



UNIVERSIDAD SALESIANA

ESCUELA DE DERECHO

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**“LA ACTUACIÓN ARBITRARIA DE LA AUTORIDAD
FISCAL EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 40
FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

L I C E N C I A D A E N D E R E C H O

P R E S E N T A :

ELEONORA SÁNCHEZ LEÓN

DIRECTORA DE TESIS: MAESTRA XOCHITL SILVA HERNÁNDEZ.

MÉXICO, D. F.

JUNIO 2011



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.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, a la vida, a mis padres y familia por darme la oportunidad de ser **ELEONORA**.

Al Once Ideal, por estar presente en todo momento; porque el primero en dar este paso fue mi motor e inspiración para concluir este proyecto, obvio a Jimena y Juan Carlos por que sin su apoyo hubiera sido complejo elaborar la tesis.

A mi grupo del Taller de Tesis, por el apoyo, impulso y cariño con el que juntos terminamos, porque sin ustedes no hubiera sido lo mismo.

Flexito, gracias por continuar creciendo juntos de la mano.

Y, a mis 3 ángeles que guían mi camino en este mundo terrenal... Abu, más vale tarde que nunca!!.

INDICE

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	...Página 1
JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	...Página 2
HIPOTESIS	...Página 3
PROLOGO	...Página 4
INTRODUCCIÓN	...Página 5
CAPÍTULO 1	...Página 7
1.1. ANTECEDENTES	...Página 7
1.2. CÓDIGO FISCAL DE 1938	...Página 21
1.3. CÓDIGO FISCAL DE 1967	...Página 27
1.4. CÓDIGO FISCAL DE 1981	...Página 29
CAPITULO II	...Página 38
2.1. CONCEPTOS Y DEFINICIONES	...Página 38
2.1.1. ASEGURAMIENTO	...Página 38
2.2.2. MEDIDA CAUTELAR	...Página 38
2.2.3. BIENES	...Página 38
2.2.4. EMBARGO	...Página 40
2.2.5. APREMIO	...Página 41
2.2.6. AUTORIDAD	...Página 41
2.2.7. AUXILIO DE LA FUERZA	...Página 49
PÚBLICA	
2.2.8. MULTA	...Página 50
2.2.9. ASEGURAMIENTO	...Página 50

PRECAUTORIO	
2.2.10. CONSIGNACIÓN POR DESOBEDIENCIA DE UN MANDATO LEGÍTIMO DE AUTORIDAD	...Página 50
2.2.11. ACTO DE MOLESTIA	...Página 51
CAPITULO III	...Página 52
3.1 DIFERENCIA EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 145-A Y 40 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	...Página 52
3.2. ARTÍCULO 145-A DEL CFF	...Página 52
3.2.3. EL ASEGURAMIENTO DE BIENES CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	...Página 56
3.2.4. EMBARGO PRECAUTORIO	...Página 59
3.2.5. DIFERENCIAS ENTRE EL ASEGURAMIENTO DE BIENES CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 145-A, 40 FRACCIÓN III DEL CFF Y EMBARGO PRECAUTORIO.	...Página 68
CAPITULO IV	...Página 74
4.1. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 40	...Página74

FRACCIÓN III POR PARTE DE LA
AUTORIDAD FISCAL COMO
SUPUESTA MEDIDA DE APREMIO

4.2. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 40
FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL
DE LA FEDERACIÓN **...Página 75**

4.2.3. ABUSO EN EL EJERCICIO DE
LAS FACULTADES DE
COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD
FISCAL AL APLICAR EL ARTÍCULO 40
FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL
DE LA FEDERACIÓN **...Página 79**

4.2.4. LA APLICACIÓN DEL
ARTÍCULO 40 FRACCIÓN III VIOLA
GARANTÍAS INDIVIDUALES **...Página 83**

4.2.5. EL JUICIO DE AMPARO COMO
MEDIO DE DEFENSA CONTRA LA
APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 40
FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL
DE LA FEDERACIÓN **...Página 90**

CONCLUSIONES **...Página 117**

PROPUESTA **...Página 119**

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En la actualidad los seres humanos tenemos la necesidad de trabajar arduamente día con día y buscar los medios necesarios para obtener una mejor calidad de vida; con la consciencia de que al ejercer una actividad económica estamos sujetos a tener derechos y obligaciones, es decir al ser contribuyentes estamos obligados a regirnos a lo que marca la Ley, sin embargo en ocasiones la autoridad en el supuesto ejercicio de sus facultades actúa de forma arbitraria, ocasionando daños en nuestra esfera jurídica, violentando nuestras garantías individuales y generando desestabilidad emocional y económica.

Lo anterior, en virtud de que en ocasiones tanto personas físicas como morales son objeto del despojo de sus bienes por parte de la autoridad fiscal, generándose así círculos viciosos, por lo que existe el cuestionamiento de si existe o no, cierto abuso de autoridad en el ejercicio de sus funciones y/o facultades.

De acuerdo a lo antes expuesto, se considera entonces que se puede ocasionar un daño físico, económico y hasta moral al propio contribuyente. ¿Es necesario que la autoridad transgreda las garantías individuales de los propios contribuyentes para poder estar en posibilidad de llevar a cabo su función? ¿La autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación viola las garantías individuales de los contribuyentes generando inconstitucionalidad en los preceptos aplicables para llevar a cabo éstas?

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

La propuesta de la siguiente tesis, es demostrar la violación de las garantías individuales de los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales respecto a la aplicación del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, cuya fracción fue reformada el 7 de diciembre de 2009.

El artículo en comento, establece la facultad de la autoridad fiscal para aplicar ciertas medidas de apremio cuando los contribuyentes impidan u obstaculicen el ejercicio de sus facultades, tales como el aseguramiento de los bienes de las personas físicas y morales.

Lo que se desea señalar, es la inconstitucionalidad en la aplicación del artículo en cuestión, toda vez que si ya existe el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la inconstitucionalidad del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, ¿la autoridad actúa de manera arbitraria al decretar el aseguramiento en los bienes de los contribuyentes aplicando de artículo 40 del citado Código?, es decir, porque la autoridad no se alinea a la aplicación del artículo 145-A si el mismo, ya que fue declarado inconstitucional.

HIPOTESIS

Al analizar la constitucionalidad del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación se determinará la conducta arbitraria de la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación.

PROLOGO

El presente estudio, es sobre la afectación económica y física-emocional de la persona física y/o moral al ver afectada su esfera jurídica y patrimonial cuando la autoridad fiscal en un supuesto ejercicio de las facultades de comprobación actúa de forma arbitraria violando las garantías individuales de los contribuyentes, quienes pueden ser personas físicas o morales.

Es importante conocer acerca del límite que tiene la autoridad para realizar sus funciones, así como saber a que estamos obligados los contribuyentes conforme al Código Fiscal de la Federación en específico analizando el artículo 40 fracción III, cuando que ya el artículo 145-A del mismo precepto fue declarado inconstitucional, es decir, pareciera que la autoridad fiscal busca por todos los medios posibles obtener más dinero para la Federación sin importar cumplir cabalmente lo establecido en la Ley y afectando de esta forma a los contribuyentes fiscales en todos los ámbitos

La ignorancia que existe en nuestra sociedad sobre las leyes que nos rigen, el desconocimiento de nuestros derechos y obligaciones, en muchas ocasiones conducen a que la autoridad ejerza su poder de forma abusiva ocasionando perjuicio a los contribuyentes fiscales, por lo cual en el presente estudio se pretende hacer una consciencia tanto en la autoridad como en el contribuyente el deber alinearse a lo que establecido en la Ley, beneficiándose de este modo ambas partes.

INTRODUCCION

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la obligación de los Mexicanos, de contribuir al gasto público, es decir de aportar los recursos económicos para que el Estado pueda llevar a cabo sus fines.

Ahora bien, a fin de salvaguardar el debido cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los gobernados, el Poder Legislativo ha dotado de facultades a la autoridad hacendaria, como se aprecia en el propio Código Fiscal de la Federación, entre las que se encuentran de comprobación.

Estas facultades han sido conferidas a la autoridad fiscal con el objetivo de verificar y en su caso determinar las omisiones de los contribuyentes procurando como enmarca el texto constitucional, se contribuya al gasto público de una manera proporcional y equitativa.

Ahora bien, la autoridad en un supuesto ejercicio de sus facultades de comprobación, justifican la arbitrariedad de su conducta con el argumento de que los gobernados se oponen u obstaculizan el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Dicha situación genera incertidumbre de la situación fiscal del contribuyente, y se presume por parte de la autoridad la supuesta intención por parte del contribuyente de apartarse de sus obligaciones constitucionales, alterando o

realizando cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las facultades de las autoridades fiscales.

Es por ello, que el Código Fiscal de la Federación prevé medidas de apremio para constreñir al contribuyente a la observancia de una determinación, por ejemplo la de llevar a cabo la revisión de la contabilidad del contribuyente.

Las autoridades fiscales sean judiciales o no, a fin de mantener el supuesto orden para asegurar el debido cumplimiento de sus resoluciones, se encuentran facultadas por Ley para imponer medidas o correcciones disciplinarias y los llamados medios de apremio, y que las mismas afectarán la esfera jurídica y económica de las personas a quienes vayan dirigidas.

La justificación de las autoridades fiscales para llevar a cabo la aplicación de sus medidas de apremio es que el legislador estableció varias medidas, previstas en el artículo 40, artículo que se estudia en la presente tesis, del Código Fiscal de la Federación, atendiendo exclusivamente a la conducta infractora del contribuyente en aras de proteger y garantizar el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades, pero sin analizar a fondo el daño que se causa al mismo, con la aplicación de dichas medidas.

Las medidas de apremio nacen en virtud de que, por lógica, no puede esperarse que todos los particulares cumplan siempre con todas las obligaciones que impone la Ley, por lo tanto, ante esta situación el legislador dotó erróneamente a las autoridades para que pudieran utilizar las medidas de apremio para hacer efectivo el cumplimiento de sus resoluciones.

CAPITULO I

1.1. ANTECEDENTES

Para el análisis de que es objeto la presente tesis, es importante determinar algunos conceptos básicos que servirán como apoyo para un mejor razonamiento del tema, asimismo determinar cómo surgen las autoridades encargadas de la inspección sobre el cabal cumplimiento de los contribuyentes respecto a sus obligaciones fiscales.

Comencemos por retomar algunos antecedentes históricos de cómo fue que nacieron los órganos encargados de vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así mismo de impartir la justicia en materia fiscal.

Remontémonos al 13 de diciembre de 1999, el Consejo de Estado francés celebró el segundo centenario de su creación, por Napoleón Bonaparte, quien solamente era Primer Cónsul y que posteriormente se convertiría en Emperador francés.

“Según el artículo 52 de la Constitución Consular, promulgada el 13 de diciembre de 1799, el Consejo de Estado estaba encargado de redactar los proyectos de ley así como los reglamentos de administración pública y de resolver las dificultades que surgen en materia administrativa. Así, estaba investido con una doble función: el dominio de la legislación, de la reglamentación, y de lo contencioso administrativo, como los consejeros bajo distintas denominaciones, que ya lo habían sido bajo la antigua monarquía

desde el siglo XIV hasta la Revolución de 1789, que ayudaban al Rey a legislar y/o reglamentar la impartición de justicia.”¹

Se debe a Francia, la determinación de lo Contencioso-Administrativo, ya que, por una disposición realizada en el año de 1801 los Tribunales de Justicia no podían intervenir en aquellas materias en que por cualquier concepto y título hubiese de hacerlo la Administración.

De Francia se importó a nuestra patria, siendo la Constitución de Bayona, ilegítima -como votada por quienes carecían de la representación de la Nación- el primer cuerpo legal que señala entre nosotros la existencia de lo Contencioso-Administrativo.

Según la Constitución antes citada, debía crearse un Consejo de Estado el que tendría además, de examinar los proyectos de leyes civiles y criminales. Además de los reglamentos generales de la Administración Pública, asimismo, teniendo conocimiento de las competencias de jurisdicción entre los cuerpos administrativos y judiciales y de la parte contenciosa de dicha Administración.

La ilegitimidad de la multicitada Constitución, se debe al hecho de no haber regido ni un solo día; y solo como antecedente que acredita haber sido importada de Francia la idea de lo Contencioso-Administrativo.

Por otro lado, los constituyentes mexicanos de 1824, tenían a la vista los textos de la Constitución de Cádiz (1812) en virtud de esto, solo se acoge el Consejo

¹AUTONOMÍA Y COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Tercera Reunión Nacional de Magistrados, diciembre 1994, Fideicomiso para Promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo.

de Estado, si bien, de manera insuficiente y no con la precisión relativa que había alcanzado ya la Constitución de Bayona. Los constituyentes de 1824 sufrieron de numerosas influencias, pero por ninguna de ellas se deciden con franqueza y son incapaces por ello de diseñar un sistema, no solo en lo orgánico de conocer cuáles son los Tribunales Federales, sino en lo sustancial de definir con precisión, cómo y cuándo deben dejar sentir su acción sobre el Estado.

Teodosio Lares, es el primero en intentar introducir el consejo de Estado, inspirado en el sistema francés. Lares promovió, en calidad de ministro de Hacienda, la expedición de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo y del Reglamento de la misma, ambos de 25 de mayo de 1853, mejor conocida como Ley Lares, en la que organizó la justicia administrativa, creando una sección de lo contencioso-administrativo compuesta por cinco Consejeros Abogados y un Secretario, todos nombrados por el Presidente de la República Mexicana.

La Ley Lares, separó en forma rígida los ámbitos de competencia de las autoridades administrativas y judiciales, y a estas últimas les prohibió conocer las cuestiones contenciosas administrativas.

El 20 de septiembre de 1853, al expedirse la Ley Orgánica de los Jurados y tribunales de Hacienda, se suprimieron los juzgados de distrito y los Tribunales de circuito, y se instituyeron los juzgados especiales de Hacienda de primera instancia dotados con una amplia competencia. Los Tribunales superiores de

Hacienda, que además, eran jueces de primera instancia para un limitado número de negocios, eran los tribunales de alzada para los asuntos resueltos por los citados juzgados de primera instancia. En caso de trascender a una tercera instancia la Suprema Corte de Justicia era el órgano competente.

La llamada Ley Lares, fue abrogada por la ley del 26 de noviembre de 1855, “Ignacio Vallarta, siendo Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo la inconstitucionalidad de la Ley Lares por considerarla violatoria de la división de poderes que recogía nuestra Constitución, porque la existencia de un Tribunal Administrativo implicaba la reunión de dos poderes en una sola persona: el Ejecutivo y el Judicial, en materia administrativa, en el presidente de la República.”² junto con todas las disposiciones creadas sobre administración de justicia desde 1852, por una ley expedida al término de la Revolución de Ayutla, el 25 de noviembre de 1855, cuando se creó la Ley de Administración de Justicia de los Tribunales de la Federación, y en ella se abolió a los fueros eclesiásticos en asuntos civiles y al militar en algunos casos exclusivos de la materia.

Por otro lado, son dos los aspectos fundamentales que deben observarse:

- 1.- La idea de establecer un contencioso de tipo francés y
- 2.- Las diversas posturas de la Constitución de 1857 respecto a la existencia de un Consejo de Estado de estilo europeo, así mismo, un Tribunal para decidir la competencia entre las autoridades administrativas y judiciales, dicho sea de

²MARGAINMANAUTOU Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, Editorial Porrúa, Novena Edición, México, 2000, p.64

paso, que esto no tuvo ninguna influencia posterior en la legislación, jurisprudencia y/o en la doctrina.

El 5 de febrero de 1857 fue jurada la Constitución Política de la República Mexicana. Este ordenamiento consagró en su artículo 50 el principio de separación de poderes. En el artículo 97 de ésta Constitución se señaló las atribuciones de los Tribunales de la Federación en las siguientes fracciones:

Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

- I. De todas las controversias que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales
- II. De las que versen sobre derecho marítimo
- III. De aquellas en las que la Federación fuere parte

La fracción primera fue reformada el 24 de mayo de 1884 estableciendo lo siguiente:

“De todas las controversias que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales, excepto en el caso de que la aplicación solo afecte intereses de particulares, pues entonces son competentes para conocer los Jueces y Tribunales locales del orden común de los Estados, del Distrito federal y Territorio de Baja California”.³

³RUIZ, Eduardo. *Curso de Derecho Constitucional y Administrativo*, Tomo II, Imprenta Tipográfica de la Secretaría de Fomento, México, 1888, pág. 275

De dicho precepto podemos observar, que se atribuyó a los Tribunales del Poder Judicial Federal el conocimiento de la jurisdicción administrativa. A partir de 1857, salvo el período del llamado segundo imperio, y hasta la década de los treinta, existió entre los estudios del derecho mexicano, la creencia de la eficiencia del sistema judicial para el trámite de la jurisdicción administrativa.

Algunos ilustres constitucionalistas, consideraban que acorde a la redacción del artículo 97fracción I de la Constitución de 1857, el órgano jurisdiccional sólo podría ser un tribunal del Poder Judicial Federal y el medio o vía, el juicio de amparo.

Otros juristas, tales como Antonio Jiménez, MargainManautou, José Miranda, entre otros, si bien aceptaban que los tribunales del Poder Judicial de la Federación eran los órganos competentes, creían que las controversias administrativas debían ser dirimidas por otro medio distinto del juicio de amparo.

Esta controversia fue resuelta hasta la creación de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, en la que se justificó la constitucionalidad de los Tribunales Contencioso-Administrativo.

Ignacio Vallarta sostenía, que era “imposible tramitar en juicio ordinario las impugnaciones de los actos administrativos que transgredieran leyes federales, sin necesidad de una legislación reglamentaria”⁴, aunque él mismo recomendó la necesidad de crearla. Para Vallarta, al igual que para Jacinto Pallares aunque éste con otro fundamento, era imposible que el poder administrativo

⁴ Vallarta, Ignacio L. Votos del C. Ignacio L. Vallarta en los negocios más notables, tomo III 5ta edición, México, Porrúa, 1989.

podiera crear un contencioso administrativo de tipo europeo, ya que el Poder Ejecutivo no podía asumir funciones jurisdiccionales, y si lo hacía violaría la Carta Magna.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y la legislación posterior a 1857, siguieron la tesis judicial, propuesta por Vallarta, utilizando como presupuesto el artículo 97, fracción I, en cuanto a la competencia de los Tribunales Federales para conocer de las controversias suscritas sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales.

En el año de 1684, durante el Segundo Imperio se presentó un segundo intento por introducir el contencioso administrativo según el modelo europeo. El decreto de 4 de diciembre del citado año creó un Consejo de Estado que, entre otras atribuciones tenía la de crear un Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Durante esta época (Segundo Imperio) la legislación mexicana tuvo grandes e importantes avances como: “la creación de la Ley sobre la Asamblea de Notables y sobre el Poder Ejecutivo, las bases para este nuevo Imperio creadas en 1863 y el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano de 1865. De éstos tres ordenamientos, surgieron leyes reglamentarias como la Ley Orgánica de la Administración Departamental Gubernativa, Ley Sobre Garantías Individuales, Ley Sobre lo Contencioso-Administrativo de Justicia de 1858, también se reorganizaron los tribunales y juzgados del Imperio y el Tribunal de Cuentas.”⁵

⁵AUTONOMIA Y COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.op.cit.

A principios del siglo XX, se establecieron diversos órganos especializados en materia fiscal, tales como la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta, creada el 21 de febrero de 1924, considerada como el primer antecedente de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925, que conocía de las reclamaciones creadas el 21 de mayo de 1926, promovidas tanto por los causantes como por las oficinas receptoras; el juicio de oposición de la Ley de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1927, promovido ante el Juzgado Federal de Distrito, el cual debía agotarse previamente a la interposición del juicio de amparo; el Jurado de Penas Fiscales creado por la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales creado el 15 de abril de 1924, derogado con la creación del Jurado Calificador de Infracciones Fiscales del 12 de mayo de 1926; y el Jurado de Revisión establecido en la Ley de Organización del Servicio de Justicia en Materia Fiscal para el Departamento del Distrito Federal el 11 de enero de 1929.

“En 1908, los autores del nuevo Código Federal de Procedimientos Civiles consideraron que el amparo en materia judicial era igual que la casación, la cual resultaba innecesaria y la suprimieron como recurso extraordinario, sin considerar que el amparo para su tradición, su estructura y textos constitucionales, es un medio de defensa para intereses privados, en tanto que la casación era un recurso abierto a todos los litigantes, por lo que suprimirlo

equivalía a negar a los intereses públicos el derecho de ser representados y a ocurrir buscando en la Suprema Corte de Justicia.”⁶

La creación de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, justificó plenamente la constitucionalidad de los Tribunales Contenciosos-Administrativos, debido a que en su exposición de motivos publicada el 31 de agosto de 1936, se consideró que la creación de esta Ley representaba el primer paso para la creación de Tribunales Administrativos dotados de autoridad para desempeñar con eficacia funciones de control de la administración activa en defensa y garantía de los derechos e intereses de los particulares.

Sus antecedentes fueron la Ley Orgánica de la Tesorería y la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales, así como, la Jurisprudencia y la Ley de Amparo, pero la problemática acontecida por la diversidad de leyes e instituciones creadas para el cobro de impuestos y multas ocasionó interferencias carentes de legalidad y utilidad práctica que afectaban a las autoridades judiciales y administrativas, así como, a los particulares.

Considerando que las autoridades fiscales tenían la facultad de cobrar contribuciones, era lógico que los particulares tuvieran la posibilidad de revisar esos cobros ante un órgano judicial competente, para lo cual existía en ese entonces, la vía de amparo, pero el Poder Ejecutivo de esa época -1936- consideró que esa revisión debía llevarse a cabo mediante un procedimiento judicial ordinario pero dejando abierta la vía de amparo lo que originaría una

⁶Iniciativa de Ley, Diario Oficial de la Federación del 31 de octubre de 1945.pp.10 y 11.

considerable reducción de trabajo de las autoridades judiciales ordinarias en materia tributaria.

En virtud de lo anterior, se justifica la creación del Tribunal Fiscal porque no se vulneraba la garantía de previo juicio del artículo 14 Constitucional que a la letra decía:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplen las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”⁷

Como se puede advertir, sus fallos estarían sujetos a la decisión absoluta de los Tribunales Federales en la vía de amparo, que concedía un recurso o medio de defensa para el particular ante una autoridad distinta de la judicial en un procedimiento distinto al amparo.

⁷Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917

Respecto al artículo 13 Constitucional el cual establecía:

“Nadie puede ser juzgado por las leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo, podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al Ejército. Cuando en un delito o falta del orden militar estuviese complicado un paisano, conocerá el caso la autoridad civil que corresponda.”⁸

Tampoco se violaba la garantía consagrada en él, puesto que el Tribunal no tenía la característica de Tribunal especial, al negársele capacidad para emitir fallos no sujetos al examen de ninguna autoridad, ya que existía la sujeción a los Tribunales Federales en vía de amparo.

Finalmente, se justificó su creación con base en el artículo 17 Constitucional: “Ninguna persona podrá hacerse juicio por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa

⁸Idem.

e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones. Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.”⁹

En virtud de lo anterior, el Tribunal no se encontraba sujeto a ninguna autoridad integrante del Poder Ejecutivo por lo cual, sus fallos eran dictados en representación de él por facultad expresa en la ley, consagrándose de esta manera una verdadera justicia administrativa, por consiguiente, la ejecución de los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación era llevada a cabo por la autoridad administrativa en virtud de que correspondería a ésta ejecutar los actos dictados por el Poder Ejecutivo.

Así, se consideró que el Tribunal tendría la función de reconocer la legalidad o declarar la nulidad de los actos administrativos, por lo que era un Tribunal de anulación conforme a la doctrina. El estudio de la anulación de los actos administrativos versaba sobre violaciones a la ley, competencia de autoridad, forma de aplicación, normas aplicadas o que debieron aplicarse en ese procedimiento y desvío de poder, entendiéndose este último, como el abandono de las reglas implícitas en una facultad discrecional concedida por la ley.

⁹Idem.

Al mismo tiempo, se establecieron plazos y términos tanto para los particulares, como para las autoridades administrativas, con el fin de cumplir con sus obligaciones y derechos, también se incluyó la posibilidad de ejercer el derecho a empleados y funcionarios -no solo a particulares- en materia de responsabilidad de los servidores públicos.

La materia fiscal de la que conocía el Tribunal, estaba conformada por devolución y negativas de impuestos, derechos y aprovechamientos, así como, de los procedimientos de cobro de los mismos.

La Ley de Justicia Fiscal tuvo como carácter distintivo, el que la revisión y anulación de las decisiones y procedimientos en materia tributaria, fueran de la competencia de un tribunal administrativo especializado. Desde esta época, se contempló como competencia del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, conocer de los juicios iniciados por la autoridad administrativa. Se creó el Juicio de Lesividad con la finalidad de que las autoridades administrativas pudieran revocar sus actos por haber sido dictados en forma ilegal, siempre y cuando el tribunal considerara la existencia de esa ilegalidad.

Se trataba de un tribunal situado en la esfera del Poder Ejecutivo encargado de resolver controversias administrativas, especialmente en materia fiscal, en un principio fue un tribunal de simple anulación, ya que inicialmente se limitó el efecto de sus fallos a la anulación del acto administrativo impugnado.

Las características procesales del Tribunal Fiscal de la Federación se podían sintetizar de la siguiente manera:

1. Era un órgano de competencia específica en materia fiscal
2. Fue diseñado como un órgano colegiado que actuaba en pleno y en salas, organizadas con un criterio de división del trabajo
3. Las pretensiones deducidas ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se planteaban ante el juicio de anulación y se regularon de acuerdo con los lineamientos del recurso por el exceso de poder que se tramita ante el Consejo de Estado francés¹⁰
4. El procedimiento establecido era de tipo sumario y no requería para su iniciación de la garantía del interés fiscal
5. Contra las sentencias del Tribunal Fiscal procedía el juicio de amparo si eran desfavorables a los particulares, pero las autoridades no podían impugnarlas en forma alguna, ya que el recurso de súplica fue suprimido por la reforma constitucional de 1934.

Se determinó que los fallos dictados por el Tribunal serían en caso procedente, de nulidad en dos formas:

- 1) Declarativa; en casos de oposición y de instancia de la Secretaría de Hacienda.
- 2) Condenatoria; en casos de negativa de devolución de impuestos, sin que por ésta forma de nulidad se estableciera un mandamiento dirigido a obtener la ejecución del fallo por ser ésta una facultad exclusiva del Poder Judicial, mediante el juicio de amparo, en el que ya no se discutiría el criterio del

¹⁰LEY DE JUSTICIA FISCAL, Artículo 14

Tribunal, sino la posibilidad material o jurídica de la ejecución del fallo.

El Pleno del Tribunal Fiscal, quedó facultado para dictar jurisprudencia en los casos en que existiera contradicción de criterios entre las Salas, sin perjuicio de que quedara firme el criterio dictado en cada caso concreto y solo en el caso de criterios contradictorios a la jurisprudencia procedería el recurso de queja únicamente para determinar, si existió violación a dicha jurisprudencia, en estos casos el Pleno podía revocar el fallo, excepto cuando se comprobará que debía subsistir éste, o bien, cuando el Pleno decidiera modificar la jurisprudencia.

En un principio el Tribunal Fiscal de la Federación, tenía competencia exclusiva sobre materia fiscal, pero a causa de las diversa reformas, su competencia se ha ido ampliando para estar en posibilidad de conocer de otros asuntos de naturaleza exclusivamente administrativa.

La Ley de Justicia Fiscal, que entró en vigor el 1º de enero de 1937, contó con una reforma del 19 de abril de 1937, poco después tuvo una iniciativa de reforma del 16 de noviembre de 1937, la cual consideraba ineficaz la labor del Tribunal, por lo que proyectaba la creación de Juzgados de Distrito en materia fiscal, con jurisdicción en toda la República y establecidos en las entidades federativas con base a lo que el Presupuesto Federal permitiera hasta su abrogación de 1938.

1.2. CÓDIGO FISCAL DE 1938.

Con la creación de este Código Fiscal se derogó la Ley de Justicia Fiscal de 1936, toda vez que se incluyeron todas las normas que ésta establecía, con algunas modificaciones importantes para el avance de esta materia.

Este Código fue publicado en el Diario Oficial de la Federación para entrar en vigor el 1º de enero de 1939, y su primera reforma fue mediante decreto del 31 de diciembre de 1946, para incluir como parte en el juicio de nulidad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público independientemente de tener el cargo del actor o demandada en el juicio, para proteger el interés de la Federación, por conducto de la Procuraduría Fiscal. Este Código sufrió cinco reformas más, la del 30 de diciembre de 1948.

En 1951 se reformó nuevamente el Código para otorgar entre otras cosas, oportunidad al particular de promover la fijación de jurisprudencia en los casos de las sentencias contradictorias ante el Pleno del Tribunal. A finales del año de 1952 el Ejecutivo formuló una iniciativa de reforma sobre leyes que crearon recursos de revisión ante la Suprema Corte en contra de las sentencias del Tribunal Fiscal en materias federal y del Distrito Federal para ampliar a quince días el plazo para interponer recursos, el 30 de diciembre de 1961 nuevamente el Código sufre una reforma para incluir la posibilidad de impugnar las sentencias del Tribunal ante la Suprema Corte, y finalmente en la reforma de 1966 se amplió la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

Dentro del Código de este año encontramos un artículo interesante, que habla sobre las garantías que pueden ser ofrecidas cuando estamos frente a la figura

del aseguramiento de bienes, se trata del artículo 188, el cual prescribía lo siguiente:

“La interposición de la demanda en los juicios de oposición, no suspenderá la ejecución de la resolución impugnada, sino cuando el actor asegure el interés fiscal, a satisfacción del Tribunal, en los términos del artículo 12.

Si se autoriza el embargo precautorio, el Tribunal Fiscal comunicará su resolución a la correspondiente autoridad ejecutora para que ésta proceda a practicar el secuestro. Cuando la oposición se interponga contra un cobro que por su cuantía pueda afectar el equilibrio del presupuesto, el tribunal ordenará que se constituya depósito en la Tesorería”.¹¹

En el anterior precepto encontramos un elemento importante por conocer para el otorgamiento de la suspensión de la ejecución, el cual consistía en asegurar el interés fiscal, de conformidad con el artículo 12 del multicitado ordenamiento legal, el cual señalaba:

“En materia fiscal, así como en los casos de contratos administrativos, autorizaciones, permisos y concesiones, serán admisibles para asegurar los intereses del erario, por el orden de su enumeración y de acuerdo con las leyes especiales, las siguientes garantías:

¹¹Código Fiscal de la Federación, publicado el 31 de diciembre de 1938.

I.- Pago bajo protesta

II.- Depósito en dinero

III.-Fianza de compañía autorizada

IV.- Prenda o hipoteca

V.-Secuestro convencional en la vía administrativa, de negociaciones o de bienes raíces previamente valuados ante la oficina fiscal que deba calificar la garantía

VI.- Fianza de persona física o moral que acredite en forma fehaciente su idoneidad y solvencia y se meta expresamente al procedimiento administrativo de ejecución. En todo caso, deberá tener bienes raíces inscritos en el registro de la Propiedad y de un valor que garantice suficientemente las obligaciones que contraiga.

Será facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de sus dependencias, fijar el monto y calificar las garantía que hayan de otorgar los particulares a favor del Gobierno federal”.¹²

De la anterior transcripción, se aprecia que se tenían contempladas seis formas de otorgar garantía, con la finalidad de satisfacer el interés general, y todas ellas con una singularidad, en cuanto a la fijación del monto y calificación de la garantía, las cuales estaban a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito

¹²Idem.

Público, como facultad expresa en la propia ley, es decir, no estaba a juicio del juzgador la cuantificación de la garantía, como consecuencia de la carencia de elementos suficientes para tal efecto.

Por lo que se refiere al artículo 189 del Código en cita, tal precepto contemplaba únicamente dos formas de excepción en el otorgamiento de garantía para obtener la suspensión de la ejecución, el cual a la letra señalaba:

“No será accesorio el aseguramiento del interés fiscal:

I.- Cuando el acto acredite, a juicio del tribunal estar en notoria insolvencia, y

II.- Cuando el interés fiscal esté ya garantizado ante la autoridad administrativa.”¹³

Podemos observar la anomalía de la Ley de 1938, la cual contempla una fracción, señalando como excepción al aseguramiento del interés fiscal, que el actor acredite estar en notoria insolvencia, sin establecer cuales son los elementos que el juzgador debía tomar en cuenta para valorar y determinar sobre la solvencia o capacidad del enjuiciado para poder otorgar la misma y así satisfacer el interés fiscal.

En lo relacionado a los artículos 190 y 191 del multicitado Código, en ellos se contemplaba el derecho de la autoridad fiscal para ser llamada a juicio con el fin

¹³Idem.

de defender sus intereses y derechos respecto del interés fiscal en controversia, dichos preceptos expresaban lo siguiente:

“Artículo 190.- Cuando se solicite que se suspenda la ejecución de la resolución impugnada, admitida la demanda se enviará copia de ella a la autoridad respectiva para que informe dentro de las setenta y dos horas sobre el monto del interés fiscal y sobre si existe o no garantía presentada por el actor.

Recibida la solicitud de informes, la autoridad fiscal suspenderá provisionalmente sus procedimientos, durante el término de quince días.

Si la autoridad fiscal no informa dentro del plazo anterior, se presumirá que son ciertos los hechos que al respecto afirme el actor.

Recibido el informe o transcurrido el plazo referido, el tribunal, dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes, determinará si debe o no presentar la garantía y, en su caso, cual debe ser ésta.

Artículo 191.- Si transcurriere el término de quince días a que se refiere el artículo anterior sin que el interesado haya constituido la garantía a que se refiere el artículo anterior sin que el interesado haya constituido la garantía, la autoridad fiscal podrá continuar los

procedimientos. La garantía podrá presentar con posterioridad, pero entonces sólo se dejarán sin efecto los procedimientos de ejecución si el interesado acredita haber cubierto los gastos que con ella se originaron”.¹⁴

Ahora bien, respecto al artículo 190, se aprecia claramente que ya figuraba la suspensión provisional de la ejecución como medida cautelar, siempre que la autoridad rindiera su informe respecto de la solicitud elaborada, así de esta manera el Tribunal tendría elementos suficientes para resolver sobre la garantía y en consecuencia de la suspensión de la ejecución.

Por lo que se refiere al artículo 191, éste preveía un supuesto para el caso de incumplimiento, respecto al otorgamiento de la garantía solicitada, por parte del interesado o de cumplimiento extemporáneo; es decir, si el actor no presentaba la garantía requerida, no afectaba en nada el procedimiento, simplemente no se otorgaba la suspensión solicitada por el actor, pero si posteriormente el actor acreditaba que existía garantía para suspender el acto reclamado tendría que pagar por los daños y perjuicios que haya originado el no presentar la garantía a tiempo.

1.3. CÓDIGO FISCAL DE 1967.

En el año de 1967, se creó un nuevo Código Fiscal de la Federación con las mismas consideraciones que el anterior, sólo que perfeccionando las formalidades del contencioso-administrativo, los siguientes son solo algunos

¹⁴Idem.

ejemplos de lo que se anexó en dicho Código: Se estableció por primera vez la prohibición de la gestión de negocios y los escritos presentados al Tribunal debían ser firmados por quienes los formulaban o por sus representantes legalmente autorizados para ese efecto, en cuanto a la regulación del procedimiento contencioso, se estableció que la autoridad no podría cambiar los fundamentos de derecho de la resolución impugnada en su contestación, dado que eso implicaba un estado de indefensión para el particular, en cuanto a la organización del Tribunal, se creó el recurso de queja en contra de las sentencias dictadas por las Salas.

Este Código, tuvo reformas al siguiente año para incluir en las sentencias impugnables ante el Pleno del Tribunal, aquellas que decretaran o negaran el sobreseimiento del juicio, así como, para incluir al Jefe del Departamento del Distrito Federal como autoridad facultada para promover el recurso de revisión.

Durante la vigencia de éste Código, existieron diversas modificaciones a las normas establecidas para el procedimiento llevado ante las propias autoridades administrativas, sin mayor afectación del procedimiento contencioso-administrativo hasta 1977, año en el que se estableció como requisito de la demanda, anexar copia de ésta con sus anexos para el titular de la autoridad demandada, ya que les resultaba difícil obtener la información necesaria para contestar la demanda en tiempo. Con la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación creada en 1978, fue necesario reformar el Código fiscal para adecuar ambos ordenamientos (Código Fiscal de la Federación y Ley Orgánica

del Tribunal Fiscal) respecto de la regulación del juicio contencioso-administrativo.

Para 1980, se modificó el Código para regular las notificaciones personales a las autoridades en los casos del recurso de revisión. La última reforma de éste Código Fiscal fue en 1981, para ampliar el plazo de interposición del recurso de queja a quince días, así como para suprimir al Jefe del Departamento del Distrito Federal como autoridad demandada debido a que los asuntos fiscales de dicho Departamento Administrativo eran competencia del recién creado Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

1.4. CÓDIGO FISCAL DE 1981.

Para diciembre de 1981, se crea un nuevo Código Fiscal de la Federación con la finalidad principal de reunir en este ordenamiento todas las disposiciones generales aplicables a las diversas leyes fiscales ya establecidas. Se crean entre muchas otras cosas, la figura de la negativa ficta, se establecieron por primera vez los delitos fiscales y se estructuró el mecanismo del embargo, se establecieron el incidente de nulidad de notificaciones, la ampliación de la demanda en los casos de negativa ficta, se estableció también el cierre de instrucción del juicio una vez que hubieran sido desahogadas todas las cuestiones de ésta etapa para turnar el expediente a proyecto de sentencia, se otorgó la posibilidad a la autoridad de allanarse a las pretensiones del demandante hasta antes de cerrar la instrucción del juicio, etc.

Este Código entró en vigor hasta el 1º de enero de 1983, y sólo su capítulo VI del Procedimiento Contencioso Administrativo, entró en vigor hasta el 1º de abril de ese mismo año.

En materia de incidentes, se eliminó el de nulidad de notificaciones por establecerse como causal en el juicio contra el propio acto administrativo la nulidad de su notificación. En el incidente de suspensión de la ejecución, se amplió su plazo de interposición a fin de que el particular pudiera promoverlo aún cuando se encontrara pendiente de resolución el juicio de amparo interpuesto.

Para 1990, se suprimió la posibilidad de subsanar o corregir una demanda irregular por lo que al no cumplir ésta con los requisitos establecidos en los artículos 208 y 209, se tenía por desechada o por no interpuesta la demanda, ya que se consideró que los particulares tenían tiempo suficiente para elaborar su demanda. La reforma de 1993 modifica la jurisdicción territorial para conocer ahora de los asuntos, dependiendo del domicilio del particular, en 1995 se estableció la prevención por requisitos formales en la demanda, por lo que con esta reforma se devuelve a los artículos 208 y 209 del Código, el estricto apego a la Constitución. Para 1996 las reformas formales en el contencioso-administrativo establecen la posibilidad de hacer valer conceptos de impugnación en la demanda de nulidad; y es hasta el año 2000, que el Código Fiscal de la Federación sufre una nueva reforma modificando ciertos artículos y adicionando nuevos.

En el año 2009, hubo una reforma a varias disposiciones del Código Fiscal de la Federación, entre ellas al artículo 40 del precepto mencionado, según lo señalado en la exposición de motivos:

“(REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 7 DE DICIEMBRE DE 2009)

Artículo 40.- Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán aplicar como medidas de apremio, las siguientes:

I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DE LA PRESENTE FRACCION, VEASE TRANSITORIO UNICO DEL DECRETO QUE MODIFICA EL CODIGO.

(REFORMADA, D.O.F. 7 DE DICIEMBRE DE 2009)

III. Decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente.

Para los efectos de esta fracción, la autoridad que practique el aseguramiento precautorio deberá levantar acta circunstanciada en la que precise de qué manera el contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, y deberá

observar en todo momento las disposiciones contenidas en la Sección II del Capítulo III, Título V de este Código.

N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DE LA PRESENTE FRACCION, VEASE TRANSITORIO UNICO DEL DECRETO QUE MODIFICA EL CODIGO.

(ADICIONADA, D.O.F. 7 DE DICIEMBRE DE 2009)

IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

(ADICIONADO, D.O.F. 15 DE DICIEMBRE DE 1995)

Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRESENTE PARRAFO, VEASE TRANSITORIO UNICO DEL DECRETO QUE MODIFICA EL CODIGO.

(ADICIONADO, D.O.F. 7 DE DICIEMBRE DE 2009)

El apoyo a que se refiere el párrafo anterior, consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilicen para el desempeño de las actividades de los contribuyentes,

para estar en posibilidad de iniciar el acto de fiscalización o continuar el mismo; así como en brindar la seguridad necesaria a los visitantes.

(ADICIONADO, D.O.F. 15 DE DICIEMBRE DE 1995)

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.

N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRESENTE ARTICULO,

(REFORMADO, D.O.F. 7 DE DICIEMBRE DE 2009)¹⁵

Como se puede observar, el artículo sometido a estudio en la presente tesis, las medidas de apremio contenidas en dicho precepto no habían sufrido reformas hasta antes de la última reforma de 2009, es decir no habían sido modificadas desde 1995, contempladas como únicas medidas de apremio la multa, el auxilio de la fuerza pública y la consignación por desobediencia de un mandato legítimo de autoridad, hasta que en el año 2009, el legislador considero necesario adicionar una nueva medida de apremio, llamada aseguramiento precautorio, la cual es acorde a la realidad social imperante en este momento.

¹⁵ Exposición de motivos de la reforma del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación”

La figura del aseguramiento precautorio contemplado en el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación fue adicionada por el legislador en virtud de que el artículo había perdido eficacia para lograr que los contribuyentes acataran las determinaciones de la autoridad fiscal, es decir, las medidas de apremio existentes no resultaban suficientes, obstruyendo de forma sistemática y reiterada el ejercicio de las mismas, ya que los contribuyentes preferían pagar en muchas de las ocasiones las multas, antes que acatar las determinaciones señaladas.

La exposición de motivos que dio origen al artículo 40, señaló como medida de apremio el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente, como consecuencia de la realización por parte del contribuyente de determinadas conductas, con el fin de garantizar el debido ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, como puede observarse:

“ ...

Exposición de motivos Código Fiscal de la Federación

...

Adicionalmente, a fin de facilitar la determinación y cobro de los créditos fiscales, en los casos en los cuales los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, se oponen y obstaculizan el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales e imposibilitan con ello que éstas tengan acceso a la contabilidad del contribuyente, se propone incluir como medida de apremio el

aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación del contribuyente.

Asimismo, se propone especificar el alcance al uso de la fuerza pública como medida de apremio.

...¹⁶

Esta situación fue avalada por el Congreso de la Unión, pues en el dictamen de la Cámara de Diputados se observa lo siguiente:

“...

Facultades de comprobación

...

Aseguramiento precautorio de los bienes o negociación

Se coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal en lo concerniente a facilitar la determinación y cobro de los créditos fiscales en aquellos casos en los que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales e imposibiliten con ello que estas últimas tengan acceso a la contabilidad del contribuyente.

No pasa desapercibido, para esta comisión que la propuesta del Ejecutivo Federal se enmarca dentro de los límites que para el efecto establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que las medidas en materia de cateo y de visita domiciliaria son dos procedimientos distintos, que incluso se sujetan a reglas particulares en

¹⁶Idem

términos del referido artículo 14 constitucional y si bien es cierto que la visita domiciliaria debe ajustarse a las reglas del cateo, se debe tener en cuenta que la principal distinción es que ésta puede ser realizada por la autoridad administrativa para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, sin que sea necesario que exista mandamiento judicial.

...

En este sentido, se destaca que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha reconocido que las medidas de apremio resultan procedentes al buscar hacer efectivo el imperio de las autoridades judiciales para que se obedezcan sus determinaciones, de lo anterior se deduce que al aplicar las autoridades fiscales no violentan las garantías de legalidad en contra de los particulares, en virtud de existir un interés público que se pretende tutelar a través de las mismas, que en este caso es el cumplimiento de las obligaciones fiscales ante la oposición u obstaculización del inicio o desarrollo de la revisión, situación que es acorde con la tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada con número de registro 282254, bajo el rubro “APREMIO, MEDIDAS DE”, así como con el criterio emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada con número de registro 345295, cuyo rubro dice “MEDIDAS DE APREMIO”.

Por otra parte, se propone reformar el artículo 40 del Código Tributario, para establecer la forma en que las autoridades fiscales podrán hacer uso de las medidas de apremio con el propósito de que los

contribuyentes tengan conocimiento adecuado de dichas medidas, así como para precisar el texto de dicho precepto.

...”¹⁷

En base a lo establecido, en la exposición de motivos, la finalidad de establecer como medida de apremio el aseguramiento precautorio, es el permitir a las autoridades fiscales el desarrollo de las facultades de comprobación cuando los contribuyentes se opongan u obstaculicen la realización de las mismas, como por ejemplo que en el procedimiento administrativo de visita domiciliaria no pueda comenzar debido a las acciones evasivas del contribuyente, de esta manera la manera preventiva sería acorde con los principios de audiencia, seguridad jurídica porque existe proporcionalidad y coherencia con el objeto pues mediante el aseguramiento puede descubrirse el estado fiscal del sujeto obligado.

Es por ello, que en el presente estudio se analizará si realmente en el ejercicio de sus facultades de comprobación la autoridad fiscal al aplicar el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación verdaderamente se ajusta al motivo de porque se reformó, es decir si se aplica como una medida de apremio o como se aplica lo establecido en el artículo 145-A de la Ley en comento.

¹⁷Idem

CAPITULO II

2.1. CONCEPTOS Y DEFINICIONES

En el presente capítulo se establecerán varias definiciones y conceptos, mismos que se enlistarán a continuación, para una mejor comprensión de lo que se hablará en los próximos capítulos.

2.1.1. “Aseguramiento.- Medida cautelar judicial adoptada por el juez para el aseguramiento de los bienes objetos del *litigio*, y sobre cuya administración recae la intervención judicial.”¹⁸

2.2.2. “Medida Cautelar.- Es una diligencia precautoria excepcional, que tiende a modificar el estado de hecho o de derecho existente antes de la petición de su dictado, medida que se traduce de la orden de que cese una actividad contraria a derecho o de que retrotraigan las resultas consumadas de un proceder antijurídico.”¹⁹

2.2.3. “Bienes.- Un bien es un objeto material o servicio inmaterial cuyo uso produce cierta satisfacción de un deseo o necesidad.”²⁰

Los bienes puede ser **bienes libres** (o ilimitados) cuyo acceso no es excluible y están disponibles en cantidades arbitrariamente grandes o **bienes económicos** (o escasos) que en general existen en cantidades limitadas y su asignación

¹⁸ Sánchez Piña, José de Jesús, *Nociones de derecho Fiscal*, México, 5ta Edición, 1989.

¹⁹ Alsina, Hugo, *Tratado Teórico-Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Tomo V, Ejecución Forzada y Medidas Precautorias, 2ª Edición, Ediar, Buenos Aires, 1962, p. 449.

²⁰ www.vlex.com/tags/aseguramiento-de-bienes-litigiosos-13128.com

sigue algún tipo de procedimiento económico (mercado, racionamiento, reparto,...). Un ejemplo de bien libre, sería el aire que se respira, que de hecho es necesario pero muy abundante, y por tanto no es susceptible de asignación mediante procedimientos económicos. Los productos sujetos a precio o condiciones restringidas de acceso, son ejemplos de bienes económicos.

Los bienes también pueden ser muebles (**transables**) e inmuebles (**no transables**):

Ejemplo de bienes muebles transables, son aquellos con los cuales se puede comerciar o hacer intercambios en el entorno nacional e internacional. Ejemplos de bienes transables serían libros, zapatos, maquinaria, etc.

- o Y un ejemplo de bienes inmuebles no transables, sólo pueden consumirse o utilizarse en la economía en la que se producen; ya sea por el coste del transporte, por barreras a la entrada y salida de éstos, por ejemplo, impuestos (aranceles) o por imposibilidad física del traslado. Ejemplos de bienes no transables son algunos tipos de servicios o las casas, pues éstas se construyen en un país dado y aunque exista más demanda por ellas en otro lugar del mundo, una casa no podrá ser exportada o enviada al exterior.”²¹

Los **bienes muebles**,son aquellos con los cuales se puede comerciar o hacer intercambios en el entorno nacional e internacional. Ejemplos de bienes transables serían libros, zapatos maquinaria, etc.

²¹Idem.

Los **bienes inmuebles** sólo pueden consumirse o utilizarse en la economía en la que se producen; ya sea por el coste del transporte, por barreras a la entrada y salida de éstos, por ejemplo, impuestos (aranceles) o por imposibilidad física del traslado. Ejemplos de bienes no transables son algunos tipos de servicios o las casas, pues éstas se construyen en un país dado y aunque exista más demanda por ellas en otro lugar del mundo, una casa no podrá ser exportada o enviada al exterior.

2.2.4. “Embargo.- Es la declaración judicial por la que se afectan (reservan) determinados bienes o derechos de contenido o valor económico, para hacer cumplir sobre ellos una obligación pecuniaria ya declarada (embargo ejecutivo) o que previsiblemente se va a declarar en una sentencia (embargo preventivo).

Ante la posibilidad de que el obligado al pago de la obligación pecuniaria se oponga al cumplimiento de la condena, las autoridades judiciales tienen la potestad de ordenar el embargo de sus bienes presentes o futuros con la finalidad de hacer frente a los pagos. En el caso de bienes no monetarios, se deberán liquidar previamente mediante subasta pública.”²²

“Otra definición de Embargo.- Retención de bienes ordenada por la autoridad judicial o administrativa a consecuencia de una deuda o de un delito o falta para asegurar el pago de aquella o la responsabilidad que se pudiere haber contraído.”²³

²² Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1980

²³ www.deconceptos.com/ciencias-juridicas/embargo

2.2.5. “Apremio.- Proviene del latín “premer” que quiere decir oprimir, apretar, de ahí que pueda afirmarse que la medida de apremio tiene como finalidad compeler a una persona para que realice un acto.”²⁴

2.2.6. Autoridad.- Eduardo J. Courter define a la autoridad como “la potestad atribuida a los agentes del poder Público en razón de su propia investidura.

El término autoridad tiene origen romano y era comúnmente concebido como parte de una trilogía que incluía la religión y la tradición. El vocablo autoridad proviene del latín *auctoritas* que proviene del verbo *augure* que significa aumentar ²⁵

En este primer significado, se considera que los que están en posición de la autoridad hacen cumplir, confirman o sancionan una línea de acción o de pensamiento

Dada su etimología la palabra autoridad, proviene como ya se mencionó anteriormente, proviene del latín AUCTORITAS, ATIS: “ascendencia”, “potestad”, y de AUTOR: “hacedor”, “creador”, “autor”.

Para los juristas, la palabra autoridad contiene una carga de significados como lo es la investidura de facultades o funciones o la persona que goza o le es atribuida, fuerza, ascendencia u obligatoriedad y extensivamente la expresión se utiliza para designar a los individuos u órganos que participan en el poder público.

²⁴ Porras y López, Armando. Derecho Procesal Fiscal. México. Textos Universitarios.1974.

²⁵ www.jurídicas.unam.mx

Eduardo Pallares, en su diccionario de derecho procesal civil define a la autoridad como se señala a continuación: “Este vocablo tiene las siguientes acepciones:

- a) La fuerza jurídica que dimana de la ley o la costumbre;
- b) La fuerza lógica o científica que tienen las doctrinas de los jurisconsultos;
- c) La facultad o potestad de que goza una personas para hacer una cosas u ordenar algo;
- d) Las personas o persona quienes residen en el poder Público;
- e) La potestad que tiene una personas sobre otra, como el padre sobre el hijo, el tutor sobre el pupilo, etc;

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, no ha sido del todo clara en el concepto de autoridad, tan es así que en sus ejecutorias hay contradicciones y errores. La principal tesis que se ha encontrado, es la que a continuación se señala:

“Por autoridad debe entenderse a toda persona que disponga de la fuerza pública, en virtud de circunstancias legales o de hecho; y no basta que ejerza funciones públicas, sino que es necesario que sus actos lleven el imperio inherente a la facultad de obrar. (Tomo XXIII, p. 134)”²⁶

²⁶ www.supremacortedejusticiadelanacion.com

Como puede leerse, en lo antes transcrito en concepto que da la Suprema Corte de justicia de la nación, es ambiguo, no es claro e inclusive es hasta un poco “autoritario”.

Eduardo Pallares, da su percepción de la definición de autoridad elaborada por la Corte y señala lo siguiente:

“Esta tesis hay dos cosas importantes una consistente en que se consideran como autoridades a las de “hechos” y no sólo a las de “derecho”, es decir, a las que ejercer el poder público sin haber sido nombradas o establecidas de acuerdo con la Ley. Esto tiene gran importancia práctica, que ha sido reconocido en otra ejecutoria porque si sólo se estimase el amparo contra las autoridades legalmente constituidas, los particulares quedarían indefensos respecto a los atropellos cometidos por las de hecho, con lo cual se restaría gran parte de su eficacia y valor social y público. En un país como México resulta absurdo pretender que sólo sea la autoridad la que pueda demostrar que ha sido nombrada con el debido respecto a las normas jurídicas la ejecutoria agrega que no basta que una personas ejerza sus funciones públicas para que deba ser considerado como autoridad; es necesario, además que sus datos “lleven el imperio inherente de la facultad de obrar”. O sea a la facultada de disponer de la fuerza pública para hacer cumplir sus determinaciones a través de mandatos de coerción pero es falso que sólo deba considerarse como autoridad a quien hacer uso de la fuerza pública. Carecen de esta prerrogativa

instituciones tan importantes como las cámaras legisladoras; a quien nadie les pueda negar el carácter de autoridades.”²⁷

Ignacio Burgoa da como concepto de autoridad: “...es el órgano estatal, investido de facultades de decisión o ejecución, cuyo desempeño conjunto o separado, produce una creación, una extinción de situaciones en general, jurídicas o fácticas, dadas dentro del Estado, o su alteración, todo ello en forma imperativa.”²⁸

Para **Carnelutti**, “la autoridad es la persona que goza de potestad jurídica y entiende por tal el poder de mano para la tutela de un interés ajeno.”²⁹

Por otra parte, el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que:

“La administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la federación que estarán a cargo de las secretarías de estado y departamentos administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del ejecutivo federal en su operación. Las leyes determinaran las relaciones entre las

²⁷ www.catarina.udlap.mx/u-dl-a/tales/documentos/ledi/borja-s-h/capitulo3.pdf.

²⁸ Burgoa O. Ignacio. El Juicio de amparo. México, Porrúa, 1998

²⁹ Carnelutti, Francesco. Como Nace el Derecho.

entidades paraestatales y el ejecutivo federal, o entre estas y las secretarías de estado y departamentos administrativos.”³⁰

Es virtud de la definición que nos da la Constitución respecto a la administración pública, podemos definir a la autoridad administrativa como “la encargada del funcionamiento, mantenimiento, designación y supervisión de la administración pública.”³¹

Ahora, definamos la **Administración Jurisdiccional**, es la encargada de dirimir las controversias del orden judicial entre los particulares o un particular y el estado, a través de la aplicación de las leyes al caso concreto. El artículo 94 de la Constitución señala quien es la autoridad jurisdiccional, el cual señala a la letra:

“**Artículo 94.-** Se deposita el ejercicio del poder judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.”³²

La administración, vigilancia y disciplina del Poder Judicial de la Federación con excepción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estarán a cargo del Consejo de la Judicatura Federal en los términos que, conforme a las bases que señala esta constitución, establezcan las leyes.

³⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

³¹ Idem

³² Idem

La suprema Corte de Justicia de la Nación se compondrá de once ministros y funcionara en Pleno o en Salas.

El Consejo de la Judicatura Federal determinará el número, división en circuitos, competencia territorial y, en su caso, especializados por materia de los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y de los Juzgados de Distrito.

Ahora bien, el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, establece la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público, de aportar recursos económicos para que el Estado pueda llevar a cabo sus fines.

Sin embargo, a pesar de que por mandato constitucional, los ciudadanos mexicanos debemos dar cumplimiento a las disposiciones fiscales, existen casos en los que la autoridad fiscal actúa arbitrariamente, justificándose, en la supuesta obstaculización u oposición de los contribuyentes para la comprobación de sus ejercicios fiscales.

Esto es así, ya que las autoridades fiscales, sean judiciales o no, con el “objetivo” de mantener el orden y asegurar el debido cumplimiento de sus resoluciones, se encuentran facultadas por la Ley para imponer medidas o correcciones disciplinarias o medidas de apremio, las cuales solo afectan en la esfera jurídica de las personas a quienes vayan dirigidas.

Es decir, mediante el uso de dichas medidas se obligará a los contribuyentes infractores a que cumpla con sus obligaciones fiscales.

El Poder Legislativo estableció dichas medidas de apremio, contempladas en este caso en el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, atendiendo exclusivamente a la conducta infractora del contribuyente en aras de proteger y garantizar el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Es importante, mencionar, para un mejor entendimiento, que apremio proviene del latín “premer” que quiere decir oprimir, apretar, de ahí que la medida de apremio tiene como finalidad compeler a una persona para que realice un acto.

Las medidas de apremio, están dentro del conjunto de instrumentos jurídicos a través de los cuales se pretende que los particulares acaten de manera coercitiva las determinaciones de la autoridad, y en algunas ocasiones está permitido hacer uso de la coacción para que la autoridad pueda conseguir, a como de lugar, el cumplimiento de su objetivo.

Las medidas de apremio nacen, porque en muchas ocasiones los particulares no cumplen con sus obligaciones fiscales, pues de otra manera las determinaciones de la autoridad terminarían sin tener aplicación.

Las medidas de apremio, son actos destinados directamente a restringir la esfera jurídica de los particulares de manera provisional, imponiendo a éstos obligaciones ante una, /en muchas ocasiones), supuesta conducta rebelde o evasora, por lo que una vez que se tenga la certeza de que el particular ha cumplido con las determinaciones impuestas por la Ley, dichas medidas

dejaran de surtir efectos, permitiendo al contribuyente establecer las cosas al estado que guardaban antes de la medida impuesta.

“Las medidas de apremio son facultades coercitivas otorgadas a las autoridades para obtener el eficaz e inmediato cumplimiento de las determinaciones de la autoridad de forma provisional”³³.

La aplicación de las medidas de apremio deriva de la Ley, en el caso del estudio de la presente tesis, del Código Fiscal de la Federación, y en consecuencia inmediata de la resistencia o incumplimiento injustificado por parte del obligado a cumplir la prevención, con mayor razón si se trata de normas que afectan directamente el interés público, ya que tienen por objeto hacer efectiva y expedita las facultades de comprobación y determinación de impuestos por parte de la autoridad fiscal.

Las medidas de apremio, constituyen un acto de autoridad que pueden causar perjuicio en la esfera del gobernado, afectando alguno de sus derechos subjetivos o intereses jurídicos, y ésto depende de la conducta del contribuyente, ya que su aplicación está sujeta a la garantía de fundamentación y motivación consagrada en el artículo 16 constitucional.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido un criterio consistente en que como requisito mínimo para la imposición de las medidas de apremio, es necesario que haya un apercibimiento antes, para que

³³ Carnelutti, Francesco, *Cómo se hace un Proceso*, trad. de Santiago SentisMelendo, Editorial EJE, Buenos Aires, 1965, p. 85.

las mismas posean toda la legalidad para su aplicación, por lo que de no hacerlo así, se estaría violando la garantía de audiencia de los gobernados.

Hablando de apercibimiento, mencionemos que es “una prevención especial de la autoridad hacia las personas a quien va dirigido el mandamiento, que especifica hacer o dejar de hacer algo que debe cumplirse, que se puede decir que es una advertencia que conmina respecto de una futura sanción, la cual se puede aplicar en caso de cumplimiento.”³⁴

Ahora bien, de acuerdo a la obligación contenida en el artículo 31 fracción IV constitucional, las autoridades fiscales están facultadas para imponer las medidas disciplinarias que considere convenientes, cuando sus atribuciones de comprobación se vean limitadas, ya sea por el incumplimiento de las normas de los propios contribuyentes o cuando por voluntad expresa impidan el ejercicio de ejercer sus facultades.

El artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, establece varias medidas de apremio, mismas que se aplican en el caso de que los contribuyentes responsables solidarios o terceros relacionados, obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, las cuales consisten en:

2.2.7. “Auxilio de la Fuerza Pública.- Esta situación aplica cuando las autoridades fiscales expidan una orden y la persona a la que está dirigida dicha orden opone resistencia para que sea llevada a cabo (por ejemplo visita

³⁴ Delgadillo Gutierrez, Humberto. Principios de Derecho Tributario. México, Limusa, 1996.

domiciliaria), la autoridad puede ordenar que la policía preste sus servicios para llevar a cabo el cumplimiento de la orden.”³⁵

2.2.8. “Multa.- Cuando los responsables solidarios o terceros relacionados, obstaculicen físicamente el inicio desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ésta puede imponer una multa, misma que debe ser precedida por un apercibimiento, consistente en que si el particular no acata determinada obligación, será multado.”³⁶

2.2.9. “Aseguramiento Precautorio.- Este procede cuando un contribuyente no permita que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación, dicha autoridad puede proceder al aseguramiento, el cual tiene el fin de que el particular siga evadiendo sus obligaciones fiscales.”³⁷

2.2.10. “Consignación por desobediencia de un mandato legítimo de autoridad.- Tiene como fin el castigo del particular por no haber cumplido con el mandato de una autoridad.”³⁸

Ahora bien, es importante resaltar que de acuerdo a las definiciones antes señaladas, existe una diferencia entre el aseguramiento contenido en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación y el contenido en el artículo 40 del mismo ordenamiento, toda vez que el contemplado en el primer numeral tiene el fin de ejecutar un crédito fiscal que no ha sido pagado y el artículo 40 del mismo Código, se establece como una medida de apremio, aunque la autoridad fiscal

³⁵ www.catarina.udlap.mx/u-dl-a/tales/documentos/ledi/borja-s-h/capitulo3.pdf.

³⁶ Idem

³⁷ García Domínguez, Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal. México. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1982.

³⁸ Idem.

en últimas ocasiones lo emplea para hacer valer el ejercicio de sus facultades de comprobación afectando la esfera jurídica de los contribuyentes.

2.2.11. Acto de molestia.- Para comenzar debemos definir lo que es molestia. Según la Real Academia Española, “molestia” es toda perturbación, fastidio, incomodidad, enfado; ahora bien, aplicado esto a nuestro análisis jurídico, el acto de molestia, es el acto de autoridad que causa un agravio en la esfera jurídica del gobernado, afectando sus derechos o intereses jurídicos.

El acto de autoridad que constituye un acto de molestia es aquel que realiza, en cumplimiento de sus funciones y dentro de la esfera de sus atribuciones oficiales, un funcionario público revestido de autoridad.³⁹

La molestia equivale a un agravio que es una lesión ocasionada por una resolución ya sea judicial o administrativa, por la aplicación indebida de un precepto legal o por falta de aplicación del que debió regir el caso, susceptible de fundar una impugnación contra la misma, que en este caso es, una autoridad competente; este agravio tiene cierto grado de afectación o perturbación en perjuicio del sujeto a quien es dirigido.

Por lo anterior, debemos entender como molestia en su sentido amplio, la privación misma y en sentido estricto, cualquier afectación que no tenga como resultado la privación de los bienes o derechos del gobernado.

³⁹Pina y De Pina Vara. Diccionario de Derecho, pág. 52.

CAPITULO III

3.1. DIFERENCIA EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 145-A Y 40 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

3.2. ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

En los capítulos anteriores, ya se explicó la diferencia de lo establecido en el artículo 145-A y el artículo 40 fracción III ambos del Código Fiscal de la Federación, por lo que en este capítulo hablaremos sobre la aplicación errónea de dichos preceptos por parte de la autoridad fiscal en el supuesto ejercicio de sus facultades de comprobación.

Recordemos que el artículo 145-A de la ley en comento, a la letra señala:

“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.”

El aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente estipulado en el Código Fiscal de la Federación Mexicano, específicamente en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, como un medio de coerción hacia el contribuyente al incurrir éste último por su conducta en los supuestos que en el mismo artículo se establecen y como puede llegar a afectar esta medida de apremio ejercida por la autoridad fiscal al contribuyente, ya sea una persona física o moral, en el normal desarrollo de su actividad mercantil, en hacer frente a los compromisos con sus clientes, proveedores y más aún con sus propios trabajadores.

Desde mi enfoque, al asegurarse precautoriamente los bienes o negociación de los contribuyentes, dejan de tener los ingresos necesarios para poder cumplir con sus compromisos ante sus proveedores y/o acreedores y en muchas ocasiones, se llega hasta el límite de no poder efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, afectando con ello la economía y el normal desarrollo familiar, no dejando otra opción en muchos casos, a que sus propios trabajadores

ejerzan su derecho a pedir por la vía legal dicho pago, generándose con esto el extremo que el contribuyente opte por cerrar la fuente de trabajo.

Por lo anterior, este estudio tiene como finalidad ver tal medida, refiriéndome al aseguramiento precautorio de la negociación, o de bienes de los contribuyentes, desde un punto de vista humanístico.

3.2.3. EL ASEGURAMIENTO DE BIENES CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Por otra parte, antes de adentrarnos al objetivo del presente estudio, debemos recordar que el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación se adicionó en la reforma que sufrió el propio Código Tributario que fuera publicada en el Diario Oficial de la Federación, el día dieciocho de julio de dos mil seis, tal y como ya se estableció en el primer capítulo de antecedentes.

Además, el artículo 40 del mismo precepto sufrió reformas en el año 2009, donde se estableció en su fracción III al aseguramiento precautorio como una medida de apremio.

Las autoridades, al momento de ejercer sus facultades de comprobación ante los contribuyentes, cometen arbitrariedades, dejando a los contribuyentes en un estado de indefensión al no tener éstos, el conocimiento de si la autoridad aplica el artículo 145-A o 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, por lo que se considera, entonces que las propias autoridades no tienen en muchas

ocasiones clara la diferencia entre una figura y otra, y es por ello que la errónea aplicación de las mismas, conlleva a la afectación en la esfera jurídica, patrimonial y hasta emocional de los contribuyentes.

Es decir, no es suficiente la fundamentación para que el acto de autoridad denominado embargo precautorio, aseguramiento de bienes o medidas de apremio sea constitucional, sino que además es necesario conjuntamente con aquello, la motivación en la aplicación de cualquiera de estas figuras para que así, se cumpla con un requisito constitucional y ese acto de molestia no sea contrario a la Constitución.

La motivación del embargo precautorio, del aseguramiento de bienes o de una medida de apremio como la contemplada en el artículo 40 fracción III, consistente en que aparte de la existencia de la norma jurídica, la cual debe aplicarse exactamente al caso concreto que se trate, la autoridad debe señalar las circunstancias y modalidades de cada caso en particular, para que así, tanto el caso en concreto como la norma jurídica y el acto de molestia, se encuentren debidamente establecidos en ley.

Sin embargo, al hablar de las circunstancias y modalidades debemos ser más específicos, esto es, de las circunstancias especiales, razones particulares y/o causas inmediatas, las cuales, la autoridad debe tener en consideración para la emisión de sus actos, y para la emisión de la orden de embargar precautoriamente bienes del contribuyente.

Ahora bien, el Poder Judicial Federal, ha sostenido como criterio que la autoridad que ordene el embargo precautorio, el aseguramiento de bienes o la imposición de una medida de apremio, debe motivar debidamente dicha orden, independientemente de que exista un precepto legal y una ley exactamente aplicable al caso concreto y, más aún, no debe reducirse a repetir sólo el contenido de esa ley y/o precepto, sino explicar en qué consiste, o qué implica dicho contenido.

Es decir, el contenido de las tres primeras fracciones del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse como el conjunto de hipótesis o supuestos que darían origen al embargo precautorio, pero de ninguna manera como la motivación a que se refiere el artículo 16 Constitucional.

Sin embargo, cuando se establece la palabra hipótesis, arriba escrita, me refiero a la oposición u obstáculo por parte del contribuyente a que inicie cualquier facultad de comprobación, o no se pueda notificar por haber desaparecido el particular, o también cuando exista temor fundado de que dicho contribuyente enajene, oculte o dilapide su bienes y con esto, evada su obligación sustantiva; y por último, conforme a la fracción III del citado precepto, el mencionado contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad a que está obligado.

Lo anterior, son meros supuestos, no así la motivación, es decir, no basta que la autoridad reproduzca tal cual el texto legal, sino que, debe especificar las circunstancias especiales, razones particulares, y/o las causas inmediatas de dichas hipótesis o supuestos.

Es diferente el contenido de un texto legal, a la motivación que debe realizar la autoridad, esto es que el texto legal, la autoridad lo extrae de la misma ley, ya que solo se transcribe, mientras que la motivación no está contenida en ningún texto legal, sino que la autoridad debe manifestarla en el acto de molestia con los razonamientos lógico jurídicos, y que se traducen en las circunstancias, razones y causas que ya hemos estado mencionando.

3.2.4. EMBARGO PRECAUTORIO

La inconstitucionalidad del embargo precautorio contenido en el artículo 145 del citado Código, se puede traducir en que los actos de autoridad ahí contemplados son arbitrariamente opuestos a nuestra Carta Magna, ya que señala actos que adolecen de vicios notorios.

Para entender un poco más y aterrizar en el punto, es necesario determinar la aplicación de cada una de las figuras de las que estamos hablando en este Capítulo, misma que ya quedaron conceptualizadas en el capítulo anterior, (remítase a la Página 35).

A primera impresión, parecería que un embargo precautorio en materia fiscal, tiene como objetivos asegurar o garantizar el cumplimiento de la obligación del contribuyente, a fin de evitar en aras del interés público que se sustraiga a la responsabilidad patrimonial a que está sujeto, con motivo del daño que haya causado al erario público contribuir al gasto público.

Hay quienes señalan “en términos generales, el embargo puede ser definido 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 se planteará en juicio”⁴⁰

Otros autores lo definen como “una limitación del derecho de propiedad que afecta el derecho de disposición y que subsiste mientras no sea levantado por la autoridad judicial competente”⁴¹

Es importante señalar, que la naturaleza jurídico del embargo, es ejecutiva, toda vez, que al ser un presupuesto del mismo la existencia, determinación y exigibilidad de una obligación previamente contraída, es indispensable que exista un documento ejecutivo que la legitime y por ende, de pié a su práctica.

⁴⁰INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, pág. 1294.

⁴¹DE PINA VARA, Rafael, Derecho Procesal Civil, pág. 262

El embargo precautorio o provisional, lo prevé el legislador para ciertos supuestos previstos en la ley, y no obstante de que dicha figura tiene un capítulo especial contemplado en el Código Fiscal de la Federación, donde se establece como parte del procedimiento administrativo de ejecución; por tratarse de embargo se puede mencionar también, lo establecido en los artículos 41 fracción II y 145 fracciones II del Código Fiscal de la Federación, los cuales señalan los supuestos en los que procede el embargo precautorio.

Tratándose del embargo que llevan a cabo las autoridades fiscales, es diferente a como es en otras materias, tales como en materia civil, toda vez que la situación que da origen a la ejecución del secuestro se plantea entre iguales, es decir, entre dos particulares que someten sus pretensiones a un tercero imparcial, en cambio, los embargos que llevan a cabo las autoridades hacendarias para hacer efectivas las obligaciones fiscales que llevan a cabo dentro del procedimiento administrativo de ejecución, en ejercicio de la facultad económico coactiva del estado y ordenados en forma unilateral por la autoridad exactora, sin que tenga que mediar opinión alguna de autoridad judicial.

Hay que recordar, como ya se ha mencionado que hay dos clases de embargo, el embargo precautorio y el embargo definitivo.

El embargo precautorio en materia fiscal; se practica con el fin de garantizar el interés fiscal que pudiera derivar de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, constituye una medida provisional o preventiva y no definitiva, toda vez que la autoridad administrativa, aún no ha determinado

crédito fiscal alguno, por lo cual no existe aún procedimiento administrativo de ejecución iniciado contra el contribuyente, cabe destacar que esta facultad debe ser ejercida bajo el cumplimiento de la garantía de legalidad contemplada en el artículo 16 constitucional, es decir, la autoridad está obligada a manifestar las razones por las que consideró que era necesario practicar embargo precautorio, su acto de molestia debe ir motivado, esto es señalar los motivos, razones o causas particulares que hubieran tenido en consideración para ejercitarla, ya que dichas facultades no pueden ejercerse en forma arbitraria, sino que deben ceñirse a lo dispuesto en el artículo citado, que establece que todo acto de autoridad implique molestia en las personas o derechos del gobernado y debe estar debidamente fundado y motivado.

Ahora bien, para que las autoridades fiscales puedan ejercer la facultad de practicar el embargo precautorio a los contribuyentes, deben cumplir con ciertas formalidades, como las establecidas por ejemplo en los artículos 41 fracción II y 145 del Código Fiscal de la Federación, cuyos artículos contemplan los supuestos en los que las autoridades fiscales pueden poner en práctica el embargo precautorio a los contribuyentes.

El embargo definitivo, se lleva a cabo dentro del procedimiento administrativo de ejecución y tiene por objeto, afectar bienes del deudor fiscal, para llevar a cabo el procedimiento de remate que permita hacer efectivo el cobro de la obligación fiscal ya existente y determinada.

Podemos señalar al embargo como la “retención, traba, intervención o secuestro de bienes por mandamiento de autoridad administrativa competente en el procedimiento de apremio, seguido contra el deudor tributario sobre sus bienes en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, más recargos, intereses y costas”⁴².

El embargo se debe basar en una resolución emitida por autoridad competente, misma que por ser un acto de autoridad que infiere de manera evidente en la esfera de derechos o intereses jurídicos de una persona, el embargo se debe realizar mediante in mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, tal como lo ordena el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

El embargo lo constituye otro de los momentos dentro de la secuencia del procedimiento administrativo de ejecución. A efecto de que la autoridad ejecutora proceda a la práctica del embargo de bienes del deudor se necesita que previamente se de una serie de supuestos tales como:

- Que exista crédito fiscal determinado a cargo del contribuyente
- Que el crédito fiscal haya sido legalmente notificado al deudor
- Que el deudor haya incurrido en incumplimiento de la obligación de pago dentro del término de ley
- Que se haya practicado el requerimiento de pago al deudor

⁴²Diccionario Básico Jurídico, pág. 207.

- No obstante existir el requerimiento de pago del deudor al momento de la diligencia de notificación de aquél no efectúa el pago.

En virtud de lo antes expuesto, puede decirse que, la falta de pago de un crédito fiscal determinado al contribuyente, en el momento que éste es requerido por la autoridad competente, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal, sus accesorios y de los meses subsecuentes e impedir que se pueda disponer de ellos.

Como ya hemos mencionado, que proceda el embargo se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada legalmente al contribuyente con las formalidades que el Código Fiscal contempla.

Las diligencias de embargo se encuentran reguladas en los artículos 151, 152, 153 y 154 del Código en comento, mismos que a la letra señalan:

“Artículo 151.- Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haber efectuado, procederán de inmediato como sigue:

- I. A embargar bienes suficientes para, en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.
- II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirán en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.”⁴³

“**Artículo 152.-** El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento.

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.”⁴⁴

“**Artículo 153.-** Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los Artículos 165, 166 y 167 de este Código.

⁴³Código Fiscal de la Federación.

⁴⁴Idem

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales. El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.”⁴⁵

“**Artículo 154.**- El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.”⁴⁶

Esta clase de embargo puede ser de las dos siguientes formas:

1.- Con extracción de bienes.- Se caracteriza por el secuestro de bienes del deudor que hacen las autoridades fiscales, en donde por lo regular los bienes embargados son depositados en otro lugar fuera del domicilio del deudor.

2.- Mediante vía administrativa.- Se hace a petición del deudor, es decir puede originarse a consecuencia de la petición de propio deudor con el fin de garantizar el pago de la obligación, ya sea porque no ha interpuesto un medio de defensa o porque ha solicitado pagar en parcialidades su crédito fiscal.

Lo mismo es, para el embargo precautorio, el cual también debe reunir con una serie de requisitos tales como:

- El ejecutor debe ser designado por el Jefe de la oficina exactora
- La notificación del requerimiento debe identificarse ante la persona con quien entienda la diligencia

⁴⁵Idem

⁴⁶Idem

- Debe cumplir las formalidades del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación (notificaciones)
- Se deben designar testigos
- Se debe levantar acta y entregar copia de ella al interesado
- El acta debe estar debidamente circunstanciada

Ahora bien, es importante señalar que la figura del aseguramiento de bienes, la cual es diferente a la del embargo, toda vez que el aseguramiento de bienes se puede definir como la salvaguarda, garantía o preservación, consistente en la adopción de medidas, por los jueces o tribunales para la efectividad del fallo eventual, para impedir daños o fraudes.

Guillermo Cabanellas, manifiesta que “las medidas que se dictan en el aseguramiento no poseen el carácter de definitivo, sino de provisional”⁴⁷.

El aseguramiento de bienes tiene como finalidad, la salvaguarda, garantía o preservación, de bienes litigiosos consistente en la adopción de medidas, por los jueces o tribunales para la finalidad del fallo eventual para impedir daños y fraudes.

Implica la intervención pura y simple en la administración con la finalidad de que el inmueble no sufra un perjuicio por la actitud del demandado que por

⁴⁷Cabanellas de Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Ed. Heliasta. Buenos Aires. 1998

abandono o mala fe puede alterar la situación existente al iniciarse el proceso principal.

Asimismo, las medidas que se dictan dentro del aseguramiento de bienes no poseen carácter definitivo, sino provisional.

3.2.5. DIFERENCIAS ENTRE EL ASEGURAMIENTO DE BIENES CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 145-A, 40 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EMBARGO PRECAUTORIO.

La figura del aseguramiento de bienes se contempla en preceptos tales como el artículo 145-A fracción III, así como el 40 fracción III del citado Código, por otro lado, es importante señalar que existe criterio sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, del cual se desprende que la figura del embargo precautorio contemplada en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, cuyo objeto es el asegurar el interés fiscal mientras en el aseguramiento de bienes o negociación del contribuyente contemplada en el artículo 40 del mismo ordenamiento, y así garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los particulares; asimismo cabe señalar que la figura del aseguramiento de bienes o negociación del contribuyente está relacionada con la conducta o actitud del contribuyente, sin que sea necesaria la existencia de un crédito fiscal.

La diferencia entre el aseguramiento de bienes y el embargo precautorio, son sustanciales en el sentido de que el aseguramiento de bienes es una figura que busca la preservación de los bienes que se encuentran sujetos a un proceso o procedimiento determinado, mediante la administración de éstos, es decir, la intervención que se sufra, será únicamente en cuanto a la intervención de los bienes. Lo cual conlleva a que estos subsistan y se preserven, para que en el caso en específico sean devueltos al propietario o titular de éstos o bien a la autoridad.

En el embargo precautorio, los bienes se encuentran inmovilizados y el contribuyente se encuentra impedido para la realización de actividades con ellos, mientras no sea resuelta la situación del contribuyente.

En muchas ocasiones la figura del aseguramiento de bienes, la encontramos en materia penal, entendida como administración de los bienes asegurados, desde su recepción, custodia, conservación y supervisión, para que dichos bienes sean conservados en el estado que hayan sido asegurados, para ser devueltos en las mismas condiciones, salvo el deterioro normal que les cause el transcurso del tiempo.

El aseguramiento de bienes, busca la preservación, conservación y custodia de los bienes objeto del aseguramiento, para ser devueltos en todo caso en las condiciones en las que fueron asegurados.

También hay que resaltar que la figura del aseguramiento de bienes en materia fiscal, tiene como finalidad practicarse cuando un sujeto pasivo eluda el cumplimiento de sus obligaciones fiscales u obstaculice el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Finalmente, tal y como ya se planteo en la exposición de motivos de la reforma del Código Fiscal de la Federación, en el capítulo de antecedentes, y a fin de facilitar la determinación y cobro de los créditos fiscales en los cuales los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, se oponen u obstaculizan el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o imposibilitan con ello éstas tengan acceso a la contabilidad del contribuyente, se propone incluir como medida de apremio el aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación del contribuye, asimismo se propuso especificar el alcance al uso de la fuerza pública como medida de apremio.

En la comentada exposición de motivos se señala que la medida precautoria no está condicionada a la existencia de un crédito sino a la conducta del sujeto, así como se puede observar, misma que a la letra se transcribe:

**“EXPOSICIÓN DE MOTIVOS CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN**

...Adicionalmente, a fin de facilitar la determinación y cobro de los créditos fiscales, en los casos en los cuales los contribuyentes, los

responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, se oponen u obstaculizan el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales e imposibilitan con ello que éstas tengan acceso a la contabilidad del contribuyente, se propone incluir como medida de apremio el aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación del contribuyente. Asimismo, se propone especificar el alcance al uso de la fuerza pública como medida de apremio...”⁴⁸

Una vez establecidas las diferencias entre el embargo precautorio y el aseguramiento de bienes, hay que mencionar que dicho aseguramiento no se encuentra únicamente regulado en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, sino también en el numeral 40 fracción III del mismo precepto, sólo que en éste numeral se señala a dicho aseguramiento como una medida cautelar, no precisamente como una figura parecida al embargo.

Entonces entremos al estudio del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, cuyo tema es el que nos atañe en el presente proyecto de tesis; de acuerdo a lo señalado en la exposición de motivos, la adición de la fracción III del señalado artículo, se limita a establecer el aseguramiento de bienes o de la negociación, sólo cuando el contribuyente realice determinada conducta, es decir no se encuentra sujeto a si existe o no determinante de crédito.

⁴⁸Exposición de Motivos. Reforma al Código Fiscal de la Federación de 2009

La aplicación del artículo 40 fracción III por parte de la autoridad con la finalidad de ejercer sus facultades de comprobación, puede traducirse en una clara violación al artículo 16 constitucional, toda vez, que dicho precepto permite la práctica de la figura del aseguramiento de bienes aun y cuando, no exista un crédito fiscal determinado, lo anterior es así, ya que las autoridades fiscales excusan su conducta señalando que se está asegurando el interés fiscal.

La autoridad fiscal, justifica la aplicación del artículo 40 fracción III, señalando que se lleva a cabo como una medida de apremio, y alegan que la aplicación de la misma no es arbitraria toda vez, que queda sujeta al cumplimiento por parte de la propia autoridad de diversos requisitos, mismos que se encuentran previstos en el precepto sujeto de estudio de la presente, asimismo la autoridad fiscal justifica su actuar, es decir, el aseguramiento de los bienes, señalando que sin necesidad de la existencia de un crédito fiscal procede el aseguramiento en los bienes del contribuyente, toda vez, que existe el riesgo de que el mismo desaparezca, oculte, enajene o dilapide sus bienes, se niegue a proporcionar la contabilidad a la autoridad fiscal, para que ésta pueda proceder a la ejecución de sus facultades de comprobación establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, desde el punto de vista como contribuyente, se considera que la aplicación del artículo 40 fracción III del Código en comento, es violatorio a las garantías de audiencia, seguridad jurídica y legalidad consagradas en los artículos 14 y 16 constitucional, en virtud de que es evidente y notorio que si la

intención del legislador al reformar dicho artículo en el año 2009, es que al existir un interés público que se pretende tutelar a través de la medida de apremio consagrada en la fracción III del numeral objeto de estudio del presente proyecto, como lo es el cumplimiento de las obligaciones fiscales ante una supuesta oposición u obstaculización del inicio o desarrollo de una revisión de la autoridad fiscal, para lo cual se busca, hacer el imperio de las autoridades fiscales para que se obedezcan sus determinaciones, el facilitar la determinación y cobro de los créditos fiscales, y para ello, la medida de aseguramiento provisional lo que pretende es que el contribuyente, altere o modifique su contabilidad, en aras de que la autoridad conozca con precisión su situación fiscal de ninguna forma se puede considerar que exista congruencia entre el objeto y la medida provisional adoptada, toda vez que es irrefutable que asegurando, aún en forma preventiva, la negociación o los bienes del contribuyente; situación que se puede traducir como que la autoridad revisora al aplicar dicho precepto simula un mecanismo para garantizar futuros créditos fiscales.

A consideración de quien elabora la presente tesis, la pretensión del legislador fue que se reformara el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, es que se estableciera como medida de apremio el aseguramiento precautorio de los bienes o la negación del contribuyente a fin de facilitar el cobro y la determinación de los créditos fiscales en aquellos casos en los que los contribuyentes, los responsable solidarios o los terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de comprobación de las

autoridades fiscales e imposibiliten con ello que estas últimas, tengan acceso a la contabilidad del contribuyente; es incongruente ya que no existe forma de justificar legal y constitucionalmente que si lo que efectivamente se pretende es hacer efectivo el imperio de las autoridades fiscales para que obedezcan sus determinaciones, y que el contribuyente que se opone, impide u obstaculiza físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, desde que se lleve a cabo la medida de apremio, no destruya, altere o modifique su contabilidad, en aras de que ala autoridad conozca con precisión su situación fiscal, esto se puede lograr a través del decreto del aseguramiento de la negociación o de los bienes del contribuyente.

En el siguiente capítulo IV abordaremos la aplicación del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación y la arbitrariedad de ésta, además, como afecta de manera económico social a los contribuyentes esta medida de apremio.

CAPITULO IV

4.1. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 40 FRACCIÓN III POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL COMO SUPUESTA MEDIDA DE APREMIO

En el presente capítulo, se establecerá cómo es que la aplicación del artículo sometido a estudio, por parte de la autoridad fiscal en un supuesto ejercicio de sus facultades de comprobación, afecta la esfera jurídica y patrimonial de los contribuyentes.

De acuerdo a las diferencias establecidas en capítulos anteriores, referentes a la presencia de un embargo; del aseguramiento de bienes contemplado en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación; y del aseguramiento de bienes contemplado como medida cautelar prevista en el artículo 40 del mismo precepto, es importante destacar que la autoridad busca a como de lugar afectar al contribuyente, apegándose en muchas ocasiones a situaciones que son desconocidas por los mismos, tal es el caso de que el artículo 145 y 145-A fueron declarados por la Suprema Corte de Justicia como inconstitucionales, por lo cual al ya no poder aplicar tales preceptos para perjudicar a los contribuyentes la autoridad siempre está en busca de algún medio por el cual pueda despojar a los particulares de sus bienes o cuentas bancarias, provocando de esta manera afectación en sus esferas jurídicas.

4.2. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 40 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Actualmente, la autoridad fiscal ejerce su actividad de comprobación, aplicando el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, asegurando los bienes de personas físicas o morales, utilizando como fundamento el anterior numeral, asegurando a los contribuyentes sujetos a comprobación de las autoridades fiscales, los bienes o cuentas de los mismos, dejándolos así en pleno estado de indefensión.

Por lo cual, hoy en día los contribuyentes que se ven afectados en su esfera jurídica con la aplicación del precepto antes señalado, están acudiendo en amparo en contra de la aplicación de dicho precepto; señalando que dicha fracción del artículo en comento es inconstitucional, toda vez que no prevé garantía de audiencia previa a la realización del aseguramiento de los bienes de los contribuyentes, inclusive después del aseguramiento no prevé mecanismos que permitan al contribuyente desvirtuar las consideraciones o motivos que tuvo la autoridad fiscal para decretar el aseguramiento precautorio de bienes del contribuyente, quedando así, en estado de indefensión.

Ahora bien, en dicho numeral existen enormes lagunas, tales como que la aplicación del precepto en estudio, en específico en su fracción III, toda vez que no contempla un plazo determinado para la duración del aseguramiento precautorio de bienes, lo cual conlleva a la prolongación en el tiempo, el que la autoridad fiscal desee, y de manera indefinida, situación que también resulta vulnerable a los preceptos constitucionales, ya que los mismos se consideran violados; es decir la autoridad fiscal al aplicar dicho artículo en el supuesto ejercicio de la comprobación en sus facultades de comprobación, deja al contribuyente en estado de indefensión, toda vez que el mismo no puede desvirtuar los fundamentos y motivos que tenga la autoridad fiscal para decretar el aseguramiento de sus bienes, pero también resulta inconstitucional, porque no prevé temporalidad para la duración de tal medida precautoria ni tampoco prevé el precepto tildado de inconstitucional, supuestos en los que puede

quedar sin efectos o cancelarse la medida consistente en el aseguramiento precautorio de bienes. Asimismo, también es inconstitucional el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que permiten que se traben un aseguramiento de bienes de los contribuyentes sin haber una determinación de contribuciones.

No obstante, y atento al contenido de la fracción III del referido numeral del Código Fiscal de la Federación, se pretende resguardar el desarrollo de las facultades de la autoridad fiscal, no menos verídico es que en los términos en que se encuentra redactado el numeral citado, no permite establecer la existencia o no, de éste interés, por parte del fisco para trabar el aseguramiento precautorio sobre los bienes del contribuyente, aún cuando no se encuentra determinado si existe o no la obligación de enterar tal o cual tributo y la cuantificación del mismo; con lo que se crea un estado de incertidumbre al asegurar bienes que desde luego, es con fines de garantizar un supuesto o probable crédito fiscal cuyo monto ni siquiera se encuentra determinado, y por el contrario, el contenido del referido numeral y fracción tildados de inconstitucionales enmascaran y ocultan el verdadero motivo del aseguramiento, pues el aseguramiento precautorio de bienes debe entenderse como el aseguramiento provisional de la contabilidad, toda vez que no es necesario asegurar, aun de forma preventiva, la negociación o el resto de los bienes inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, o contratos de los que deriven derechos a favor del contribuyente, pues ello más bien simula un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales, cuyas prácticas han sido

consideradas como inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora bien, para estar en posibilidades de entender cuándo existe obligación tributaria, es pertinente transcribir el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 6.- 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 le serán aplicables las normas sobre el procedimiento que se expidan con anterioridad. 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 quince días siguientes a la fecha de su causación. 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 periodos 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 periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación...⁴⁹

Podemos observar del contenido del numeral transcrito, cómo el legislador difiere tres factores en toda relación tributaria:

- A) Que exista obligación
- B) Que sea determinada en cantidad líquida
- C) Obligación de hacer el pago

Por lo cual, si en nuestro sistema tributario, por regla general, es el propio contribuyente quien realiza la determinación de su situación, es claro entonces, que es hasta que se actualicen los momentos antes precisados; en donde la autoridad puede ejercitar sus facultades de comprobación para hacer efectivo el cumplimiento del tributo adeudado; es decir, cuando vencido en término que se tuvo para efectuar el pago, cuya cantidad se encuentra determinada, éste no se realizó.

⁴⁹Código Fiscal de la Federación.

4.2.3. ABUSO EN EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL AL APLICAR EL ARTÍCULO 40 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo, objeto de análisis en el presente proyecto, contempla anteriormente la figura del aseguramiento de bienes, asimismo le otorga facultades a la autoridad fiscal para estar en posibilidad de ejercer sus atribuciones de comprobación.

Dicho precepto a la letra señala lo siguiente:

“Artículo 40. Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán aplicar como medidas de apremio, las siguientes:

- I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
- II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

III. Decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente.

Para los efectos de esta fracción, la autoridad que practique el aseguramiento precautorio deberá levantar acta circunstanciada en la que precise de qué manera el

contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, y deberá observar en todo momento las disposiciones contenidas en la Sección II del Capítulo III, Título V de este Código.

IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

El apoyo a que se refiere el párrafo anterior consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilicen para el desempeño de las actividades de los contribuyentes, para estar en posibilidad de iniciar el acto de fiscalización o continuar el mismo; así como en brindar la seguridad necesaria a los visitantes.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la

Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.”⁵⁰

Como se puede observar este mismo numeral, otorga a la autoridad fiscal, la facultad para que practique el aseguramiento de bienes, como una supuesta medida de apremio; cuando considere o tenga la sospecha de que alguna persona física o moral, mismas que sean sujetas a revisiones fiscales por parte de autoridad, estén obstaculizando el libre ejercicio de sus facultades de comprobación, se les aseguraran sus bienes aún sin existir crédito determinado al contribuyente.

Pero no es factible como lo prevé el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, y a excusa de proteger el desarrollo de las facultades de comprobación que se autorice trabar el aseguramiento precautorio aun cuando el crédito fiscal no esté determinado o sea exigible; pues la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del interés fiscal, por lo que si no existe dicha liquidación es obvio que no hay razones objetivas para aplicar la medida precautoria consistente en la aplicación del multicitado artículo 40 fracción III.

De no aceptarlo así, con tal procedimiento se abre la puerta para que se puedan practicar aseguramientos precautorios en abstracto, es decir, al no saber sobre qué es y hasta cuánto puede ascender dicho aseguramiento; y hasta por cuanto tiempo, o lo que es más, sin que se haya concluido el

⁵⁰ Código Fiscal de la Federación 2011.

momento en el que el contribuyente está obligado a efectuar el pago del tributo correspondiente, y en caso de que se traben el aseguramiento precautorio sin que haya obstaculizado o impedido el desarrollo de las facultades de comprobación y sin siquiera haber concluido la revisión fiscal o al menos, sin dárlo a conocer antes al contribuyente legalmente, por lo cual resulta inconstitucional o ilegal, que se aseguren bienes del contribuyente sin la certeza jurídica de que exista un crédito fiscal.

No obstante lo anterior, el artículo 40 fracción III del Código en comento, no prevé una duración o plazo del referido aseguramiento de bienes y mucho menos contempla mecanismos o supuestos para destrabar o tramitar la cancelación o revocación del aseguramiento de bienes, por lo que atendiendo a la duración del aseguramiento puede prolongarse de manera indefinida en el tiempo y ello, sin lugar a dudas, es desmedido, con el consiguiente perjuicio para el contribuyente de no poder operar libremente su negocio, ni sus cuentas bancarias, ni sus contratos;etc, actitud que a la vez afecta una de las fuentes de riqueza del país, generadora de empleos; pues al darse esa facultad tan amplia otorgada a la autoridad, ésta puede implementar medidas de aseguramiento (inmovilización) de cuentas bancarias y de contratos, bienes muebles e inmuebles, los cuales son imposibles de superar en un término indefinido, y con tal de actuar, ocasiona graves daños a la economía del contribuyente, que en nada beneficia al sistema impositivo de la Nación.

4.2.4. LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 40 FRACCIÓN III, CONSIDERADA VIOLACIÓN DE GARANTÍAS INDIVIDUALES.

Por todo lo antes señalado, es dable sostener que el dispositivo objeto a estudio de la presente tesis, tal y como se ha venido analizando, si otorga facultades omnímodas a la autoridad fiscal al dejar a su libre albedrío la duración y monto del aseguramiento de bienes motivo del mismo, pues no señala las bases o elementos a tomar en cuenta para determinarlos, ni la duración de tal medida de apremio, además que aún ante tal omisión legislativa, es imposible que la autoridad fiscal, atendiendo a lo establecido en el artículo 16 constitucional mismo que a la letra señala:

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

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado con pena privativa de libertad y

obren datos que establezcan que se ha cometido ese hecho y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participó en su comisión.

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculcado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad. La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

Cualquier persona puede detener al indiciado en el momento en que esté cometiendo un delito o inmediatamente después de haberlo cometido, poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad más cercana y ésta con la misma prontitud, a la del Ministerio Público. Existirá un registro inmediato de la detención.

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

En casos de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley.

La autoridad judicial, a petición del Ministerio Público y tratándose de delitos de delincuencia organizada, podrá decretar el arraigo de una persona, con las modalidades de lugar y tiempo que la ley señale, sin que pueda exceder de cuarenta días, siempre que sea necesario para el éxito de la investigación, la protección de personas o bienes jurídicos, o cuando exista riesgo fundado de que el inculpado se sustraiga a la acción de la justicia. Este plazo podrá prorrogarse, siempre y cuando el Ministerio Público acredite que subsisten las causas que le dieron origen. En todo caso, la duración total del arraigo no podrá exceder los ochenta días.

Por delincuencia organizada se entiende una organización de hecho de tres o más personas, para cometer delitos en forma permanente o reiterada, en los términos de la ley de la materia.

Ningún indiciado podrá ser retenido por el Ministerio Público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como

delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, 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.

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas, excepto cuando sean aportadas de forma voluntaria por alguno de los particulares que participen en ellas. El juez valorará el alcance de éstas, siempre y cuando contengan información relacionada con la comisión de un delito. En ningún caso se admitirán comunicaciones que violen el deber de confidencialidad que establezca la ley.

Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la

intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración.

La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

Los Poderes Judiciales contarán con jueces de control que resolverán, en forma inmediata, y por cualquier medio, las solicitudes de medidas cautelares, providencias precautorias y técnicas de investigación de la autoridad, que requieran control judicial, garantizando los derechos de los indiciados y de las víctimas u ofendidos. Deberá existir un registro fehaciente de todas las comunicaciones entre jueces y Ministerio Público y demás autoridades competentes.

Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con éstos, carecerán de todo valor probatorio.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los

reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

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

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.”⁵¹.

En relación a lo establecido en el precepto antes señalado, la autoridad fiscal puede determinar la existencia de esos elementos, para fundar y motivar su actuar, al no saber cuál es el monto a que debe ascender el aseguramiento y si el gobernado, en contra de quien se dirige la medida de apremio, está obligado al mismo, ni la duración de dicho aseguramiento, ni como puede destrabarse, con lo cual, es obvio que se decreta un embargo, ocasionando perjuicios respecto de actos con los cuales posiblemente no se tenga la obligación de cumplir o se encuentra imposibilitado para cumplir.

⁵¹ Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ahora bien, cabe señalar que en la mayoría de las ocasiones la autoridad justifica su actuar, estableciendo condiciones para practicar el aseguramiento, tales como la manifestación de que el contribuyente impide el desarrollo de sus facultades de comprobación, en virtud de que se sustentan en supuestos de realización incierta, pues al no existir la determinación de un crédito ni la certeza de que se esté obligado, tampoco puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado, o a lo que no se está obligado, además que es excesivo el aseguramiento de los bienes del contribuyente, y se insiste, el precepto legal tildado de inconstitucional no prevé la duración de la medida de apremio ni mecanismo ni supuestos ni instancia administrativa para que el contribuyente comparezca ante la autoridad fiscal y se revoque tal medida.

4.2.5. EL JUICIO DE AMPARO COMO MEDIO DE DEFENSA CONTRA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 40 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Bajo la tesitura de todo lo que se ha expuesto en el presente estudio, lo que se propone, es lograr que el Máximo Tribunal decrete la inconstitucionalidad del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, toda vez que como ya se ha venido señalando, la autoridad fiscal asegura los bienes del contribuyente fundamentándose en el artículo antes mencionado, llevándolo a cabo como un aseguramiento de bienes y no como propiamente como medida cautelar.

Considero entonces, de acuerdo a lo plasmado que la referida fracción III es inconstitucional, porque si bien es cierto, que éste dota a las autoridades fiscales de mecanismos que les permitan actuar eficazmente ante el intento de los gobernados de no acatar las normas fiscales, también lo es, que ese objetivo no puede lograrse a través de una restricción patrimonial innecesaria o desmedida como lo es el aseguramiento de bienes propiamente, porque no existe una relación entre dicho aseguramiento y el fin perseguido en la aplicación de dicha medida cautelar; toda vez que aún y suponiendo que existiera la situación en la que el contribuyente se negara a entregar su contabilidad, por ejemplo, ello no tiene un significado patrimonial directo que justifique la ejecución de dicha medida cautelar, además origina la arbitrariedad por parte de la autoridad, toda vez que se considera innecesario asegurar, aún en forma preventiva, la negociación o el resto de los bienes inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque estos elementos no son idóneos para determinar la situación del contribuyente, ya que considero que con ellos se simularía un mecanismo de garantía para la determinación de futuros créditos fiscales.

Básicamente, se puede decir que el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, prevé el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente cuando éste se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, así la ejecución de dicha medida genera consecuencias similares a las que producía el embargo precautorio regulado por la fracción I del artículo 145 del Código en comento,

mismo que como recordaremos, estuvo vigente hasta el 28 de junio de 2006, toda vez que si bien es cierto que dicho aseguramiento tiene como finalidad garantizar la actuación del sujeto obligado frente al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, también lo es que le impide durante su vigencia, disponer de su negociación o del resto de sus bienes como pueden ser inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, sin haberse determinado previamente un crédito fiscal.

Por lo cual, cuando la autoridad fiscal asegura un bien del contribuyente aplicando el multicitado 40 fracción III, actúa de forma ilegal, en virtud de que dicho precepto permite el aseguramiento precautorio sobre los bienes del contribuyente cuando éste se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, toda vez que como hemos sostenido, dicho numeral está redactado de forma que permite a la autoridad decretar la medida de mérito afectando a su arbitrio y en forma desmedida el patrimonio de un gobernado, cuando aun no se ha determinado el incumplimiento de alguna obligación fiscal, y se le impide continuar con el desarrollo normal de su actividad, lo que ocasiona perjuicios de difícil reparación, al no poder cumplir con los compromisos propios de su actividad laboral.

En virtud de lo anterior, se puede apreciar que con la aplicación del precepto sujeto a estudio de la presente tesis, tenemos que, la medida de apremio de aseguramiento precautorio que prevé el numeral 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, infringe el artículo 16 Constitucional, pues con la

aplicación de ese precepto se crea un estado de incertidumbre en el contribuyente que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes, ya que al momento de aplicar dicho artículo, no existe una justificación real que conlleve al aseguramiento indefinido de bienes del gobernado, por lo que no existen razones objetivas para aplicar la medida precautoria, motivo por el cual se considera inconstitucional el precepto objeto de estudio, pues además de que otorga a las autoridades fiscales facultades omnímodas, no se cumple con el mandato constitucional de fundar y motivar su actuar, al no saber cual es el monto del crédito, si existe el mismo, o la duración del aseguramiento precautorio, cuando se lleva a cabo un aseguramiento de bienes fundamentado en la fracción III del precepto en comento.

No debemos perder de vista, que el supuesto previsto en el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, emplea el termino “aseguramiento precautorio” en lugar de “embargo precautorio” que preveía el numeral 145 y ahora contempla el artículo 145-A fracción I, ambos del Código Fiscal, y que aún y cuando estas eran figuras totalmente diferentes, los efectos que producían una y otra medida cautelar eran los mismos, pues impedían al contribuyente disponer de sus bienes mientras que la medida estuviera vigente, sin haber determinado el respectivo crédito fiscal.

Por tanto, al aplicarse el artículo objeto de análisis, permite a las autoridades fiscales asegurar, bienes sin que antes se haya determinado un crédito fiscal, dando lugar así, que se genere un estado de incertidumbre en el contribuyente que de esa manera desconoce los motivos y el alcance de la medida

implementada como antes sucedía con la aplicación del anterior artículo 145 del ordenamiento citado.

Es por ello, que se considera que dicho artículo contiene lagunas en su redacción, ya que la misma resulta ambigua, toda vez que no permite establecer la existencia o no de ese interés por parte del fisco para trabar el aseguramiento sobre los bienes o la negociación del contribuyente, pues no se encuentra determinado que exista la obligación de enterar tal o cual tributo y la cuantificación del mismo, creándose con ello un estado de incertidumbre al no tener conocimiento cierto de las razones y motivos por los que se aseguraron los bienes, y el alcance que esta medida pueda tener o inclusive de la duración de dicha medida de aseguramiento precautorio.

Por lo mismo, no es correcto sostener que para proceder al aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente, basta la realización de determinada conducta del particular tendente a evitar o impedir el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades, para que fuera implementada, pues ello, no puede estar por encima de las facultades que le otorga el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al gobernado, lo que impide a las autoridades molestar a un individuo en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sin que exista antes un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa del procedimiento, es decir del actuar de la autoridad fiscal.

Lo que se pretende, es demostrar que el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, esto es, ya que el aseguramiento de bienes previsto en éste precepto no tiene como origen el que éstos sean producto de un hecho considerado como ilícito, o bien, para impedir su ilegal estancia en el país, sino que, se reitera, el artículo 40 fracción III del citado Código, al igual que la fracción I del artículo 145 del mismo ordenamiento, afectan por igual los bienes del contribuyente mediante el supuesto aseguramiento, justificando su actuar en el razonamiento de que el contribuyente obstaculiza u obstruye las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Asimismo, la norma cuestionada, si otorga facultad a la autoridad fiscal, al dejar su libre albedrío el monto del aseguramiento y los bienes motivo del mismo, así como la duración de dicha medida, pues el precepto en cuestión, tampoco prevé el tiempo que durará el referido aseguramiento precautorio, ni los medios para desvirtuarlo o para que sea revocado o modificado por el contribuyente perjudicado.

Como ya lo hemos mencionado anteriormente, se puede apreciar con la simple lectura del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, que la realización del aseguramiento de bienes, prevé mecanismo y formalidades en su realización estrictamente favorecedores a la autoridad fiscal, la cual ejecuta su actuar de conformidad con lo establecido en tal precepto, dejando en estado de indefensión al contribuyente, viéndose de esta manera afectado en su esfera jurídica.

Ahora bien, si lo que la autoridad fiscal pretende, es ejercer la facultad a la que se refiere la fracción III del artículo sometido a estudio es que con dicha medida de apremio obligar a los contribuyentes a cumplir con sus facultades de comprobación y no evadir u obstaculizar las mismas, entonces ¿por qué no la autoridad fiscal como medida de apremio procede al ordenamiento del aseguramiento de la contabilidad de los contribuyentes de los cuales se tenga la sospecha de que tiene la intención de no cumplir con sus obligaciones?, es decir, porque no antes de ordenar el aseguramiento en los bienes del contribuyente, ordena el aseguramiento de los libros contables de las personas físicas o morales con actividades fiscales, para revisión de las mismas, y de esta manera, si al asegurar las mismas se percatan de alguna anomalía, dar avisos y en su defecto requerir a los contribuyentes, antes de asegurar bienes de su propiedad o peor aún cuentas bancarias y de esta manera perjudicarlos en su esfera jurídica, dejándolos en estado de indefensión.

Es evidente que la aplicación de tal medida, no resulta eficaz para la finalidad de la autoridad fiscal, toda vez que como ya lo hemos venido analizando, la aplicación de dicho precepto perjudica a las personas morales y físicas en sus esferas jurídicas y resulta favorable únicamente a la autoridad fiscal, ya que dicho numeral no limita el marco de actuación de la misma.

Por lo cual, al prever la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, la facultad para las autoridades fiscales de asegurar bienes o la negociación cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio

o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, no existe una relación congruente con el planteado por la norma y la medida precautoria, pues la oposición del gobernado a permitir el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la autoridad no tiene un significado patrimonial que justifique el aseguramiento de bienes, cuando se controvierte una norma legal restrictiva de la libertad o que tiene un contenido de afectación patrimonial, pues en todo caso, es pertinente establecer una medida y el fin constitucionalmente autorizado, por lo que el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcionados, ya que la persecución del contribuyente no debe hacerse a través de una afectación desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Es por todo lo anteriormente expuesto, que muchos contribuyentes, al verse afectados en sus esferas patrimoniales y jurídicas con la aplicación de dicho numeral y el aseguramiento de sus bienes, que acuden al juicio de amparo reclamando dicho precepto como inconstitucional, manifestando que se ven violentadas sus garantías individuales consagradas en los numerales 16 de nuestra Carta Magna, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente que desconoce la justificación del aseguramiento de sus bienes.

Al acudir a juicio a reclamar la inconstitucionalidad de la fracción III del artículo sometido a estudio en el presente proyecto, se reclama la violación de la garantía de legalidad de los contribuyentes, toda vez que la misma tiene como propósito que el gobernado conozca en todo momento de forma cierta cuáles

son los derechos de que goza y las obligaciones que la Ley le impone, así como las consecuencias del incumplimiento de las mismas, esto en razón de que pueda encontrarse en posibilidad de cumplir con sus obligaciones tributarias.

También se puede argumentar que se viola la garantía de seguridad jurídica, toda vez que tal y como lo señala el artículo 14 Constitucional, nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Asimismo, se viola la garantía de audiencia contemplada en el mismo artículo 14 de nuestra Carta Magna ya que implica que para que la privación de cualquier bien tutelado por el mismo sea jurídicamente válida, es estrictamente necesario que dicho acto esté procedido de la función jurisdiccional, a través de un procedimiento, en el que el agraviado tenga la oportunidad de su defensa; Por otra parte, para una mejor comprensión de lo antes mencionado, se establece el artículo que a la letra señala:

“ARTICULO 14.A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las

leyes expedidas con anterioridad al hecho.
(reformado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 9 de diciembre de 2005)

en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.
(modificado por la reimpresión de la constitución, publicada en el diario oficial de la federación el 6 de octubre de 1986)

en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de esta se fundara en los principios generales del derecho.”⁵²

“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.

(reformado en su integridad mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 18 de junio de 2008)

⁵² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros. (adicionado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 1 de junio de 2009) no podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado con pena privativa de libertad y obren datos que establezcan que se ha cometido ese hecho y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participo en su comisión la autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculpado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su mas estricta responsabilidad. la contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

cualquier persona puede detener al indiciado en el momento en que este cometiendo un delito o inmediatamente después de haberlo cometido, poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad mas cercana y esta con la misma prontitud, a la del ministerio público. existirá un registro inmediato de la detención solo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no

se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el ministerio público podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder en casos de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley la autoridad judicial, a petición del ministerio público y tratándose de delitos de delincuencia organizada, podrá decretar el arraigo de una persona, con las modalidades de lugar y tiempo que la ley señale, sin que pueda exceder de cuarenta días, siempre que sea necesario para el éxito de la investigación, la protección de personas o bienes jurídicos, o cuando exista riesgo fundado de que el inculcado se sustraiga a la acción de la justicia. este plazo podrá prorrogarse, siempre y cuando el ministerio público acredite que subsisten las causas que le dieron origen. en todo caso, la duración total del arraigo no podrá exceder los ochenta días por delincuencia organizada se entiende una organización de hecho de tres o mas personas, para cometer delitos en forma permanente o reiterada, en los términos de la ley de la materia. ningún indiciado podrá ser retenido por el ministerio público por mas de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal en toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del ministerio público, se

expresara 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 las comunicaciones privadas son inviolables. la ley sancionara penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privaría de las mismas, excepto cuando sean aportadas de forma voluntaria por alguno de los particulares que participen en ellas. el juez valorara el alcance de estas, siempre y cuando contengan información relacionada con la comisión de un delito. enningún caso se admitirán comunicaciones que violen el deber de confidencialidad que establezca la ley exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del ministerio publico de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. para ello, la autoridad competente deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. la autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor los poderes judiciales contaran con jueces de control que resolverán, en forma inmediata, y por cualquier medio, las solicitudes de medidas cautelares, providencias precautorias y técnicas de

investigación de la autoridad, que requieran control judicial, garantizando los derechos de los indiciados y de las víctimas u ofendidos deberá existir un registro fehaciente de todas las comunicaciones entre jueces y ministerio público y demás autoridades competentes las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. los resultados de las intervenciones que no cumplan con estos, carecerán de todo valor probatorio la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos la correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley en tiempo de paz ningún miembro del ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. en tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.⁵³

Ahora bien, también se puede alegar que la autoridad fiscal al aplicar el ordenamiento contenido en el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación viola sus garantías consagradas en el artículo 16 Constitucional,

⁵³Idem.

como se puede leer en la anterior transcripción, toda vez que no motiva ni fundamenta su actuar, es decir no expresa con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediata que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto por el cual aplican el precepto objeto de estudio del presente proyecto

Como soporte de lo anteriormente establecido, es importante resaltar, que el Poder Judicial de la Federación ha sostenido en diversos criterios, integrando jurisprudencia al respecto que de acuerdo con el artículo 16 Constitucional, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, entendiéndose que debe expresarse con precisión el precepto legal aplicables y 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.

Así lo ha sostenido el poder Judicial de la Federación, tal y como se desprende de los siguientes criterios jurisprudenciales que a la letra señalan:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. La debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el

caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.”⁵⁴

“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

⁵⁴Criterio Jurisprudencial del Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Amparo directo 194/88, Revisión Fiscal 103/88.

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 de 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, preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado”⁵⁵

“FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga

⁵⁵Criterio Jurisprudencial del Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Amparo directo 194/88; Amparo directo 367/90; Revisión Fiscal 20/91

“se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento”. Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que sin que la defensa; 3) La oportunidad de alegar; 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.”⁵⁶

Ahora bien, en contra del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, se han promovido diversos juicios de amparo argumentando que tal norma resulta inconstitucional, en cuya resolución distintos Juzgados de Distrito han señalado que al existir criterio jurisprudencial en cuanto al artículo 145-A fracción III del mismo Código, éste puede ser aplicado por analogía, y por tanto han emitido sentencias apoyándose en tales tesis, lo cual aún sigue siendo gravoso para el contribuyente, toda vez que algunos Juzgados le dan la razón a la autoridad fiscal, negando el amparo a la quejosa, situación que nuevamente lo deja en estado de indefensión.

⁵⁶Criterio Jurisprudencial del Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Amparo Directo en Revisión 2961/90, Amparo Directo en Revisión 1080/91

Sin embargo y no obstante lo anterior, al negarse la protección de la justicia a los contribuyentes que acuden al amparo, éstos aún pueden combatir la inconstitucionalidad de dichas resoluciones constitucionales, mediante el recurso de revisión.

Por lo cual, al no existir un criterio sustentado por el más alto tribunal del país, es decir por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aplicable a los juicios de amparo que se llevan a cabo en contra del precepto sometido a estudio del presente proyecto, se considera que sí existe la posibilidad, la esperanza de que dicho precepto también sea declarado finalmente como inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Es por ello, que actualmente, se encuentra en proyecto de resolución, dicha controversia, ya que está en análisis del Máximo Tribunal la constitucionalidad o no del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación; por lo que debe tomarse en cuenta lo expresado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis 2ª. LXXXIII/2011, inserta en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, mismo que a la letra establece:

“REVISIÓN EN AMPARO INDIRECTO. SUBSISTE LA MATERIA DE CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES CUANDO EN LOS AGRAVIOS REPECTIVOS SE CONTROVIERTE LA INTERPRETACIÓN DE LO DISPUESTO EN LA NORMA

IMPUGNADA, SI DE ELLO DEPENDE SU APEGO A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. El análisis de la constitucionalidad de una ley conlleva a confrontar lo establecido en ella con lo que dispone la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estudio que implica tomar en cuenta dos premisas lógicas, a saber; a) el alcance de la norma constitucional cuya transgresión aduce y b) la interpretación de lo establecido en la norma impugnada. Por ende, aun cuando en los agravios vertidos en un recurso de revisión no se controvierta directamente la conclusión adoptada por el Juzgador de garantías respecto del apego de la disposición general impugnada a la Norma Fundamental, sino las consideraciones que sustentan la premisa lógica relativa al alcance de lo previsto en la disposición reclamada, debe estimarse que subsiste la materia de constitucionalidad y se surte la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer de la instancia, siempre y cuando el pronunciamiento de constitucionalidad de leyes pueda modificarse como consecuencia del alcance que se dé a la ley controvertida o al contexto normativo dentro del cual se ubica.”

57

⁵⁷ Amparo en revisión 644/2000. Tesis 2ª LXXXIII/2001, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Como hemos mencionado antes, muchos contribuyentes han optado por manifestar su inconformidad respecto a la actuación de la autoridad y al verse afectados en su esfera jurídica, han acudido al juicio de amparo para manifestar ante la autoridad jurisdiccional como la aplicación del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación que es inconstitucional.

Para algunos Juzgados de Distritos, tal como el Juzgado Segundo de Distrito en el Estado de Campeche, la aplicación de dicho numeral si es inconstitucional, toda vez que ha concedido el amparo a los contribuyentes que han acudido a este medio de defensa, situación que provoca que las autoridades fiscales recurran a dichas resoluciones mediante el recurso de revisión, por lo cual, al ser una cantidad numerosa de juicios de amparo donde se combate la inconstitucional del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, y el hecho de que algunos Juzgados estén concediendo el amparo y otros no, ha creado controversia, y lo anterior ha provocado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación sea la autoridad competente para resolver sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del artículo analizado.

La concesión del amparo, se ha enfocado a que la autoridad jurisdiccional si considera que la aplicación del artículo 40 fracción III del Código en comento si viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes, en virtud de que señala que si bien es cierto que las autoridades fiscales tienen la facultad de comprobar que las personas físicas o morales hayan cumplido con sus obligaciones fiscales, también lo es que debe requerir a los sujetos

obligados para que exhiban la contabilidad o parte de ella para estar en posibilidad de determinar, si cumplieron o no con sus obligaciones fiscales, siempre y cuando sean indispensables a efecto de llevar a cabo la función estatal de comprobación fiscal.

También han señalado que el artículo 40 fracción III del citado numeral, no reproduce expresamente la obligación que tiene el contribuyente de exhibir la contabilidad, por ello, aún y cuando dicho precepto prevé la figura del aseguramiento de bienes, lo cierto es que no expresa con claridad como se pueden desplegar las facultades de comprobación por parte de la autoridad, es decir, antes de proceder al aseguramiento de bienes, debería primero practicar una visita domiciliar, revisión de gabinete, etc.

Es decir, si bien el numeral objeto de estudio, permite el aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente, ya que su finalidad es obtener los elementos que permitan que la autoridad fiscal conozca con precisión la situación fiscal del contribuyente, porque se trata de una medida de apremio, pero no puede bajo ninguna circunstancia obstaculizar o impedir el funcionamiento ordinario de la negociación de los contribuyentes.

Los Juzgados de Distrito que han resuelto de forma favorable los juicios de amparo para los contribuyentes, señalan que el contenido del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, rebasa el objeto del aseguramiento provisional como medida de apremio, afectando gravemente la esfera jurídica del contribuyente, porque inmovilizando sus cuentas bancarias y

demás bienes financieros no es posible iniciar la inspección que se pretende o que se conozca con precisión la situación fiscal del contribuyente, toda vez que sólo se le impide la libre disposición de los bienes necesarios para su operación diaria, sin que exista adeudo fiscal, ni aun en forma presuntiva.

Además, las autoridades jurisdiccionales que han fallado a favor de los contribuyentes señalan en sus resoluciones constitucionales que la medida contemplada en el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, no es indispensable para el fin perseguido y es desproporcional por la falta de relación entre el secuestro de los bienes de los contribuyentes obligados y el objeto del aseguramiento precautorio establecido en dicho numeral.

En relación a lo anteriormente señalado, se está en espera de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronuncie sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del multimencionado artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, es por ello que, la propuesta del presente proyecto de tesis, sea demostrar la arbitrariedad en el actuar de la autoridad fiscal en el supuesto ejercicio de sus facultades de comprobación; y que la aplicación del dicho precepto es inconstitucional y siendo que al encontrarse bajo el supuesto del mismo, se violan las garantías individuales de los particulares, ya sean personas físicas o morales, al mismo tiempo dañando su esfera jurídica, conllevando así, una afectación en sus ámbitos laborales, económicos y personales.

Entonces el objetivo del presente proyecto, es exhibir el actuar arbitrario de las autoridades que nos representan en el ámbito fiscal, de las encargadas de llevar a cabo una administración adecuada de las actividades fiscales que como gobernados contribuyentes estamos obligados a cumplir, pero que también como gobernado, tenemos derechos a un trato justo y equitativo, tanto en la impartición de justicia como en la obligación de respetar lo que marcan nuestras leyes mexicanas, y nuestras autoridades fiscales encargadas de la administración de justicia.

Por último se propone también, además de lo anterior, que el Máximo Tribunal declare la inconstitucionalidad del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, evitando así la aplicación inadecuada de dicho precepto y soslayando la violación en las garantías individuales de los gobernados, así como la afectación en sus esferas jurídicas.

CONCLUSIONES

1. L

a aplicación del artículo 40fracción III del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional y arbitraria, toda vez que afecta la esfera jurídica de los contribuyentes, al momento en que aseguran sus bienes financieros.

2. D

e permitirse dicha aplicación excesiva, se permite que la autoridad elija el monto o que bienes o no, serían secuestrados, acción que ya fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en virtud de que genera incertidumbre jurídica al desconocer el contribuyente si el aseguramiento recaerá sobre el total de los bienes o una parte de ellos, toda vez que esto queda a discreción de la autoridad fiscal.

3. C

uando se practica el aseguramiento de los bienes o de la negociación de los contribuyentes, éstos dejan de tener ingresos necesarios para poder cumplir con sus compromisos antes sus proveedores, acreedores, inclusive pueden llegar al extremo de no poder efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, afectando con ello la economía y el normal desarrollo familiar, orillando a que sus trabajadores ejerzan su derecho a

pedir el pago vía legal conllevando al contribuyente al cierre de su fuente de trabajo.

4. L

a aplicación arbitraria por parte de la autoridad fiscal, conlleva a una afectación en la economía de las personas físicas y morales con actividades económicas, así como también afectan su entorno familiar, su círculo social y emocional.

5. S

i la aplicación del artículo 145 y 145-A fracción III del Código Fiscal de la Federación ya fueron declarados inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también debe declararse la inconstitucionalidad del artículo 40 fracción III del mismo Código, toda vez que como hemos analizado el mismo resulta ambiguo y solo favorece a la autoridad fiscal, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes.

6. L

a aplicación de dicho numeral viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados sujetos a la aplicación de dicho precepto.

PROPUESTA

Como se puede observar en la investigación dentro de la elaboración del presente proyecto de tesis, existe arbitrariedad por parte de la autoridad fiscal al momento de aplicar el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, y al ver que dicho precepto contiene lagunas; tales aquellas que dañan la esfera jurídica del contribuyente, así como sus garantías individuales y únicamente favorece a la autoridad fiscal.

Por lo que se propone que el numeral objeto de estudio, se declare inconstitucional, tal y como lo fue el artículo 145-A fracción III del Código en comento; de manera que el aseguramiento de bienes contemplado en la fracción III del artículo 40 del citado precepto sea aplicado como una medida de apremio y no como un embargo al contribuyente, simulando ser un aseguramiento.

En virtud de que actualmente existe la controversia en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, propondría el fallo de los Ministros sobre la inconstitucionalidad del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, toda vez que con la aplicación del mismo se violan las garantías individuales de los contribuyentes.

Toda vez que recordemos que el artículo estudiado a la letra señala:

“**Artículo 40.** Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán aplicar como medidas de apremio, las siguientes:

- I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
- II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

III. Decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente.

Para los efectos de esta fracción, la autoridad que practique el aseguramiento precautorio deberá levantar acta circunstanciada en la que precise de qué manera el contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, y deberá observar en todo momento las disposiciones contenidas en la Sección II del Capítulo III, Título V de este Código.

- IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

El apoyo a que se refiere el párrafo anterior consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilicen para el desempeño de las actividades de los contribuyentes, para estar en posibilidad de iniciar el acto de fiscalización o continuar el mismo; así como en brindar la seguridad necesaria a los visitantes.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.”⁵⁸

Sin embargo, la inconstitucionalidad del precepto se puede basar en que como ya lo señalamos en capítulos anteriores, viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente, razón suficiente para que dicho numeral

⁵⁸ Código Fiscal de la Federación 2011.

sea declarado inconstitucional y no se aplique a los contribuyentes, que se encuentren sujetos a las facultades de comprobación del numeral analizado.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- ALSINA, Hugo, Tratado Teórico-Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, Tomo V, Ejecución forzada y Medidas precautorias, 2ª edición, Editorial, buenos aires, 1962.
- 2.- AUTONOMÍA Y COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Tercera Reunión Nacional de Magistrados, diciembre 1994, Fideicomiso para Promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo
- 3.- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. El Juicio de Amparo. Décima Tercera Edición, Editorial Porrúa, México, 1987.
- 4.- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1986.
- 5.- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Manuales de derecho. Amparo en Materia Fiscal. Primera Reimpresión, Editorial Oxford, México, 1999.
- 6.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Decimoquinta Edición, Editorial Porrúa, México, 1998.
- 7.- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de derecho Tributario. Editorial Limusa, México, 2000.
- 8.- MARTÍNEZ BOTOS, Raúl. Medidas cautelares. Editorial Universidad, Buenos Aires, 1990.
- 9.- MARGAIN MANAUTOU Emilio, De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad, Editorial Porrúa, Novena Edición, México, 2000.
- 10.- Porras y López, Armando. Derecho Procesal Fiscal. México. Textos Universitarios. 1974
- 11.- RUIZ, Eduardo. Curso de Derecho Constitucional y Administrativo, Tomo II, Imprenta Tipográfica de la Secretaría de Fomento, México, 1888
- 12.- SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1999.
- 13.- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho tributario. Segunda Edición, Editorial Cárdenas Editores, México, 1988.
- 14.- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Novena Edición, Editorial Cárdenas Editores, México, 1994.

15.- SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, Nociones de derecho Fiscal, México, 5ta Edición, 1989.

16.- VALLARTA, IGNACIO L. Votos del C. Ignacio L. Vallarta en los negocios más notables, tomo III 5ta edición, México, Porrúa, 1989.

OTRAS FUENTES

www.jurisint.org

www.vlex.com/tags/aseguramiento.de.bienes.litigiosos-13128.com

www.juridicas.unam.mx

www.supremacortedejusticiadelanacion.com

www.catarina.udlap.mx/u-dl-a/tales/documentos/ledi/borja-s-h/capitulo3.pdf

LEGISLACIÓN

1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.- Código Fiscal de la Federación.

3.- Ley de Amparo.

4.- Diario Oficial de la Federación.