dicha innovación tiene que ver con el monto de la contribución en el caso de que no exista determinación de la misma, ya que da a la autoridad fiscal la posibilidad de elegir cualquiera de los montos fijados en las últimas cinco declaraciones, fueren anuales o provisionales y actualizarlos, con la intención de fijar la cantidad por la que debería trabarse el aseguramiento precautorio, lo cual sigue siendo algo arbitrario ya que el contribuyente pudo haber tenido pérdida en ese año. Un aspecto positivo, es que se le otorga al contribuyente el término de tres días para que desvirtúe el monto por el que se realiza embargo.

Dicha reforma, no cambio en nada el espíritu de la medida a pesar de la declaratoria de inconstitucionalidad dictada por la Suprema Corte de Justicia, que el único cambio que provocó fue en su redacción, ya que se seguía permitiendo la práctica del embargo precautorio aun cuando no se hubiere determinado la obligación fiscal, y todavía se concede el plazo de un año a la autoridad para que emita la resolución en la que determine el crédito fiscal. Con esta reforma, se trata de justificar la actuación de la autoridad en el artículo 55 del mismo ordenamiento; también implementa el término de contribuciones causadas, al respecto, cabe mencionar que sólo se puede comprobar la causación de una contribución, por medio de la determinación de la obligación fiscal.

El artículo 55 a que hace referencia el 145 del Código Fiscal de la Federación, disponía en 1996 que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes cuando:

- I. *Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.*
- II. *No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.*
- III. *Se de alguna de las siguientes irregularidades: a. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio. b. Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos. c. Omisión o alteración en el registro de existencias que deben figurar en los inventarios...etc.*

Relacionando el contenido de éste artículo con el 145 reformado, se deduce que las causas por las cuales procede el embargo precautorio aumentaron y esta medida se sigue fundando en la presunción que hace la autoridad, respecto a la existencia de un peligro inminente de que el contribuyente realice cualquier obra tendiente a evadir el cumplimiento de pago.

En vista de que con esta reforma no se le quitaron a la medida, los puntos que la Suprema Corte le marco como inconstitucionales, a la misma le cayeron otras declaraciones de inconstitucionalidad, que trajeron como consecuencia que nuevamente se reformara este artículo 145, reforma que entro en vigor en 1998, modificando el texto legal de la siguiente manera:

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

*Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento*

*administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza le sean aplicables.*

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

Esta reforma, trajo como consecuencia que se cambiara el plazo genérico de un año con el que contaba la autoridad para emitir la resolución en la que debía determinar el crédito fiscal, por otros varios que dependen de la hipótesis de que se trate; lo cual demuestra que los plazos de la autoridad para emitir su resolución en la que determine el crédito fiscal se aumentaron con esta reforma, ya que la visita domiciliaria puede prorrogarse, a juicio de la autoridad, lo cual significa que el embargo de bienes o negociación del contribuyente dura más que antes.

Como se aprecia, en este precepto reformado, se insertaron causales que se encontraban contenidas en el artículo 55 del mismo ordenamiento legal vigente en 1997.

Lo anterior demuestra que una vez más, esta reforma fue igual a la anterior, es decir, fue una reforma de forma, ya que solo modifico el texto legal, y no de fondo ya que no quito los puntos marcados como inconstitucionales por la Suprema Corte para la figura del embargo precautorio.

Este artículo, permaneció igual en su redacción hasta el año 2006, año en el cual se da una verdadera reforma en cuanto al fondo. Es decir, desaparece de la figura del embargo precautorio la inconstitucionalidad, que varias jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación habían declarado, y se instaura por primera vez en el Código Fiscal de la Federación la figura del aseguramiento precautorio, en el artículo 145-A.

La figura del aseguramiento precautorio, establecida en artículo 145-A del Código Fiscal Federal, se instaura por el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 28 de junio de 2006. La última y única reforma a dicha figura, se hizo mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 07 siete de diciembre del año 2009, por medio del cual se adiciona un tercer párrafo, además de un quinto y sexto párrafos. Lo anterior se estudiara en el capítulo tercero de este trabajo de investigación, ya que se considero apropiado establecer un capítulo entero para analizar esta figura.

Se debe tener muy claro, que el antecedente directo de la figura del aseguramiento precautorio en nuestra legislación fiscal, lo es el embargo precautorio, y como se dijo al inicio de la unidad, esta es la razón por la cual se analizó la evolución de dicha figura y se trataron como sinónimos.

## **CAPÍTULO 2. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.**

En este capítulo, abordaremos la relación jurídico-tributaria, es decir, el vínculo jurídico que existe entre el sujeto activo y el pasivo, cuando éste último ha realizado la situación jurídica o de hecho prevista en la Ley Tributaria. Asimismo, estudiaremos a la obligación fiscal (dar, hacer, no hacer y tolerar), el hecho imponible y generador, la determinación de la obligación fiscal, el crédito fiscal, y las formas de extinción del crédito fiscal; tratando de establecer las bases necesarias para poder diferenciar un concepto de otro.

### **2.1 LA OBLIGACIÓN FISCAL Y LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.**

Antes de comenzar a hablar del tema, es preciso diferenciar los conceptos de obligación fiscal y relación jurídico-tributaria.

“A efecto de precisar los conceptos de obligación y relación jurídico-tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación previstos por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo.

Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. Puede la norma, por ejemplo, prever la naturaleza de “contribuyente” en todo sujeto que sea propietario o poseedor de bienes inmuebles, y mientras una persona no adquiera o no posea un bien inmueble, es decir, mientras no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas. Por tanto, respecto de esa persona no pueden existir, modificarse, transmitirse o extinguirse derechos ni obligaciones derivados de esa norma; es decir, no habrá relación jurídico-tributaria.

Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Esto nos lleva a concluir que la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria. Este concepto nos permite identificar a la relación jurídico-tributaria y diferenciarla de la obligación tributaria, pues resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquella es el todo y ésta sólo una de sus partes.” (Delgadillo, 2003: 90)

“Cuando un individuo lleva a cabo un acto jurídico, y dicho acto esta regulado por alguna ley fiscal que lo califica como acto generador de obligaciones fiscales, aparece la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo (autoridad tributaria) y el sujeto pasivo (generalmente el contribuyente), y ello da lugar, la existencia de un crédito fiscal del sujeto activo (fisco) y a cargo del sujeto pasivo (contribuyente, deudor solidario o tercero relacionado con ellos)”. (Orellana, 2007: 37)

Una vez asentado este punto, toca desarrollar lo relativo a la obligación tributaria, la cual se define como “... la obligación tributaria, o simplemente el tributo constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición.” (Dino Jarach) (Citado por: Carrasco, 2007: 148)

“... la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.” (Delgadillo, 2003: 91)

Para Delgadillo (2003), una vez que el particular realiza el presupuesto de ley, se crean consecuencias jurídicas que se traducen en derechos y obligaciones, a las cuales la doctrina clasifica en dar, hacer, no hacer y tolerar. Dichas consecuencias, Carrasco (2007), las señala como el objeto o contenido de la obligación tributaria, y las define como:

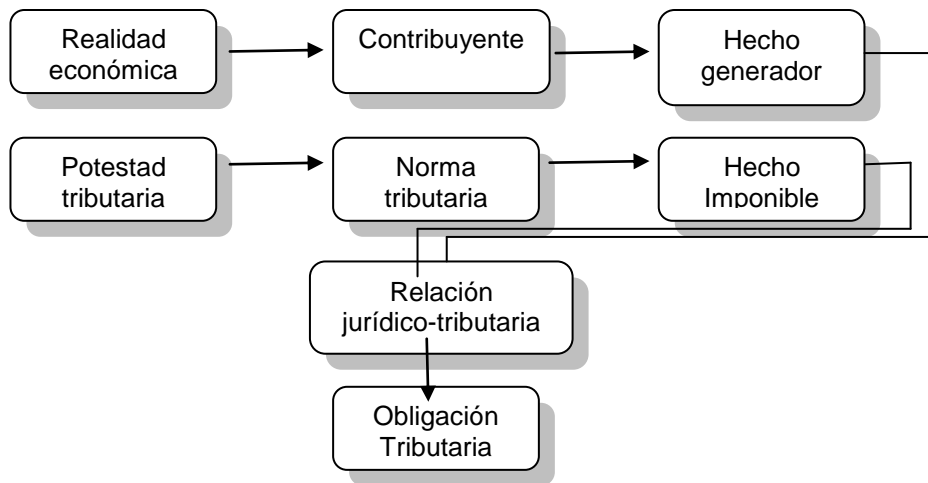
- a) DAR. Hace referencia a una parte del patrimonio o ingreso del contribuyente o al porcentaje del valor o precio de un bien, o a la cantidad fija que el contribuyente debe enterar a la autoridad fiscal para así pagar una deuda fiscal ya sea propia o ajena.
- b) HACER. Se refiere a cumplir con todas aquellas obligaciones plasmadas en las leyes fiscales, como son: presentar declaraciones, avisos, inscribirse en el RFC, cumplir oportunamente con los requerimientos de la autoridad fiscal, etcétera.
- c) NO HACER. Implica que los contribuyentes no realicen, es decir se abstengan de realizar aquellas conductas que las leyes fiscales no permitan, que son las conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobante fiscales que no cubran los requisitos que marca la ley fiscal.
- d) "TOLERAR. Implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de la de no hacer debido a que en ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad." (Delgadillo, 2003: 91)

## 2.2 ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

“...la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.” (Delgadillo, 2003: 90)

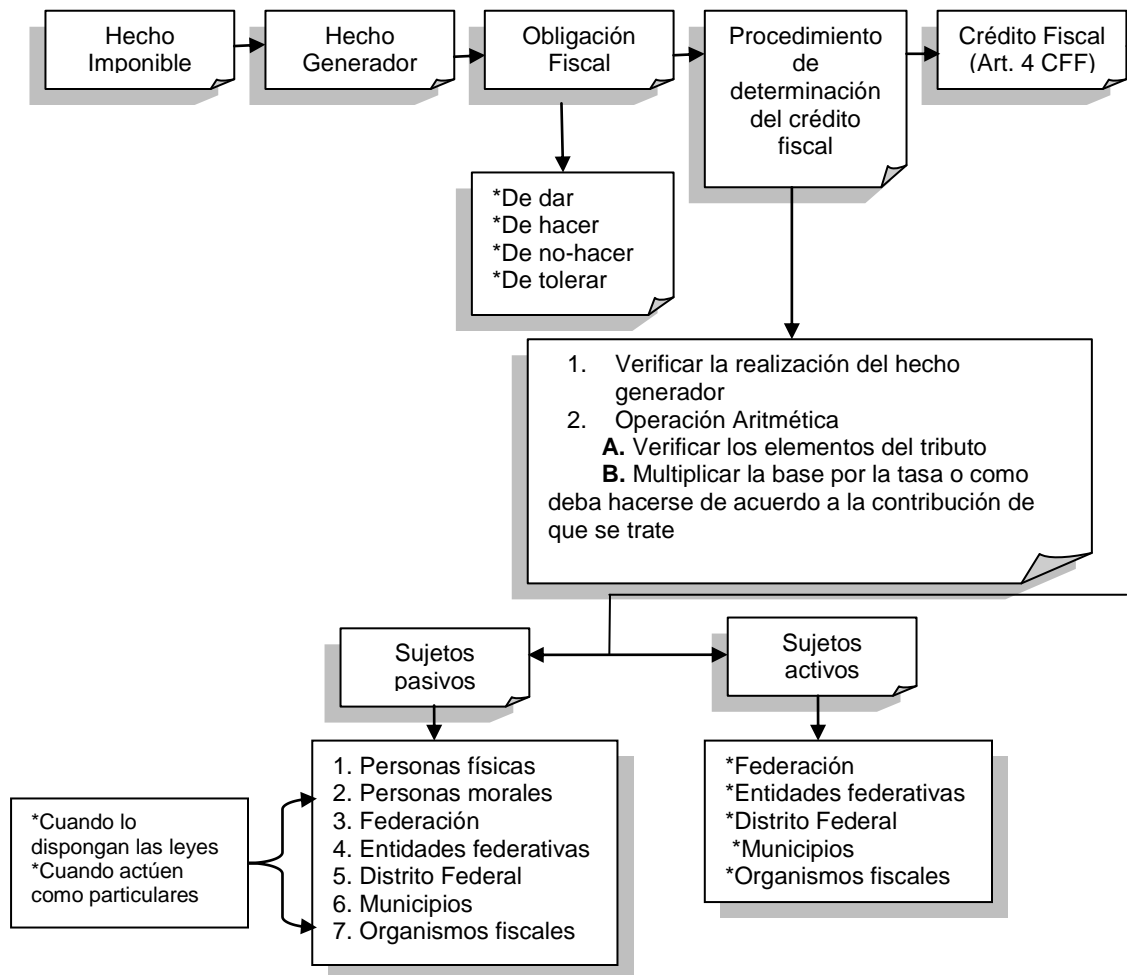
Al respecto, se plasman 2 dos esquemas que contienen los elementos de dicha relación:

Esquema 1 (Carrasco, 2007: 152)





Esquema 2 (Apuntes de derecho fiscal, 2007)



De la anterior se deduce que la relación jurídico-tributaria, entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, nace cuando al realizar el hecho generador, es decir, materializar el hecho imponible, se genera la obligación fiscal que debe cobrar el sujeto activo al pasivo. Por su parte la obligación fiscal se convierte en crédito fiscal a través del procedimiento de determinación del Crédito fiscal.

### **2.3 EL HECHO IMPONIBLE Y EL HECHO GENERADOR.**

En primer término, cabe resaltar que hecho generador y hecho imponible son dos cosas diferentes.

Como concepto del tema que se trata, se señala que “es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria.” (Carrasco, 2007: 153)

Por otra parte “hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria.” (Ibídem)

Se concluye señalando que mientras el hecho imponible es la descripción legal de la conducta del sujeto, el hecho generador es la materialización de dicha conducta, es decir, es la adecuación de la realidad a la hipótesis legal, lo cual trae como consecuencia que el contribuyente sea sujeto de derechos y obligaciones.

## **2.4 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

“Cuando se realiza el presupuesto normativo, nace la obligación tributaria” (Carrasco, 2007: 150)

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, hace referencia a la obligación fiscal al establecer que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”

Delgadillo (2003) coincide con Carrasco, respecto al momento en que nace la obligación, y señala además, que es a partir de ese momento, cuando se pueden exigir las conductas contenidas en dicha obligación. También comenta que en la materia el momento en el que nace la obligación tributaria, es de gran relevancia, ya que permite determinar cuál es el precepto legal aplicable a dicha situación, es decir, establecer a partir de qué momento es exigible, y en qué momento se extinguen las facultades de la autoridad fiscal para su cuantificación.

Tenemos, entonces que para que nazca el crédito fiscal se requiere que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto u omisión que este contemplada dentro de la situación jurídica que marca la ley, es decir, que a la par de que exista una conducta o hecho es necesario que exista una ley que lo contemple o regule, que se traduce en un hecho jurídico.

## **2.5 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

“La figura de la determinación se refiere a la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida...El método de determinación debe ser sencillo, en cuanto a que el propio contribuyente lo comprenda y lo pueda aplicar; cómodo, en cuanto evite molestias innecesarias e inútiles para el contribuyente; y, finalmente, debe ser limpio, en cuanto evita el contubernio entre el obligado a pagar y el personal hacendario. En nuestro derecho corresponde al contribuyente la aplicación del método y la determinación de los créditos fiscales a su cargo, salvo disposición en contrario expresamente contenida en la ley.” (Delgadillo, 2003: 96, 97)

La determinación de la obligación tributaria "... puede ser por un acto del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, mediante el cual reconoce que se ha realizado el presupuesto impositivo o por un acto de la autoridad fiscal en la que constata la realización del hecho imponible, por el que se cuantifica de forma concreta un adeudo tributario. La configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación se deben valorar en atención a la capacidad económica del gobernado." (Carrasco, 2007: 151)

Al efecto el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, señala en su párrafo segundo que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las reglas que deben tenerse presentes, para poder determinar la obligación fiscal son:

“a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria; esta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y es la aplicación del método adoptado por la ley: La obligación del contribuyente nace de la ley, sin embargo su cuantificación requiere de un acto nuevo, que es la determinación.

b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la ley, no así en el reglamento. Esto deriva del principio de legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico-tributario.”

(Emilio Margáin) (Citado por Delgadillo, 2003: 97)

## **2.6 CRÉDITO FISCAL.**

El artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, nos indica lo que debe entenderse por crédito fiscal al señalar: *“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados 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. La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún*

*cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”*

En el capítulo quinto de este trabajo, se analizará más detalladamente lo relativo al crédito fiscal y a su determinación, como requisitos necesarios para que se pueda exigir al contribuyente el pago o cumplimiento de la obligación.

## **2.7 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

Al respecto, el Código Fiscal Federal nos señala que las formas de extinguir la obligación tributaria son: *el pago, la prescripción, la compensación y la condonación.*

### **2.7.1. EL PAGO.**

“...se entiende por tal la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido (artículo 2026, del Código Civil para el Distrito Federal).” (Sánchez Hernández, Mayolo) (Citado por: Carrasco, 2007: 159)

Por su parte el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6 establece que *“Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:*

*I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.*

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

Asimismo, el artículo 20 de dicho ordenamiento señala que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Para el caso de que se deba llevar a cabo una conversión de moneda extranjera a nacional, se realizara al tipo de cambio que hubiere regido en la fecha en la cual se realizó el hecho generador, o no pudiendo hacerse esto, se estará al tipo de cambio que, el Banco de México



publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones y a falta de éste, el último tipo de cambio publicado.

Se acepta como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes de aplicarse a la suerte principal, se aplicara a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización del 20% por pagar con cheque sin fondos.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.

### **2.7.2. LA PRESCRIPCIÓN.**

“En el Derecho común, la prescripción se refiere a la adquisición de un derecho o a la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo, mediante el cumplimiento de los requisitos consignados en las disposiciones legales... se habla de la existencia de dos tipos de prescripción, una adquisitiva y otra liberatoria.” (Ibídem)

De acuerdo con Delgadillo (2003), el único tipo de prescripción que contempla el Código Fiscal Federal, es la negativa o liberatoria, que es una forma de extinguir la obligación de pagar contribuciones; o la de devolver las cantidades que hayan pagado indebidamente los contribuyentes. La prescripción es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. Al hablar de crédito fiscal nos referimos a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida

El artículo 146 del Código de la materia, señala que el crédito fiscal se extingue por prescripción en un término de cinco años, mientras que por su parte el antepenúltimo párrafo del artículo 22 señala que para el fisco la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. El término de los cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

### 2.7.3. LA COMPENSACIÓN.

Para el Código Civil Federal, habrá compensación, cuando dos personas reúnan la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y su efecto es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor; lo anterior de acuerdo a lo establecido por los artículos 2185 y 2186.

Por su parte el artículo 23 del Código Fiscal Federal, nos habla de esta figura al señalar, que *“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 a los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique. Los contribuyentes que hayan ejercido la opción, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.”*

De acuerdo a lo señalado por el artículo 22 del mismo ordenamiento legal, no se pueden compensar las cantidades respecto de las cuales se haya pedido su devolución o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni tampoco aquellas cantidades que se hubieren trasladado de acuerdo con lo establecido en las leyes fiscales, expresamente y por separado o se hayan incluido en el precio, ya que quien traslada el impuesto no tiene derecho a solicitar su devolución, ni mucho menos pedir la compensación.

Carrasco (2007) indica, que este mismo precepto, también establece que las autoridades fiscales pueden compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de ellas por cualquier concepto, aun cuando se hubiere solicitado su devolución, dichas cantidades se compensaran contra aquellas que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros, siempre que estos hayan quedado firmes por cualquier causa.

Los requisitos para que proceda la compensación son:

1. Que las cantidades a compensar deriven de *impuestos federales*, distintos de los que se causen con motivo de la importación.
2. Los administre la misma autoridad y no tengan un destino específico.

De lo anterior se deduce que solo se pueden compensar impuestos, por lo que se excluyen las contribuciones de mejoras, las aportaciones de seguridad social y los derechos; y también se excluye el impuesto a la exportación, el impuesto a los rendimientos petroleros, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y el impuesto sobre automóviles nuevos, ya que tienen un fin específico.

#### **2.7.4. LA CONDONACIÓN TOTAL O PARCIAL DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS.**

“...consiste en la remisión o perdón de la deuda. Esta institución tiene como base la autonomía de la voluntad y el respeto a los derechos de las personas que, en tanto no lesionen otros intereses protegidos por el derecho, los individuos pueden renunciar al ejercicio de sus derechos particulares” (Delgadillo, 2003: 130)

El fin de la condonación, es aminorar la carga que pesa sobre el sujeto pasivo, siempre buscando la equidad.

Siguiendo al mismo autor, vemos que dicha figura la contempla el derecho fiscal, pero con una regulación especial en atención al interés público que representa, ya que el derecho del sujeto activo, es un derecho público, que al mismo tiempo constituye una obligación irrenunciable para el órgano que cobra el crédito, dicha irrenunciabilidad estriba en el hecho de que no puede desistirse de cobrar el crédito a su arbitrio, sino que debe hacerlo con base en la ley.

Existen casos en que el pago de tributos en vez de obedecer a un bien público traería consigo una afectación mayor a un sector o región determinada, como podría ser tratándose de desastres naturales, donde resulta evidente que el cobro de contribuciones sería una injusticia, aun cuando los afectados se situaran en la hipótesis legal. Es por ello que la ley autoriza para este tipo de situaciones, procedimientos específicos, ya que tal como lo dispone el artículo 5° del Código Fiscal Federal, las excepciones a las cargas tributarias deben estar expresamente previstas en la ley.

Dicho ordenamiento contempla procedimientos diferentes para condonar los créditos derivados de la obligación principal y de los derivados por multas por infracción a las leyes fiscales, aun cuando ambos son créditos fiscales.

Tratándose del primer caso, que es el que nos ocupa, la fracción I del artículo 39 del citado Código Fiscal, señala que la condonación puede ser total o parcial, que la resolución que la establezca deberá ser de carácter general y que solo podrá dictarse cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Para que exista la condonación deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) La debe otorgar el Ejecutivo federal
- b) Debe ser una resolución general
- c) Procede por región o rama de actividad
- d) Debe estar contemplada en ley.

Se concluye de este capítulo, que el Estado a través del proceso legislativo, crea leyes, en las que se establecen situaciones jurídicas o de hecho, que cuando un particular las realiza, se genera una relación jurídica entre el particular y el Estado, naciendo así la obligación tributaria o fiscal, que se traduce en un crédito fiscal que debe ser pagado por el contribuyente una vez que se ha determinado.

## **CAPÍTULO 3. EL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

### **3.1 EVOLUCIÓN DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

El artículo 145-A, que contiene el aseguramiento precautorio, se adiciona al Código Fiscal Federal a través del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 28 de junio del año 2006.

Dicho decreto, en la fracción I, del artículo segundo, de las disposiciones transitorias, establece que los embargos precautorios que a la fecha de entrada en vigor del presente decreto, hayan sido trabados por la autoridad fiscal, por algún motivo previsto por el artículo 145-A que se adiciona, se consideraran, sin necesidad de resolución administrativa que así lo declare, como aseguramiento sobre los bienes de que se trate, y se sujetaran a lo dispuesto en el citado artículo 145-A del código; los demás conservaran su naturaleza de embargo precautorio y quedaran sujetos a lo previsto en el artículo 145 del propio código.



Tal como se menciona en el capítulo primero de este trabajo, el antecedente directo de esta medida, lo es el embargo precautorio establecido en el Código Fiscal Federal vigente en el año 2005 en su artículo 145.

Razón por la cual se transcribirá el artículo 145 vigente del año 1998 a 2005, es decir antes de la reforma que lo modifica y da origen al aseguramiento precautorio; también se transcribirá el artículo 145-A vigente del 29 de junio del año 2006 al 07 de diciembre del año 2009, así como el artículo 145-A vigente al año 2010, y se analizarán comparativamente.

El artículo 145 establecía, antes de la reforma 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.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.*

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

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

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

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

A partir de la reforma del 2006 el artículo 145 se modifico quedando como a continuación:

*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 procedimiento administrativo de ejecución.*

*Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de esta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabara el embargo.*

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

*La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de 10 días desvirtúe el monto por el que se realizo el embargo. El embargo quedara sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento.*

*Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, este quedara firme.*

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

*Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 de este código, se levantara el embargo.*

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

Como se ve la única razón por la cual se puede embargar precautoriamente, es por la misma razón que contenía la primera parte de la fracción IV del Código Tributario Federal del 2005.

También se aprecia que desaparecieron las fracciones I, II, III y V, así como la segunda parte de la fracción IV; se cambia el termino de 3 días que tenía el contribuyente para desvirtuar el monto por el que se realizó el embargo, por el de 10 días y se establece que si el contribuyente cumple con el requerimiento que le hace la autoridad para que desvirtué el monto del

embargo, el mismo quedara sin efectos. Además desaparece el décimo párrafo, excepto su última parte; así como el párrafo final de dicho artículo.

Tal como se comentó, a partir de esta reforma se adiciona el artículo 145-A al Código Fiscal Federal, precepto legal que contempla la figura del aseguramiento precautorio, como medida supletoria del embargo precautorio, cuyo fin es que la autoridad hacendaria pueda ejercer sus facultades de comprobación.

Las fracciones que se quitaron al embargo precautorio contenido en el artículo 145 del Código Tributario del 2005, es decir las fracciones I, II, III y V, se anexaron al artículo 145-A, como conductas por las cuales se puede trabar el aseguramiento precautorio.

Así mismo, se anexo a este nuevo precepto, el párrafo décimo que se había quitado al artículo 145, referente a los plazos en los cuales quedara sin efectos el embargo precautorio, dándose así el mismo plazo, pero ahora para el aseguramiento precautorio.

Una vez, señalado lo anterior, se transcribe el precepto creado a partir de esta reforma y que contiene el aseguramiento precautorio, vigente al día siete de diciembre del año 2009:

*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 levantara 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 quedara sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-a y 48 de este código en el caso de las fracciones II, III y V y de 18 meses en el de 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, dejara de surtir efectos el aseguramiento precautorio y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.*

Tal como se ve, se anexa una nueva causal por la cual se puede asegurar precautoriamente el negocio o los bienes del contribuyente, y es la establecida en la fracción V de este nuevo precepto.

Los fundamentos dados para poder realizarse esta reforma se contienen en la iniciativa con proyecto de Decreto que reforma el artículo 145, y adiciona el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, presentada por el Senador Fauzi Hamdán Amad, del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, el 2 de junio de 2004, que entre los más importantes son “...el Código Fiscal de la



Federación prevé mecanismos que le permiten a la autoridad cumplir su encomienda y evitar el incumplimiento a las obligaciones contributivas a cargo de los particulares; tal es el caso, precisamente, del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, por el cual se dispone el llamado Embargo Precautorio.

No obstante, producto de la reforma de 1997 a dicha disposición normativa, en algunas hipótesis el embargo precautorio es procedente sobre bienes o sobre negociaciones del Contribuyente, con el fin de asegurar el interés fiscal, aún y cuando no se ha determinado crédito fiscal alguno, lo cual pugna con los principios de certeza y seguridad jurídicas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación atinadamente ha determinado que el embargo precautorio previsto en este numeral del Código Fiscal de la Federación, viola flagrantemente el artículo 16 Constitucional, toda vez que permite trabar el embargo sin que se encuentre determinado el crédito fiscal con antelación ni, consecuentemente, la falta de su cuantificación impide inexorablemente que tenga lugar precisamente un embargo precautorio, atinadísima la decisión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por su parte, el aseguramiento precautorio sería, en todo caso, la figura jurídica, a diferencia del embargo que no requiere previamente la determinación del crédito fiscal, sino que se basa en la actuación o conducta del sujeto involucrado. Las hipótesis, consecuentemente contenidas actualmente en las

fracciones I, II, III y V del susodicho artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, tienen en común que el embargo precautorio depende de la actitud o conducta asumida por el contribuyente y no de la existencia del crédito fiscal determinado o en su caso determinable.

Por lo cual, la medida precautoria idónea resulta ser indefectiblemente el aseguramiento de los bienes o de la negociación y no el embargo actualmente que prevé el numeral de referencia. De ahí que la presente iniciativa tiene por objeto precisar la procedencia del embargo precautorio en supuestos en los cuales aplicaría, en sustitución, el aseguramiento de los bienes o de la negociación del Contribuyente, en un marco que verdaderamente otorgue certeza y seguridad jurídica al propio contribuyente, y además dotar a la autoridad de los instrumentos, de las herramientas que le permitan actuar cuando la conducta al Contribuyente traiga aparejado el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.” (Hamdán, 2004: único)

La justificación en esta iniciativa, es la conducta del contribuyente, sin embargo dicha conducta, no puede sancionarse al azar, es decir, debe existir un parámetro, que sirva de base a la autoridad para practicar el aseguramiento; y esta falta de parámetro, traducido en el monto del crédito fiscal, es lo que, entre otras cosas, causa esa incertidumbre en el contribuyente, al mismo tiempo que violenta sus garantías de seguridad jurídica, particularmente la contenida en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

A pesar de que dicha figura tiene como fin que la autoridad hacendaria pueda practicar sus facultades de comprobación sin que se vean afectadas o retrasadas en su ejercicio por alguna conducta del contribuyente, a diferencia del embargo precautorio cuyo fin es asegurar el interés fiscal, el aseguramiento precautorio contenido en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, siguió siendo, al igual que su antecedente, es decir, al igual que el embargo precautorio, declarado inconstitucional por varias tesis de Tribunales Colegiados de Circuito, así como por Jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por la misma crítica de ilegalidad e inconstitucionalidad, que es esa facultad de que goza la autoridad para bienes a su arbitrio, es decir, sin que se haya determinado la existencia de crédito fiscal alguno.

Razón por la cual, este artículo se reformó mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 07 siete de diciembre del año 2009, adicionando un tercer párrafo, pasando el que era tercer párrafo a ser cuarto párrafo, y adicionando además un quinto y sexto párrafos.

Actualmente el artículo 145-A que contempla la figura del aseguramiento precautorio, se encuentra redactado de la siguiente manera:

*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 se practicará hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que, únicamente para estos efectos, la autoridad fiscal efectúe cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en este artículo. Para determinar provisionalmente el adeudo fiscal, la autoridad podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 de este Código.*

*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 el de 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 administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.*

*Los bienes o la negociación del contribuyente que sean asegurados conforme a lo dispuesto por este artículo podrán, desde el momento en que se notifique el aseguramiento y hasta que el mismo se levante,*

*dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para esos efectos se actúe como depositario de los mismos en los términos establecidos en el artículo 153 de este Código, con excepción de lo dispuesto en su segundo párrafo. En el caso de depósitos en entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo u otros bienes, éstos también podrán dejarse en posesión del contribuyente, como parte de la negociación.*

*El contribuyente que actúe como depositario designado en los términos del párrafo anterior, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.*

Dicha reforma consiste desde un punto de vista muy particular, en un esfuerzo de legalizar, por así decirlo, el actuar de la autoridad hacendaria, ya que en su párrafo tercero adicionado, se denota claramente que intenta acatar lo declarado por varias tesis y jurisprudencias, en el sentido de que impone a la autoridad la obligación de determinar presuntiva y provisionalmente el adeudo fiscal del contribuyente, cuando se ubique en cualquiera de las hipótesis contenidas en sus fracciones de la I a V, de acuerdo a los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 del mismo ordenamiento legal.

Dicho de otra manera, impone a la autoridad la obligación de determinar un monto por el cual traba el aseguramiento de los bienes o negociación del particular, sin embargo se considera que se continúa violentando la garantía de seguridad jurídica y legalidad establecida en el artículo 16 constitucional, ya que dicha determinación se hace de manera presuntiva y no definitiva como debe hacerse, por lo que se sigue dejando al contribuyente en un estado de indefensión.

Además de que no contempla el hecho de obligar a la autoridad que lo traba, a motivar exhaustivamente, esto es, a través de medios de prueba o indicios, la razón que la lleva a pensar o a deducir que el contribuyente se ha situado en cualquiera de las hipótesis que contiene el multireferido artículo 145-A, que es la causa por la que se traba dicho aseguramiento.

### **3.2 CONCEPTO DE SECUESTRO, ASEGURAMIENTO Y EMBARGO.**

El secuestro de bienes, lo conceptúa el Código Civil Federal en su artículo 2539, de la siguiente manera “El secuestro es el depósito de una cosa litigiosa en poder de un tercero, hasta que se decida a quién debe entregarse.”

“El secuestro puede realizarse con fines de ejecución de un crédito fiscal que no ha sido pagado. Evidentemente que es uno de los mas eficaces medios de apremio para el cumplimiento de las obligaciones tributarias,...

... también puede producirse el secuestro, no para hacer posible el pago del crédito en la vía forzosa, sino para impedir que se siga cometiendo una violación a la ley, en cuyo evento el secuestro de los objetos tiene la naturaleza de un medio de apremio por si mismo.” (De la Garza, 2002: 803)

Por su parte el aseguramiento es “Acción de asegurar, poner en lugar seguro o firme alguna cosa. En el CC se usa el término como medio de garantizar el cumplimiento de una obligación o guardar un bien para evitar su pérdida o disposición por quien no tiene derecho.” (Baquero, 2005: 12)

Mientras que en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2001) se entiende al aseguramiento como aquellas medidas provisionales adoptadas por el juez para conservar los bienes objeto de un proceso durante la duración de este.

En general, el embargo puede definirse como “la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución



de una pretensión de condena que se plantea o planteara en juicio, o bien satisfacer directamente una pretensión ejecutiva.” (Ovalle: 1992: 1249)

Otra acepción nos señala que el embargo es la “Intimidación hecha a un deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto susceptible de producir la disminución de la garantía de un crédito debidamente especificado” (Pina, 2003:262)

Como se aprecia, los conceptos anteriores son tan similares que bien podrían usarse como sinónimos debido al fin con el que se utilizan, pero la diferencia estriba en que el aseguramiento y el secuestro, se usan fuera de todo proceso y solo prohíben a su dueño que disponga libremente de sus bienes o derechos, por un determinado tiempo donde una vez concluido dicho plazo, quedan sin efecto dichas medidas; mientras que por su parte, el embargo no tiene una duración definida y generalmente se usa dentro de un proceso, además de que solo recae sobre bienes, y no sobre personas como ocurre con el aseguramiento de personas en materia civil. Quizá la más notoria diferencia estriba en que mientras el secuestro y el aseguramiento, son antes del proceso, y terminan generalmente cuando éste inicia; el embargo, se da una vez iniciado el proceso y dentro de éste, e incluso una vez que éste concluye con la resolución respectiva, el embargo, sigue vigente hasta el remate y el pago al acreedor.

El embargo precautorio en derecho fiscal, se define como la “Medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para evitar probables daños y perjuicios en contra de los intereses del fisco por incumplimiento de obligaciones a cargo del contribuyente”. (Navarro, 2000: 90)

De este concepto, referido a la materia fiscal, que es la que se trata, se aprecia que se trata cuando se incumplen obligaciones; en la práctica, este tipo de embargos, se realiza principalmente, cuando el contribuyente no ha pagado alguna contribución, y se le ha notificado que la debe, así como a cuánto asciende el adeudo.

### **3.2.1 CONCEPTO DE ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO.**

Al hablar de que el aseguramiento es *precautorio* se refiere de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española (2001) a que precave o sirve de precaución; por lo que al definir la palabra precaución de acuerdo a esta misma fuente, tenemos que proviene del latín *praecautío-ónis* y que es *toda reserva, cautela para evitar o prevenir los inconvenientes, dificultades o daños que pueden temerse.*

De los conceptos anteriores, se concluye que el aseguramiento precautorio es aquella medida usada para garantizar que se cumplirá una obligación o para evitar que se dé alguna situación que dificulte la realización de determinada facultad o aquella medida utilizada para respaldar que un derecho podrá ejercitarse.

A pesar de ello, no se puede dejar de lado el hecho de que para poder aplicar esta medida se requiere un sustento que sirva de límite a la autoridad que la aplica y al mismo tiempo, de a conocer al gobernado el monto por el cual se le privara de la disposición de sus bienes.

### **3.3 EL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO EN EL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL.**

“Además de la codificación fiscal federal, se ha producido también, en México, una codificación de carácter local.

En el Distrito federal y en algunos Estados existen Leyes de Hacienda Publica que pueden considerarse verdaderos Códigos Fiscales, en cuanto contienen las normas generales, aún cuando también contienen las normas específicas de cada tributo o ingreso público.

En los Estado de la Republica algunos han expedido Códigos Fiscales parecidos al CFF y otros cuerpos llamados Leyes de Hacienda en que se contienen la normativa general propia de los Códigos Fiscales y además la normativa correspondiente a cada tributo o ingreso en particular.” (De la Garza, 2002: 78)

El 29 de diciembre de 2009 se publico en la Gaceta Oficial del Distrito Federal, el Código Fiscal del Distrito Federal, con el cual en su artículo tercero transitorio, se abroga, es decir, se deroga totalmente el Código Financiero del Distrito Federal, el cual se había publicado en la respectiva Gaceta Oficial correspondiente al 31 de diciembre de 1994, mismo que no contemplaba la figura del aseguramiento precautorio.

Dicho ordenamiento en su Libro Tercero, Titulo Primero, de rubro DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, Capítulo Primero, que lleva el mismo nombre y, particularmente en su artículo 375, incorpora y contempla la figura del aseguramiento de bienes o negociación del contribuyente en forma precautoria, en especial cuando el contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de facultades de comprobación, figura que es objeto de este trabajo de investigación. Dicho articulo señala:

*ARTÍCULO 375.- 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, y*

*III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.*

*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 se practicará hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que, únicamente para estos efectos, la autoridad fiscal efectúe cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en este artículo. Para determinar provisionalmente el adeudo fiscal, la autoridad podrá utilizar cualquiera de los procedimientos de determinación presuntiva establecidos en este Código.*

*Los bienes o la negociación del contribuyente que sean asegurados conforme a lo dispuesto en este artículo podrán, desde el momento en que se notifique el aseguramiento y hasta que el mismo se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para esos efectos se actúe como depositario de los mismos en los términos establecidos en el artículo 392 de este Código.*

*El contribuyente que actúe como depositario designado en los términos del párrafo anterior, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.*

*El aseguramiento precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 90, fracción VII y 92 de este Código, 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 administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.*

Tomando en cuenta que la codificación del Distrito Federal, se considera una de las mas actualizadas, nos atreveremos a comparar la legislación Federal, con la de referencia, con fines prácticos y sin atrevernos en ningún momento a señalar siquiera que la segunda es superior a la primera y con ello transgredir en este trabajo de investigación el principio de supremacía constitucional señalada en el artículo 133 de nuestra Ley Fundamental. No se considera necesario transcribir el contenido del artículo 145-A del Código Fiscal Federal, en virtud de que el mismo, se transcribió al inicio de este capítulo.

Para empezar, el artículo 375 del Código Fiscal del Distrito Federal, solo contempla las mismas primeras tres fracciones que contiene el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, es decir, las mismas tres conductas por las que con este trabajo se pretende demostrar la inconstitucionalidad de la figura de aseguramiento precautorio, dejando a un lado las conductas contempladas en las fracciones IV y V del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

Ambos cuerpos legales contemplan, cada uno en su párrafo tercero, que el aseguramiento precautorio se practicará hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos, que la autoridad fiscal efectúe, utilizando alguno de los procedimientos de determinación presuntiva que contemple cada ordenamiento en lo particular.

Por otro lado, en ambas codificaciones, se señala que podrán dejarse los bienes asegurados en posesión del contribuyente, siempre que el mismo quede como depositario de ellos; así como también se señala la obligación, para el caso de que el contribuyente se quede como depositario de los bienes asegurados, de rendir cuentas mensuales respecto de los bienes asegurados, ante la autoridad fiscal competente.

Respecto a esto, la diferencia estriba en que el Código Federal, sí hace referencia al aseguramiento de cuentas bancarias al señalar en la parte final de su párrafo quinto “En el caso de depósitos en entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo u otros bienes, éstos también podrán dejarse en posesión del contribuyente, como parte de la negociación”, mientras que el Código Fiscal del Distrito Federal omite hacer esta especificación.

En relación al plazo con que cuenta la autoridad hacendaria para emitir resolución en la que determine crédito fiscal y por ende, dejar sin efectos el aseguramiento precautorio, es el mismo, tratándose de la fracción II y III de ambos cuerpos legales.



Mientras que tratándose de la fracción I, el plazo cambia; el Código Fiscal Federal señala que para la fracción I y IV el plazo es de 18 meses, mientras que para la fracción II, III y V es de 12 meses tratándose de visita domiciliaria y de 20 días cuando sea requerimiento fuera de visita domiciliaria; por su parte el Código Fiscal del Distrito Federal, señala el mismo plazo para las tres fracciones que contempla, siendo el plazo de 12 meses tratándose de visita domiciliaria y de 20 días cuando sea requerimiento fuera de visita domiciliaria, tal como lo veremos a continuación:

LEY	ARTÍCULO(S) QUE CONTIENE(N) EL PLAZO	ARTÍCULO RELATIVO AL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO
Código Fiscal de la Federación	<p>1.- Tratándose de <u>visita domiciliaria</u> o revisión de gabinete, el plazo para concluirla es máximo 12 meses contados a partir de que se notifico el inicio de las facultades de comprobación (art. 46-A)</p> <p>2.- Tratándose de requerimientos de la Autoridad para poder ejercitar sus facultades de comprobación, <u>fuera de la visita domiciliaria</u>, el plazo máximo es de 20 días a partir de la notificación del oficio de observaciones, pudiendo ampliarse (art. 48)</p>	<p>Art. 145-A párrafo cuarto: 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 el de las fracciones I y IV, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales.</p>
Código Fiscal del Distrito Federal	<p>1.- Tratándose de <u>visita domiciliaria</u> o revisión de gabinete, el plazo para concluirla es máximo 12 meses contados a partir de que se notifico el inicio de las facultades de comprobación (art. 90, fracción VII)</p> <p>2.- Tratándose de de requerimientos de la Autoridad para poder ejercitar sus facultades de comprobación, <u>fuera de la visita domiciliaria</u>, el plazo máximo es de 20 días a partir de la notificación del oficio de observaciones, pudiendo ampliarse (art. 92)</p>	<p>Art. 375 párrafo sexto: El aseguramiento precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 90, fracción VII y 92 de este Código, resolución en la que determine créditos fiscales.</p>

**FUENTE:** Elaboración propia, 2010.

Como se pudo analizar, el antecedente directo del aseguramiento precautorio, lo es el embargo precautorio; tanto el aseguramiento, como el embargo y el secuestro buscan un mismo fin, que es el de garantizar que se cumplirá con una obligación, ya sea dentro o fuera de un proceso; por su parte el aseguramiento precautorio, además de garantizar que se cumplirá con una obligación, sirve para respaldar que se ejercitara algún derecho; por último, se concluye, que el Código Fiscal del Distrito federal es una legislación reciente y contempla, a diferencia de su antecesora, la figura del aseguramiento precautorio, aunque con ciertas diferencias respecto a la legislación federal.

## **CAPÍTULO 4. LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.**

### **4.1 CONCEPTO DE AUTORIDAD EN MATERIA FISCAL.**

“La autoridad encargada de recaudar y vigilar el debido cumplimiento en el pago de los impuestos y evitar la evasión fiscal es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, de conformidad en lo dispuesto por el artículo 31 de la ley orgánica de la administración pública federal, que le otorga facultades a la Secretaria de Hacienda para el cobro y administración de las contribuciones que la Federación tiene derecho a percibir, independientemente de los organismos fiscales autónomos, que como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el INFONAVIT administran las contribuciones denominadas aportaciones de seguridad social.” (Delgadillo 2003:144)

Siguiendo al mismo autor, y dejando a un lado el IMSS y el INFONAVIT, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, ejerce sus facultades a través de una estructura bastante compleja.

“La política de administración de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se ha desarrollado a través del funcionamiento centralizado y regional, toda vez que a partir de 1973 se crearon unidades administrativas regionales, con el propósito de que la mayor parte de la operación administrativa se realizara en la región en donde radicara la mayor cantidad de contribuyentes, a fin de atender los problemas en forma desconcentrada. Esto dio lugar a la creación de las administraciones fiscales y de las subprocuradurías fiscales regionales, que como las jefaturas del resguardo aduanal, las aduanas, las oficinas federales de hacienda, subalternas y agencias, y las oficinas federales de muestreo y ensaye, funcionaron a nivel regional. “(Ibídem)

Como lo señala el mismo autor, a partir del 1º de julio de 1997 se dio una reforma importante, por medio de la cual la parte operativa de recaudación, auditoría y defensa jurídica se asignó a un órgano desconcentrado llamado Servicio de Administración Tributaria, que en el artículo 2º de su reglamento interno prevé la siguiente integración:

A. JEFATURA

B. UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES

*Administración General de Aduanas,*

*Administración General de Asistencia al Contribuyente,*

*Administración General de Auditoría Fiscal Federal,*

*Administración General de Grandes Contribuyentes,*

*Administración General Jurídica,*

*Administración General de Recaudación,*

*Administración General de Innovación y Calidad,*

*Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de Información,*

*Administración General de Evaluación,*

C. UNIDAD DE PLAN ESTRATÉGICO Y MEJORA CONTINUA

D. UNIDAD DE PROGRAMAS ESPECIALES.

E. UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES:

*Administraciones Regionales.*

*Administraciones Locales.*

*Aduanas.*

“Dentro de estas unidades hay que destacar a las administraciones generales jurídica, de auditoría y de recaudación, ya que, en cuanto a la primera de ellas, su función es actuar como el abogado en las controversias en que la autoridad hacendaria sea parte, la segunda se encarga de la determinación de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, en cumplimiento de sus facultades de comprobación, y la tercera tiene como función efectuar el cobro coactivo de los créditos fiscales, que en su caso corresponda.” (Ídem: 145)

#### **4.2 FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.**

Su fundamento lo encontramos en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En su primer párrafo, encontramos a las personas que pueden sujetarse a dichas facultades:

- a) Los contribuyentes;
- b) Los terceros relacionados con los contribuyentes;
- c) Los responsables solidarios.

Los objetivos de estas facultades son:

- a) Comprobar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales;
- b) Comprobar la comisión de delitos fiscales;
- c) Proporcionar información a otras autoridades fiscales.

En su fracción primera, este artículo, nos habla de la facultad de auditoría fiscal, consistente en requerir al contribuyente para que presente documentos con el fin de rectificar errores en declaraciones o que presente una nueva declaración. Cabe mencionar que la Secretaría de Hacienda puede rectificar errores aritméticos en la declaración de los contribuyentes sin necesidad de requerirlos.

Por su parte, la fracción II, es el fundamento legal de la facultad de comprobación conocida como "Revisión de Gabinete", que es una especie o variante de visita domiciliaria. Cabe resaltar la diferencia existente entre domicilio fiscal y establecimiento, ya que el primero es aquel que señala el contribuyente y donde siempre debe encontrarse la contabilidad de la negociación; mientras que el segundo, es cualquier lugar en el que el contribuyente enajena bienes o presta servicios, cualquiera que sea su actividad; es decir el equivalente al establecimiento es la sucursal, pudiendo ser varios, mientras que domicilio fiscal es solo uno. Si se realiza una visita con fundamento en esta fracción, y se hace en un establecimiento, no se podrá requerir la contabilidad al contribuyente.



La fracción III de este precepto legal, es por excelencia, el fundamento legal de las llamadas “visitas domiciliarias”, las cuales se analizaran en el siguiente punto.

Mientras que la fracción IV, nos habla del dictamen fiscal, que es el documento a través del cual el Contador Público Registrado “CPR”, informa del estado financiero y fiscal que guarda una empresa. Es importante señalar que el CPR es un fedatario público en materia fiscal, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se reserva el derecho de revisar el dictamen que emite. Entre el CPR y el contribuyente no existe responsabilidad alguna, pero entre el CPR y la autoridad hacendaria sí, ya que en caso de existir algún error en el dictamen fiscal, la Secretaria de Hacienda, mandara llamar al CPR, para que esclarezca los errores pudiéndole suspender o revocar su licencia.

La fracción V, es el fundamento legal de las Visitas en materia de comprobantes fiscales. Dichas visitas, las realiza la Autoridad Hacendaria con el fin de revisar:

- a) Que se expidan comprobantes fiscales
- b) Que los comprobantes que se expidan reúnan los requisitos legales.

En caso de que no se den alguno de los supuestos anteriores, es decir, que no se expidan comprobantes, o que los que se expidan no reúnan los requisitos de ley, la autoridad hacendaria, sancionará al contribuyente.

Cabe hacer mención de que en este tipo de visitas no es necesario dejar citatorio en caso de que el contribuyente o su representante legal no se encuentre, ya que puede entenderse con cualquier persona, e inclusive se pueden habilitar horas inhábiles, a fin de poder llevar a cabo esta visita. Esta fracción también sirve de fundamento para:

- a) Mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes, inscribiendo o actualizando los datos de los contribuyentes
- b) En materia de bebidas alcohólicas, revisar que estas estén amparadas por el documento correspondiente que ampare su legal posesión, estancia tenencia o importación; así como verificar que cuenten con el marbete o recinto correspondiente; y que hayan sido destruidos los envases conforme al procedimiento establecido por el Código Fiscal Federal en su artículo 49.

Por su parte la Fracción VI, se refiere a la facultad de comprobación en materia de avalúos y verificación de mercancías, y va relacionada con el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La fracción VII, nos refiere a la facultad con que cuenta la autoridad hacendaria con el fin de programar actos de fiscalización. Se refiere a que dicha autoridad, requiere a los fedatarios públicos información acerca de algún contribuyente, especificando qué información necesita y de cual o cuales contribuyentes.

Por último, la fracción VIII, recibe una crítica, al señalar que todas las actuaciones que realice la Secretaría de Hacienda para denunciar o querellarse, se equiparan y tienen el mismo valor que las actas de la Policía Judicial, y en vista de que esta policía no existe, dichas actuaciones de la Secretaría de Hacienda carecen de valor.

La autoridad competente para ejercer las facultades consagradas en las fracciones I, II, III y V es la Administración Local de Auditoria Fiscal, Administración integrante del Servicio de Administración Tributaria, que es el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

#### 4.2.1 LA VISITA DOMICILIARIA.

La visita domiciliaria, al igual que la revisión de gabinete, son procedimientos de fiscalización, que encuentran su fundamento en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en sus fracciones III y II respectivamente.

Además de este fundamento legal, encontramos otro superior en todos los sentidos en virtud de que deriva directamente de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente del párrafo primero en relación con los párrafos octavo y décimo segundo del artículo 16 décimo sexto que señalan:

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

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

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

“La autoridad administrativa, obligada a ejecutar las leyes, está facultada por la propia Constitución para practicar visitas domiciliarias a fin de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos” (Delgadillo 2003:153)

“Los actos de fiscalización que realiza la autoridad administrativa a través de las visitas domiciliarias, se traducen en actos de molestia a los particulares, por lo que el procedimiento deberá estar debidamente fundado y motivado, como lo establece el artículo 16 constitucional y, en especial, deberán reunir las formalidades de las órdenes de cateo, es decir, cumplir los demás requisitos de constitucionalidad y de legalidad previamente establecidos.” (Ídem: 154)

La visita domiciliaria puede definirse como “El conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio, papeles, posesiones y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo”. (Sánchez, 1988:430)

Como se desprende del punto 4.2 de este trabajo de investigación, el fundamento de esta facultad, es decir, de las visitas domiciliarias, lo encontramos en la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal Federal; dicha facultad puede aplicarse o ejercerse en las personas mencionadas en el punto mencionado y persigue los mismos objetivos ahí establecidos.

#### **4.2.2 ÓRGANO ENCARGADO DE REALIZAR LA VISITA DOMICILIARIA.**

Como se señaló en el punto 4.1, el día 1 de julio de 1997 surgió el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales.

Desde entonces, el SAT tiene por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

El SAT asumió desde esa fecha, las funciones relativas a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De acuerdo a lo señalado la por fracción VII del artículo 16 del Reglamento Interior del SAT, la autoridad facultada por mandato legal para realizar visitas domiciliarias, lo es la Administración de Auditoría, ya sea a nivel General o Local.

Para vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales la Administración de Auditoría realiza visitas domiciliarias a los contribuyentes que no lleven el control correcto de sus declaraciones, es decir que tengan irregularidades, esta a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados lo cual se prevé en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, y si a juicios de ellos tienen la sospecha que el contribuyente pudiera obstaculizar el proceso estos pueden decretar un aseguramiento precautorio.

#### **4.2.3 REQUISITOS DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.**

La visita domiciliaria, como facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ejercida a través de la Administración de Auditoría correspondiente (General o Local), debe cubrir, como ya se mencionó, cada uno de los requisitos constitucionales y legales de los actos administrativos, so pena de anulación de la misma a través del recurso de revocación o juicio de nulidad, a elección del contribuyente.

Se coincide con Delgadillo (2003), respecto a que conforme al artículo 16 de nuestra Ley Suprema establece como requisitos constitucionales para la realización de las visitas domiciliarias los siguientes:

- a) Que la orden se expida por escrito.
- b) Emitida por autoridad competente
- c) Fundada y motivada
- d) Que se realice con el procedimiento legalmente procedente
- e) Que precise el lugar en donde debe realizarse
- f) Que se mencionen las personas que deben atender la visita o a quien va dirigida
- g) Que se identifique el objeto de la misma
- h) Que se levante acta circunstanciada
- i) Que se nombren testigos



A estos requisitos, solo se le añadiría el relativo a la firma autógrafa de la autoridad que emite la orden de visita.

Coincidiendo nuevamente con el mismo autor de referencia, los artículos 38 y 43 del Código Fiscal Federal, marcan lo correspondiente a los requisitos legales que la misma visita domiciliaria debe satisfacer:

- a) Constar por escrito
- b) Señalar la autoridad que lo emite
- c) Estar debidamente fundada y motivada
- d) Precisar su objeto o propósito
- e) Contener firma autógrafa del funcionario competente
- f) Precisar los nombres de las personas a quienes va dirigida

Se considera importante mencionar que los requisitos legales y constitucionales mencionados con antelación, solo se refieren a la emisión de la orden de visita domiciliaria, es decir, los elementos mínimos que el documento en el que conste la orden de visita debe contener; respecto a la notificación de la orden de visita, se deben cubrir las formalidades señaladas en el artículo 44 fracción II, 134 y 136, tanto las formalidades de la notificación, como los requisitos de la orden, deben agotarse con el objetivo único de que no se violenten con este acto administrativo, los derechos mínimos o garantías del contribuyente.

#### **4.2.4 PROCEDIMIENTO DE LA VISITA DOMICILIARIA.**

Dependiendo del fin con el que se pretenda realizar la visita domiciliarias, serán las reglas y formalidades que deban seguirse, pero en general, son las que a grandes rasgos, se describen a continuación.

De acuerdo a lo mencionado por Delgadillo (2003) en su obra, la visita debe realizarse en el domicilio señalado para tal efecto en la orden, y entenderse con la persona que en la misma orden se señala o en su defecto, con su representante legal.

La visita puede entenderse con persona diversa al contribuyente o su representante, solo si un día antes se le dejo citatorio al destinatario y no se presenta.

Los visitantes, deberán identificarse de manera exhaustiva y requerirán al visitado para que nombre dos testigos, y en caso de que el visitado no los designe o los testigos no quieran el cargo, este derecho pasa al visitador.

Una vez iniciada la visita, se revisan y seleccionan los documentos, o se ponen marcas en los mismos con el fin de asegurar la información que contienen.

“De toda visita deberán levantarse actas en las que se asienten los hechos y circunstancias particulares acaecidos durante su realización. Se levantan actas parciales hasta concluir la revisión, en que se levanta la última acta parcial, y se le dan cuando menos veinte días al visitado para preparar sus observaciones y pruebas que constaran en el acta final. También se pueden efectuar compulsas a con terceros relacionados con el visitado, a fin de conocer con mas certeza su situación fiscal.

La secuela procesal de la revisión fiscal prácticamente consiste en:

1. Citatorio (en su caso)
2. Entrega de la orden de visita
3. Primera acta parcial
4. Actas parciales o complementarias
5. Ultima acta parcial
6. Autocorreccion (en su caso)
7. Acta final
8. Oficio de observaciones (en su caso)

Para levantar el acta final se citara al visitado a una hora determinada con el fin de que firme dicha acta en compañía de cualquiera de los visitadores y de los testigos. Si el visitado no se presenta, previo citatorio, o se niega a firmar esta acta, se hará constar esta situación, lo cual no afecta la validez del acta.

Las visitas pueden concluir anticipadamente cuando el visitado haya entregado a mas tardar el 31 de diciembre del ejercicio que pretende dictaminar, con aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para presentar sus estados financieros dictaminados; cuando durante la visita el contribuyente corrija las anomalías fiscales que existan; o cuando por no encontrar elementos suficientes para conocer su situación fiscal, se vaya a determinar presuntivamente su situación fiscal. (Artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.)” (Delgadillo 2003:156)

Con el objeto de ampliar este tema, se anota lo que otro autor contempla en su obra, aclarando desde este momento que se está de acuerdo con ambos doctrinarios.

“Generalmente una visita domiciliaria no concluye el mismo día que inicia, porque la revisión de la contabilidad, de los inventarios, etc., exige días, semanas y aun meses, por lo que se requiere levantar una acta inicial, una o varias parciales y una final.

A) Acta inicial.- De todo lo que acontezca al notificar e iniciar la visita domiciliaria se debe levantar ACTA, la que se denomina Acta inicial. (...)

B) Acta parcial.- Se asentaran expresamente los hechos y omisiones que se vayan detectando y en la última Acta parcial se precisaran los hechos u omisiones que se hayan advertido en el Acta Inicial y en las sucesivas actas parciales. (...)

C) Acta final.- Al levantar la última acta parcial se otorgan al visitado cuando menos 15 días por cada ejercicio revisado... para presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos y omisiones, que los visitadores hayan constatado en las actas parciales. Si el visitado no presenta documentos, libros o registros, los hechos u omisiones se tendrán por consentidos.

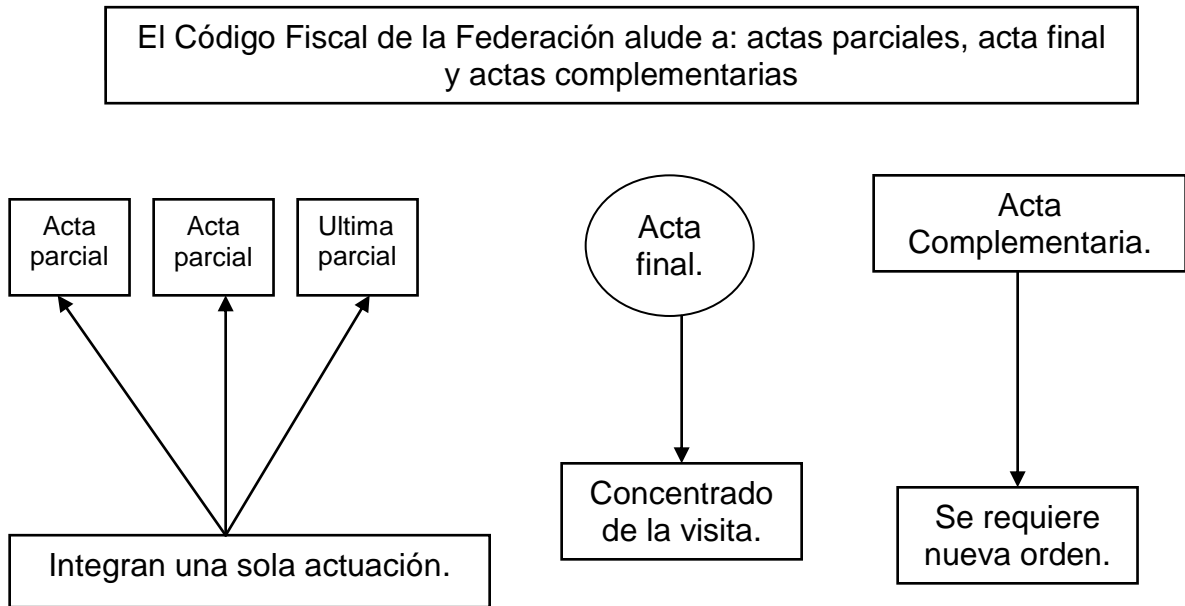
Después se procederá a concluir la visita y proceder al cierre de la visita levantándose el acta final. Si el visitado o su representante no están presentes, se le dejara citatorio para hora determinada del día siguiente y si al día siguiente no se encuentran, se levantara el Acta ante dos testigos.

Todas las actas parciales, desde la inicial se integran al acta final, y forman una unidad.” (Orellana, 2007: 79)

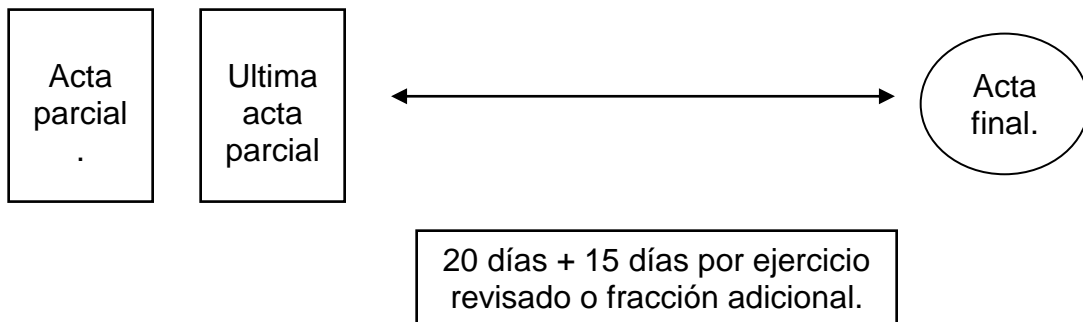
Respecto a este último autor, se corrige el plazo marcado en el inciso C), ya que el mismo artículo 46 del Código Fiscal Federal, señala en su fracción IV segundo párrafo que la última acta parcial que se levante, llevara ese nombre, así como que entre ésta y el acta final deben transcurrir 20 veinte días durante los cuales el contribuyente puede presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos y omisiones, que los visitadores hayan constatado en las actas parciales, y además señala el artículo de referencia que dicho plazo se podrá ampliar 15 quince días más por cada ejercicio o fracción de ejercicio revisado, cuando se haya revisado más de un ejercicio fiscal.

A continuación se transcriben dos cuadros que el autor, Delgadillo (2003) utiliza para ejemplificar lo anterior.

### Levantamiento de actas



### Instancia de inconformidad



De acuerdo a lo señalado por el artículo 46-A del Código Federal en materia Fiscal, el plazo máximo para concluir una visita domiciliaria y la revisión de gabinete es de 12 doce meses a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, pudiendo ampliarse y suspenderse dicho plazo conforme lo establecen las diversas causales y fracciones del mismo artículo.

## **CAPÍTULO 5. EL CRÉDITO FISCAL Y EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.**

Los créditos fiscales son las cantidades que tiene derecho a percibir el Estado, corresponde en primer término a los particulares determinar su monto y se exigen mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando no han sido cubiertos de manera voluntaria por el contribuyente.

Como ya se ha señalado varias veces, el crédito fiscal, es en sí la cantidad líquida, es decir, la obligación fiscal transformada en dinero; pero para que esa obligación fiscal pueda transformarse, es necesario aplicarle un procedimiento denominado determinación, que se verá en este apartado.

### **5.1 EL CRÉDITO FISCAL.**

El Código Fiscal Vigente, en su artículo 4° nos dice qué debe entenderse por crédito fiscal: *“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados 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. La*



*recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”*

Tal como se aprecia, en la actualidad, solo se consideran créditos fiscales aquellas cantidades que deriven de contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, sin tomar en cuenta a los productos, debido a que el Estado los obtiene sin su investidura de poder, es decir, como un particular.

De acuerdo con Delgadillo (2003), el legislador del Código Tributario Vigente, no pretendió definir el crédito fiscal, ya que solo se limitó a describir los conceptos que lo pueden integrar.

Una definición de crédito fiscal, es “el derecho de percepción, en fecha determinada, a favor del Estado o de sus organismos descentralizados, que nace por disposición de la ley, independientemente de que se haya o no determinado en cantidad líquida”. (Sagardi) (Citado por Delgadillo, 2003: 102)

Otra definición señala que “por crédito fiscal se entiende la cantidad líquida determinada, una vez que al monto del ingreso se le aplican, en su caso, las deducciones que correspondan. (Orellana, 2007: 73)

Se concluye señalando que el crédito fiscal es toda cantidad líquida determinada que el Estado tiene derecho a percibir y el gobernado o contribuyente la obligación de pagar. Por lo que no se simpatiza con la definición aportada por Sagardi, ya que para este autor no es necesario que se haya determinado en cantidad líquida.

### **5.1.1. LA DETERMINACIÓN FISCAL.**

En el capítulo dos de este trabajo se definió a la obligación fiscal, la cual nace al realizar la conducta descrita en el hecho imponible, es decir, al realizar el hecho generador; pero para poder cumplir con esa obligación, en especial cuando su naturaleza es pecuniaria, es necesario saber el monto al que asciende.

La obligación fiscal por sí misma, no es exigible, sino que requiere de un procedimiento denominado “determinación”, para conocer con exactitud, la cantidad o cuantía en que se traduce dicha obligación.

“Por la naturaleza de la obligación tributaria sustantiva se deduce que no es suficiente el solo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, puesto que con la realización del hecho imponible no solo podemos aseverar que una obligación en abstracto ha nacido, también podemos tener la seguridad

de quienes son los sujetos del impuesto, y quizá que tarifa podemos aplicar, así como también sobre qué base se va a aplicar dicha tarifa. Pero aun con todos estos elementos todavía es necesario efectuar las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o el crédito fiscal. A este acto de precisión del *quantum* de la obligación se le denomina determinación fiscal” (Delgadillo, 2003: 103)

“...nuestra legislación fiscal establece en qué momento nace la obligación fiscal, pero mientras ella no se cuantifique, ni el sujeto activo ni el pasivo tendrán la certeza de qué cantidad es la que se debe.” (Ídem: 104)

“Otra cuestión de gran importancia es la relativa al momento en que es exigible el crédito fiscal, lo cual sucede de acuerdo con el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, cuando se ha cumplido con el plazo para su pago, situación que es confirmada por el artículo 145 del mismo ordenamiento legal, cuando establece que la autoridad fiscal exigirá “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”.” (Ibídem)

“Lo anterior significa que el momento del nacimiento del crédito fiscal es uno y el momento de la exigibilidad es otro. Así, en el primer caso nace cuando se actualiza la hipótesis de hecho o de derecho prevista en la ley; en cambio, la exigibilidad surge cuando se agota el término para el pago del mismo” (Ibídem)

### **5.1.2. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN.**

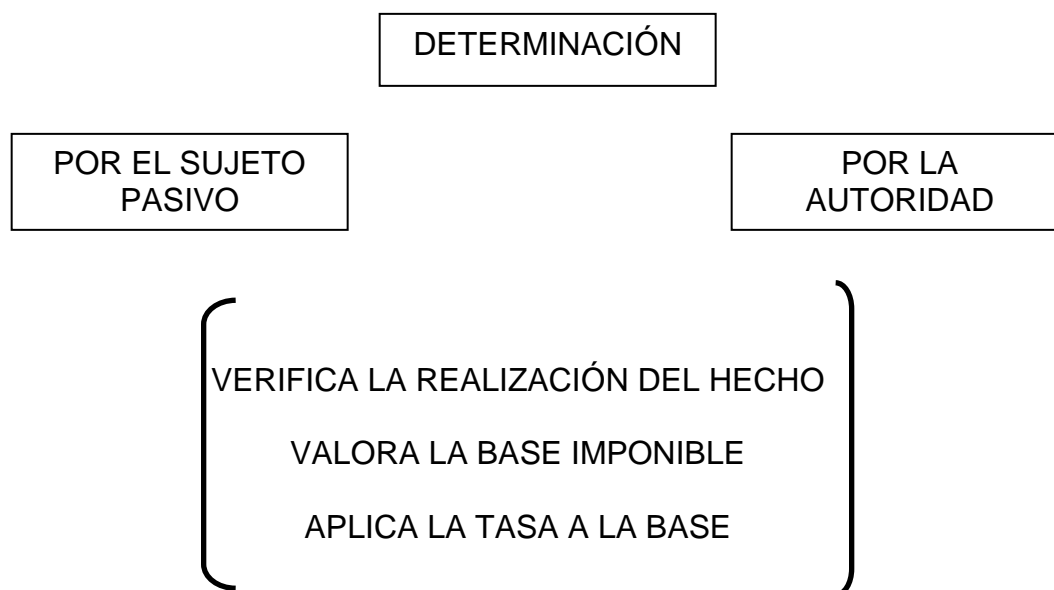
Como ya se analizó en el capítulo segundo de este trabajo, la determinación la puede realizar el contribuyente, por regla general y la autoridad por excepción y haciendo uso de sus facultades de comprobación. La autoridad fiscal, realiza la determinación sobre base cierta o sobre base presunta, de acuerdo a lo establecido por los artículos 55 a 64 del Código Fiscal Federal.

En relación a lo que señala Delgadillo (2003), para el caso de que la autoridad fiscal, haciendo uso de sus facultades de comprobación, descubra que el contribuyente no ha determinado ni pagado las contribuciones correspondientes a su cargo, la misma autoridad cuantificara las bases de las contribuciones que adeuda y aplicara las tasas correspondientes.

“A efecto de realizar esta determinación, la autoridad necesita precisar la base del impuesto a través de la información que, de acuerdo con sus facultades de fiscalización, pueda obtener con respecto a las utilidades del contribuyente o del valor de los actos o actividades por las que se deban pagar contribuciones.

Cuando mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización, la autoridad pueda conocer con certeza la totalidad de las operaciones realizadas por el contribuyente a partir de la información contable y administrativa que haya obtenido, o de la que obre en su poder, la determinación será sobre base cierta, aunque en la mayoría de los casos de incumplimiento se encuentran irregularidades que hacen necesario determinar las contribuciones sobre base presunta o estimada.” (Delgadillo 2003: 159)

Para una mayor ilustración, se transcribe a continuación la figura de la determinación contenida en la obra del autor Delgadillo (2003), en su página 160. Sin dejar de lado, que la determinación, no se limita a aplicar la base a la tasa, sino que también, cuando así lo estipulen las leyes fiscales, se deberá adecuar la base a la tarifa.



Se concluye, mencionando que se está de acuerdo con Delgadillo (2003) cuando menciona que la obligación nace con la realización del hecho generador, y el crédito fiscal con el acto de determinación. Por lo que para poder asegurar precautoriamente los bienes o la negociación del contribuyente es necesario primero realizar el procedimiento de determinación para conocer con exactitud la cuantía por la cual se aseguraran dichos conceptos.

### **A) DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.**

Es importante hablar de esta clase de determinación, ya que como se analizo en el capítulo tercero de este trabajo de investigación, en virtud de la reforma realizada al artículo 145-A en cuestión, del Código Tributario Federal el día 7 siete de diciembre del año 2009, se incluyo este procedimiento de determinación a fin de fijar un monto estimado por el cual se aseguren precautoriamente los bienes o la negociación del contribuyente.

En términos generales, el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación establece los supuestos de procedencia para que las autoridades hacendarias estén en posibilidades de determinar presuntivamente ingresos a cargo de los contribuyentes. Y al respecto, dicho precepto señala:

*Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:*

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

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

*III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:*

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.*
- b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*

c) *Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.*

*IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.*

*V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.*

*VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.*

*La determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.*

Se asevera, que este precepto legal, enuncia los supuestos o causas únicas por las que la autoridad puede hacer uso de su facultad presuntiva de ingresos y/o utilidades. Dicho en otras palabras, son los únicos casos en los que la autoridad puede determinar presuntivamente ingresos a cargo del contribuyente.



Por lo que el mismo precepto excluye cualquier otro caso o situación en el cual la autoridad pretenda determinar presuntivamente contribuciones como es el caso del aseguramiento precautorio que se trata, ya que es obligación de la autoridad al emitir cualquier acto de molestia, el fundar y motivar su actuar y solo puede fundar dicho procedimiento de determinación presuntiva, en alguna de las causales enunciadas en el multimencionado artículo 55 del Código Fiscal Federal.

“Para efectos de la determinación presuntiva mencionada anteriormente, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos, actos o actividades para efectos de la Ley del IVA, en su caso, las retenciones, cuando estas últimas se hubieran omitido por más del 3%, con cualquiera de los siguientes procedimientos (56, 57 CFF)” (Martínez, 2005: 96)

*Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:*

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.*
- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que,*

*en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.*

*III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.*

*IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.*

*V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.*

Cabe resaltar que dicho precepto, más que señalar procedimientos como literalmente lo menciona, enuncia fuentes de información a partir de las cuales la autoridad se hará llegar de la información necesaria para determinar presuntivamente los ingresos a cargo del contribuyente; y como la misma norma lo indica, dichas fuentes se utilizan de manera indistinta, por lo que aun teniendo la contabilidad del contribuyente, la autoridad tiene la opción de usar cualquier otro medio de información de los aquí expuestos, no obligando a la misma a justificar el porqué de su decisión con lo cual se considera que también se transgrede la garantía de seguridad jurídica y legalidad contenida en el artículo 16 de la Carta Magna, ya que no se exige a la autoridad que motive su conducta, es decir, que señale las razones lógico-jurídicas por las cuales eligió tal fuente de información.

Se pone un énfasis especial en la última fracción de dicho precepto legal ya que deja al arbitrio de la autoridad la aplicación de cualquier “método”, o mejor dicho, permite que la autoridad motive su determinación presuntiva en cualquier información, sin importar de donde se obtenga, con lo cual como se menciono en líneas arriba, se deja en completo estado de indefensión al particular.

Por su parte, el artículo subsiguiente, es decir, el artículo 57 del mismo cuerpo legal establece, en otras palabras, que para determinar presuntivamente contribuciones retenidas la autoridad puede usar cualquier fuente de información que enuncia el artículo 56 en cualquiera de sus fracciones. Sin embargo señala en su párrafo tercero en adelante, a diferencia del artículo anterior, el procedimiento a seguir para determinar presuntivamente, la retención de ingresos por concepto de sueldos o salarios, en tratándose de relaciones obrero-patronales que se deben enterar tanto al IMSS como al INFONAVIT.

*Artículo 57.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.*

*Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar indistintamente cualquiera de los*

*procedimientos previstos en las fracciones I a V inclusive del Artículo 56 de este Código.*

*Si las retenciones no enteradas corresponden a pagos a que se refiere el Capítulo I Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el retenedor tiene más de veinte trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:*

- I. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al período que se revisa.*
- II. En el caso de que el retenedor no hubiera efectuado pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, se considerará que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio.*

*Lo dispuesto en este Artículo será aplicable también para determinar presuntivamente la base de otras contribuciones, cuando esté constituida por los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previstas en el Artículo 136*

*de la Ley Federal del Trabajo, se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio.*

“Si el retenedor de ingresos por concepto de sueldos o asimilables a salarios, de conformidad con la Ley del ISR, tiene más de veinte trabajadores, se tomara como base los pagos al IMSS, de no haberlos realizado, se tomara como base cuatro veces de salario mínimo por cada trabajador, de igual forma para cuotas de Infonavit.” (Ídem)

Por su parte, el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, fija de manera específica las presunciones que la autoridad hacendaria puede hacer respecto de un contribuyente que se ha ubicado en algunos de los supuestos que se enuncian en el artículo 55. Cabe mencionar que dichas presunciones admiten prueba en contrario.

*Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:*

- I. *Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.*
- II. *Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.*
- III. *Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.*

*Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.*

*También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1'000,000.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar*

*contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.*

*No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.*

- IV. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.*
- V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.*
- VI. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.*

VII. (Se deroga).

VIII. *Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.*

IX. *Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:*

a) *La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.*

b) *Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.*

c) *Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la*



*entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.*

*La presunción a que se refiere esta fracción operará aún cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.*

Se afirma que dicho precepto establece la forma en cómo se determinaran los ingresos presuntivos a cargo de los contribuyentes, cuando éstos se ubiquen en alguna de las hipótesis que menciona el artículo 55.

Esta aseveración, encuentra su fundamento en la Tesis Aislada de rubro “DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL, INGRESOS Y VALOR DE ACTIVIDADES. LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE COMPLEMENTAN”, la cual puede ser consultada en el Anexo 1.

Por lo que se concluye que para que sea válida la determinación presuntiva de ingresos que haga la autoridad hacendaria, es necesario, que la misma se encuentre fundada necesariamente tanto en el artículo 55 como en el 59, debido a que como señala la tesis de referencia, el primero de dichos artículos, se refiere a las causas por las cuales se puede aplicar el procedimiento de determinación de ingresos presuntos de un particular,

mientras que el segundo de estos artículos establece los medios o mecanismos para realizarla.

Como se deduce del orden lógico de dichos preceptos legales que se refieren al tema en comento, previo a que la autoridad hacendaria pueda determinar presuntivamente ingresos a cargo de los contribuyentes, necesariamente tiene que señalar el o los supuestos que colocan al contribuyente en una situación en la cual es susceptible de ser objeto de la aplicación de dicha determinación presuntiva, supuesto que debe fundarse necesaria y únicamente en el artículo 55 del Código Fiscal Federal, en virtud de que sólo así será posible saber si procedía o no dicha determinación presuntiva de ingresos. Por su parte, para saber cómo se realizara dicha determinación, se deben tomar en cuenta los medios que menciona el artículo 59, los cuales solo pueden proceder de las fuentes de información que prevé el artículo 56 del Código Tributario y que son las mismas a que hace referencia el artículo 57 del mismo Código que se comenta.

Lo antes mencionado adquiere mayor importancia, si se considera que la presunción de ingresos por parte de la autoridad, se convierte en una facultad con la cual se puede afectar seriamente a los contribuyentes ya que permite actualmente a la autoridad hacendaria el aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación del contribuyente en términos de lo señalado en el párrafo tercero del artículo 145-A de la Ley Fiscal Federal.

Por lo que además de lo ya mencionado, se concluye afirmando que los artículos 56 y 57 de la Ley Tributaria Federal, no señalan en ninguna parte de su redacción, el procedimiento para determinar presuntivamente los ingresos de los contribuyentes por los cuales deban pagar contribuciones, sino que solo se limitan a enunciar las fuentes de las cuales la autoridad puede adquirir la información necesaria para hacerlo.

Por otro lado como ya se dijo, las unas causas por las que procede aplicar este procedimiento, son por las señaladas en el artículo 55 de dicha legislación; y cuando una determinación presuntiva se funde en este artículo, necesariamente deberá fundarse también en el 59, en virtud de que es el precepto que señala los mecanismos en los cuales debe basarse dicha determinación, o mejor dicho, es el precepto que señala el procedimiento para realizar la determinación presuntiva de ingresos.

## **5.2. LA FACULTAD ECONÓMICA COACTIVA.**

La actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, se ha conocido tradicionalmente como facultad económica coactiva y el Código Fiscal de la Federación la regula con el nombre de procedimiento de ejecución.

La facultad económico-coactiva, constituye uno de los privilegios del fisco denominado como el “privilegio de la ejecutoriedad de las resoluciones fiscales que determinan créditos a favor del fisco” (Sánchez, 2000:93) que consiste en “El primer privilegio del fisco es que sus determinaciones son de aplicación inmediata, esto es, a virtud de ellas las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos a favor del Estado sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 de la Constitución Federal, de que nadie puede ser privado de lo que tiene sino en virtud de sentencia que se dicte en juicio seguido en su contra. Ese privilegio del Fisco, que se conoce con el nombre de “ejecutoriedad” de las resoluciones fiscales,...” (Martínez López) (Citado por Sánchez, 2000:93)

Dicha facultad económico-coactiva, se traduce en la exigibilidad del crédito fiscal, por parte de la autoridad, conceptuada como “la exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago...” (Rodríguez, 1998: 127)

Siguiendo a Delgadillo, 2003, una parte del proceso fiscal es la que se refiere al cobro coactivo de las contribuciones que se le deben al fisco, para lo cual se deben primero agotar los procedimientos para determinar el crédito fiscal a cobrar.

Tal como lo señala el artículo 6º del Código Fiscal Federal, mencionado en capítulos anteriores, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores y deben determinarse por los contribuyentes de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y deberán pagarse en las fechas señaladas por la ley. Cuando el contribuyente no paga en el plazo o fecha señalada, la autoridad hacendaria puede hacer uso de sus facultades de fiscalización para determinar el monto de las contribuciones omitidas, las cuales deberá pagar o garantizar, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, tal como lo señala el artículo 65 del mismo ordenamiento antes mencionado.

Resulta lógico pensar que en caso de pagar la contribución omitida, dentro del plazo legal, la autoridad no hace uso de dicha facultad; pero en el caso de que el particular no cubra su crédito, el fisco, deberá aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, en uso de su facultad económico-coactiva, tal como lo señala el artículo 145 del cuerpo legal aludido.

El procedimiento administrativo de ejecución, se inicia y desarrolla a partir de la presunción de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. La presunción de legalidad se desprende del artículo 68 del multicitado código; mientras que la definitividad deriva de que no existe pendiente ningún procedimiento de revisión o porque no se interpuso medio de defensa alguno.

Concluimos señalando que dicha facultad constituye un privilegio para la autoridad, por el cual exige el pago de la totalidad del crédito fiscal al contribuyente deudor, una vez que ha concluye el plazo legal que tenía para hacerlo de manera voluntaria, a través del procedimiento administrativo de ejecución que veremos a continuación.

### **5.3 DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, ACTOS Y ETAPAS.**

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es “el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en forma coactiva, independientemente de la voluntad del obligado para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos, ni garantizados dentro de los plazos señalados por la ley y con el propósito de recaudar los importes debidos, aun en contra de la voluntad del deudor.” (Carrasco, 2007:292)

Del concepto anterior se desprende, que el requisito sine quanon o necesario para que proceda el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es la existencia de un crédito fiscal, ya definido en capítulos anteriores. Una vez que se haya verificado la existencia del crédito por parte de la autoridad, ésta debe cerciorarse de:

- a) Que el crédito fiscal no se haya pagado. Es decir, que una vez notificado, hayan transcurrido los 45 días que la ley otorga al contribuyente para que pague y éste no lo haya hecho; o
- b) Que el crédito fiscal no se haya garantizado. Es decir, que una vez que se haya notificado, además de no haberlo pagado, tampoco se haya impugnado en el mismo plazo a que se refiere el párrafo anterior; y que en caso de haberlo impugnado, no se haya exhibido garantía.

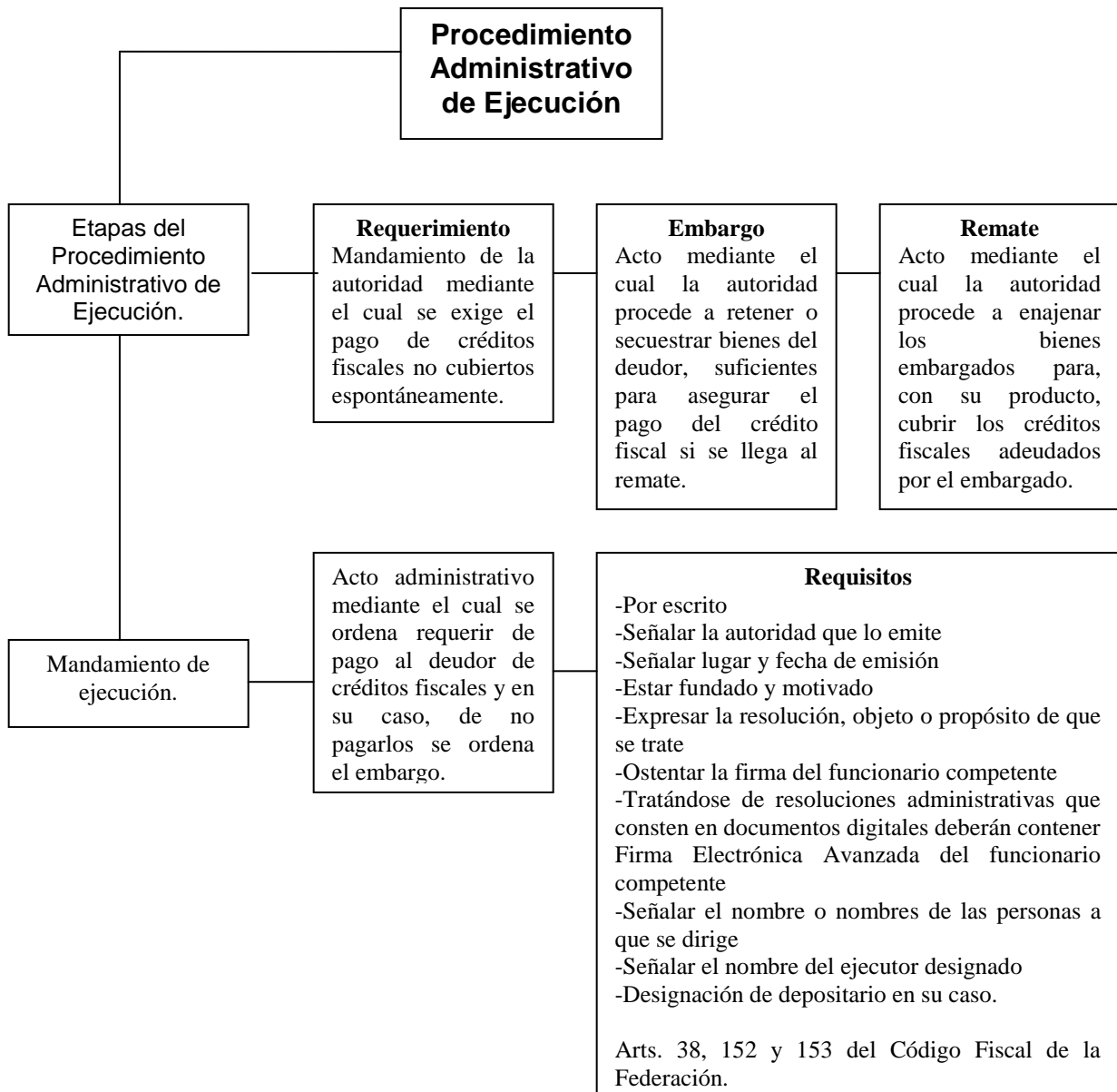
De acuerdo con Carrasco (2007), las diferentes acciones que puede realizar la autoridad hacendaria, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, las prevén los artículos 145 a 196-B del Código Fiscal de la Federación.

Existe una excepción en la cual aun cuando existe un crédito, no pagado, no se puede aplicar dicho procedimiento, esta excepción la prevé la parte final del artículo 145 del ordenamiento legal invocado y es la que se refiere a los créditos fiscales que derivan de productos, ya que estos son contraprestaciones que recibe el Estado por prestar un servicio en sus funciones de derecho privado, y por prestar, aprovechar o enajenar bienes del dominio privado.

La autoridad encargada de aplicar este procedimiento, es la Administración General o Local de Recaudación, de acuerdo a lo estipulado en la fracción XXIII del artículo 25 del Reglamento Interior del SAT.

Este procedimiento, cuenta con varios actos procedimentales que tienen el carácter de actos administrativos, pero no de actos procesales, ya que no existe controversia ni partes procesalmente hablando.

Se transcribe cuadro sinóptico, usado por Carrasco Iriarte (2007:239), en su obra, en el que explica el Procedimiento Administrativo de Ejecución:





### **5.3.1 REQUERIMIENTO DE PAGO.**

El primer acto de la autoridad con el que inicia este procedimiento, se dicta cuando el contribuyente no paga el crédito fiscal en el plazo de ley, o lo impugna en dicho plazo, pero no lo garantiza. Este primer acto, incluido y explicado en el esquema anterior, recibe el nombre de “Mandamiento de Ejecución”, que es el oficio por medio del cual la *Administración Local de Recaudación*, órgano integrante del Servicio de Administración Tributaria (SAT), que a su vez es un órgano desconcentrado y dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; autoriza o habilita a su personal para que acuda al domicilio fiscal del contribuyente y le requiera a éste o a su representante legal, el pago con el apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales.

### **5.3.2 EMBARGO.**

De acuerdo con Delgadillo (2003), una vez que el ejecutor de la Administración Local de Recaudación, requiere del pago al contribuyente y éste no lo hace o no comprueba haberlo hecho, el ejecutor, deberá asegurar bienes del contribuyente en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y los accesorios, impidiendo así que el deudor pueda disponer de ellos.

Dicho aseguramiento es el embargo y para que proceda, como ya se menciono anteriormente es necesario que exista un crédito fiscal que sea exigible y definitivo, además de que la orden para que se pueda realizar esta diligencia se notifique personalmente, con las formalidades establecidas en el Código Fiscal Federal en su artículo 152 en relación con el 137 párrafo segundo.

Siguiendo a Delgadillo (2003), deberá levantarse acta pormenorizada de la diligencia de requerimiento de pago y embargo, la que deberá cumplir con los requisitos a que se refiere el artículo 38 del ordenamiento mencionado. Al momento de efectuar el embargo, se nombraran dos testigos, y la persona con quien se entienda la diligencia tendrá el derecho de señalar de entre sus bienes, aquellos sobre los que se trahará el embargo, debiendo hacerlo en el orden, que marca el artículo 155 de la legislación fiscal mencionada.

“Si el ejecutado no se sujeta al orden establecido, los bienes que señala no son suficientes o se encuentran fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, ya tienen otros gravámenes o son bienes de fácil descomposición o deterioro, o se trata de materias inflamables, el ejecutor trahara el embargo sobre los que a su juicio garanticen mejor el interés de Hacienda, pero siempre respetando aquellos bienes que conforme al derecho común y al propio Código Fiscal de la Federación son inembargables, como los personalísimos, los de uso indispensable, el material y equipo de trabajo y el patrimonio de familia.

Las objeciones de tercero a la traba del embargo se deberán resolver con carácter provisional en el mismo acto, y quedaran sujetas a la ratificación de la oficina ejecutora, que en caso de lesionar los derechos de terceros serán susceptibles de impugnación a través del recurso de revocación que el propio código establece.

La oposición a la realización de la diligencia también deberá resolverla el ejecutor, previo acuerdo del jefe de la oficina ejecutora, procediendo a fracturar cerraduras ante testigos, sellando cajas de seguridad o muebles, embargando inmuebles, secuestrando bienes, y solicitando el auxilio de la fuerza pública, en su caso.

El embargo puede trabarse sobre bienes muebles, inmuebles y negociaciones. Tratándose de bienes muebles como dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios, el depositario deberá entregarlos en las siguientes 24 horas a la oficina ejecutora; tratándose de créditos deberá notificarse al deudor; en caso de bienes raíces, derechos reales y negociaciones, deberán ser inscritos en el registro público de la propiedad o en el de comercio, según corresponda. En todo caso se nombrará depositario, que podrá ser removido libremente por el jefe de la oficina ejecutora. ” (Delgadillo, 2003: 166)

Siguiendo al mismo autor, además del embargo a que se refiere este apartado, que es el efectuado dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución propiamente, se pueden dar otros tipos de embargo en los siguientes casos:

- a) A solicitud del deudor, puede trabarse embargo administrativo, para garantizar el crédito fiscal, de acuerdo a lo señalado por la fracción V del artículo 141 del Ordenamiento Fiscal Federal
- b) Embargo precautorio, señalado en el artículo 145 del mismo ordenamiento, se traba cuando la autoridad considere que existe peligro inminente de que el contribuyente realice cualquier maniobra para quedar insolvente. Dicho embargo no es definitivo ya que el crédito fiscal aun no es exigible, pero una vez que se vuelva exigible, el embargo se volverá firme y podrá iniciarse el procedimiento administrativo de ejecución. Cuando se traba este tipo de embargo, la autoridad requerirá al afectado para que en 10 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo, si transcurrido este plazo no se atiende el requerimiento, el embargo quedara firme, pero si se atiende, el embargo quedara sin efecto.
- c) Embargo de bienes introducidos al país ilegalmente, que más bien debe denominarse secuestro, ya que se le quitan al particular para asegurar su control. Se encuentra en el artículo 44 fracción II y 152 párrafo tercero, del ordenamiento fiscal citado.

Cabe resaltar en este apartado, y siguiendo a Carrasco (2007), que tratándose del embargo precautorio, marcada en el inciso b) anterior, y además del embargo precautorio a que se refiere la fracción II del artículo 41, del mismo ordenamiento legal a que se viene aludiendo, y que se refiere al trabado para exigir la presentación de declaraciones, avisos u otros documentos, que los contribuyentes no hayan presentado dentro del plazo legal; la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en algunos casos los ha declarado inconstitucionales en virtud de que sin exigir crédito fiscal aún, el contribuyente ya no sufre solo actos de molestia, sino de privación en su patrimonio.

### **A) INTERVENCIÓN.**

“Con respecto al embargo de negociaciones, el procedimiento presenta dos características peculiares que se describen a continuación:

1. En relación con el depositario, este actúa como interventor con cargo a la caja o como interventor administrador. El interventor con cargo a la caja solo participa en el control de los egresos e ingresos de la negociación, y dicta medidas con carácter de urgentes y provisionales cuando conoce de irregularidades en la administración del negocio, que pongan en peligro los intereses del fisco. El interventor administrador actúa con todas las facultades de administrador de una sociedad mercantil o como dueño, cuando la negociación no es una sociedad.

2. Con respecto a la extinción del crédito fiscal, no se procede vía remate sino a través de amortizaciones del 10% de los ingresos de la negociación, que el interventor va recaudando diariamente. La enajenación solo procedería en caso de que existieran graves irregularidades que la justificaran.” (Delgadillo, 2003: 167)

### **B) EMBARGO DE DEPÓSITOS BANCARIOS.**

De acuerdo a lo señalado por el Código Fiscal Federal en su artículo 155 fracción I, se puede embargar los depósitos bancarios, ya sea que los señale el contribuyente o el ministro ejecutor. Cuando sea éste el caso, se estará al procedimiento señalado en el artículo 156 BIS del mismo ordenamiento de referencia, mismo que se describe a continuación.

La autoridad que ordeno el embargo, deberá girar oficio al gerente de la sucursal del banco al que corresponda la cuenta del contribuyente, con el fin de que la inmovilice y conserve los fondos ahí depositados.

El banco deberá informar a la autoridad con la misma periodicidad y frecuencia con que informaba al cuentahabiente, el incremento que haya habido de los depósitos en virtud de los intereses que se generen.

Los fondos embargados solamente podrán transferirse al fisco federal, cuando el crédito fiscal, motivo por el que se embargaron, quede firme en el entendido de que el importe que se transferirá será la cantidad por la que se haya condenado, bajo el concepto de crédito fiscal.

Para que el cuentahabiente pueda disponer de sus cuentas embargadas mientras se declara firme el crédito fiscal, puede ofrecer otra forma de garantizar el mismo, de las que señala el artículo 141 del mismo cuerpo legal a que se aduce, como son la prenda, hipoteca, fianza, obligación solidaria asumida por un tercero, embargo en la vía administrativa, o títulos valor o cartera de créditos del contribuyente cuando se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante las formas anteriores, en este último caso, se aceptara la garantía al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La autoridad fiscal tiene 10 días para resolver y notificar al contribuyente, sobre el rechazo o admisión de la garantía optativa ofertada, o en su caso requerirle requisitos adicionales para que surta efectos la garantía ofertada. La autoridad deberá comunicar al Banco, mediante copia de la resolución, si aceptó o rechazó la otra forma de garantía propuesta por el contribuyente, en un plazo no mayor a 15 días posteriores a la notificación hecha al contribuyente. En caso de que la autoridad no comunique su resolución al Banco en el plazo de 15 días, éste deberá levantar el embargo de la cuenta.

Cuando se trate de embargo de cuentas bancarias derivado del Procedimiento Administrativo de Ejecución, la autoridad facultada para trabarlo es la Administración General o Local de Recaudación; mientras que cuando se trate del aseguramiento precautorio de cuentas bancarias del contribuyente deudor, la autoridad señalada por el reglamento interior del SAT, para realizarlo es la Administración General o Local de Auditoria, de acuerdo a lo señalado en su artículo 16 fracción XXXI.

Respecto a este punto, se señala que los depósitos bancarios del contribuyente no solo se pueden embargar, sino que también se pueden asegurar precautoriamente, cuando a juicio de la autoridad se actualicen alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación. Actualmente, éste es uno de los procedimientos que más aplica la autoridad hacendaria con la excusa de garantizar el supuesto interés fiscal a que tiene derecho, aún y cuando no se haya determinado crédito fiscal alguno.

Tratándose del embargo de cuentas bancarias, dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, la autoridad facultada para trabarlo, es la Administración de Recaudación competente, es decir, la Local o la General, de acuerdo a la fracción XXIII del artículo 25 del reglamento interior del SAT.



Pero cuando el embargo o aseguramiento de dichos depósitos bancarios se dé dentro de una visita domiciliaria o fuera del procedimiento administrativo de ejecución, la autoridad competente para trabarlo, en mandato del la fracción XXI del artículo 16 del reglamento a que nos referimos en líneas anteriores, es la Administración de Auditoría Fiscal Local o General.

### **5.3.3 REMATE.**

“Con el propósito de obtener el mejor precio de los bienes embargados, su enajenación deberá realizarse en subasta pública o almoneda (aunque se utilizan como sinónimos, en estricto sentido la almoneda se refiere solo a la venta pública de bienes muebles), que generalmente se realiza en el local de la oficina ejecutora, mediante convocatoria publicada cuando menos diez días antes del remate.

Podrán efectuarse hasta dos subastas, con 15 días de diferencia cada una, y si el remate no se realiza o no se presentan postores en la primera, se podrán enajenar directamente o por tercera persona o adquirirlos el fisco.”  
(Delgadillo, 2003: 167)

De acuerdo con el autor de referencia, se podrán enajenar los bienes embargados fuera de subasta cuando:

- a) El embargado proponga comprador, antes de que se finque el remate
- b) El adquirente sea el fisco debido a que no hay postores, no hay pujas o hay empate
- c) Los bienes sean de fácil descomposición, o sean materiales inflamables.

Para poder participar en la subasta, los interesados deberán presentar ante la autoridad ejecutora:

- a) Un escrito con los datos del interesado
- b) Una postura no menor de las dos terceras partes de la base fijada para el remate, la cual se fija del valor que resulta del avalúo del bien, o del precio acordado entre la ejecutora y el embargado
- c) Un certificado de depósito del 10% de la base del remate.

El remate deberá celebrarse el día y la hora señalados para ello, y a presidirá el jefe de la oficina ejecutora, quien iniciara, mencionando a los presentes los nombres de las personas que podrán participar en la almoneda. Los postores realizaran las pujas a fin de mejorar su postura, y corresponderá al jefe de la oficina ejecutora, que es el administrador local de recaudación, fincar el remate.

Una vez fincado el remate, y se trata de un bien mueble, el ganador, tiene tres días para entregar el resto de la cantidad ofrecida de contado, ya que otra parte de la postura se puede dar a plazos. Si se trata de un bien inmueble o una negociación, el ganador tiene 10 días para cubrir el resto; y dentro de los 10 días posteriores, se debe entregar la escritura y los bienes libres de gravamen, adjudicados al adquirente. En caso de que los adquirentes no paguen la diferencia en el plazo antes mencionado, perderán su depósito a favor del Fisco.

El producto del remate, de la venta fuera de subasta, o de adjudicación del fisco, debe aplicarse para cubrir el crédito fiscal y si hubiere excedente, éste se entregará al contribuyente embargado.

Se concluye este capítulo reafirmando que la única manera para saber a cuanto asciende el crédito fiscal, es aplicando el procedimiento de determinación consistente verificar que el sujeto pasivo ha materializado el hecho imponible, para de esta manera conocer cual es la base sobre la que se determinará el crédito y así mismo, identificar la tasa que se le aplicara a la base. Solamente podrá iniciarse el procedimiento administrativo de ejecución en contra del contribuyente cuando el crédito fiscal haya sido determinado ya sea por el mismo contribuyente o por la autoridad y de esa determinación, se desprenda sin lugar a dudas el monto al que asciende el crédito fiscal a cargo del particular.

## **CAPÍTULO 6. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO ESTABLECIDO EN LAS FRACCIONES I Y II DEL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

### **6.1 CONCEPTO DE CONSTITUCIONALIDAD.**

“...la expresión constitucionalidad puede ser utilizada para referirse: primero, a la cualidad de un objeto para ser considerado como constitucional; segundo, a la serie de situaciones o circunstancias que le confiere a algo la cualidad constitucional; tercero, a una situación específica que puede ser calificada de esa manera; y cuarto, a la caracterización que se haga de las funciones, fundamentos y fines de la Constitución a partir de un cierto modelo de dominación política.” (Ramón Cossío) (Citado por Huitrón, 2002: 8)

Para efectos de este trabajo, tomaremos la segunda acepción, ya que se coincide con el autor, y además se agrega que esas situaciones o circunstancias, las señala la misma Constitución, en lo particular en su artículo 133, que maneja el principio de supremacía constitucional.

Por lo que se concluye que la “constitucionalidad” de una norma o precepto legal, consiste en que el mismo no contravenga lo señalado por la Norma Suprema, sino que este en armonía con ella, además de que las normas sirvan para proteger a los gobernados de los abusos de autoridad, preservando de esta manera el Estado de Derecho, y no violentando las Garantías Individuales.

## **6.2 GARANTÍAS APLICABLES.**

Se iniciará este apartado conceptuando las garantías individuales como aquella “que protegen al individuo en sus derechos” y cuyo fin es “proteger al individuo contra cualquier acto de autoridad que viole o vulnere algún derecho consagrado en la ley” (Izquierdo, 2001:14).

Como es bien sabido, dichas garantías se dividen a su vez en varias como son las de libertad, propiedad, igualdad y seguridad jurídica, siendo éstas últimas las que importan en este trabajo de investigación.

De acuerdo a lo indicado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la seguridad jurídica “es la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias.” (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2003:9)

Existen criterios que señalan que dentro de las garantías de seguridad jurídica se encuentra contemplada la garantía de legalidad, al respecto se comenta que a pesar de que una contiene a la otra, ambas se transgreden con la figura del aseguramiento precautorio contemplado en el 145-A, por las razones que se darán más adelante.

### **6.2.1 GARANTÍA DE LEGALIDAD Y DE SEGURIDAD JURÍDICA.**

Dichas garantías están contenidas en diversos numerales de la Ley Suprema, sin embargo, solo analizaremos las que se encuentran reguladas por el artículo 16, específicamente en su primera parte, en virtud de que es la garantía que se violenta con el aseguramiento precautorio tema de este trabajo de investigación, precepto legal que a letra dice:

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

La garantía de seguridad jurídica, como ya se menciona en el punto 6.2 señala que todo gobernado debe tener la seguridad de que sus derechos y posesiones serán respetados en todo momento y que para que se pueda dar una afectación sobre éstos por parte de la autoridad, ésta debe observar y apegarse a lo dispuestos por el o los ordenamientos legales correspondientes, pero siempre cumpliendo primariamente con lo que establece la Carta Magna y vigilando que con su actuar, no violente las garantías consagradas en ella, preservando con ello, como ya se menciona, el Estado de Derecho.

Por su parte, la garantía de legalidad, también contemplada en esta primera parte del artículo de referencia, señala los requisitos mínimos generales que debe tener todo acto de autoridad para que el mismo se considere constitucional, protegiendo así a los gobernados de actos arbitrarios, dichos requisitos los menciona en su redacción y a saber son: a) que el acto de molestia conste por escrito; b) que lo emita una autoridad competente, y; c) que el acto este fundado y motivado.

Esta garantía también la reconoce el Código Fiscal de la Federación en su artículo 38, que señala lo siguiente:

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

*I. Constar por escrito en documento impreso o digital. (...)*

*II. Señalar la autoridad que lo emite.*

*(...)*

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

Respecto al último requisito de fundamentación y motivación, se transcribe la siguiente jurisprudencia:

*“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el*



*precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.” (Registro No. 216534. Localización: Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 64, Abril de 1993, Página: 43, Tesis: VI. 2o. J/248, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa)*

Por fundamentación se entiende que exista una ley que prevea el acto de autoridad, así como que autorice que la autoridad emita el acto, y que el fin mismo del acto se prevea en dicha ley; para que dicha garantía no se viole, no basta con que la autoridad mencione el nombre de la ley, sino que además debe señalar detalladamente los preceptos que fundan su actuar.

La motivación, consiste en que el caso en particular encuadre en la descripción legal, es decir que las circunstancias del caso se adecuen a la norma, pero no se colma dicha garantía con el solo encuadre de la conducta a la norma, sino que además la autoridad debe probar que dicho caso o conducta descrito en ley efectivamente se actualiza, esto a través de los diversos mecanismos que tiene a su alcance.

Esto encuentra su base en la tesis aislada de rubro “MOTIVACIÓN DEL ACTO RECLAMADO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA. PARA TENERLA POR SATISFECHA, NO BASTA EXPONER CUALQUIER CAUSA EN QUE SE APOYE, SINO QUE DEBE EXPRESARSE EL RAZONAMIENTO POR EL QUE SE CONCLUYE QUE SE AJUSTA A DETERMINADOS PRECEPTOS LEGALES.” Que se puede encontrar en el Anexo 2.

En conclusión y ejemplificando con este trabajo de investigación, no basta que el auditor señale en el acta de visita o de aseguramiento, que funda el aseguramiento precautorio de los bienes y/o negociación del contribuyente en la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, con motivo de que existe riesgo inminente de que el contribuyente oculte, enajene o dilapide sus bienes.

El acto de autoridad, entendido como tal el aseguramiento precautorio de los bienes o negociación del contribuyente, que contenga una motivación y fundamentación igual a la anterior, sin importar la fracción del artículo 145-A de que se trate, violenta flagrantemente la garantía de legalidad consignada en el primer párrafo del artículo 16 constitucional.

Lo anterior en virtud de que únicamente está repitiendo el texto legal y jurídicamente esto no se puede hacer ya que carece de todo valor probatorio, en razón de que repetir el contenido de la ley en ningún momento significa su cumplimiento, ni la motivación del acto, ya que solo a través de la expresión de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas y pruebas idóneas e incuestionables como puede ser que el contribuyente se haya declarado en concurso mercantil, es que se puede demostrar que procede la aplicación de dicha medida, es decir, puede motivarse el acto de autoridad por actualizarse una conducta regulada en ley, independientemente del fin que se siga con la medida e incluso del procedimiento que se vaya a usar para determinar el crédito fiscal.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que la garantía de legalidad contemplada en la primera parte del artículo 16 constitucional, tiene su fundamento en el principio de legalidad que consiste en “que las autoridades del Estado solo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y los términos que dicha ley determine” (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2003: 82)

A pesar de que la autoridad tributaria posee diversas facultades, sin excusa alguna la misma debe acatar algunas disposiciones mínimas que deben contener los actos administrativos, dichos actos deberán cumplir con los requisitos que dispone nuestra Constitución Política en su artículo 16, primer párrafo.

Tal como se demostrara, estas son las garantías que se transgreden con la fracción I y la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

### **6.3 ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO.**

Como ya se analizó en el capítulo anterior, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), a través de la Administración Local de Recaudación, es la encargada de aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, por medio del cual, exigirá el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados, pero que ya se encuentren determinados.

Mientras que por su parte, la Administración Local de Auditoría tiene la facultad de decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación del contribuyente, cuando a su juicio, exista la sospecha de que el contribuyente pueda obstaculizar el proceso.

El artículo 145-A del Código Fiscal Federal, fue, desde su incorporación a este ordenamiento y su entrada en vigor a partir de la reforma fiscal en junio de 2006, inconstitucional, ya que, contiene los mismos vicios por los cuales el embargo precautorio vigente hasta 2006, había sido declarado inconstitucional, debido a que contiene las mismas hipótesis de procedencia que eran del embargo precautorio, y actualmente dicho procedimiento de aseguramiento precautorio sigue siendo contrario a la Ley Suprema, a pesar de las modificaciones realizadas en el año 2009.

Tal como lo mencionaron las tesis jurisprudenciales, que se referían a la inconstitucionalidad del embargo precautorio, las garantías violadas con el aseguramiento precautorio actualmente son las consagradas en el artículo 16 de Nuestra Carta Magna.

Como se sabe, la Jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene carácter de obligatorio para los órganos que integran el poder judicial y que realizan una función jurisdiccional.

Dicha obligatoriedad surge en virtud de que constituye, un criterio que establece cómo debe interpretarse una norma jurídica, ya sea, de naturaleza constitucional, legal o reglamentaria, es decir, es una interpretación hecha por el poder judicial en uso de sus facultades respecto de una norma a fin de suplir las deficiencias cometidas por el poder legislativo al momento de crearla y que es fuente de Derecho.

Dicho lo anterior, se transcribe nuevamente Jurisprudencia que declara inconstitucional el contenido general del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación por violentar la garantía tutelada por el artículo 16 Constitucional, decretada el 31 de agosto de 1995, lo cual hace referencia a que incluso antes de la existencia y entrada en vigor del aseguramiento precautorio consagrado en el artículo 145-A, el contenido del embargo precautorio era inconstitucional.

*“EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN. En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto*

*no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado de proteger el interés fiscal, carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.” (Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Septiembre, 1995. Tesis: P./J. 17/ 95, p. 27)*

A pesar de que la intención con la que se incorporó el aseguramiento precautorio a la legislación fiscal federal es diferente al fin perseguido con el embargo precautorio, por el simple hecho de pertenecer al género de las medidas cautelares, se transforma en un acto de molestia al gobernado, tutelado y protegido por el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Dicha reforma consistió básicamente, como ya se mencionó en capítulos anteriores, en imponer el embargo precautorio solo en determinados casos y siempre que exista un crédito fiscal previamente determinado; creando el aseguramiento precautorio, como medida supletoria, para las hipótesis contenidas anteriormente para el embargo precautorio, con la misma inconstitucionalidad de antes, ya que no obligaba a la autoridad que lo practicaba a determinar crédito fiscal alguno que justificare su actuar, es decir, que justificare ese apoderamiento y privación de lo que legalmente le corresponde al contribuyente.

Razón por la cual el día 7 siete de diciembre del año 2009 dos mil nueve, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, se modificó el artículo 145-A que contiene dicha figura. La modificación consistió, como ya se analizó en el capítulo tercero de este trabajo de investigación, básicamente en lo siguiente:

- Exige a la autoridad hacendaria a que determine provisionalmente los *“adeudos fiscales presuntos”* a cargo del contribuyente, utilizando cualquiera de los procedimientos a que se refieren los artículos 56 y 57 del mismo ordenamiento, a fin de que exista un monto estimado por el cual se pueda asegurar precautoriamente, y señala que lo anterior se realizara únicamente cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos el artículo 145-A.



- Señala la posibilidad de que el contribuyente quede como depositario de sus propios bienes o de su negocio, cuando estos le sean asegurados precautoriamente, obligándolo a que rinda cuentas mensuales a la autoridad, respecto de los bienes depositados. Contempla que tratándose del aseguramiento de las cuentas bancarias, las mismas se consideran parte de la negociación, y por lo tanto, las mismas pueden quedar en posesión del contribuyente, cuando este sea designado depositario.

Respecto a la primera modificación, se señala que el legislador utiliza la expresión de *adeudos fiscales presuntos*, como supletorio o sinónimo, se quiere pensar, del término *crédito fiscal*, además de que no puede usar este término en virtud de que el procedimiento de determinación que actualmente utiliza la autoridad es de manera presuntiva y no definitiva como debiera ser.

Para efectos de este capítulo, se utilizaran como sinónimos los términos de adeudos e ingresos, en virtud de que el primero es la base del segundo.

Es decir, exige que la autoridad realice el procedimiento de determinación presuntiva cuando el contribuyente adopte alguna de las conductas descritas en el mismo artículo 145-A, a fin de pretender saber a cuánto ascenderá el monto por el cual se asegurará precautoriamente, intentando con ello convertir en legal la medida. Para comprobar lo anterior, se transcribe el párrafo tercero del artículo 145-A del Código Tributario Federal:

*Artículo 145-A.-...*

*El aseguramiento precautorio se practicará hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que, únicamente para estos efectos, la autoridad fiscal efectúe cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en este artículo. Para determinar provisionalmente el adeudo fiscal, la autoridad podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 de este Código.*

Pese a este intento por parte del legislador de proteger el desarrollo e inicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, la medida sigue considerándose inconstitucional, en virtud de que los dos artículos, es decir el artículo 56 y 57, a que remite éste párrafo del artículo 145-A se limitan a enunciar, como ya se menciona en el capítulo anterior, las fuentes de información en las cuales se puede apoyar la autoridad para determinar los ingresos presuntos y que en general son las enunciadas en las diversas fracciones del artículo 56, por lo que el fundamento del procedimiento de determinación es erróneo, así como su motivación, y se violenta la garantía de legalidad.

En sí, el único procedimiento que señalan o regulan estos preceptos, especialmente el artículo 57, en su párrafo tercero en adelante, es el relativo al cálculo de las retenciones de ingresos por concepto de sueldos o salarios tratándose de relaciones obrero-patronales que se deben enterar tanto al IMSS como al INFONAVIT, pero éste procedimiento, es para calcular contribuciones que se debieron retener y no se retuvieron, por lo que no sirve para calcular ingresos.

Además, se repite nuevamente lo ya mencionado en el capítulo anterior, respecto de que dichos preceptos, es decir el 56 y 57, a que refiere el artículo 145-A del Código Tributario son específicamente aplicables cuando se de alguna de las conductas que contiene el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, y no las que describe el mismo 145-A.

También se recuerda que en sí el o los procedimientos para poder determinar presuntivamente ingresos o adeudos, son los enunciados en el artículo 59 de la Ley Tributaria Federal y que para que dicha determinación sea válida debe fundarse tanto en el artículo 55 como 59 en virtud de que ambos se complementan.

Por lo que respecto a esta primera modificación se concluye que en ningún momento torna la medida legal, ni mucho menos constitucional, en razón de que pretende que las conductas en las que la autoridad funde la determinación presuntiva de ingresos sean las enunciadas en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, cuando las únicas conductas en las que se puede fundar este acto de autoridad son las descritas en el artículo 55 de la misma norma legal.

Además de que el precepto en comento, es decir, el 145-A remite a los artículos 56 y 57 del mismo ordenamiento jurídico, concibiéndolos como portadores del procedimiento de determinación presuntiva, cuando en realidad lo que contienen son fuentes de información en las cuales la autoridad se debe basar para poder ejercer dicha facultad de determinación presuntiva de ingresos.

La segunda modificación, se refiere a la adición del párrafo quinto y sexto del artículo 145-A de referencia, y se cree que esta adición tiene como fin no perjudicar tanto al contribuyente ya que permite el desarrollo normal de su actividad, mientras él mismo desvirtúa la determinación presuntiva o la autoridad declara la existencia de un crédito fiscal en definitiva.

Aunado a lo anterior, se califica de inconstitucional el aseguramiento precautorio consignado en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, por contravenir lo dispuesto en el artículo 16 de nuestra Ley Suprema debido a que de su redacción se desprende que los procedimientos de determinación que la autoridad hacendaria debe efectuar son los supuestamente consignados en los artículos 56 y 57 del Código Tributario cuando, como ya se analizó en el capítulo anterior, dichos preceptos solo prevén las fuentes de información en las cuales la autoridad se debe basar para poder realizar la determinación presuntiva de ingresos.

En sí el artículo que prevé el procedimiento correcto de determinación presuntiva bajo la premisa de presunciones, es el número 59 del mismo Código Fiscal Federal, sin embargo como su nombre lo dice la determinación que se hace es de manera presuntiva y no definitiva, como debe ser, dejando nuevamente, o mejor dicho, como siempre, en estado de indefensión al particular, ya que el monto por el cual se le aseguran sus bienes o negocio, sigue siendo ilegal e indeterminado en definitivo, por lo que no se puede hablar de un crédito fiscal como tal, sino de un presunto adeudo calculado sobre un procedimiento inaplicable al caso y carente de un fundamento y motivación legal, ya que además de fundarse sobre una hipótesis ilegal como lo son las conductas descritas en el artículo 145-A, no obliga a la autoridad a motivar exhaustivamente su proceder.

Por sí mismos, los supuestos de procedencia tema de este trabajo de investigación, es decir, la fracción I y la fracción II son ilegales, por las razones que se analizarán más adelante, pero que mientras tanto solo se comenta que dicha facultad de la autoridad hacendaria no parte de hecho objetivos ni probados, sino de meras apreciaciones subjetivas como lo es la conducta del particular.

En pocas palabras, se considera que el aseguramiento precautorio de bienes o negocio del contribuyente, debe realizarse sobre cantidad cierta y no presunta, como pretende el legislador que se haga, además de que el procedimiento de determinación que se use, se apoye sobre base cierta, concreta y no hipotética, ya que es así como se realiza la determinación de contribuciones, aunado a lo anterior se añade que la cantidad que resulte del procedimiento de determinación, debe ser la que real y efectivamente se adeude al Fisco Federal para que así el contribuyente se encuentre en posibilidad de cumplir con su obligación de manera definitiva y sin error alguno.

Al momento de que el precepto legal atacado, es decir el artículo 145-A del Código Fiscal Federal señala en su redacción el término *Adeudos Fiscales Presuntos*, transgrede las garantías contenidas en el artículo 16 de la Carta Magna, que son las de seguridad jurídica y legalidad ya que crea en el particular el mismo estado de incertidumbre creado con anterioridad a la reforma del año 2006 y a la del año 2009.

En virtud de que sigue facultándose a la autoridad a que decreta aseguramientos sin que se haya determinado definitiva y previamente crédito fiscal alguno, bastando solo la especulación de un presunto adeudo hecho por la autoridad hacendaria en uso de un procedimiento de determinación que se pretende hacer creer está regulado en los artículos a que alude dicho precepto, cuando en realidad, lo que único que norman son las fuentes de información en las cuales la autoridad se puede basar para realizar la determinación presuntiva de ingresos.

Además de que pretende establecer como causales de procedencia de dicho procedimiento las conductas descritas en su redacción, cuando realmente las conductas por las que procede aplicar este procedimiento son las descritas en el artículo 55 del mismo Código Tributario, por lo que la autoridad al momento de fundar su actuación lo hace en preceptos no aplicables por lo que dicho acto violenta flagrantemente la garantía de legalidad y seguridad jurídica comprendida en la redacción de la primera parte del artículo 16 Constitucional.

Es decir, si la autoridad asegura precautoriamente los bienes o la negociación del contribuyente, fundamentando su actuar en los términos en que se encuentra redactado actualmente el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, dicho aseguramiento sería inconstitucional.

En virtud de que, el procedimiento de determinación presuntiva de adeudos que la autoridad debe realizar para fijar el monto supuesto al que ascenderá la privación de sus bienes o derechos así como las causas o supuestos de procedencia por los cuales se aplicara dicho procedimiento de determinación presuntiva, no se encuentran bien fundados en la redacción actual del artículo 145-A, específicamente en su párrafo tercero, en razón de que para el primero de los casos señala que los procedimientos para determinar presuntivamente los adeudos fiscales se encuentran en los artículos 56 y 57 del mismo ordenamiento cuando en realidad dicho procedimiento se encuentra en el artículo 59, mientras que para el segundo de los casos señala que las causales de procedencia son las conductas descritas en el mismo precepto 145-A, cuando en realidad son las mencionadas en el artículo 55 del mismo cuerpo legal.

Con lo anterior, y sin tomar todavía en cuenta por si mismas las causales de procedencia del aseguramiento precautorio materia de este trabajo de investigación, se demuestra que el artículo 145-A vigente transgrede la garantía de seguridad jurídica y legalidad contemplada en nuestra Carta Magna en su artículo 16.

Lo anterior, en razón de que el acto de autoridad carece de fundamento y motivación, por no adecuarse en ningún momento la realidad del contribuyente al texto legal.



#### 6.4 ANÁLISIS DE LOS SUPUESTOS DE SU PROCEDIBILIDAD.

Dentro de este apartado, analizaremos solamente las fracciones que se refieren a este trabajo como lo es la fracción I y la fracción II del artículo 145-A.

En primer término tenemos que la fracción I permite trabar 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.”*

Respecto a esta fracción se manifiesta que el mismo precepto no señala qué debe entenderse por “oponer u obstaculizar” dejando al arbitrio de la autoridad que aplica la medida conceptualizar dicho término, permitiéndole con ello encuadrar cualquier conducta que a su entender, constituya una oposición u obstáculo a sus facultades de comprobación, así como tampoco, obliga a que la autoridad agote los medios que tiene a su alcance para conocer el domicilio del contribuyente o para ubicarlo cuando supuestamente desaparezca.

El solo hecho de que la autoridad no conozca el domicilio del contribuyente, o su paradero, no es en ningún momento excusa para privarlo de sus bienes, y mucho menos si el crédito fiscal aun no está determinado real y definitivamente.

Si la autoridad, fundare su actuación en la fracción referida del artículo 145-A, que desde su inicio fue inconstitucional, su motivación estará en todo momento falta de adecuación a la norma, ya que la autoridad tiene a su alcance los medios suficientes como pudieran ser compulsas para conocer el domicilio o paradero del contribuyente, e incluso puede solicitar a otras autoridades datos necesarios para recabar esta información, como puede ser a la Comisión Federal de Electricidad, oficina de CATASTRO, oficina de RENTAS, y aun todavía a empresas particulares como TELMEX. Es decir, para que se actualice esta causal, debe necesariamente existir un medio de convicción idóneo que lo demuestre.

Se tienen de sustento, para demostrar la inconstitucionalidad de dicha fracción además de la jurisprudencia señalada en el punto 6.3; las tesis aisladas contenidas en el Anexo 3, de rubro ASEGURAMIENTO DE BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE PREVISTO EN EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PREVIO A DECRETARLO LA AUTORIDAD DEBE AGOTAR LOS MEDIOS A SU ALCANCE PARA INDAGAR EL NUEVO DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE.

Así como la contenida en el Anexo 4, de rubro ASEGURAMIENTO DE LOS BIENES Y LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, SIN HABERSE DETERMINADO EL MONTO DEL CRÉDITO FISCAL QUE LO JUSTIFIQUE, VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

La primera tesis de referencia, sirve de precedente para obligar a la autoridad a que agote los medios a su alcance para conocer el nuevo domicilio del contribuyente.

Por su parte, de la segunda tesis, lo que sirve al presente trabajo, es lo relativo en su parte final ya que señala que existe identidad de contenido entre la figura del embargo precautorio previsto por el artículo 145, y el aseguramiento precautorio contemplado en el 145-A, ya que a pesar de la reforma hecha en el año 2009 y analizada con anterioridad, el monto del crédito fiscal aun no se encuentra determinado, sino solo se prevé la determinación de un presunto adeudo fiscal.

Además de que como se mencionó en líneas anteriores, tanto el embargo precautorio como el aseguramiento precautorio pertenecen al género de las medidas cautelares, por lo que dichos procedimientos persiguen un fin común que es que la parte vencedora, es decir, el Fisco, no quede burlado en su derecho, además de que constituyen un acto de molestia que transgrede la garantía de legalidad y seguridad jurídica contenida en el artículo 16 constitucional.

En conclusión esta fracción transgrede la garantía de seguridad jurídica, contenida en el primer párrafo del artículo 16 de nuestra Carta Magna ya que deja en estado de incertidumbre e indefensión al particular en virtud de que no señala qué debe entenderse por “oposición u obstáculo”, dejando al arbitrio de la autoridad su definición por lo que cualquier conducta que a su parecer encuadre en ella será suficiente para decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o negociación del particular.

También se viola con esta fracción la garantía de legalidad contenida en el mismo primer párrafo del artículo 16 de referencia, ya que no se obliga a la autoridad a que señale o aporte pruebas o indicios tan siquiera que sirvan de base a su determinación o motivación de que el contribuyente ha desaparecido, ni tampoco la obliga a que agote los medios a su alcance para conocer el domicilio del contribuyente.

Ahora corresponde analizar la fracción II de este artículo que contiene el aseguramiento precautorio, misma que señala lo siguiente:

*“II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.”*

Si bien es cierto que a simple vista pudiera parecer del todo legal la actuación de la autoridad en virtud de que ésta es para proteger un bien social en vez de un bien particular, se menciona que se considera ilegal, debido a que tampoco señala dicha norma, qué debe entenderse por “riesgo inminente”, dejando con ello en estado de incertidumbre al contribuyente ya que al igual que el razonamiento por el cual se considera inconstitucional la primera fracción, permite que la autoridad hacendaria, prive de sus bienes y derechos al particular en virtud de un supuesto riesgo inminente que aun no está bien definido, además de que no exige a la autoridad que aporte pruebas o indicios que pudieren demostrar la existencia de tal riesgo, o que demuestren que efectiva y fehacientemente el contribuyente ha desaparecido, aparte de que no otorga un plazo o describe una serie de situaciones que hagan presumir a la autoridad que efectivamente dicho contribuyente ha desaparecido, aun después de haberse iniciado sus facultades de comprobación.

De acuerdo a lo que señala el propio artículo 145-A párrafo cuarto, el plazo con que cuenta la autoridad para emitir resolución que determine el crédito fiscal en definitiva, es el señalado en los artículos 46-A y 48 del Código Tributario, plazo que en términos generales es de de 12 meses contados a partir desde que se notifique al contribuyente el inicio de dichas facultades, mismo que podrá ampliarse en los términos que señala el mismo artículo 48.

Por lo que si recordamos la jurisprudencia citada en el apartado 6.3 de rubro “EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN”, específicamente en su parte final que señala “*además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación*”, encontramos que además de que la redacción de dicha fracción por si misma causa incertidumbre jurídica al gobernado, el plazo con que cuenta la autoridad para determinar un crédito fiscal sigue afectando el patrimonio del particular y sigue siendo injustificado, tal como lo señala la jurisprudencia transcrita, misma que como ya se menciona es aplicable también a la figura del aseguramiento precautorio, por pertenecer tanto el aseguramiento como el embargo al género de las medidas cautelares.

No es posible señalar que todo acto de un contribuyente sujeto a visita domiciliaria como facultad de comprobación es con el fin de burlar a la autoridad hacendaria y por consiguiente su obligación.

Tampoco resultaría lógico que por el simple hecho de que el contribuyente vendiera uno de sus bienes, se le privara de los demás; ya que tampoco la ley es clara, respecto a este punto ya que solo señala en su parte final “sus bienes”, por lo que no se sabe si con solo vender uno sea suficiente para aplicar la medida aludida.

Las razones antes señaladas encuentran respaldo en las tesis contempladas en el Anexo 5, de rubro “EMBARGO PRECAUTORIO, MOTIVACIÓN EN EL CASO DE. ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”

Así como la contemplada en el Anexo 6 que lleva por título “EMBARGO PRECAUTORIO. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA DECRETAR EL EMBARGO DEBE SATISFACER EL ESTRICTO CUMPLIMIENTO DE LA GARANTÍA DE LEGALIDAD DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL”.

Como conclusión de este punto 6.4 tenemos que el principio de supremacía constitucional obliga a que todas las leyes y reglamentos se encuentren en armonía con la Carta Magna, es decir, que no la contradigan y cualquier norma que lo haga será inconstitucional.

Por lo que las fracciones I y II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, al dejar al particular en estado de indefensión, por no señalar la primera qué conductas constituyen un obstáculo u oposición a las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, ni la segunda definir qué debe entenderse por “riesgo inminente”, y en general ambas por no obligar a la autoridad a agotar los medios a su alcance para conocer el nuevo domicilio del contribuyente o aportar pruebas que demuestren fehacientemente que el contribuyente ha desaparecido, violentan la garantía de seguridad jurídica contenida en el primer párrafo del artículo 16 constitucional. Aunado a lo anterior, se señala que dicha facultad de la autoridad hacendaria no parte de hecho objetivos ni probados, sino de meras apreciaciones subjetivas como lo es la conducta del particular.

Dichas fracciones también transgreden la garantía de legalidad contenida igualmente en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, en virtud de que dicho precepto y en general el Código Tributario Federal no imponen a la autoridad hacendaria la obligación de aportar pruebas o tan siquiera indicios que sirvan de soporte para determinar que efectiva y verdaderamente la conducta del contribuyente se adecua a la descripción legal, es decir, que apoyen la motivación de su acto de autoridad entendido como el aseguramiento precautorio de los bienes o negociación del contribuyente.



En general, se concluye en este capítulo, que una norma es inconstitucional cuando no respeta el principio de supremacía constitucional, esto es que violenta el contenido de la Carta Magna, por lo que las fracciones I y II del artículo 145-A al transgredir las garantías de legalidad y seguridad jurídica tuteladas por el artículo 16 constitucional, son inconstitucionales. Además de que en la forma en que se encuentra redactado dicho artículo actualmente y a raíz de las reformas hechas en diciembre del año 2009, especialmente en su párrafo tercero torna a la figura del aseguramiento precautorio ilegal e inconstitucional por las razones aquí expuestas.

## **CONCLUSIONES.**

El artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación Vigente, nace de un interés por parte del Estado de no quitar a la autoridad hacendaria su facultad de practicar aseguramientos que garanticen el ejercicio de sus facultades de comprobación, creando la figura del aseguramiento precautorio, como sustituto del embargo precautorio que establecía el artículo 145 del mismo ordenamiento legal.

La relación jurídico- tributaria, se crea cuando el contribuyente comete la conducta descrita en la ley, y en este momento también nace la obligación fiscal, la cual se convierte en crédito fiscal cuando se determina. El crédito fiscal es aquella cantidad liquida, que el contribuyente tiene la obligación de pagar y el Estado el derecho de recibir.

El procedimiento de determinación presuntiva de ingresos, solo procede cuando se actualizan las causales de procedencia descritas en el artículo 55, mismas que deben relacionarse con las presunciones o mecanismos descritos en el numeral 59, que deben apoyarse en las fuentes de información señaladas en los artículos 56 y 57 todos del Código Tributario Federal. Y no como lo quiere hacer creer el párrafo tercero del artículo 145-A, que procede cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en este

artículo y utilizando cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 de dicho Código.

El aseguramiento precautorio a que se refieren las fracciones I y II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, vulnera la garantía de seguridad jurídica consagrada en el primer párrafo del artículo 16 de la Carta Magna, debido a que deja al contribuyente en estado de incertidumbre, ya que permite que la autoridad hacendaria adecue cualquier conducta que a su parecer puede constituir un riesgo inminente o un obstáculo u oposición al ejercicio de las facultades de comprobación de la misma autoridad; además de que no obliga a la autoridad a que agote los mecanismos a su alcance para conocer el domicilio del contribuyente.

Dichas fracciones también violentan la garantía de legalidad contenida en el mismo artículo 16 de referencia en virtud de que al momento de motivar el acto de autoridad fundado en cualquiera de estas fracciones, no se obliga a la autoridad a demostrar aunque sea indiciariamente aquellas razones, circunstancias o causas que la llevaron a determinar que la conducta del particular se adecuaba a la descripción legal.

## PROPUESTA.

El artículo 145-A, del Código Tributario Vigente, señala, en sus fracciones I y II lo siguiente:

*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.*

(...)

La recomendación que se hace respecto al tema que se habla en este trabajo, consiste en derogar el aseguramiento precautorio, previsto por la fracción I, y la fracción II del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación Vigente, proponiendo que se redacte de la siguiente manera:

*“Artículo 145-A. Las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente cuando:*

*I. Derogado.*

*II. Derogado.*

*(...)*

## **ANEXOS.**

### Anexo 1.

“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL, INGRESOS Y VALOR DE ACTIVIDADES. LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE COMPLEMENTAN. De la interpretación sistemática de los artículos 55 y 59, ambos del Código Fiscal de la Federación, se concluye que estos preceptos no se contradicen, sino que se complementan, pues el primero de ellos establece los casos en que procede la estimación presuntiva de los ingresos del contribuyente, y el segundo los medios para realizarla. Esto es, el citado numeral 55 establece los casos de determinación presuntiva de utilidad fiscal, ingresos y valor de actividades o activos; en tanto que el diverso 59 establece los medios legales a través de los cuales la autoridad fiscal puede realizar la aludida determinación presuntiva. De manera que si el contribuyente omitió registrar en su contabilidad y manifestar en sus declaraciones trimestrales definitivas el valor de actos o actividades en cantidad que representa más del tres por ciento respecto de la manifestación en sus declaraciones, y que corresponde a depósitos realizados en una cuenta bancaria a su nombre, su conducta permite, salvo prueba en contrario de su parte, que se le determine presuntivamente el valor de actos o actividades para efectos del impuesto al valor agregado, pues se encuadra en el supuesto de la fracción III, inciso a), del artículo 55 y del diverso 59, fracción III, citados.”

(Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta, Tomo XIX, Febrero de 2004. Tesis Aislada: XIII.1o.13 A, materia Administrativa, p. 1048)

Anexo 2.

“MOTIVACIÓN DEL ACTO RECLAMADO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA. PARA TENERLA POR SATISFECHA, NO BASTA EXPONER CUALQUIER CAUSA EN QUE SE APOYE, SINO QUE DEBE EXPRESARSE EL RAZONAMIENTO POR EL QUE SE CONCLUYE QUE SE AJUSTA A DETERMINADOS PRECEPTOS LEGALES. A fin de cumplir con la motivación a que se refiere el artículo 16 constitucional, no basta con exponer cualquier móvil o causa en que se apoye el acto de molestia, sino que es necesario que la autoridad exprese el razonamiento, contenido en el texto mismo del documento que contenga el mandamiento respectivo, según el cual quien lo emite llega a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales; es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que formula la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal. Luego entonces, cuando la autoridad administrativa responsable no razona en el acto reclamado cómo es que pudiera adecuarse a una determinada norma jurídica el hecho por el cual requiere al quejoso para que realice una conducta específica; resulta evidente que dicha autoridad no expuso la motivación exigida por el artículo 16 de la Constitución Federal.” (Registro No. 177576. Localización: Novena Época,

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXII, Agosto de 2005, Página: 1946, Tesis: IX.2o.23 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa)

### Anexo 3.

“ASEGURAMIENTO DE BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE PREVISTO EN EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PREVIO A DECRETARLO LA AUTORIDAD DEBE AGOTAR LOS MEDIOS A SU ALCANCE PARA INDAGAR EL NUEVO DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE.- Conforme al artículo 145-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, podrá decretarse el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente cuando no pueda notificarse el inicio de las facultades de comprobación del fisco por ignorarse el domicilio de aquel; sin embargo, la autoridad administrativa debe agotar los medios a su alcance para indagar el nuevo domicilio, previo a emitir la orden del referido aseguramiento, pues el solo hecho de que se señale en el acta de hechos que la persona con quien se entendió la diligencia indico que el contribuyente se cambio de domicilio, deja a éste en estado de indefensión, contraviniendo las garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídica, previstas en los articulo 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.” (Registro No. 170857, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la



Federación y su Gaceta XXVI, Diciembre de 2007, Página 1676, Tesis: IV.1º.A.84 A, Tesis Aislada, Materia: Administrativa)

Anexo 4.

“ASEGURAMIENTO DE LOS BIENES Y LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, SIN HABERSE DETERMINADO EL MONTO DEL CRÉDITO FISCAL QUE LO JUSTIFIQUE, VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.- La suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 17/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, septiembre de 1995, página 27 de rubro: “Embargo precautorio el artículo 145 del código fiscal de la Federación que lo prevé viola el artículo 16 de la Constitución.”, determino que en los términos que se encontraba redactado el artículo 145 del código fiscal de la federación (vigente hasta el 31 de diciembre de 1995), se autorizaba la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encontrara determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni su cuantificación, con lo que se infringía el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce los motivos del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. En este sentido, el artículo 145-A del citado código tributario federal, adicionado mediante decreto publicado en el Diario oficial de la Federación el 28 de junio

de 2006, en su fracción I que prevé que podrá practicarse el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente cuando este 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, viola el mencionado dispositivo de la Norma Suprema, virtud que, de un análisis comparativo entre su texto y el del referido precepto 145, se advierte identidad de contenido respecto de la falta de justificación de la actuación de la autoridad para garantizar un crédito fiscal cuyo monto no se ha determinado, de donde deriva que comparten el mismo vicio de inconstitucionalidad indicado.” (Registro No. 169550. Localización: Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVII, Junio de 2008, Página 1210, Tesis XXI.2º.P.A.81 A, Tesis aislada, Materia: Administrativa)

#### Anexo 5.

“EMBARGO PRECAUTORIO, MOTIVACIÓN EN EL CASO DE. ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. No se cumple con la motivación exigida por el artículo 16 constitucional si la resolución reclamada únicamente repite los requisitos establecidos en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación para la procedencia de la práctica del embargo precautorio (peligro de que dicho contribuyente se ausente, enajene sus bienes, los oculte o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales), pero sin precisar las circunstancias especiales, razones

particulares y causas inmediatas que tomó en consideración la autoridad para dictarlo en la forma en que lo hizo, a fin de cumplir con lo exigido por el mencionado precepto constitucional.” (Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XII, Octubre de 1993, p. 425)

#### Anexo 6.

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

acto de molestia, por imperativo constitucional, la autoridad está obligada a motivar de manera suficiente y debida sus actos.” (Registro No. 209073. Localización: Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, XV-I, Febrero de 1995, p. 180, Tesis: I.3o.A.586 A, Tesis Aislada, Materia Administrativa.)

## **BIBLIOGRAFÍA.**

Apuntes de derecho Fiscal (2007)

BAQUEIRO ROJAS, Edgar (2005)

“Derecho Civil, Introducción y personas

Editorial Oxford.

México.

CARRASCO IRIARTE, Hugo (2007)

“Derecho Fiscal I”

6ª Edición IURE

México.

DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002)

“Derecho Financiero Mexicano”

24ª Edición Editorial Porrúa

México.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto (2003)

“Principios de derecho Tributario”

4ª Edición. Editorial LIMUSA S.A. de C.V.

México, D.F.

DE PINA VARA, Rafael. (2003)

“Diccionario de Derecho”

Editorial Porrúa.

México.

H. CÁMARA DE DIPUTADOS (1987)

“Índice del Marco Jurídico 1917- 1987”

Sistema de Información Legislativa

México, D.F.

IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba. (2001)

“Garantías Individuales”

Editorial Oxford.

México.

MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, Javier. (2005)

“Análisis de las deducciones autorizadas para efectos de I.S.R.”

Editorial ISEF

México.

ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto (2007)

“Derecho procesal fiscal”

Editorial Porrúa.

México.

OVALLE FAVELA, José (1992)

“Diccionario Jurídico Mexicano”

5ª Edición Editorial Porrúa

México.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. (1998)

“Derecho Fiscal.”

2ª Edición, Editorial Harla.

México.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo (1988)

“Derecho Tributario.”

2ª Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor.

México.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio (2000)

“Derecho Fiscal Mexicano”, Tomo I

12ª Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor.

México.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

“Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Tomo II. Contiene reformas desde 1967 hasta 1980.”

2ª Edición.

México, D.F.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (2003)

“Las garantías de seguridad jurídica”

Colección Garantías Individuales, SCJN

México.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2001)

“Diccionario de la Lengua Española.”

Editorial Espasa.

España.

HEMEROGRAFÍA:

HERNÁNDEZ CARMONA, Edgar. (1982)

“Algunas Consideraciones en torno a la Constitucionalidad del Nuevo Código Fiscal de la Federación.”

Revista El foro,

México, Enero- Junio, 1982.



HUITRÓN VERA, Frida Maricela. (2002)

“Iniciativa # 15”

Revista del Instituto de Estudios Legislativos de la Legislatura del Estado de México.

México, 2a. época, número 15, año 4.

NAVARRO FRANCO, Margarita. (2000)

“El embargo precautorio en Materia Fiscal Federal”

Revista Indetec

México, No. 123, Julio-Agosto.

FUENTES LEGISLATIVAS:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2010)

Código Civil Federal (2009)

Código Fiscal de la Federación (2005)

Código Fiscal de la Federación (2009)

Código Fiscal de la Federación (2010)

Código Fiscal del Distrito Federal (2010)

Reglamento Interior del SAT (2010)

PÁGINAS DE INTERNET:

HAMDÁN AMAD, Fauzi. (2004)

“Gaceta del Senado”

1º año de ejercicio. Segundo Receso. Comisión Permanente.

No. 5. Miércoles 02 de junio.

Visible en la página web: <http://www.senado.gob.mx/gace2.php?sesion=2004/06/02/1&documento=36>