



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

PROPUESTA DE REFORMA AL EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS QUE REALIZA EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

GUILLERMO ANDRADE MÉNDEZ.

ASESORA: LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA.



Nezahualcóyotl, Estado de México, Enero de 2017.





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIA

En el marco del Centenario de la Promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, dedico este trabajo de Tesis a mi país México, como un precedente escrito de los grandes desafíos en materia tributaria que tiene nuestro país por delante, no obstante me es preciso destacar que todo gran cambio estructural debe provenir desde sus bases más elementales, para ello, es preciso principiar por realizar partidas presupuestales más equitativas y acordes con nuestra realidad inmediata, así como establecer medios que permitan el crecimiento de las empresas mexicanas a un plano de competencia global, es preciso dejar de llenar vacíos presupuestales con deuda pública, solo de esa manera nuestro país dejará de estar comprometida a los intereses de otras naciones, mejorará sus relaciones comerciales y obtendrá el crecimiento económico que se merece.

A la Máxima Casa de Estudios, La Universidad Nacional Autónoma de México por brindarme la oportunidad de superarme.

Dedico con mucho cariño esta Tesis a mis padres por haber forjado la persona que soy; ¡este éxito es nuestro!

AGRADECIMIENTOS

A Dios por escuchar mis plegarias y dejarme recorrer este camino.

A mi Alma Máter, la Universidad Nacional Autónoma de México, que con su luz de faro ilumino mi vida y me condujo hasta aquí, forjando lo que soy y desafiándome a enfrentar la vida con un fuerte sentido de compromiso profesional, nacional y humano, gracias UNAM por tocar mi vida con tu luz y transformarme para siempre, por mi raza hablará el espíritu!

A la Facultad de Estudios Superiores Aragón por aceptarme dentro de sus aulas y colmar mi vida universitaria de momentos inolvidables y ayudarme a trazar el camino que quiero recorrer.

A los notables catedráticos que hacen de la Facultad de Estudios Superiores Aragón, una facultad ejemplar; agradezco sus enseñanzas que trascienden las aulas y preparaban para la vida. Quiero hacer un especial agradecimiento a los catedráticos José Manuel Cervantes Bravo, Israel Plata Ramos, Evelia Mendoza Cortez, Manuel Plata García, Víctor Nando Lefort, Flor Beatriz Aguirre Bujan y Blanca Laura Rivero Banda, entre muchos otros más que enriquecieron mi vida y la de muchas otras generaciones con sus conocimientos, muchas gracias.

A mi asesora de tesis, la Lic. Alicia Concepción Rivas García por el apoyo y orientación constante que me brindó para la realización de esta tesis, gracias por su dedicación y profesionalismo, virtudes que han sido fundamentales para mi formación y gusto por el Derecho Fiscal.

Al H. Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en especial a la Octava Sala Regional Metropolitana por el fuerte impacto a nivel personal y profesional que ha significado para mí.

A mi Madre Martha Laura Méndez Martínez quien con su amor y esfuerzo, siempre me ha apoyado, gracias por fortalecer mi alma, gracias por ponerme el ejemplo con mi abuela de cómo ser un buen hijo, mi admiración y eterno agradecimiento por haber sacrificado tanto de ti por nosotros tus hijos; gracias por tu admirable valentía, por ser mi ángel protector, pero sobre todo, por nunca haberte dado por vencida ante la adversidad y haber formado con mi padre la familia que somos.

A mi Padre Guillermo Andrade Chamorro por haberme apoyado moral y económicamente, gracias por hablarme de tu experiencia y tus historias, de errores y éxitos porque han influido mucho en la persona que soy al momento de tomar decisiones, gracias por guiarme por el camino correcto y haber hecho de mí un hombre que afronta las adversidades con la frente en alto, gracias por confiar siempre en mi criterio jurídico y por las infinitas charlas sobre política y economía porque han desarrollado en mí a través del tiempo un pensamiento crítico e intelectual.

A mis Hermanas Laura y Eva por acompañarme a través de los años para alcanzar este momento; jamás me he considerado un ejemplo a seguir, así que si deciden seguir algo, mi consejo es que sigan sus sueños, sus ambiciones y proyectos, porque sin importar el resultado, yo siempre estaré allí para ustedes.

A Ángela Martínez quien ha sido como mi segunda madre, gracias por haber cuidado de mí, por creer en mí, por escucharme cuando te hablo de mis sueños, por tus consejos, pero sobre todo, muchas gracias por tu amor.

A Maricela Correa Aguilar por tu amor infinito y tu apoyo incondicional, gracias por motivarme en los momentos difíciles y vivir conmigo tantas experiencias gratificantes, ser mi socia, mi consejera, mi amiga y mi confidente.

Al despacho jurídico Casas Robles y Asociados, S.C. por contribuir durante tantos años a mi formación como profesional del Derecho e introducirme al litigio del Derecho Administrativo; Agradezco especialmente a la Lic. Brisa Yamel Robles Marino por la totalidad de las atenciones y consideraciones brindadas a mi persona y por otra parte quiero agradecer al Lic. Gustavo Casas Anaya, Director General de la firma, por el ejemplo de superación, excelencia y profesionalismo que durante años me ha motivado a enriquecer mis conocimientos; haber laborado para Casas Robles y Asociados, S.C. marco en mi vida un precedente importante sobre el deber ser del derecho, el profesionalismo y el gusto por el Derecho Fiscal.

Al despacho jurídico Belmont y Asociados, S.C. con una especial consideración al Lic. Nahim Quintero Morales por su paciencia y sus consejos al inicio de mi carrera profesional.

A las empresas Salpattini, S.A de C.V. y Pantus S.A. de C.V. por confiar en la asesoría Jurídica que de manera independiente les he brindado.

Al Lic. Jonathan Barroso Arteaga por brindarme su amistad, apoyo incondicional y compartir conmigo sus vastos conocimientos, pero sobre todo por motivarme cada vez que intercambiamos un momento; su persona representa para mí, un ejemplo de superación, éxito y humildad.

A la Lic. Alejandra Delgado Álvarez por demostrarme que los abogados jóvenes podemos brindar con honestidad y humildad, un servicio profesional de altura.

A la Lic. Gisela Méndez Garrido por su apoyo y constante ejemplo.

**PROPUESTA DE REFORMA AL EMBARGO DE CUENTAS
BANCARIAS QUE REALIZA EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**

ÍNDICE. Pág.

CAPÍTULO I.

CONCEPTOS BÁSICOS SOBRE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

| | |
|---|----|
| 1.1. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO | 1 |
| 1.1.1. INGRESO PÚBLICO | 4 |
| 1.2. ACTIVIDAD RECAUDATIVA..... | 15 |
| 1.3. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA..... | 17 |
| 1.4. FACULTADES DEL SISTEMA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA..... | 19 |

CAPÍTULO II.

**PROCEDIMIENTO PARA LA EJECUCIÓN DE LAS FACULTADES DEL
SUJETO ACTIVO.**

| | |
|--|----|
| 2.1. PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN DEL SERVICIO DE ADMINIS- TRACIÓN TRIBUTARIA..... | 27 |
| 2.1.1. REVISIÓN DE GABINETE | 34 |
| 2.1.2. VISITA DOMICILIARIA..... | 37 |
| 2.1.3 REVICIÓN ELECTRÓNICA | 40 |
| 2.1.4. DICTAMEN | 43 |
| 2.2. MEDIDAS DE APREMIO DE LA AUTORIDAD FISCAL..... | 44 |
| 2.2.1. IMPOSICIÓN DE UNA MULTA | 45 |
| 2.2.2. ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO..... | 47 |
| 2.2.2.1. ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE BIENES | 48 |

| | |
|---|----|
| 2.2.2.2. ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE CUENTAS BANCARIAS | 50 |
| 2.3. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN | 51 |
| 2.4. ALTERNATIVAS DEL CONTRIBUYENTE | 53 |
| 2.4.1. AUTOCORRECCIÓN | 54 |
| 2.4.2. RECURSO DE REVOCACIÓN | 55 |
| 2.4.3. JUICIO DE NULIDAD | 57 |
| 2.5. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN | 62 |
| 2.5.1. MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN | 63 |
| 2.5.2. REQUERIMIENTO DE PAGO | 64 |
| 2.5.3. EMBARGO | 65 |
| 2.5.3.1. EMBARGO DE BIENES | 69 |
| 2.5.3.1.1. DETERMINACIÓN DEL VALOR DE LOS BIENES EMBARGADOS | 70 |
| 2.5.3.2. EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS | 71 |
| 2.5.3.3. TRANSFERENCIA DE FONDOS | 72 |
| 2.5.3.4. REMATE Y ADJUDICACIÓN | 73 |
| 2.5.3.5. APLICACIÓN DEL PRODUCTO DEL REMATE | 74 |

CAPÍTULO III.

ASEGURAMIENTO Y EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS.

| | |
|--|-----|
| 3.1. ANTECEDENTES DEL ASEGURAMIENTO DE CUENTAS BANCARIAS | 76 |
| 3.2. EL ASEGURAMIENTO DE CUENTAS BANCARIAS EN NUESTRO DERECHO VIGENTE | 89 |
| 3.3. EL EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS EN NUESTRO DERECHO VIGENTE | 92 |
| 3.4. PROCEDIMIENTO PARA EL ASEGURAMIENTO Y EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS QUE LLEVA ACABO EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA | 97 |
| 3.5. ALTERNATIVAS CON QUE CUENTA EL CONTRIBUYENTE | 101 |

| | |
|---|-----|
| 3.5.1. RECURSO DE REVOCACIÓN | 101 |
| 3.5.2. JUICIO DE NULIDAD | 102 |
| 3.5.3. JUICIO DE AMPARO | 104 |
| 3.5.3.1 PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO Y SUS LIMITACIONES | 104 |
| 3.5.3.2. SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO | 121 |
| 3.5.3.3. RECURSOS CONTRA LA SUSPENSIÓN | 130 |
| 3.5.3.4. LA AMPLIACIÓN DE DEMANDA Y AUDIENCIA CONSTITUCIONAL.... | 133 |

**CAPÍTULO IV.
PROPUESTA DE REFORMA AL EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS.**

| | |
|---|-----|
| 4.1. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS | 136 |
| 4.2. PROPUESTA DE REFORMA | 148 |
| 4.2.1. EL EMBARGO TELEMÁTICO FISCAL DE CUENTAS BANCARIAS | 169 |
| 4.3. PROCEDIMIENTO DE EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO | 175 |

| | |
|------------------------------|-----|
| CONCLUSIONES | 181 |
| BIBLIOGRAFÍA | 184 |
| LEGISLACIÓN | 186 |
| TESIS Y JURISPRUDENCIA | 187 |
| CIBERGRAFÍA | 191 |
| DICCIONARIOS | 192 |

No Consideres culto al necio, aun
Cuando puedas considerar sabio a un
Hombre dotado; no taches de
verdadero Asceta al Ignorante que hace
Abstinencia.

Evita Asociarte con necios; sobre todo
Aquellos que se consideran sabios y
No te sientas satisfecho con tu propia
Ignorancia.

Procura que tu trato sea solo con
Hombres De buena reputación;
Porque es con ese trato que el hombre
Obtiene su propio buen nombre.

¿No has visto acaso como el aceite de
Sésamo Se combina con rosas y
Violetas, y como, al cabo De un tiempo
De esa asociación, deja de ser aceite
De Sésamo para ser calificado de
Aceite de Rosas o aceite de violetas?

A MIRROR FOR PRINCES, KAIKA'US IBN
ISKANDAR, SIGLO XI

INTRODUCCIÓN.

El Embargo de Cuentas Bancarias es una figura Jurídica que ha venido evolucionando en materia contributiva, perfeccionándose y colocándose como uno de los principales medios con los que cuenta la Autoridad Fiscal para hacer efectivo el cobro de contribuciones, sin embargo pese a que hoy en día existen medios auténticos que regulan su aplicación procurando en todo momento el respeto de los Derechos Humanos de los Contribuyentes en su ejercicio y además tratarse de la clase de Embargo más efectivo con que cuenta el Fisco para lograr el cobro de los créditos fiscales, también se trata del tipo de Embargo en el que se cometen mayores arbitrariedades por parte de la misma Autoridad Fiscal.

La aplicación excesiva de este medio se debe a que no existen parámetros que regulen su aplicación, sino que la Autoridad Fiscal tiende a recurrir al Embargo de Cuentas Bancarias con mucha facilidad, sin tomar en cuenta las particularidades de cada Contribuyente.

La prelación de Embargo al que debe sujetarse el Ejecutor Fiscal, la cual según la norma debe tener como prioridad que los bienes embargados sean de fácil cobro, en la práctica diaria no es una limitante para que el Ejecutor en una diligencia de embargo atienda a trabar las Cuentas Bancarias de un Contribuyente, esto se debe a que la prelación de embargo que debe respetar el Ejecutor, es diversa a la que tiene derecho a señalar el contribuyente, si a lo anterior añadimos que el mismo ordenamiento legal, faculta al Ejecutor a señalar bienes embargables cuando a su criterio los señalados por el contribuyente no sean de fácil cobro, cuenten con gravamen o no sean insuficientes para cubrir su adeudo; este conjunto de disposiciones legales parecieren estar encaminadas en la práctica a permitir que el Ejecutor levante su acta de embargo con los bienes que él decida sin respetar el derecho del Contribuyente a señalar bienes.

Hoy en día el Ejecutor ha simplificado su tarea al plasmar en el Acta de Embargo, el de las Cuentas Bancarias del Contribuyente, sin tener que recurrir previamente a las otras formas de Embargo consignadas en la ley.

El objeto primordial del Embargo de cuentas bancarias no es simplificar la diligencia de Embargo que realiza el Ejecutor sino el de procurar un Embargo de fácil cobro ante el riesgo de que el contribuyente pueda evadir dar cumplimiento con sus obligaciones fiscales, no obstante pareciera que hoy en día el Embargo termina por dificultar el cumplimiento de los Contribuyentes honestos y no está siendo lo suficientemente rápido para evitar que los Contribuyentes deshonestos eviten esconder, dilapidar o transferir sus bienes.

Es por ello que el Embargo no debe perder su poder coactivo, sino que este debe regularse debidamente tanto para que la autoridad fiscal actúe con mayor prontitud en aquellas situaciones que así lo requieran, como también para que no rebase sus límites procesales en perjuicio del sujeto pasivo; la presente Tesis propone una reforma al Embargo de Cuentas Bancarias atendiendo a dos circunstancias primordiales:

1. La existencia de un riesgo motivado de que el contribuyente intenta evadir el cumplimiento
2. Procurar un embargo de fácil cobro.

La motivación del Embargo no debe limitarse a que el Contribuyente no atiende una diligencia, sino que debe atender al riesgo que existe de que el Contribuyente pueda evadirse del cumplimiento de sus obligaciones.

El Embargo de Cuentas Bancarias se ha vuelto un medio sumamente recurrido porque disminuye las gestiones necesarias para la determinación, liquidación y/o adjudicación de bienes, simplificando su cobro con la transferencia de los fondos a comparación de los bienes muebles o inmuebles a los que se debe practicar un avalúo por un profesional, para después ser subastados y adjudicados por un tercero que desea adquirirlos.

Las múltiples diligencias que practica el Fisco, si se regulan pueden ser reducidas en beneficio tanto del Sujeto Activo como del Pasivo, ya que estas generan altos costos que solo agravan la situación del Contribuyente, quien se ve económicamente limitado para hacer frente a sus obligaciones fiscales, además de que el realizar múltiples diligencias, genera más cargas de trabajo que repercute en un costo adicional para la Hacienda Pública.

El Embargo de Cuentas Bancarias en la práctica Fiscal es una alternativa eficaz de la autoridad fiscal que necesita ser debidamente regulada tanto para que el Sujeto Activo no rebase sus límites procesales en perjuicio del Pasivo y dar prontitud al embargo para que el sujeto pasivo, no logre extraerse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que la transferencia de Información Financiera es muy lenta y pese a que se trata de la misma Hacienda Pública, las solicitudes de embargo tardan lo suficiente como para que un Contribuyente deshonesto pueda retirar sus fondos.

El presente trabajo de Tesis busca establecer un límite real que a su vez haga frente a los desafíos contemporáneos en materia tributaria, mediante una propuesta de reforma que contemple:

1. Establecer un mismo orden de prelación de embargo donde el Embargo de Cuentas Bancarias tenga mayor prioridad con la que cuenta actualmente.
2. Limitar la facultad del Ejecutor a señalar bienes embargables a solo los casos en los que exista temor fundado de que el Contribuyente intente ocultar, dilapidar o transferir fuera del país sus bienes susceptibles de embargo y evitar la comisión de delitos fiscales.
3. Ampliar el término de interposición del Juicio Contencioso Administrativo; toda vez que el Procedimiento Administrativo de Ejecución inicia a los 30 días posteriores a que se notifico la resolución determinante de crédito, este constituye el mismo periodo de tiempo al término de interposición el Juicio Contencioso Administrativo, esto tiene por efecto que si el Contribuyente no fue debidamente notificado de la resolución administrativa y se percata de ella con el embargo, no podrá interponer el medio de defensa adecuado, es así que ampliando el termino de interposición, también se amplían las posibilidades del Contribuyente para hacer frente a los efectos del embargo.
4. Sujetar el embargo a una Cuantía, esto permitirá sobre todo proteger a los pequeños Contribuyentes, pequeñas empresas y personas Físicas con actividad empresarial, quienes serían susceptibles a no poder hacer frente a este tipo de medios con los que cuenta la Autoridad Fiscal.
5. Establecer un nuevo sistema de intercambio de Información Financiera que mejore la comunicación entre la misma Hacienda Pública y permita trabar con una mayor prontitud el Embargo de Cuentas Bancarias, esto disminuiría drásticamente el número de gestiones que realiza el fisco y por ende reduciría los gastos de ejecución que agravan la situación fiscal del

Contribuyente; este sistema de intercambio de Información Financiera serviría a la Hacienda Pública para mejorar la comunicación de sus organismos sin transgredir el secreto bancario, evitaría imponer multas a las instituciones financieras y por último permitiría actuar con mucho mayor prontitud ante situaciones que involucren la comisión de algún tipo de delito fiscal.

La presente Tesis parte de un estudio lógico y cronológico de los factores que intervienen en la Práctica, así como del tiempo y trabajo que invierte la Autoridad Fiscal desde que inicia las facultades de comprobación fiscal y hasta que emite una Resolución Determinante de Crédito.

La presente investigación efectúa un estudio de la Jurisprudencia actual sobre los embargos que realiza el Servicio de Administración Tributaria y los Recursos con los que cuenta el Contribuyente actualmente para hacer frente a este tipo de embargo; para concluir que es indispensable establecer límites procesales a dicha medida y acelerar sus efectos, pues solo de esa manera este medio con que cuenta la autoridad fiscal podrá cumplir con el objeto por el cual fue creado.

CAPÍTULO I.

CONCEPTOS BÁSICOS SOBRE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

En el presente capítulo se estudiará la manera y los ingresos que percibe el estado, así como comprender la trascendencia que tienen estos para cubrir el gasto público.

1.1. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

La Actividad Financiera del Estado *“Es el universo de acciones y actos por cuyo medio se obtiene recursos para realizar el gasto público y la manera en cómo estos se administran”*¹, por otra parte Joaquín V. Ortega define a la Actividad Financiera como *“aquella que se desarrolla con el objeto de procurarse los medios necesarios para las gestiones públicas destinadas a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”*

El estudio de la Actividad Financiera del Estado corresponde al Derecho Financiero que *“es la rama del derecho integrada por un conjunto de normas que tienen por objeto regular las actividades económicas de los órganos públicos, tanto en lo que corresponde a la percepción de los ingresos, como en lo que respecta al ejercicio del gasto”*², Desde el punto de vista jurídico el Derecho Financiero se relaciona estrechamente con tres disciplinas: El derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario.

¹Carrasco Iriarte Hugo, DERECHO FISCAL I, Editorial Iure, México 2007, Sexta Edición, pág. 2.

²Mabarack Cerecedo Doricela, DERECHO FINANCIERO PÚBLICO, Editorial McGraw-Hill, México 2000, Segunda Edición, pag.8.

El Derecho Presupuestario se hace presente en el estudio de las Normas Jurídicas que regulan la planeación, Organización y control del gasto público, por otra parte el Derecho Fiscal, estudia lo concerniente a los ingresos procedentes de los tributos y por último el Derecho Patrimonial en lo referente al el manejo y gestión de sus bienes.

Existen tres momentos en que se desenvuelve la actividad financiera del estado, estos son:

- 1.- El establecimiento de ingresos y obtención de recursos.
- 2.- La gestión o manejo de sus bienes.
- 3.- Establecer la manera en cómo utilizar estos ingresos en beneficio colectivo.

El primer momento de la actividad financiera del Estado, es la de establecer y obtener los ingresos necesarios para cubrir el presupuesto para garantizar el desarrollo común; para poder llevarlo a cabo, el Estado regula la forma en la que obtiene sus ingresos, para ello el Congreso, cuenta con dos facultades únicas respecto del gasto:

- 1.-La facultad de poder iniciar un proyecto de ley o decreto sobre empréstitos por mandamiento expreso en el inciso h) del artículo 72 constitucional, que brinda al Congreso la facultad de decidir sobre un crédito o financiamiento del gasto público, y
- 2.- Imponer las contribuciones necesarias para satisfacer al gasto público como se desprende el artículo 73, frac VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La primera de sus facultades se refiere a la obtención de recursos extraordinarios sobre el crédito de la nación, por lo que a través de la Cámara de

Diputados se debe presentar la iniciativa que deberá ser aprobada por ambas cámaras, previo estudio de su pago que no comprometa a los gobernados en lo futuro y la segunda de sus facultades se refiere a los ingresos ordinarios que resultan de las cargas fiscales que establece el congreso a los gobernados.

El segundo momento de la Actividad Financiera del Estado se refiere a administración de esos ingresos, es decir una vez obtenido los ingresos necesarios, el Estado realiza un análisis ponderado de las necesidades de la población y la manera en que debe realizar una partida presupuestal benéfica, para ello se realiza un estudio de los ingresos y los egresos.

De acuerdo con **Nava Escudero**, "*La programación del gasto público debe estar basada en las directrices del Plan Nacional de Desarrollo*"³, plan que es propuesto por el Ejecutivo, ya que esta atiende a las necesidades prioritarias de la sociedad mexicana y llevan a diseñar políticas públicas inteligentes que busquen el progreso y el crecimiento económico de la población mexicana, esta programación del gasto público debe ser evaluada año con año por el Legislativo, a quien también corresponde evaluar que tanto ha fomentado el crecimiento económico y entablar un estudio comparativo sobre los ingresos que está obteniendo y los que está erogando, para que no se traduzca en un déficit en el gasto público.

El último momento de la actividad financiera del Estado corresponde a establecer la forma en que se utilizarán los ingresos, para ello el Ejecutivo Federal en su carácter de encargado de la planeación nacional debe presentar el presupuesto de egresos de la federación, para que la Cámara de Diputados la analice, discuta, modifique y apruebe, de conformidad con la fracción IV del artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

³Nava Escudero Oscar y Ortega Maldonado Juan Manuel, DERECHO PRESUPUESTARIO, Editorial Porrúa, México 2006, Pág. 48.

El Presupuesto de Egresos es un ordenamiento jurídico regulador de la actividad financiera pública que contiene las disposiciones generales de carácter obligatorio, que establece la partida presupuestal anual y que evitan el derroche del gasto público, Mabarak Cerecedo lo ha definido como *“el ordenamiento legal que tiene por objeto expresar de manera anticipada, los proyectos de gasto de las diversas tareas y actividades que las diferentes unidades administrativas públicas han previsto para ejercer en un ejercicio fiscal”*.⁴

El presupuesto de egresos establece la partida presupuestal que requiere los distintos órganos del sector público de nuestro país para poder cumplir con sus actividades en beneficio de la población, para efectos de esta tesis no analizare este proceso.

En conclusión la actividad financiera del Estado es un ejercicio estratégico de las finanzas que buscan generar un ciclo económico donde el Estado se capitaliza y destina estos ingresos para cubrir las necesidades de la población, lo que permite que esta última progrese y aporta parte de su capital al sostenimiento de la misma hasta que los ingresos son superiores a los egresos y esto con lleva a atender menos necesidades primarias de la población y generar crecimiento económico, lo que evita que el Estado deje de necesitar en lo futuro utilizar el crédito público.

1.1.1. INGRESO PÚBLICO

Narciso Sánchez Gómez, define al ingreso público como *“la cantidad de dinero y en especie que percibe el estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado”*⁵, esta surge de acuerdo con la doctrina de *“la necesidad que tiene el estado de allegarse de recursos económicos necesarios con los cuales hace frente a los gastos*

⁴Mabarak Cerecedo Doricela, Ob. Cit., Pág. 26.

⁵Sánchez Gómez Narciso, DERECHO FISCAL MEXICANO, Editorial Porrúa, México 2003, Pág. 195.

*gubernamentales*⁶, estos se dividen en Ingresos Públicos Ordinarios e Ingresos Públicos Extraordinarios.

El Ingreso Público al igual que el egreso, está fuertemente regulado, La Ley de Ingresos de la Federación es el ordenamiento legal en el que se *“incorporan todos los conceptos por los que el estado tendrá derecho a percibir determinadas cantidades durante el ejercicio fiscal, así como las características bajo las que se van a percibir dichos ingresos”*⁷.

La ley de ingresos la propone el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados y en ella debe contener *“todas las contribuciones y demás ingresos, tanto de carácter fiscal como financiero que vaya a obtener un ente público en un ejercicio fiscal, con el fin de que las cantidades que se vayan a obtener estén correlacionadas con el presupuesto de egresos”*⁸.

Los Ingresos Públicos Ordinarios son aquellos que el Estado obtiene en forma regular durante un periodo determinado, al cual denomina Ejercicio Fiscal y abarca un año natural y los ingresos extraordinarios que son aquellos cuya aplicación resuelve el Estado en condiciones especiales cuando acontece alguna circunstancia que haga necesaria esa percepción, conforme a la naturaleza misma de los Ingresos Públicos Ordinarios estos se dividen en Ingresos Financieros y Fiscales.

Mabarak Cerecedo; señala que Los Ingresos Financieros son aquellos que el Estado percibe por la explotación de sus bienes propios o por alguna otra actividad que en su carácter de persona moral de derecho público sea susceptible de ser realizada para atender sus requerimientos de numerario. Esto acontece cuando para el financiamiento de sus gastos recurre, por ejemplo, al Crédito público.

⁶Mabarak Cerecedo, Doricela, Ob. Cit., pág. 15.

⁷Ídem, Pág. 16.

⁸Ibídem, Pág. 17.

Los ingresos Financieros son aquellos ingresos provenientes entre otros de Empréstitos que son los créditos otorgados por organismos internacionales o países extranjeros para que el estado pueda satisfacer sus necesidades presupuestarias, también la Emisión de la Moneda como instrumento de cambio, Emisión de bonos de deuda pública como alternativa para el crecimiento económico, los productos y derechos, percepciones que tiene el Estado por el trámite, expropiaciones, decomisos, nacionalización, entre otros.

El empréstito *“designa el préstamo hecho al estado, a las provincias o municipios y también a las grandes empresas privadas para hacer frente a sus necesidades o ejecutar sus proyectos”*.⁹

Para los autores **Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo**, Los Empréstitos *“son los préstamos o financiamientos que otorga un estado extranjero a otro estado extranjero, organismo internacional como el banco internacional de desarrollo con el objeto de atender las necesidades presupuestales”* ¹⁰

La Emisión de Moneda es el mecanismo de emisión del instrumento de cambio económico que se realiza en proporción de la reserva económica de nuestro país.

De acuerdo con Mabarak Cerecedo *“La emisión de la moneda y los empréstitos que constituyen una parte muy importante de los Ingresos Financieros del Estado, son instrumentos económicos que éste utiliza para obtener recursos líquidos que le permitan hacer frente a los gastos públicos, también se llaman Ingresos Financieros del Estado en su carácter de persona moral de derecho privado cuando enajenen sus bienes propios, cuando obtiene utilidades de*

⁹Cabanellas de Torres Guillermo, DICCIONARIO JURÍDICO ELEMENTAL, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2003, pág. 145.

¹⁰Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo, DERECHO FISCAL, Editorial Banca y Comercio, México 2005, Pág. 19.

empresas que pertenecen al Estado y que desde luego no correspondan a sus funciones propias de persona moral de Derecho público”¹¹

La Emisión de Bonos de Deuda pública es un ingreso financiero que *“constituye un instrumento que el estado coloca entre el público inversionista a cuenta de futuras explotaciones de bienes o recursos, así el estado asume la obligación de reembolsar su importe más una prima”¹².*

Los Productos y Derechos son ingresos por el uso y aprovechamiento de bienes o recursos patrimoniales públicos ó privados.

Los ingresos fiscales son aquellos que derivan de la aplicación de una ley de esta naturaleza y además son susceptibles de ser sometidos a un procedimiento de ejecución que consiste en que si la persona no cubre voluntariamente las prestaciones determinadas a favor del Estado, puede iniciarse en su contra un procedimiento que consiste en el embargo de sus bienes y su remate para, con el producto se obtenga, satisfacer el adeudo.

Dentro de los ingresos Fiscales encontramos a los ingresos ordinarios tales como productos, aprovechamientos y contribuciones.

La contribución es el instrumento legal para contribuir al sostenimiento del gasto público federal, estatal y municipal, este instrumento funciona mediante la tributación que realizan los gobernados, basados en la potestad tributaria que tiene el estado, para expedir las leyes fiscales y exigir su cumplimiento, Narciso Sánchez lo define como *“las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al estado los particulares, bajo un régimen*

¹¹Mabarak Cerecedo Doricela, Ob. Cit., pág. 16.

¹²Ponce Gómez francisco y Ponce Castillo Rodolfo, Ob. Cit., Pág. 19.

jurídico de derecho público para cubrir el gasto social o lo que se conoce como necesidades colectivas”¹³

Contribuir al Gasto Público constituye como una obligación de los mexicanos, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a su vez el Código Fiscal de la Federación reafirma esta obligación del gobernado en su artículo primero, donde señala que tanto personas físicas como morales están obligadas a contribuir al gasto público y sin embargo respecto de la federación señala que “la federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes fiscales así lo señalen expresamente.”

La relación entre el Gobierno y los gobernados respecto al pago de sus contribuciones se traduce en un compromiso bilateral de obligaciones, donde el Estado tiene la obligación como ente protector, de brindar los servicios públicos que cumplan con las necesidades de los gobernados y a su vez la población tiene la obligación de contribuir con este gasto público, que permita el constante funcionamiento de los servicios colectivos que brinda el Estado.

El artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones se clasifican en Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos, así mismo en su artículo 3° del Código en estudio se establecen los Aprovechamientos y Productos.

A continuación estudiaremos los elementos que componen a las contribuciones conforme a la clasificación proporcionada por el artículo 2 del Código de la materia.

Los impuestos son la principal fuente de ingresos en nuestro país, por impuesto podemos entender aquellas prestaciones que por mandato

¹³Sánchez Gómez Narciso DERECHO FISCAL MEXICANO, Editorial Porrúa, México 2003, Pág.215.

constitucional, los gobernados están obligados a dar en forma proporcional y equitativa al Estado y sus instituciones para sufragar el gasto público. El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación los define como “las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”.

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016 prevé un ingreso por \$2,407,716.7 millones de pesos, mientras que la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación 2017 prevé un ingreso de \$2,729,347.9 millones de pesos, provenientes de los rubros de Impuestos sobre el Ingreso, Impuestos sobre el Patrimonio, Impuestos sobre la Producción, el consumo y las Transacciones, Impuesto de Comercio Exterior, los Impuestos sobre Nóminas y los Impuestos ecológicos.

Los impuestos más importantes, son el Impuesto Sobre la Renta que pertenece a los Impuestos sobre el Patrimonio, el cual se prevé ingresos por \$1,419,377.3 millones de pesos para el ejercicio fiscal 2017, y por otra parte tenemos al Impuesto al Valor Agregado que corresponde a los ingresos sobre la Producción, el Consumo y las Transacciones, el cual se prevé genere ingresos por \$794,054.7 millones de pesos para el ejercicio fiscal 2017.

Los impuestos tienen por característica primordial que se establecen en la ley, lo que corresponde al principio de legalidad tributaria que obliga a que las contribuciones sean establecidas en la ley por el Poder Legislativo. Otra de sus características es que son de carácter obligatorio y que estas se extienden para personas tanto físicas como morales, con ello pese a que el cálculo del impuesto pueda ser distinto en la persona física de la moral, no se excluye de ninguna manera personalidad jurídica ni capacidad contributiva, lo que constituye el principio de capacidad Contributiva, principio que alude a la igualdad como base de la determinación de los impuestos.

El Pleno de Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido a la capacidad contributiva mediante la jurisprudencia P./J.109/99, misma que a la letra expone:

Época: Novena Época

Registro: 192849

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo X, Noviembre de 1999

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P./J. 109/99

Página: 22

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz

Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac GregorPoisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Por otra parte los Derechos, son las contribuciones que los particulares aportan a las autoridades administrativas por servicios que estas le prestan o porque los particulares lo solicitan para que en un acta o documento tenga autorización oficial, así mismo nuestro derecho vigente lo ha definido en la fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación como: “las contribuciones establecidas en ley por uso u aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como para recibir servicios que presta el estado en funciones de derecho público”, de la lectura anterior podemos comprender que el derecho supone que el sujeto pasivo de este tributo recibe algo concreto a cambio del pago que hace el estado, el contribuyente que recibe el servicio paga una cantidad de dinero al Estado y en ese pago radica la contraprestación, **Sergio Francisco de la Garza** señala: “*los derechos se causan o nacen en el momento en que*

*efectivamente se presta el servicio administrativo, que viene a ser la situación que el Código fiscal o la ley de Hacienda señalen como hechos generadores del crédito fiscal*¹⁴.

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016, esperaba un ingreso por 41,761.6 millones de pesos, mientras que la Iniciativa de Ley de Ingresos para 2017 prevé un ingreso de \$44,757.3 millones de pesos, ambos de la obtención de los ingresos de Derechos por el Uso, Goce, Aprovechamiento o Explotación de Bienes de Dominio Público los cuales corresponden al pago de derechos a la administración pública y por otra parte, tenemos a los ingresos por Prestación de servicios, los cuales como su nombre expresa son derechos por la prestación de servicios que realiza la administración pública.

Méndez Galeana Jorge; expresa que las Aportaciones de Seguridad Social conforme a la fracción II, del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado, de lo anterior se desprende que “los sujetos pasivos de esta contribución son los patrones y los trabajadores”¹⁵ y que surge como contribución de los beneficiados.

Por su parte **Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce**; manifiestan que las Contribuciones de mejoras de conformidad con la fracción III del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación son las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien directamente de las obras públicas que se realizan.

¹⁴De la Garza Sergio Francisco, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Editorial Porrúa, Décimo octava edición, México 1999, pág. 550.

¹⁵Méndez Galeana Jorge, INTRODUCCIÓN AL DERECHO FINANCIERO, Editorial Trillas, México 2003, Pág.51.

Una vez estudiado lo anterior es preciso indicar que en nuestro ámbito jurídico también encontramos a los Ingresos extraordinarios, estos se refieren a los *“ingresos que percibe el estado en situaciones excepcionales y se utilizan para hacer frente a las necesidades imprevistas, como terremotos, plagas, epidemias, etc., el ingreso es transitorio y contingente.”*¹⁶

Los productos son definidos por nuestro derecho vigente en el artículo 3° del Código Fiscal de la Federación como: *“las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado así como el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado”* de la lectura anterior podemos comprender que los productos surgen como producto del convenio que celebra el Estado con los particulares, es decir el Estado actúa con una calidad de particular, realizando contratos que no tiene un aspecto fiscal.

El punto número 5 del artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación de 2016 estimaba un ingreso neto de \$5, 651.3 millones mientras que el punto número 5 del artículo 1, contenida en la página 62 de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para 2017, prevé un ingreso de \$5,983.8 millones de pesos para los mismo rubros, que son:

- 1.- Los servicios que no corresponden a funciones de derecho público.
- 2.- Los Derivados del Uso, aprovechamiento y enajenación de bienes privados.
- 3.- Explotación de tierras y aguas.
- 4.- Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.
- 5.- Enajenación de bienes.
- 6.- Intereses de valores, créditos y bonos.
- 7.- Utilidades.

¹⁶Ponce Gómez francisco y Ponce Castillo Rodolfo, Ob. Cit., Pág. 18.

Los aprovechamientos de conformidad con el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación vigente señala que: “son aprovechamientos los ingresos que percibe el estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los órganos descentralizados y las empresas de participación estatal”, a su vez en el punto número 6 del artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de Noviembre de 2015, establece como aprovechamientos entre otros, las multas, indemnizaciones, reintegros, los provenientes de obras públicas, aportaciones de los estados, municipios y particulares para el Servicio del Sistema Escolar Federalizado, entre muchas otras contempladas en el paquete fiscal para ese año.

La iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para 2017, en el punto 6 del artículo 1, prevé un ingreso por aprovechamientos de \$ 62,721.5 millones de pesos¹⁷ para el año fiscal 2017, dentro de los rubros que destacan podemos mencionar se encuentran los provenientes en materia energética, en el que cabe mencionar que la LIF (Ley de Ingresos de la Federación) 2016 no preveía ingresos, ahora en la LIF2017 se prevén ingresos por 3.1 Millones de pesos, además destacan los ingresos por aprovechamientos destinados al fondo para el desarrollo forestal, las aportaciones de obras de contratistas, entre otras.

Es decir que esta forma de obtener ingresos surge de la inversión que hace el Estado para hacer valer la norma.

Los ingresos tanto ordinarios como extraordinarios, los encontraremos señalados en La Ley de Ingresos de la Federación, si bien es cierto los ingresos ordinarios son constantes, es decir, no cambian, son los ingresos extraordinarios los que pueden cambiar en la ley de ingresos correspondiente al año fiscal de que se trate, por ejemplo en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal

¹⁷ INICIATIVA DE LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION 2017, Pág. 63, http://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2017/paquete/ingresos/LIF_2017.pdf, 28 de noviembre de 2016, 14:27 horas .

2016 establece que estas podrían recaer sobre la ley de Hidrocarburos pues se teme que estas pudieran generar un problema para la economía de la población.

1.2. ACTIVIDAD RECAUDATIVA.

La Actividad Recaudatoria la entenderemos como el Ejercicio de recaudación que realiza la Hacienda Pública haciendo uso de su potestad tributaria.

La Tradadista Sonia Venegas Álvarez, señala que la Potestad Tributaria es “*La distribución de facultades para instituir y cobrar tributos*”¹⁸, al respecto el Licenciado Quintana Valtierra señala que esta existe “*porque el estado necesita de esa riqueza para lograr ciertos fines y estar en posibilidad de ejercerlos*”¹⁹, esta potestad o atribución es conferida al estado, surge a través de la obligación contenida del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 1 del Código Fiscal de la Federación, los cuales establecen que es obligación de los Mexicanos, tanto personas físicas como morales, contribuir al gasto Público conforme a las leyes fiscales.

Por su parte, **Rigoberto Zamudio Urbano**; refiere que el tributo “*es una prestación coactiva, pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación y el acreedor del tributo, es decir por un lado tenemos el estado o la entidad pública que efectivamente por virtud de una ley positiva posee ese derecho y del otro lado los contribuyentes quienes como deudores están obligados a cumplir la prestación pecuniaria; pero esta coerción no deriva de una manifestación de voluntad en la*

¹⁸Venegas Álvarez Sonia, DERECHO FISCAL, Editorial Oxford, México 2011, pág. 9.

¹⁹Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Editorial Trillas, México 1997, pág. 16.

*administración pública, la cual a su iniciativa, tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares*²⁰.

La Recaudación de las contribuciones corresponde al Fisco quien constituye un sinónimo de gobierno o Autoridad Pública en materia Económica²¹ su labor será la de procurar que las leyes fiscales se respeten y recaudar los impuestos así como revisar que los contribuyentes lo hagan correctamente, la labor de recaudación se realiza a encargo del Presidente de la República, ya que este último es a quien le corresponde la aplicación de las Leyes Fiscales, emitidas por el Congreso de la Unión, para ello, el Ejecutivo delega a través de la Ley Orgánica de la Federación, dicha competencia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Potestad Tributaria en la recaudación de impuestos la encontramos en la fracción I del artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la cual brinda la atribución al SAT (Servicio de Administración Tributaria) de recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios.

Conforme al párrafo tercero del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, la causación del pago de las contribuciones se lleva a cabo a través de un ejercicio de autodeterminación que realiza el propio contribuyente, no obstante esto no exime a la autoridad fiscal a determinar el monto de las contribuciones cuando el contribuyente no lo haga o lo haga incorrectamente, esto ocurre básicamente porque la Autoridad Fiscal y específicamente el Servicio de Administración Tributaria vigila el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, lo que le confiere la importante tarea de que en caso de que detecte el incumplimiento, evasión o mal cumplimiento de las disposiciones fiscales, pueda iniciar un procedimiento de fiscalización que le permita determinar el monto de las

²⁰Zamudio Urbano Rigoberto, SISTEMA TRIBUTARIO EN MEXICO, Editorial Porrúa, México 2005, pág.5.

²¹Cabanellas de Torres Guillermo, Ob. Cit., pág. 170.

contribuciones omitidas y establecer un crédito fiscal con el cual pueda hacer efectivo el cobro de impuestos, esta importante atribución, la encontramos en la fracción IV del artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

1.3. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

El Servicio de Administración Tributaria de conformidad al artículo 1 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la misma ley, con ello se da pauta a la creación de organismos jerárquicamente inferiores que ubicados en la esfera de competencia de cada Secretaría de Estado, a los cuales la entidad superior les delega determinadas facultades que le son propias, otorgándoles cierto grado de autonomía en el desarrollo de sus actividades sin que con ello quebrante su jerarquía y centralización.

El SAT tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el principal objetivo de que tanto personas físicas como morales contribuyan de forma proporcional y equitativamente al gasto público, además de fiscalizar, facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario.

El SAT inicia operaciones el 1 de Julio de 1997, tras la publicación de su Ley el 15 de Diciembre de 1995 y nace como un nuevo órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a lo largo de los años a sufrido diversos cambios en su estructura Orgánica, finalmente en 2007 logra establecerse en torno a 4 fundamentales rubros que son: Servicios al Contribuyente, Recaudación, Fiscalización y Aduanas.

El 5 de enero de 2016 se publica el Manual de Organización General del SAT, con el que se establece su estructura orgánica de la siguiente manera²²:

1. Jefatura del Servicio de Administración Tributaria
 - 1.1 Administración General de Recaudación
 - 1.1.1 Administraciones Desconcentradas de Recaudación
 - 1.1.1.1 Subadministraciones Desconcentradas de Recaudación
 - 1.2 Administración General de Aduanas
 - 1.2.1 Administraciones de Aduanas
 - 1.2.1.1 Subadministraciones de Aduanas
 - 1.2.1.2 Verificadores y Técnicos de las Aduanas
 - 1.3 Administración General de Auditoría Fiscal Federal
 - 1.3.1 Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal
 - 1.3.1.1 Subadministraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal
 - 1.4 Administración General de Auditoría de Comercio Exterior
 - 1.4.1 Administraciones Desconcentradas de Auditoría de Comercio Exterior
 - 1.4.1.1 Administraciones de Auditoría de Comercio Exterior
 - 1.4.1.2 Subadministraciones Desconcentradas de Auditoría de Comercio Exterior
 - 1.5 Administración General de Grandes Contribuyentes
 - 1.6 Administración General de Hidrocarburos
 - 1.7 Administración General de Servicios al Contribuyente
 - 1.7.1 Administraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente
 - 1.7.1.1 Subadministraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente
 - 1.8 Administración General Jurídica
 - 1.8.1 Administraciones Desconcentradas Jurídicas
 - 1.8.1.1 Subadministraciones Desconcentradas Jurídicas
 - 1.9 Administración General de Planeación
 - 1.10 Administración General de Recursos y Servicios
 - 1.11 Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información
 - 1.12 Administración General de Evaluación
2. Órgano Interno de Control en el SAT

El Servicio de Administración Tributaria no guarda relación jerárquica con la Secretaría de Hacienda y Crédito público pues sus funciones tienen dependencia propia como podemos observar en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, las cuales se han delegado a este órgano como lo señala el artículo 1 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, no obstante tal organismo carece de personalidad jurídica aunque no patrimonio propio, al corresponder la actividad estratégica del Estado relativa a la función recaudadora, concediéndole el cúmulo de atribuciones que integran la competencia tributaria las cuales permite que determinen la cantidad líquida y

²²Manual de Organización General del SAT http://sat.gob.mx/que_sat/Paginas/antecedentes.aspx, 10 de noviembre de 2016, 20:15 horas.

recaude los créditos fiscales provenientes de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, productos y aprovechamientos así como dictar medidas de fiscalización para vigilar el debido cumplimiento a la legislación de la materia por parte de los contribuyentes y demás deudores fiscales.

Lo que podemos traducir en la percepción de las cantidades por concepto de créditos fiscales, su control y fiscalización, la elaboración de planes y medidas que permitan el cumplimiento voluntario de los contribuyentes en su pago y el cobro forzado de los créditos no enterados

1.4. FACULTADES DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Para que el Servicio de Administración Tributaria pueda cumplir con su tarea, se le delegan atribuciones de competencia tributaria las cuales de conformidad con el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, mismo a la letra expresa:

“Artículo 7º. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;*
- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;*
- III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;*
- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;*

V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;

IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud.

X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;

XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;

XII. Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar

la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

XIV. Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.

XV. Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria. Fracción adicionada

XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan. Fracción adicionada

XVII. Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen, y Fracción adicionada

XVIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.”

La fracción I señala como atribución del Servicio de Administración Tributaria recaudar las contribuciones de conformidad con la legislación aplicable, que como ya observamos al principio de esta tesis, es obligación de todos los Mexicanos efectuar sus contribuciones, de esta manera, el Servicio de Administración Tributaria es el órgano encargado de recaudar los ingresos tanto ordinarios como extraordinarios del Estado, en materia de ingresos Fiscales.

La Fracción III es mucho más importante puesto que defiende los intereses del Estado en pro del beneficio colectivo. La fracción IV es de suma importancia toda vez que en ella se contiene la atribución de la autoridad fiscalizadora de requerir información que considere indispensable a diversas instancias públicas nacionales e incluso internacionales con el único objetivo de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La fracción VII es también de suma importancia, ya es mediante esta que la Autoridad Fiscalizadora tiene como atribución ejercitar facultades de comprobación con el objetivo de vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, las Facultades de Comprobación mencionadas, constituyen una atribución que tiene la autoridad para hacer uso de distintas facultades, tal y como lo señala el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación Vigente, las cuales van desde un simple requerimiento de información al contribuyente, hasta practicar visitas domiciliarias a los mismos, pudiendo ejercer estas facultades de manera conjunta, indistinta o sucesivamente; estas facultades de conformidad con el último párrafo del artículo en comento, inician con la primera notificación, no obstante algunas de ellas requieren de ciertas formalidades que las revistan de legalidad y constitucionalidad en su ejecución.

La fracción XI permite dar seguimiento del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, para ello de conformidad con el artículo 41-B del Código Fiscal de la Federación Vigente, señala que las autoridades Fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes relacionados con la entidad, domicilio y demás datos que los contribuyentes hayan manifestado, sin que este acto sea considerado Facultades de comprobación.

Así mismo la fracción XII del artículo 7 del Servicio de Administración Tributaria, tiene como objeto determinar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias y para tal efecto la autoridad fiscal podrá allegarse de información, por ejemplo, el Servicio de Administración Tributaria podrá solicitar datos, informes y documentos sin que esto implique que la autoridad ha iniciado facultades de comprobación a un contribuyente, si no que esto permitirá a la autoridad obtener información relacionada con un tercero, tal y como lo señala el párrafo segundo de la fracción III del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación vigente, por otra parte la autoridad fiscal también cuenta con la

facultad de poder requerir información al propio contribuyente iniciando facultades de comprobación fiscal, tal y como lo expresa la fracción II del artículo 42 del ordenamiento legal en estudio, mismo que expresa:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: (...)

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.”

A su vez el artículo 41-A del mismo Código establece:

“Artículo 41-A.- Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.”

Como podemos observar en los dos artículos anteriormente citados, la autoridad se allega de información a través de los mismos contribuyentes para determinar si ha cumplido de manera oportuna y adecuada con sus obligaciones

fiscales solo que para el caso del artículo 42, fracción II se realiza a través de las facultades de comprobación Fiscal porque la autoridad presupone que existe una irregularidad y el artículo 41-A es para aclarar la información asentada en la declaración.

Es de esta manera que podemos observar las amplias facultades con que cuenta la Autoridad Fiscal a través de las atribuciones consagradas en el artículo 7° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, es posible que el análisis de dichas atribuciones pueda ser mucho más profundo y completo que el estudiado, pero para efectos de esta tesis es indispensable tomar en cuenta las facultades con que cuenta la autoridad al momento de iniciar facultades de comprobación, la determinación de crédito y en su caso la aplicación de medidas precautorias como ya estudiaremos más adelante.

Como Conclusión podemos señalar que en base a los cambios de la extinta Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que hoy encontramos en el Servicio de Administración Tributaria podemos dividir su actividad en las siguientes fases:²³

1.- Fase de Planeación y Evaluación.

De la Garza señala que hay una Fase donde se prevén los métodos que llevará a cabo la autoridad fiscal, señalando los medios indispensables para cumplir con el objetivo y divide una Fase de Planeación y otra de Estudio, Planeación y Evaluación, hoy en día el Servicio de Administración Tributaria atiende una sola Fase de Evaluación de sus programas y conforme a sus resultados establecer estrategias que cumplan con el objetivo de promover el cumplimiento voluntario y facilitarlos.

²³De la Garza Sergio Francisco; Ob. Cit., pág.671.

2.- Elaboración de propuestas de Reforma, Reglamentos y Anteproyectos de iniciativa de ley.

El estudio de los resultados anuales se proporcionan al Ejecutivo, a quien la dependencia podrá dar a conocer las necesidades, La autoridad Fiscal podrá entonces exponer mediante un estudio profundo, los cambios que requiere para mejorar, fortalecer e incentivar la tributación, por ello podrá proponer las reformas a la ley o reglamentar las existentes.

3.- Recaudación y administración de los impuestos.

Esta Fase Corresponde a la aplicación de las leyes fiscales, la recaudación de los impuestos, así como su administración.

4,- Fiscalización.

Revisa las declaraciones de impuestos y practica revisiones haciendo uso de sus facultades para verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto de los causantes como de los terceros relacionados, la autoridad fiscal podrá determinar un crédito fiscal al causante que omitió o no realizó adecuadamente el pago de sus contribuciones.

5.- Contencioso administrativo.

Abarca el trámite y resolución de todos los litigios surgidos en el desarrollo de sus facultades o sobre las resoluciones que emite, estas se dirimen en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

6.- Servicios al contribuyente.

Trata de mantener y fomentar las buenas relaciones entre el SAT y los causantes.

7.- Transparencia.

El SAT es un sujeto obligado a proporcionar información estadística no solo al Presidente de la República sino a los mismos gobernados que se lo requieran, esta fase atiende el derecho de petición de los gobernados y su derecho al acceso a la información pública.

Es importante mencionar en Relación con la Fase de Fiscalización que no solo el Servicio de Administración Tributaria está facultada para determinar un crédito Fiscal, pues aunque a ella corresponde por conducto de la SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) la recaudación de los impuestos, El contribuyente tiene diversas obligaciones de carácter fiscal frente a diversos órganos de la Administración Pública Federal y Local, por lo que, faltar a sus obligaciones fiscales traerá como consecuencia que la autoridad administrativa a cargo de revisar que se cumplan dichas obligaciones procederá a determinar un crédito fiscal al contribuyente a través de un procedimiento administrativo debidamente regulado.

Nava Negrete Alfonso afirma que el procedimiento Administrativo *“es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración.”*²⁴

²⁴Nava Negrete Alfonso, DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, Editorial Fondo de Cultura Económica, tercera edición, México 2007, pág.78.

CAPÍTULO II.

PROCEDIMIENTO PARA LA EJECUCIÓN DE LAS FACULTADES DEL SUJETO ACTIVO.

En el presente capítulo estudiaremos cual es el proceso de fiscalización, determinación y cobro de los créditos fiscales, estudiaremos las facultades de comprobación y las medidas de apremio con las que cuenta el Servicio de Administración Tributaria, así como los medios de impugnación con los que cuenta el contribuyente.

Por otra parte también analizaremos el Procedimiento Administrativo de Ejecución, estudiando sus etapas y observaremos como se desarrolla un embargo precautorio de depósitos bancarios, así como las alternativas legales con las que cuenta el contribuyente para su defensa.

2.1. PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

El procedimiento de Fiscalización que lleva a cabo el Servicio de Administración Tributaria es la serie de actos preparativos tendientes a verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, en estos procedimientos tienen como objeto reprimir la evasión fiscal. Son mediante los Procedimientos de Fiscalización que la autoridad puede comprobar el indebido cumplimiento de un contribuyente y determinar un crédito fiscal.

De acuerdo con el profesor Raúl Rodríguez Lobato la iniciación del procedimiento de la autoridad fiscal *“principia con la presentación de*

manifestaciones, avisos etc. Ó que obligan las leyes fiscales; o por el cumplimiento de la obligación sustantiva con la determinación y pago del tributo, ya sea que este último sea determinado por el mismo contribuyente o por la autoridad".²⁵

Para la determinación de los créditos fiscales en teoría existen dos procedimientos, el primero consiste en que el propio causante determine y liquide estos, de conformidad con el párrafo tercero del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo y la segunda forma de determinación de los créditos recae sobre la Autoridad Fiscal quien dentro de sus facultades se encuentra poder precisar el crédito. Por tal motivo la autoridad fiscalizadora tiene a su cargo la ejecución de diversas facultades tributarias que permiten su pleno desarrollo en la determinación de estos créditos.

Cuando los sujetos obligados incumplen en sus obligaciones fiscales, la autoridad fiscal lo detecta o bien de manera aleatoria tiende a realizar sus facultades de comprobación a efecto de que en su caso realice una determinación de un crédito, la autoridad para ello, primero se percata de irregularidades y tiene la facultad de efectuar una comprobación sobre el correcto pago de contribuciones, para tal efecto es preciso señalar de donde nace esta facultad de revisar contribuciones, de conformidad con el artículo 31, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la recaudación de las contribuciones.

Posterior a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de conformidad con la fracción IV del artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que es una atribución del SAT poder determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, así mismo la fracción VII el SAT tiene como atribución vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales,

²⁵Rodríguez Lobato Raúl, DERECHO FISCAL, Editorial Oxford, Segunda edición, México 1999, pág.209.

este ejercicio de comprobación y determinación de las contribuciones omitidas, lo anterior aterriza en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que faculta al Servicio de Administración Tributaria de medios para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, mismo que a continuación se transcribe a complejidad:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo

establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarrillos para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales o se compensen saldos a favor, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia ya sea de la pérdida fiscal o del saldo a favor, independientemente del

ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general”.

El ejercicio de Fiscalización que realiza el Servicio de Administración Tributaria con el que se le confieren una gama de atribuciones y facultades para llevarlas a cabo, se encuentran fuertemente reguladas para no dañar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En principio porque los actos de Fiscalización constituyen un procedimiento administrativo, que de conformidad con las Fracciones III y IV del artículo 2 de la Ley de los Derechos del Contribuyente, este último tiene derecho a ser informado de todo procedimiento del que sea parte sin importar si es a él a quien se le intenta auditar o es un tercero y tiene derecho a conocer quién es la autoridad que lo está investigando, esto en consecuencia debe expresar las causas que lo motivan y los fundamentos legales sobre los que la autoridad fiscal sustenta su actuación.

Los Artículos, 12, 13 y la fracción XII del artículo 2 de la Ley de los Derechos del Contribuyente establece que todo contribuyente tiene derecho a que se le informe el inicio de las facultades de comprobación y conforme a ello poder corregir su situación fiscal en los términos que establece la ley.

Esto es en cuanto al aviso que emite la Autoridad, pero el ejercicio de una facultad de comprobación, cualquiera que sea, constituye un acto de molestia que debe contener requisitos fundamentales para su legalidad como son:

1. El principio de Audiencia de las Partes.
2. Enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la administración o por las partes en el procedimiento.
3. Determinación del plazo debe de obrar la administración.
4. Precisión de los actos para los que la autoridad debe tomar en cuenta la opinión de otras autoridades.
5. Necesidad de una motivación de todos los actos administrativos que afecten a un particular.
6. Condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada a los particulares y como regla complementaria: *“la declaratoria de que todo quebrantamiento a las normas que fijan garantías de procedimiento para el particular, debe provocar la nulidad de la decisión administrativa y la responsabilidad para quien lo infrinja”*.²⁶

Esto porque con fundamento en los artículos 14 y 16 Constitucionales todo acto de molestia debe de estar dotado de legalidad y seguridad jurídica.

El párrafo segundo del artículo 14 Constitucional establece que “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 (...)”.

Por su parte el artículo 16 de nuestra Carta Magna establece que *“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(...)”*.

Así mismo el párrafo décimo sexto del artículo en estudio, expresa que *“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para*

²⁶Nava Negrete Alfonso, DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, Ob. Cit., pág. 77 y 78.

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 (...)”.

Ambos artículos constitucionales tutelan el derecho a que tiene todo gobernado a seguir un procedimiento administrativo que cumpla todas las formalidades de derecho y a que necesariamente todo acto de molestia debe estar por escrito, debidamente fundamentado, motivado y expedido por una autoridad competente, así mismo, el párrafo décimo sexto del artículo 16 constitucional, eleva a rango constitucional las visitas domiciliarias que practica la Autoridad administrativa, las cuales constituyen un acto de molestia.

Es así como todo primer acto de las facultades de comprobación ya sea la orden de visita para el caso de la visita domiciliaria o la solicitud de información y documentos para el caso de la Revisión de Gabinete, etc. Deben ser debidamente notificados al contribuyente, cumpliendo las formalidades que para ello señala el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación mismo que establece que deberá cumplir con los requisitos siguientes:

1. Constar por escrito o digital.
2. Señalar autoridad que lo emite.
3. Señalar lugar y fecha de emisión.
4. Estar fundado y motivado.
5. Contar con firma.

Todo acto de molestia debe precisar las razones o causas que le dieron origen y contener la expresión de los argumentos jurídicos que los sustentan, así como el de las que facultan a la autoridad o autoridades que lo realizan, todo acto que no establezca estas dos prerrogativas constituyen un acto de autoridad por ser lesivos a los derechos esenciales del gobernado.

La notificación del inicio de alguna de las facultades comprobación no es suficiente para sostener la legalidad del acto, si no que cada una de las facultades de comprobación está debidamente reglada y estructurada para mantener su legalidad, por ejemplo en una Visita Domiciliaria deben levantarse actas parciales constantemente, etc.

Por lo que podemos decir que *“Las Facultades de comprobación son el medio por medio del cual la Autoridad fiscalizadora verifica si lo declarado por los contribuyentes es correcto, en nuestro Código Fiscal de la Federación encontraremos a las facultades de comprobación en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, estas facultades de comprobación constituyen un procedimiento administrativo”*²⁷.

A continuación analizaremos brevemente las facultades que tiene la autoridad fiscal.

2.1.1. REVISIÓN DE GABINETE

Se refiere a la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal para requerir información contable fiscal al contribuyente, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban documentos, datos, contabilidad o informes. Esta facultad la regula el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación y es conocida como revisión de escritorio, inicia mediante la notificación del inicio de esta la cual deberá seguir las reglas de notificación contenidas en los artículos 12, 13, 131, 134 del Código Fiscal de la Federación, las cuales establecen que las auditorias deberán practicarse en días y horas hábiles, siendo estas las comprendidas entre las 7:30 horas y las 18:00 horas de lunes a viernes con excepción de días festivos o señalados por la propia ley como inhábiles.

²⁷Margáin Manautou Emilio, LAS FACULTADES DE COMPROBACION FISCAL, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México 2001, pág.2.

La Notificación deberá entenderse con la persona que se busca y en el lugar que se señala, por lo que al no encontrarse se deberá dejar citatorio, para que al día siguiente el notificador se constituya a una hora determinada y pueda ser atendido por la persona que se busca, si esta no se presenta, la notificación se entenderá con quien se encuentre.

La Notificación según Rafael de Pina es el *“Acto mediante el cual, con las formalidades preestablecidas se hace saber una resolución judicial se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona que se reconoce como interesada en su conocimiento o se le requiere para que cumpla con un acto procesal”*.²⁸

La notificación de la Revisión de Gabinete como en cualquier facultad de comprobación debe contener la fecha y hora en que se practica la diligencia, el folio del citatorio, nombre del notificador, su cargo y firma, así como un breve exposición de los hechos de la notificación y de cómo se cercioró de que era el domicilio correcto, la persona con quien se entiende la diligencia, estar debidamente fundamentada, motivada, así como señalar la fecha en que concluye la diligencia y por último que ésta sea expedida por una autoridad competente, estas autoridades *“pueden ser la administración general de grandes contribuyentes, la administración general de auditoría fiscal federal, así como las respectivas administraciones locales de recaudación y las administraciones estatales con motivo de convenios celebrados con la federación”*²⁹, para poder llevar a cabo el acto de molestia, de lo contrario nos dice el Maestro Emilio Margáin que esta orden de revisión de gabinete puede ser impugnada mediante un amparo indirecto.

La Orden de Revisión deberá notificarse en el domicilio fiscal del contribuyente, sea este persona física o moral, en esta diligencia se le señalará de

²⁸De Pina Vara Rafael y Castillo Larrañaga, José, INSTITUCIONES DE DERECHO PROCESAL CIVIL, Editorial Porrúa, México 1979, pág.383.

²⁹López Cruz Fernando, DICTAMEN FISCAL, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Pág. A-138.

conformidad con el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación Vigente, la solicitud de información y documentos que deberá presentar en un determinado plazo por el representante legal o por conducto de la persona a quien se dirigió la solicitud.

El oficio de Inicio de la Revisión de Gabinete conforme al anteriormente citado artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, deberá exponer las razones que motivaron la revisión, los fundamentos legales que regulan el procedimiento y las alternativas con que cuenta el contribuyente, así como los beneficios de corregir su situación fiscal, el tiempo que puede durar esta facultad de comprobación , además el oficio deberá especificar que es lo que se intenta comprobar y los documentos en específico que le serán solicitados al contribuyente, el nombre del contribuyente y el de la persona que investida de atribuciones podrá solicitar la información o documentos y por último la autoridad que lo emite y su firma autógrafa.

El oficio de inicio de alguna manera previene al contribuyente conocer que es exactamente lo que la autoridad fiscal pretende comprobar y así establecer límites a los documentos que solicita salvo por la información que la autoridad fiscal pueda recabar de terceros o incluso de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, El oficio de inicio también regula por exclusión que la actuación de las autoridades no se extienda más allá de lo que este expresa.

La Autoridad Fiscal podrá solicitar constantemente información al contribuyente, cada solicitud deberá estar debidamente motivada y fundamentada, con los mismos requisitos del oficio de inicio de esta facultad, sin que esta revisión pueda extenderse por más de doce meses entre la notificación del inicio de esta facultad y la notificación del oficio de observaciones.

Al término del examen de los informes, libros, contabilidad y documentos, *"la autoridad Fiscal formulará oficio de observaciones, en el cual harán constar en*

*forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente”.*³⁰

La revisión de Gabinete no podrá extenderse entre la notificación del requerimiento de información y la notificación del oficio de observaciones, no podrá extenderse en un plazo superior a doce meses, sin que pueda dar lugar a la ampliación de este plazo de conformidad con el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo por otra parte, si es posible la conclusión anticipada de esta facultad de comprobación, cuando el contribuyente se autocorrije, la ilegalidad de cualquiera de las notificaciones traerá consigo la nulidad de la resolución.

El contribuyente ante el oficio de observaciones de la autoridad Fiscal solo contará con 20 días contados a partir de que le fue notificado, pudiéndose ampliar hasta por otros 15 días si el contribuyente lo solicitase, para poder desvirtuar lo consignado en el mismo mediante la exhibición de documentos.

2.1.2. VISITA DOMICILIARIA.

Visitas Domiciliarias, estas visitas deben de estar íntegramente apegadas a la ley bajo una serie de lineamientos dentro de los cuales debemos mencionar que primeramente debe existir un mandamiento escrito que contenga la orden de auditoría, tiene que fundar y motivar la causa legal del procedimiento *“como lo sostiene la SCJN (Suprema Corte de Justicia de la Nación) para cumplir con la garantía de fundamentación del artículo 16 constitucional en cuanto a la competencia de la autoridad emisora del acto de molestia”.*³¹

³⁰Margáin Manatou Emilio, Ob. Cit., Pag.247.

³¹ Pérez de Acha Luis Manuel y TronZuccher Denise Marie, PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL EN LAS VISITAS DOMICILIARIAS, Editorial Dofiscal, México 2010, pág. 9.

Estos actos de molestia los vamos a encontrar regulados conforme al artículo 16 Constitucional el cual como hemos señalado anteriormente, los actos de molestia deben de estar estrictamente expedidos por una autoridad competente que fundamente y motive el acto.

En el caso de la Visita Domiciliaria inicia con la notificación del inicio de esta facultad de comprobación conforme a los requisitos que ya estudiamos en la revisión de gabinete y levanta un acta parcial de inicio, cada acta deberá a fin de garantizar y proteger la seguridad jurídica del contribuyente auditado deberá contener los requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, pues en este encontraremos la serie de lineamientos que se deben seguir, así mismo el artículo 43 del mismo Código constituye los requisitos específicos que debe contener las ordenes de visita de los que deriva las órdenes de auditoría de los cuales podemos mencionar:

1. El objeto de la visita.
2. El lugar donde se efectuará.
3. Nombre de los visitantes.
4. Nombre del sujeto visitado.

El objeto necesariamente debe referirse a la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, y a los períodos temporales, que abarcará la revisión, hay que señalar que además de precisar los puntos anteriores también se debe tener en cuenta los libros, registros y documentos que serán examinados en el establecimiento, domicilio u oficina del visitado. *“Naturalmente el cumplimiento de estos requisitos constitucionales y legales al constar en documento emitido por el SAT da lugar a la facultad comprobatoria que tiene la Autoridad Fiscalizadora, sin dañar la confianza del contribuyente en el desarrollo de este proceso y al mismo tiempo no dejar al contribuyente en estado de indefensión, recordemos que como*

*se mencionó antes la omisión o negligencia del desarrollo de esta facultad puede tener por consecuencia la nulidad de una sentencia”.*³²

Las fases que se observará en dicho procedimiento son:

- a) Al iniciarse la orden de visita se entregará la orden por el visitador al visitado o su representante o a quien se encuentre en el lugar, identificándose adecuadamente.
- b) El visitado será requerido para que señale dos testigos y en caso de ausencia, o negativa, serán designados por el personal que realice la diligencia.
- c) Se levantarán actas parciales o complementarias en las cuales se hará constar de manera pormenorizada , los hechos u omisiones que pueden entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, que hayan sido detectadas por los visitadores
- d) El visitado, los testigos y los visitadores firmarán cada una de las actas, si el visitado o los testigos se niegan a firmar, lo firmarán los visitadores sin que esta circunstancia afecte el valor probatorio del documento.
- e) Se levanta la última acta parcial en la que se expresarán todas las circunstancias observadas durante el desarrollo de la visita y entre el levantamiento de dicha acta y el acta final cuando menos 20 días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones de lo contrario estos hechos u omisiones se tendrán por consentidas.
- f) Por último se levanta el acta final que deberá contener los requisitos de las actas parciales, para entonces la autoridad fiscal debió haber hecho

³² Pérez de Acha Luis Manuel y Tron Zuccher Denise Marie, Ob. Cit., pág. 11.

entrega de un ejemplar de cada acta al visitado o a la persona con quien se entendieron las diligencias.

El acta final podrá notificarse con quien atienda la diligencia pero en caso de que este se niegue, el notificador podrá asentarlo en el acta sin que esto le reste validez.

2.1.3. REVISIÓN ELECTRÓNICA

La Revisión electrónica es la facultad de comprobación más moderna, su fundamento legal lo encontramos en la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, constituye parte de la reforma al Código Fiscal de la Federación del año 2014 conocido como Contabilidad Electrónica, tiene como punto de partida la expedición del artículo 28, fracciones II, III y IV del Código Fiscal de la Federación, mismas que entraron en vigor el día 19 de Diciembre de 2014.

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación vigente establece que los contribuyentes están obligados a llevar su contabilidad de acuerdo con las fracciones que lo engloban, las fracciones I y II establecen la manera típica en que deben llevarse la contabilidad, sin embargo la fracción III expresa que los registros o asientos que integran la contabilidad de una empresa tendrán que llevarse por medios electrónicos de conformidad a lo que establece el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, no obstante la documentación original deberá ser conservada por el contribuyente a efecto de que esta pueda ser comprobada si se requiere por el fisco, así mismo la fracción IV del artículo 28 señala que los contribuyentes estarán obligados al envío de su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria de acuerdo con las reglas de carácter general que se emitan para ello.

Esto se traduce en que todos los contribuyentes que de conformidad al artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, el solo hecho de estar

inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes y ser causante del Impuesto Sobre la Renta obliga al contribuyente al manejo, registro, conservación y envío de su contabilidad a través del portal del Servicio de Administración Tributaria, de acuerdo con el mencionado artículo 28 del Código Fiscal de la Federación Vigente.

El día 18 de diciembre de 2014, fecha en que fue publicada la reforma en el Diario Oficial de la Federación, trajo consigo la adhesión de la fracción IX del Artículo 42, lo que en conjunto revelaba una nueva forma de llevar a cabo la labor de fiscalización.

En cada operación comercial las partes deben generar un Comprobante Fiscal a través del portal del Servicio de Administración Tributaria, esta operación queda guardada en los registros de ambas personas bajo su Registro Federal de Contribuyentes, la declaración de ambas personas debe ser enviada junto con su contabilidad a través del portal del SAT, por lo que si las operaciones registradas bajo el RFC (Registro Federal de Contribuyentes) no coinciden con las declaradas, el SAT procede a realizar una revisión de la contabilidad que proporcionó bajo las reglas que para ello establece el artículo 53- B del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece que la autoridad podrá realizar una revisión y dará conocer al contribuyente los hechos que se deriven de las omisiones de sus contribuciones, elaborando para ello una resolución provisional que contenga una pre liquidación.

La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente abra el documento a notificar.

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

A partir de que se notifica esta Resolución Provisional al contribuyente, éste cuenta con 15 días para que este manifieste lo que en su derecho convenga y proporcione la información o documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades o probar el pago total de sus contribuciones, por otra parte si el Contribuyente acepta la pre liquidación, podrá corregir su situación fiscal en el mismo plazo de 15 días con un beneficio de pago del 20% de la multa de las contribuciones omitidas.

Si el contribuyente hubiere exhibido documentos y pruebas a la autoridad fiscal y esta última detecta nuevas inconsistencias, realizará un segundo requerimiento que el contribuyente deberá atender en un plazo de 10 días posteriores a su notificación, lo que suspenderá el plazo de 40 días para exhibir pruebas, situación que deberá notificarse al contribuyente, así mismo la autoridad fiscal podrá solicitar información de un tercero a fin de corroborar la otorgada por el contribuyente.

Si el contribuyente deja transcurrir los plazos para señalar lo que a su derecho convenga perderá este derecho y la resolución provisional se convierte en definitiva.

2.1.4. DICTAMEN.

La revisión de dictamen es la facultad de comprobación en la que la autoridad fiscal revisa los dictámenes de los estados financieros de los contribuyentes formulados por contadores públicos conforme al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

Los dictámenes de los estados financieros solo podrán llevarse por contadores públicos Autorizados y registrados en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estos dictámenes de conformidad con los artículos 52 y 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación los dictámenes cuando fueren realizados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes deben suponerse ciertos salvo que exista prueba en contrario.

Emilio Margáin señala que; *“inicialmente estos aludían a los estados financieros del ejercicio fiscal, siendo optativo para algunos y obligatorio para otros y nace a la vida jurídica con el decreto presidencial de 21 de abril de 1959 creando la Auditoría Fiscal Federal”*³³.

Este tipo de Revisión fiscal requiere al contador los estados financieros, documentos que prueben la contabilidad y descarten las supuestas irregularidades detectadas por la autoridad fiscal, si las irregularidades no se descartan, pueden traer como consecuencia para el contador una amonestación, suspensión temporal de su registro o cancelación definitiva de su registro.

De acuerdo con el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación vigente el procedimiento de esta facultad de comprobación se principia con el

³³Margáin Manatou Emilio, Ob. Cit., pág. 269.

requerimiento de información y documentación al Contador Público que realizó el dictamen, para que presente en el plazo de 6 ó 15 días según corresponda con lo establecido en el artículo 53-A del Código en estudio, la información necesaria que debe contener los estados financieros, los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada y cualquier otra información que pudiera resultar necesaria a criterio de la Autoridad Fiscal, así mismo se le hará de conocimiento del contribuyente la revisión de dictamen mediante notificación personal que cumpla los requisitos de ley que ya hemos estudiado.

Posteriormente Esta Revisión se lleva a cabo con el Contador Público que elaboró el dictamen, sin que esta revisión pueda extenderse por un plazo mayor a 6 meses, ni concluido esta revisión podrá volverse a solicitar una revisión del mismo dictamen por las mismas razones que la motivan.

Si la información proporcionada por el contador público no fuere suficiente para determinar la situación legal del contribuyente, la autoridad fiscal también podrá solicitar dicha información directamente al contribuyente.

2.2. MEDIDAS DE APREMIO DE LA AUTORIDAD FISCAL.

Las Medidas de Apremio son; medidas con las que cuenta la autoridad fiscalizadora cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades de comprobación, De conformidad con el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación Vigente estas pueden consistir en:

a) Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

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

III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los

actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos, conforme a lo establecido en el artículo 40-A de este Código.

IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia o resistencia, por parte del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a un mandato legítimo de autoridad competente.

La obstaculización del desarrollo de las Facultades de Comprobación se presenta cuando los contribuyentes auditados no respetan sus obligaciones, por ejemplo el artículo 52 del Código Fiscal señala las obligaciones de los visitados, mismas que consisten en recibir la orden, permitir a los visitadores el acceso, permitir copia de la documentación a los visitadores, permitir la verificación de bienes y mercancías y poner a su disposición el equipo de computo, sin embargo también es cierto que los visitados pueden mantener la cordial relación con el visitador cuando la orden describe exactamente qué es lo que requiere el visitador y motivado en qué, de lo contrario el visitado puede negarse a proporcionar documentos o equipo de computo sin que se considere que está obstaculizando el desarrollo de la visita.

Las primeras dos fracciones deben de agotarse antes de acudir a cualquier otra, la fracción primera del artículo en cuestión se refiere al apoyo a la autoridad fiscal que deben brindar los cuerpos de seguridad de manera expedita, el mismo artículo señala que para los supuestos de que la autoridad fiscal pueda ingresar a un domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, oficinas, locales o establecimiento que se utilicen para el almacenamiento de mercancías para efecto de que brinden seguridad en el desempeño sus actividades.

2.2.1. IMPOSICIÓN DE UNA MULTA.

Una de las facultades de comprobación que tiene la autoridad fiscal es la de requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos involucrados que proporcionen su contabilidad, datos, documento o informes a

efecto de realizar una revisión, cuando estos incumplan ya sea por no cumplir dentro del plazo señalado o por hacer caso omiso del requerimiento formulado, la autoridad fiscalizadora procederá a imponer una multa o cuando en una visita el contribuyente impida la entrada de los visitadores o le proporcionen los documentos también podría hacerse acreedor a una multa, es decir se les puede sancionar por incumplir o infringir las normas fiscales.

Encontramos su fundamento en la Fracción II del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación vigente, este señala que la autoridad podrá imponer una multa cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y de más documentos no lo hicieren en los términos señalados en las disposiciones fiscales, es muy común encontrarse con que cuando la autoridad fiscal inicia facultades de comprobación al contribuyente, en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente, requiere a los contribuyentes que exhiba cierta información en términos de la fracción II de dicho artículo y el contribuyente simplemente no atiende dicho requerimiento sino hasta que se hace la determinación de crédito más una multa por no haber atendido el requerimiento, esto se debe a que en términos de la fracción I del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación Vigente, la autoridad fiscal puede requerir hasta en 3 ocasiones la presentación de un documento omitido, no obstante la desobediencia por parte del contribuyente desde su primer requerimiento, hace que este se haga acreedor a una multa ,en el caso de un requerimiento, la ley otorga al contribuyente un plazo de hasta 15 días para que dé cumplimiento a dicho requerimiento, si el contribuyente desatiende este requerimiento, automáticamente se hará acreedor a una multa que en caso de las declaraciones consistirá en una multa por cada obligación omitida.

Como el contribuyente no ha atendido el requerimiento de la autoridad fiscal, en términos de la fracción II del artículo 42 del citado Código, la autoridad fiscalizadora deberá realizar una estimación del impuesto omitido, cuando se trate de una declaración se tomará en cuenta las últimas seis declaraciones para determinar un monto igual o mayor a cualesquiera de estas.

2.2.2- ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO.

El Aseguramiento Precautorio de los bienes es la tercera medida de apremio con que cuenta la autoridad fiscal, su fundamento lo encontramos en los artículos 40 y 40-A, fracción III, inciso F del Código Fiscal de la Federación vigente, se realiza dentro de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal sin que sea necesario el inicio del procedimiento administrativo de ejecución como es el caso del embargo precautorio.

El aseguramiento precautorio se practica cuando ya fueren agotadas las medidas de apremio consistentes en la solicitud de información y la multa así como el uso de la fuerza pública salvo que no se hayan iniciado adecuadamente las facultades de comprobación, se estén practicando visitas domiciliarias dificultosas o exista un riesgo inminente de que el contribuyente evada sus obligaciones fiscales entonces podrá efectuarse sin necesidad de agotar las medidas mencionadas.

Es indispensable tener muy en claro la diferencia entre el aseguramiento y el embargo, estas diferencias las estudiaremos en el capítulo III de esta tesis, para el caso del aseguramiento, este tiene como finalidad procurar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo asegurado representa una garantía de pago para la autoridad fiscal y se sujeta al siguiente orden:

- a) Bienes inmuebles.
- b) Cuentas por cobrar, acciones, bonos, cupones vencidos, valores inmobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la federación.
- c) Derechos de autor.
- d) Obras artísticas, joyas, medallas, armas, antigüedades y cosas de valor.
- e) Dinero y metales preciosos.
- f) Depósitos bancarios.

El Aseguramiento u Embargo Precautorio de los bienes es la tercera medida de apremio con que cuenta la autoridad fiscal, su fundamento lo encontramos en el artículo 40-A del Código Fiscal de la Federación Vigente, se realiza dentro de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Recordemos que el aseguramiento solo puede presentarse cuando el contribuyente:

- A) Se oponga u obstaculicen las facultades de comprobación.
- B) No proporcionen su contabilidad o existan irregularidades en esta.
- C) No lleven el control y valuación de inventarios.
- D) No utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal.

2.2.2.1. ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE BIENES.

El aseguramiento Precautorio de bienes es la medida cautelar con que cuenta la autoridad fiscal en contra del contribuyente que obstaculice el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación, esta medida se realiza sobre los bienes muebles del contribuyente,

Este tipo de aseguramiento se sujeta a que el contribuyente o su representante legal deben de manifestar al momento del aseguramiento bajo protesta de decir verdad si el bien asegurado cuenta con algún tipo de gravamen, si se encuentra en copropiedad o pertenecen a la sociedad conyugal, recayendo sobre el contribuyente la obligación de acreditar la propiedad sobre los bienes inmuebles.

La autoridad Fiscal en el ejercicio del embargo debe respetar íntegramente la seguridad Jurídica del contribuyente y sus derechos Humanos, como ya lo vimos la autoridad fiscal puede solicitar la ayuda de la fuerza pública previa solicitud expedida por la autoridad competente para efectuar un acto de molestia,

recordemos que es indispensable levantar un acta circunstanciada, que debe contener todos los datos correspondientes al de una visita domiciliaria.

El Acta Circunstanciada deberá contener los datos generales del contribuyente, tales como RFC, domicilio Fiscal, nombre y la autoridad emisora. En su contenido el acta deberá expresar el cargo de la persona que levanta el acta así como su número de identificación, la fecha y la hora en que se levanta el acta circunstanciada, deberá hacer constar el acto administrativo y la persona que lo atiende, así como sus datos o media filiación, esta acta deberá estar firmada por la autoridad y de ser posible por la persona que atendió la diligencia.

El aseguramiento de cualquier tipo de bien mueble es susceptible de impugnarse a través de un amparo indirecto por no haberse respetado la legalidad del acto de molestia al contribuyente, lo que se traduce en una inconstitucionalidad al efectuar dicho embargo, es quizás por ello que la autoridad fiscal no atiende con frecuencia el aseguramiento de bienes muebles, es más común que la autoridad opte por el aseguramiento de bienes inmuebles o de cuentas bancarias, hay que mencionar que el aseguramiento únicamente debe realizarse hasta por la cantidad señalada en el aseguramiento precautorio, la fracción segunda del artículo 40-A del Código Fiscal de la Federación Vigente señala que este se realizará hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que ella misma realice, para tal efecto es indispensable observar lo establecido en los artículos 56 y 57 del código en cita, que establecen que estas podrán calcularse usando los datos de la contabilidad del contribuyente, los datos de las declaraciones del contribuyente, la información proporcionada por terceros, la información obtenida de las facultades de comprobación y medios indirectos de investigación económica.

2.2.2.2. ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE CUENTAS BANCARIAS

La medida de apremio contenida en el artículo 40y 40-A, fracción III, inciso F del Código Fiscal de la Federación el cual señala que el orden de aseguramiento posterior a las primeras dos fracciones las cuales corresponden a el uso de la fuerza y la imposición de una multa, la autoridad fiscal de conformidad al inciso F de la fracción III del artículo 40-A del ordenamiento en estudio, podrá realizar un aseguramiento de los depósitos bancarios, componentes de ahorro, seguros de vida, o cualquier tipo de depósito salvo por aquellos que correspondan a una cuenta individual de ahorro para el retiro, donde el aseguramiento deberá realizarse hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año.

El aseguramiento de los fondos bancarios contenidos en las cuentas bancarias a nombre del contribuyente auditado, se realiza a efecto de garantizar el pago de las posibles contribuciones omitidas y evitar que el contribuyente auditado evada el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues como ya los señalamos esta medida surge porque la Autoridad Fiscal considera que el contribuyente auditado no está cumpliendo con sus obligaciones como visitado, no está atendiendo los requerimientos que la oficina de auditoría de la administración local de recaudación la realiza para realizarle una revisión de gabinete, impide la entrada de los visitadores o intenta cambiar de domicilio para evadir la revisión de gabinete, etc.

El procedimiento que sigue el aseguramiento se realiza de conformidad con el artículo 40- A fracción II, este procedimiento se especifica para una mejor comprensión en el capítulo III de esta tesis.

2.3. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN

Una vez concluidas las Facultades de comprobación, si la autoridad determina que efectivamente se han cometido errores u omisiones en el pago de las contribuciones, deberá expedir una resolución definitiva, por lo que contara con 6 meses para emitirla, contados a partir de la expedición de la acta final o el oficio de observaciones según corresponda al medio empleado para efectuar las facultades de comprobación, pero si la autoridad fiscal se excediera de ese termino de 6 meses automáticamente quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante el ejercicio de las facultades de comprobación no obstante esto no exime a la Autoridad de reiniciar facultades de comprobación aunque de iniciarlas deberían ser por motivos diferentes a los que se expusieron para la realización de las facultades de comprobación la primera ocasión.

En términos del artículo 65 del Código Fiscal de la Federación el crédito fiscal determinado en la resolución definitiva deberán pagarse o garantizarse dentro de los próximos 30 días, por otra parte si es el mismo Contribuyente quien se corrige aceptando haber incurrido en alguna omisión, este podrá en cualquier momento dentro del desarrollo de las facultades de Comprobación proponer a la Autoridad fiscal en términos del artículo 66 realizar pagos en plazos ya sea en parcialidades o diferidas, debiéndose cubrir en caso de ser aceptada como pago en parcialidades deberá pagarse 20% del adeudo y en ocasiones garantizar el interés fiscal por el 80% de la deuda según corresponda en términos delos artículos 66 y 66-A del Código Fiscal de la Federación, no obstante si las facultades de comprobación concluyen como resultado deberá expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento, cualquiera que este haya sido para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones Fiscales e indique cual es la situación fiscal del contribuyente.

En caso de que como lo veíamos se concluya que el contribuyente ha cometido errores u omisiones al momento de cumplir con sus obligaciones como contribuyente y este no manifestó haberse equivocado durante el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, *“será determinado un crédito fiscal, esta determinación debe cumplir con ciertos requisitos legales para que el acto sea robustecido de legalidad y seguridad jurídica conforme a lo que establece el artículo 16 Constitucional”*³⁴.

Los elementos Formales del Acto Definitivo y Decisorio del Procedimiento Fiscal, todos ellos Justificados por el Principio de Seguridad Jurídica de nuestro artículo 16 de nuestra Carta Magna y los requisitos que engloba el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación son los siguientes:

1. Constar por escrito en documento expreso o digital.
2. Estar fundado.
3. Estar motivado.
4. Estar firmado por autoridad competente.
5. Señalar lugar y fecha de emisión.
6. Señalar la autoridad que lo emite y contar con firma autógrafa.

La ausencia de alguno de los elementos formales provocaría la nulidad lisa y llana de la resolución que determina el crédito, es sumamente importante que esté debidamente fundado, puesto que está debe estar apoyada en una norma jurídica general y abstracta que se aplique al caso, debe de estar debidamente motivada, debe contar el acto del razonamiento que se formuló la autoridad, según el cual llegó a la conclusión que la situación concreta a la cual se dirige se ajusta exactamente a la hipótesis normativa en el cual apoya su acto y por último es importante que esté firmada para que la resolución se robustezca de autenticidad.

Aunque hasta ese momento los Créditos Fiscales son Determinados, estos no son créditos fijos por lo que no pueden ser exigibles de manera inmediata, el

³⁴Rodríguez Lobato Raúl, Ob. Cit., pág.230

contribuyente de conformidad con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, cuenta con 30 días luego de que estos le sean notificados, para pagarlos, garantizar el interés fiscal o impugnarlos, si el contribuyente no realizara ninguna de las anteriores acciones dentro del plazo antes mencionado y este hubiere transcurrido, los créditos fiscales se vuelven exigibles mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución conforme lo establece el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, esta obligación tributaria deberá ser debidamente notificada en términos de lo que dispone el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, cabe mencionar en este punto que la notificación debe también estar apegada a la legalidad y la seguridad jurídica, en caso de que esta no se apege a lo que dispone el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación será susceptible de nulidad de la resolución o en caso de presentar anomalías podrían imponerle una multa al notificador.

2.4. ALTERNATIVAS DEL CONTRIBUYENTE.

A partir del momento en que se notifica la resolución que determina el crédito fiscal, el contribuyente contará con 30 días para dar cabal cumplimiento con el pago del crédito fiscal o en su caso garantizar el interés Fiscal, en el caso de que se solicite una prórroga para cumplir con sus obligaciones crediticias, si es que como observamos se pretende pagar los créditos en parcialidades conforme a lo que establece el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación, pero es hasta pasados 30 días que conforme al artículo 144, párrafo primero no se ejecutara el acto que determine el crédito Fiscal.

Los contribuyentes auditados tienen derecho a impugnar las resoluciones definitivas dictadas, ya sean resoluciones determinantes de crédito u oficios de imposición de multas que surgen como producto del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal que lleva a cabo la autoridad fiscal, este derecho según la

Carta de Derechos del Contribuyente Auditado es un derecho irrenunciable³⁵ y los medios de defensa son el recurso de revocación, el juicio contencioso administrativo, el juicio en línea, el juicio contencioso en vía sumaria.

2.4.1. AUTOCORRECCIÓN.

El Contribuyente podrá autocorregirse de su situación fiscal, hasta antes de que se le sea notificada una resolución determinante de crédito, esto quiere decir que en base al resultado obtenido del ejercicio de las facultades de comprobación, el contribuyente puede presentar una declaración de corrección fiscal en la que incluya las contribuciones que no ha pagado y sus correspondientes actualizaciones, así como puede reconocer las multas y recargos.

El plazo para la presentación de la declaración de corrección debe ser de preferencia en los 20 días posteriores a la notificación de la resolución, es decir cuando es notificada el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones de la revisión de gabinete según sea el caso, ya que esto permite que el contribuyente este en aptitud de auto aplicarse una multa del 20% de las contribuciones omitidas en su ejercicio de autocorrección, de conformidad con el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, siempre que realice su autocorrección durante el desarrollo de las facultades de comprobación.

La Autocorrección del Contribuyente durante el Ejercicio de las Facultades de Comprobación interrumpe el desarrollo de una visita o una revisión de gabinete y la autoridad fiscal que se encuentra revisando al contribuyente puede dar por concluido el acto de molestia, pues reconoce que el contribuyente ha corregido su situación fiscal.

³⁵ CARTA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE AUDITADO
http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/derechos_contribuyentes/Documents/Carta_Contr_Aud_072014.pdf, 19 de octubre de 2016, 19:40 horas.

Conforme al artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, éste, tendrá derecho a una condonación, no obstante en ocasiones a los abogados postulantes ocurre que una vez hecha la declaración de corrección y pagada esta, si la autoridad Fiscal por alguna razón considera que existen hechos que pudieran dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las que el contribuyente señalo en su declaración de corrección, la autoridad podrá reanudar las facultades de comprobación Fiscal en términos del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, por otra parte, al realizar el ejercicio de autocorrección durante el desarrollo de las Facultades de Comprobación tiene como beneficio que el contribuyente por sí solo se auto aplique una multa del 20% de las contribuciones omitidas, sin actualización y si por otra parte el contribuyente espera a la notificación de la determinación de crédito la multa puede variar entre el 55 y el 75% de la contribución omitida.

2.4.2. RECURSO DE REVOCACIÓN.

El Recurso de Revocación es un medio de defensa a que tiene derecho el contribuyente cuando de conformidad con el inciso a) de la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, la Autoridad fiscal haya dictado una resolución definitiva que determine contribuciones, accesorios o aprovechamientos, este medio de defensa conforme al artículo 121 del mismo ordenamiento jurídico, el Contribuyente contará con un plazo de 30 días posteriores a que surtió efectos la notificación de la Resolución Administrativa para interponer dicho medio de defensa ante la misma autoridad a través de Buzón Tributario

Este Recurso conforme al artículo 120 será optativo antes de recurrir al juicio de nulidad, el cual deberá además de cumplir con los requisitos que establece el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación también con aquellos que engloba el artículo 122 del mismo ordenamiento, debiendo anexar documentos que acrediten su personalidad, documento en que conste el acto

impugnado, constancia de notificación y las pruebas documentales que con estricto apego al artículo 123 fracción IV se puedan ofrecer. Generalmente este recurso el contribuyente manifestara desconocer el porqué de los créditos fiscales o en su caso de no haberse efectuado adecuadamente las facultades de comprobación o no haberse debidamente notificado al contribuyente se buscara que la autoridad atienda dicho escrito, no obstante no podrán hacerse valer en el escrito violaciones en el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La autoridad deberá atender el Recurso en un término no mayor a tres meses o deberá interpretarse el silencio administrativo de conformidad con el contenido del artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra señala:

“Artículo 131.- La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.”

En caso de que se configure el silencio administrativo, el contribuyente podrá interponer un Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, haciendo valer la negativa ficta.

El contribuyente que hubiere interpuesto este recurso no está obligado a garantizar los créditos fiscales.

El Recurso de Revocación es improcedente en contra de actos que no afecten el interés jurídico del recurrente, o que se interponga en contra de una resolución de otro recurso, que el acto administrativo haya sido antes impugnado ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que se traten de actos consentidos o conexos a otros, entre otros previstos en el artículo 124 del Código en estudio.

2.4.3. JUICIO DE NULIDAD.

El Juicio Contencioso Administrativo y conocido como juicio de Nulidad para **Hugo Carrasco Iriarte** es el *“proceso seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para resolver las controversias que se susciten entre los contribuyentes y las Autoridades Fiscales y Administrativas”*³⁶

Para el maestro **Gabino Fraga** *“desde un punto de vista formal el contencioso administrativo se define en razón de los órganos competentes para conocer las controversias que provocan la actuación administrativa cuando dichos órganos son tribunales especiales, llamados administrativos, Desde un punto de vista material existe el contencioso administrativo cuando hay una controversia entre un particular afectado en sus derechos y la administración con motivo de un acto de esta última.”*³⁷

El escrito de demanda se presenta ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la vía ordinaria, sumaria o en línea a elección del demandante, en la sala regional que resulte competente conforme el lugar donde se encuentre el domicilio fiscal del demandante.

El término de presentación varía de acuerdo a la vía en que fue tramitada por el demandante. El término de presentación del juicio contencioso administrativo en vía ordinaria, sumaria y en línea es de 30 días, todos los términos correrán al día siguiente a que surta efectos la notificación de la resolución definitiva.

El Juicio Contencioso Administrativo en línea *“se promoverá, substanciará y resolverá conforme al título II, Capítulo X de la Ley Federal de Procedimiento*

³⁶Carrasco Iriarte Hugo, DICCIONARIO DE DERECHO FISCAL, Editorial Oxford, Tercera Edición, México 2008, pág. 301.

³⁷ Fraga Gabino, DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Porrúa, Cuadragésima Octava Edición, México 2012, pág. 444.

*Contencioso Administrativo, contenido en los artículos 58-A al 58-S, para cuyo efecto es indispensable contar con firma electrónica avanzada y darse de alta ante un módulo del Tribunal de Justicia Administrativa para obtener registro y contraseña para poder ingresar al sistema de juicio en línea”.*³⁸

La presentación de la demanda en línea deberá realizarse a través del portal de justicia en línea debiendo proporcionar el correo electrónico del demandante, pues de no señalarlo se tramitara el juicio en vía tradicional y se notificará por lista y boletín procesal del tribunal.

El sistema de justicia en línea del tribunal se integrará un expediente electrónico mismo que contendrá las promociones, pruebas, acuerdos y resoluciones tanto interlocutorias como definitivas.

El juicio en línea en la vía sumaria se encuentra regulado por los artículos 58-1 a 58-15 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, solo procede cuando se impugnen resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de 5 veces el salario mínimo general vigente en la Ciudad de México elevado al año al momento de su emisión, ya sean resoluciones dictadas por autoridades fiscales federales u organismos fiscales autónomos, que impongan multas o sanciones, exijan el pago de créditos fiscales o requieran el pago de una póliza de fianza entre otros contemplados en el artículo 58-2.

El juicio tradicional tanto en vía ordinaria como en vía Sumaria deberá contener los datos establecidos en el artículo 14 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, mismos que son el nombre del demandante, domicilio fiscal y su domicilio para oír y recibir notificaciones y solo en caso del juicio en línea el correo electrónico, deberá además de indicarse la vía en que se tramita y el escrito deberá expresar la resolución que se impugna , la autoridad o autoridades demandadas , las pruebas que ofrece, los conceptos de

³⁸Ramírez Chavero Iván, EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Editorial Sista, pág. 230.

violación, el nombre y domicilio del tercero interesado y lo que solicita, además deberá adjuntar a su demanda una copia de esta y sus anexos, el documento en que conste la resolución impugnada, en caso de impugnarse una negativa ficta deberá acompañarse el escrito original con el sello de recepción que no fue atendido, en su caso también el cuestionario que un perito deberá desahogar, el interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial firmado por el demandante u otras pruebas que ofrezca para probar sus pretensiones.

El Juicio Contencioso Administrativo no puede ser vago ni obscuro, no puede basar sus pretensiones en el desconocimiento de un acto, sino que desde su presentación todas las pruebas deben estar debidamente integradas en el expediente, por lo que si por alguna razón la defensa estima pertinente allegarse de mayores elementos para establecer la estrategia de su litigio, ya sea porque no interpuso oportunamente el Recurso de Revocación o éste obtuvo una negativa ficta, el defensor deberá solicitar desde la presentación de la demanda la ampliación de ésta de conformidad con el artículo 17 de la ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y el plazo para contestar la ampliación será de 45 días, esto permite que la autoridad demandada de a conocer al demandante las razones, hechos, pruebas y circunstancias que dieron origen a la determinación que se impugna, de esta manera el demandante estará en aptitud de entablar un juicio con estrategia, además de que podrá solicitar la Suspensión del Acto como medida cautelar, cabe mencionar que la sola interposición del juicio contencioso administrativo encaminado a obtener la nulidad de la resolución determinante de crédito suspende los términos para el inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La solicitud de la suspensión del acto reclamado dependerá de que el solicitante cumpla con los requisitos de forma previstos en el artículo 24bis de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no obstante la sola solicitud de la suspensión del acto no es suficiente para su otorgamiento, ya que el magistrado instructor, estudiara los efectos de la concesión y la no concesión de la

medida cautelar y en su caso determinar como requisito para el otorgamiento de la suspensión, el otorgamiento una garantía, éste estudio deberá tomar en cuenta los requisitos del actor y las reglas previstas en el artículo 28 del mismo ordenamiento legal, mismo que a la letra expresa:

ARTÍCULO 28. La solicitud de suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, presentado por el actor o su representante legal, se tramitará y resolverá, de conformidad con las reglas siguientes:

b) Se concederá siempre que:

c) No se afecte el interés social, ni se contravengan disposiciones de orden público, y

b) Sean de difícil reparación los daños o perjuicios que se causen al solicitante con la ejecución del acto impugnado.

II. Para el otorgamiento de la suspensión deberán satisfacerse los siguientes requisitos:

d) Tratándose de la suspensión de actos de determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos fiscales, se concederá la suspensión, la que surtirá sus efectos si se ha constituido o se constituye la garantía del interés fiscal ante la autoridad ejecutora por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Al otorgar la suspensión, se podrá reducir el monto de la garantía, en los siguientes casos:

e) Si el monto de los créditos excediere la capacidad económica del solicitante, y

f) Si se tratara de tercero distinto al sujeto obligado de manera directa o solidaria al pago del crédito.

b) En los casos en que la suspensión pudiera causar daños o perjuicios a terceros, se concederá si el solicitante otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar el perjuicio que con ella se cause, si éste no obtiene sentencia favorable.

En caso de afectaciones no estimables en dinero, de proceder la suspensión, se fijará discrecionalmente el importe de la garantía. Inciso reformado

c) En los demás casos, se concederá determinando la situación en que habrán de quedar las cosas, así como las medidas pertinentes para preservar la materia del juicio principal, hasta que se pronuncie sentencia firme.

g) El monto de la garantía y contragarantía será fijado por el Magistrado Instructor o quien lo supla.

(...)”.

El otorgamiento de la suspensión en el juicio contencioso administrativo exige los mismos requisitos que los que exige un Juez de Distrito, en un amparo indirecto, con la diferencia de que al tratarse de una solicitud de suspensión a un aseguramiento que se produce con motivo de una medida de apremio, resulta más conveniente la interposición de un juicio de amparo puesto que se ha realizado un aseguramiento sin que exista una determinación de un crédito, lo que hace más fácil probar la inconstitucionalidad del acto que sumergirse a un estudio profundo de las razones que motivan el ejercicio de las facultades de comprobación y su legalidad.

El juicio de nulidad en el juicio contencioso administrativo atiende a llevar a cabo un estudio completo de la legalidad de la resolución y todos los actos tendientes que llevaron a determinar un crédito fiscal así como los actos de molestia y en su caso medidas de apremio de las que hizo uso la autoridad fiscal.

2.5. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

El procedimiento Administrativo de ejecución “*surge como resultado de una obligación jurídica de carácter fiscal y este lo efectúa la administración hacendaria*”³⁹, el procedimiento Administrativo de Ejecución es el medio por el cual la Autoridad Fiscal exige el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos, garantizados o impugnados en el plazo de 30 días posteriores a la notificación de la resolución determinante de crédito, recordemos que cuando la autoridad determina un crédito fiscal a un contribuyente este es únicamente un crédito determinado y luego de transcurrir los 30 días posteriores a la notificación este crédito queda firme y ahora puede ser exigible, por lo que la Autoridad Fiscal, iniciará el cobro forzoso de los créditos determinados al contribuyente a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El cobro forzoso de los créditos fiscales a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución se integra de diferentes etapas, las cuales son:

1. Mandamiento de Ejecución.
2. Requerimiento para que se lleve a cabo el pago, o en su caso se demuestre haberse efectuado.
3. Embargo.
4. Determinación de los Bienes Embargados.
5. Convocatoria para Remate.
6. Remate.
7. Adjudicación.
8. Aplicación del producto del remate.

José María Ibarría Gonzáles considera que; “*el Procedimiento Administrativo de Ejecución es un proceso perfectamente armónico y estructurado*”

³⁹ Ibarría González José, EL ABC DEL EJECUTOR FISCAL LOCAL, Editorial Indetec, México 1997, pág.14

(sistematizado), con un principio y un fin, matizado con una serie de factores condicionantes, tanto para el sujeto acreedor (estado o municipio), como para los sujetos pasivos (deudores) y demás personas involucradas”⁴⁰

La autoridad Fiscal buscará hacer efectivo el cobro de los créditos fiscales con los bienes, acciones, créditos, derechos, depósitos bancarios, obras, dinero o metales e incluso la intervención de las negociaciones del contribuyente.

2.5.1. MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN.

La autoridad fiscal competente al percatarse que el contribuyente ha efectuado alguna de las acciones señaladas anteriormente, girará un oficio al que conocemos como oficio de Mandamiento de Ejecución, este oficio deberá estar firmada por el titular de la administración de control de créditos de la oficina de la administración local de recaudación que expide el mandamiento de ejecución.

El Oficio de Mandamiento de Ejecución deberá contener los datos generales del contribuyente tales como el nombre, el domicilio fiscal, número de crédito e importe del mismo, así mismo en el cuerpo del escrito deberá expresar el número de la resolución que determinó el crédito y la fecha en que se notificó, en caso de que esta hubiere sido impugnada, también deberá señalar la forma en la que se impugnó, número de expediente y radicación del mismo, así como la fecha en que se presentó y la resolución definitiva o interlocutoria que permite que la autoridad inicie su acción de cobro al contribuyente en términos del artículo 151 del Código Fiscal vigente.

El Mandamiento de Ejecución designa y faculta a un ejecutor para que se traslade al domicilio fiscal del contribuyente a efecto de que éste, en representación de la Administración Local de Recaudación competente y de

⁴⁰Ibarría González José, Ob. Cit., pág.13

conformidad con las fracciones XXVII y XXVIII del artículo 16 del reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, solicite al contribuyente que demuestre al inicio de la diligencia, que ha cubierto el total del Crédito o garantizado el interés fiscal, por lo que de no demostrar esto al ejecutor, éste último está facultado para iniciar acción de cobro en contra del contribuyente deudor, embargando bienes suficientes propiedad del contribuyente, que cubran el monto total del crédito, multas si las hubiese y sus accesorios.

2.5.2. REQUERIMIENTO DE PAGO

Elaborado el Mandamiento de Ejecución y designado ejecutor, de conformidad con el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, éste se debe hacer del conocimiento del contribuyente, por lo que el ejecutor se constituye en el domicilio del Contribuyente para llevar a cabo la diligencia.

El ejecutor de la Oficina Administrativa de la Administración Local de Recaudación competente se identificará y notificará el inicio del Procedimiento y entregando copia del Mandamiento de Ejecución, requiriendo de pago al contribuyente deudor o comprobante de pago del mismo y en el caso de que este no realice ninguna de las acciones anteriores, el Ejecutor procederá a embargar bienes suficientes para cubrir el total de las contribuciones omitidas y sus accesorios, para ello primero solicitará al contribuyente que señale los bienes y no haciéndolo lo hará el Ejecutor.

Solo en el caso en que el Ejecutor no encuentre al contribuyente o nadie responda al llamado en el domicilio fiscal, el ejecutor dejará un citatorio para que lo espere al día hábil siguiente, estableciendo para ello una hora y solo en ocasiones la persona con quien se debe entender la diligencia y se levantara una acta de requerimiento y embargo en la que se asentará que se requiere de pago al

contribuyente por instructivo conforme al artículo 134, fracción V y 137 del Código Fiscal de la Federación y un acta circunstanciada que señale que se dejó citatorio.

Al momento de la diligencia el ejecutor deberá levantar un Acta de Requerimiento de Pago haciendo constar la entrega al contribuyente del Mandamiento de Ejecución, momento en el que el contribuyente deberá probar haber realizado el pago de los créditos o su garantía, por lo que en caso de no haberlos cubierto, el ejecutor levantará un Acta de Embargo.

2.5.3. EMBARGO.

El embargo en el Procedimiento Administrativo de Ejecución es el medio por el cual la autoridad fiscal podrá hacer efectivo el cobro de un crédito fiscal firme, por lo que éste acto de molestia bien debe entenderse que se divide en dos etapas la del embargo precautorio y el definitivo.

La figura del crédito firme es esencial para poder definir el momento del embargo, ya que el embargo precautorio se realiza cuando existe un crédito determinado pero este no es firme ni exigible por lo que la autoridad Fiscal solo procede a inmovilizar los fondos en las cuentas bancarias del contribuyente, pero por otra parte el embargo definitivo se realiza cuando el crédito fiscal determinado adquiere firmeza y en consecuencia es exigible, por lo que la autoridad fiscal procede a realizar la transferencia de los fondos bancarios que se encontraban inmovilizados.

El crédito queda firme cuando la autoridad fiscal determina el total de las contribuciones omitidas actualizadas, los gastos de ejecución, las multas y sus accesorios, por lo que constituye el total de la deuda.

De acuerdo con el maestro **Emilio Margain**; *“el objetivo de las sanciones es producir un efecto en el ánimo del contribuyente para que recapacite sobre los actos que al margen de la ley puede llegar a realizar en perjuicio de la hacienda pública”*⁴¹, no obstante es en este punto en el que podemos notar que las sanciones traen por efecto agravar la situación del contribuyente, por lo que si bien es cierto a corto plazo trae como efecto que el contribuyente recapacite pero a largo plazo puede traer como consecuencia la bancarrota de una persona, resultado que por supuesto no es el deseado por la hacienda pública.

El embargo en el Procedimiento Administrativo de ejecución es el momento en el que la autoridad básicamente está realizando la acción de cobro forzoso, como todo acto de molestia que pudiera transgredir los derechos fundamentales de todo gobernado y procede cuando el contribuyente haya desocupado el domicilio fiscal sin haber dado aviso, se oponga a la diligencia o tenga créditos fiscales no garantizados o cuya garantía es insuficiente para cubrirlos, este acto de molestia debe realizarse bajo un estricto procedimiento que garantice el respeto a los derechos subjetivos del gobernado y esté dotado de seguridad jurídica, es por ello que la Autoridad deberá levantar un acta circunstanciada en la que señale el crédito fiscal que origina el embargo y su monto, el acta debe contener todos los requisitos previstos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, dentro de esta acta, se señalarán los bienes que se embargan.

La Autoridad trabará el embargo precautorio hasta por el monto total del Crédito Fiscal incluyendo sus accesorios y las multas en que hubiere incurrido, además de que el hecho de que se inicie la acción de cobro genera un cobro para el contribuyente del 2% del Crédito Fiscal por concepto de gastos de ejecución que también le serán incluidos.

El procedimiento de Embargo deberá realizarse mediante una diligencia en la que el Ejecutor una vez que se constituyó en el domicilio y se aseguró de que

⁴¹Margain Manatou Emilio, NOCIONES DE POLITICA FISCAL, Editorial Porrúa, México 1994, pág. 207

éste sea el correcto y se identifique con la persona que atienda la diligencia, solicitará que pruebe el pago de los créditos fiscales o su garantía, de no realizar el pago de sus contribuciones omitidas, el ejecutor de conformidad con al artículo 156 del Código Fiscal de la Federación solicitará a la persona que atiende la diligencia que señale bienes suficientes a embargar, si éste no los señala o se opone, el ejecutor podrá señalar los bienes a embargar.

Para poder realizar el embargo el ejecutor levantará un Acta de Embargo que deberá contener los datos generales del contribuyente, el número del crédito y su importe, así como señalar en su cuerpo que en virtud de que el contribuyente no realizó el pago de sus créditos, se procede a embargar bienes suficientes de su propiedad para hacer efectivo el cobro del crédito fiscal.

El Acta de Embargo es un documento muy importante porque este brinda legalidad y constitucionalidad al acto de molestia, por lo que debe estar debidamente bien fundamentado haciendo mención de la hora, el día, el lugar de la diligencia que debe corresponder al del domicilio fiscal, el listado de los bienes embargados, dejando constancia por escrito si estos fueron señalados por el contribuyente o fueron señalados por el ejecutor, la designación del depositario y su nombre, también deberá contener el nombre del contribuyente o la persona que atiende la diligencia y los nombres de los dos testigos que designó, por último deben obrar las firmas del ejecutor, depositario y testigos en dicho documento.

El embargo se debe sujetar a la prelación que establece la Fracción III del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, misma que establece el orden siguiente:

1. Bienes inmuebles.
2. Acciones, bonos, cupones, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato o fácil cobro.

3. Derechos de Autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, patentes de invención, registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.
4. Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.
5. Dinero y metales preciosos.
6. Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión.
7. Bienes muebles.
8. La negociación del contribuyente.

Solo en el caso de que el Contribuyente desee conforme su derecho, señalar los bienes a embargar, con forme al artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, la prelación se sujetará al orden siguiente:

1. Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios
2. Acciones, bonos, cupones, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato o fácil cobro.
3. Bienes Muebles.
4. Bienes inmuebles.

Si el Contribuyente señala bienes insuficientes para cubrir el Crédito fiscal o señale bienes fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora o que ya reporten algún gravamen o deterioro, el Ejecutor en términos del artículo 156 podrá señalar los bienes de embargo, esto de ninguna manera exime a la autoridad fiscal que al momento de determinar el valor de lo embargado, resulte insuficiente, pueda volver a solicitar un nuevo embargo y girar nuevamente Mandamiento de Ejecución, a esto lo llamamos ampliación del embargo.

Quedan exceptuados de embargo conforme al artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, el lecho y el vestido del deudor y su familia, los bienes de uso indispensable o instrumentos indispensables para el ejercicio de su profesión u oficio, así como la maquinaria, animales que sean necesarios para la actividad

ordinaria del deudor, los bienes patrimoniales, los sueldos, las pensiones, los ejidos y el derecho del usufructo.

A más tardar al tercer día posterior al embargo, la autoridad notificará personalmente o a través de buzón tributario al contribuyente las razones que motivaron dicho embargo y el monto por el que se realizó.

2.5.3.1.- EMBARGO DE BIENES.

Una vez requerido de pago el contribuyente y este no lo realice, se procederá al embargo de bienes muebles o inmuebles, para lo cual el ejecutor podrá designar un depositario en su Acta de embargo. El depositario quedará obligado a presentar a la oficina ejecutora cuando esta se lo requiera los bienes embargados, si alguno de los bienes embargados resultará ser de un tercero quien alega ser propietario de ellos, este podrá oponerse a su embargo al momento de realizarse o enterado posterior al embargo podrá interponer un recurso de revocación por tercería excluyente de dominio, de conformidad con el artículo 117, inciso C y 128 del Código Fiscal de la Federación vigente.

En el embargo de bienes, el ejecutor deberá levantar además del Acta de Embargo en donde se deberán enlistar los bienes que se embargan, además en ella se señala el nombre y domicilio del depositario, por último esta debe ser firmada por el contribuyente o persona que atendió la diligencia, el ejecutor, el depositario y dos testigos.

El ejecutor deberá levantar además del acta de embargo, acta circunstanciada de hechos que señale la forma en que se desarrolló la diligencia.

Los bienes embargados se entregarán en la oficina ejecutora por el depositario, previo inventario, dentro de un plazo no mayor a 24 horas, siempre que los bienes se traten de dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios

embargados, tratándose de los demás bienes el plazo podrá extenderse hasta por 5 días.

2.5.3.1.1. DETERMINACIÓN DEL VALOR DE LOS BIENES EMBARGADOS.

La Base Legal Para fijar el valor de los Bienes embargados la encontramos en el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación y será mediante la factura de los bienes muebles, el avalúo para los bienes inmueble y el Avalúo pericial para las negociaciones, el valor de los bienes que servirá de base para el remate, se determinará a través de la práctica de un avalúo.

Los peritos deberán rendir un dictamen en un plazo máximo de 20 días cuando se trate de negociaciones, 15 días cuando se trate de inmuebles y 5 días si se trata de bienes muebles. La autoridad notificará personalmente o por buzón tributario el avalúo practicado.

Determinar el valor de los bienes es de suma relevancia para su enajenación, el cual se llevará a través de medios electrónicos mediante subasta pública, por poder concurrir a ella cualquier persona ó subasta privada, por tratarse de una subasta cerrada para la administración, ya que el valor de los bienes en remate será aplicado para cubrir el monto total del crédito fiscal, por lo que si el contribuyente considera que se están dilapidando sus bienes al rematarse a un muy bajo costo éste podrá impugnar conforme al artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, el avalúo mediante un recurso de revocación que deberá presentarse en un plazo máximo de 10 días conforme al artículo 127 del Código en estudio, a través de buzón tributario, debiendo designar un perito o en su caso exhiba un dictamen pericial para probar que el valor del bien mueble o inmueble es superior al que determinó el perito designado por la autoridad fiscal.

2.5.3.2. EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS.

El Legislador ha establecido que el embargo de cuentas bancarias es el embargo de depósitos bancarios a nombre del contribuyente, su procedimiento es distinto del embargo de bienes, éste se sujeta a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Al constituirse el Ejecutor y por lo general no ser atendido o no localiza el domicilio del contribuyente, o que este último se oponga o no tenga bienes suficientes, levantará su acta de embargo con todos los requisitos de legalidad anteriormente estudiados y señalará en el oficio que se embargan las cuentas bancarias a nombre del contribuyente o de la razón social, según corresponda, con lo que se girará oficio a la unidad administrativa competente, pudiendo tratarse de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas y la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según corresponda a efecto de que éste lleve a cabo el embargo de las cuentas que se encuentren a nombre del contribuyente, salvo por los depósitos que tenga en su cuenta individual de Ahorro para el Retiro y hasta por el monto del crédito fiscal actualizado y sus recargos y multas.

La entidad financiera que atienda el requerimiento de la autoridad fiscal deberá dar cumplimiento a lo solicitado por la autoridad en un plazo máximo de 3 días y luego informar a la autoridad fiscal que ha dado cumplimiento con dicha medida a más tardar el tercer día posterior a realizar el embargo y en el caso de que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al señalado o se realizó un doble embargo, deberá ordenar en un plano no mayor a tres días que libere las cantidades excedentes a más tardar al tercer día posterior a que se hizo de su conocimiento.

En este tipo de embargo observaremos que la institución financiera funciona como depositario, pues como lo hemos dicho el embargo de cuentas

bancarias se divide en un embargo precautorio y un definitivo, en el embargo precautorio la autoridad solicitará el embargo a la institución financiera por medio de la comisión a que corresponda y la institución financiera únicamente inmovilizará los fondos hasta por el monto del crédito fiscal.

La Inmovilización de los fondos bancarios a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución constituye el Embargo precautorio de las cuentas bancarias, como consecuencia de la existencia de un crédito determinado pero que no es firme y por lo tanto tampoco exigible, es hasta que el crédito adquiere firmeza cuando se vuelve exigible y el embargo se vuelve definitivo que la autoridad procede a la transferencia de recursos, solo en el caso de que el contribuyente hubiere interpuesto un medio de defensa, el crédito no podrá adquirir firmeza ni tampoco la autoridad podrá en ningún momento solicitar la transferencia de los fondos.

2.5.3.3. TRANSFERENCIA DE FONDOS.

La transferencia de fondos es la manera en que concluye el Procedimiento Administrativo de Ejecución y es la fase de adjudicación del embargo de depósitos bancarios o como es más conocido, el embargo definitivo y su base legal la encontramos en el artículo 156 TER del Código Fiscal de la Federación.

Después de haberse embargado precautoriamente las cuentas bancarias del contribuyente, es decir se inmovilizaron los fondos de las cuentas bancarias del contribuyente, la autoridad fiscal determinará el total de la deuda y el crédito quedará firme, en el tendrá comprendidos el monto del crédito actualizado, sus accesorios, multas y gastos de ejecución.

Una vez que el crédito fiscal quedo firme, el embargo precautorio se vuelve definitivo y en consecuencia hasta ese momento se vuelve exigible, la autoridad

fiscal procederá a girar oficio a la comisión correspondiente para que ésta a su vez, retransmita la orden a la entidad financiera o sociedad cooperativa, de la transferencia de los recursos, hasta por el monto del crédito fiscal en favor del fisco federal, quien en términos del artículo 149 del Código en estudio siempre tendrá preferencia para percibir el pago de los créditos fiscales determinados salvo que estos se hubieren garantizado con prenda o hipoteca.

La institución Financiera deberá informar a la Autoridad Fiscal el monto transferido a mas tardar al tercer día siguiente a la fecha en que esta se realizó y a su vez la Autoridad Fiscal deberá notificar al contribuyente la transferencia de los fondos a mas tardar el tercer día posterior a que se hizo de su conocimiento la Institución financiera.

Aun cuando se hubiere realizado el embargo precautorio y este no se encuentre firme, el contribuyente podrá ofrecer garantía a la Autoridad Fiscal quien resolverá y notificará al contribuyente, si acepta la garantía del interés fiscal en la forma en que se ofreció, por lo que de aceptar la garantía, la autoridad fiscal deberá levantar el embargo en un plazo no mayor a cinco días posteriores.

2.5.3.4. REMATE Y ADJUDICACIÓN.

La adjudicación de bienes muebles, inmuebles, créditos y básicamente todos los diferentes al Embargo de cuentas bancarias se realizará mediante subasta pública por medios electrónicos, la Autoridad podrá ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas, esto último de conformidad con el artículo 174 del Código Fiscal de la Federación.

La base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados será el del avalúo y para las negociaciones el avalúo pericial, determinado el valor de los bienes, la autoridad fiscal llevará a cabo la convocatoria para el remate, el cual de

conformidad con el artículo 176 del Código Fiscal de la Federación, se llevará a cabo al día siguiente a la de haberse efectuado la notificación del avalúo, para que tenga verificativo a los 20 días siguientes.

La convocatoria se publicará en la página electrónica y deberá señalar la hora y la fecha del remate y cuál es el monto que los postores podrán ofrecer como mínimo para adquirir los bienes en subasta.

El remate es el acto por el que el Servicio de Administración Tributaria enajena en subasta pública los bienes embargados para beneficiarse con el producto de su venta en forma de pago de los créditos fiscales adeudados por el contribuyente.

Cada Subasta tiene una duración de ocho días, concluidos estos el Servicio de Administración Tributaria fincará el remate en favor de quien haya ofrecido el mejor precio.

2.5.3.5. APLICACIÓN DEL PRODUCTO DEL REMATE.

De conformidad con el artículo 187 del Código Fiscal de la Federación los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libre de gravámenes y en caso de Bines inmuebles, se comunicará al Registro de la Público que corresponda en un plazo que no exceda de 15 días para que con la inscripción de cambio de propietario se realice la escrituración correspondiente, previo pago de impuestos y en su caso adeudos del inmueble, se solicitará la desocupación y se acreditará legalmente el uso para que se ponga en posesión del adquirente.

El producto obtenido del remate de los bienes del contribuyente deudor se aplicará primero a los créditos más antiguos y primero a los accesorios, antes que a la suerte principal en el siguiente orden:

1. Gastos de Ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. Contribuciones Actualizadas.

El Servicio de Administración Tributaria deberá dar a conocer al contribuyente, el valor total y de qué manera fue aplicado al producto y en caso de que lo hubiere, señalar el excedente y la forma en que podrá solicitar su devolución.

CAPÍTULO III.

ASEGURAMIENTO Y EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS.

En este capítulo estudiaremos las diferencias entre el aseguramiento y el embargo de cuentas bancarias, así como la evolución que han tenido ambas figuras jurídicas a lo largo del tiempo, analizaremos las deficiencias y los medios de defensa existentes en la ley, así como también los diversos limitantes existentes en la práctica.

3.1. ANTECEDENTES DEL ASEGURAMIENTO DE CUENTAS BANCARIAS.

El Aseguramiento de cuentas bancarias es una medida de apremio con que cuenta la autoridad para garantizar el cobro de las contribuciones omitidas, cuando el contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado impidan de cualquier forma el desarrollo o inicio de las facultades de comprobación, su base legal la encontramos en el inciso F) del artículo 40 y 40-A, fracción III, inciso f del Código Fiscal de la Federación vigente. Esta medida de apremio se practica una vez que se hayan agotado las dos primeras consignadas en el artículo 40 del Código en estudio, las cuales corresponden a la multa y el uso de la fuerza.

El aseguramiento de las cuentas bancarias surge como medida de apremio tras la publicación de la reforma de 20 de marzo de 2013, en la que se modifica la figura del embargo precautorio que era constantemente calificada ante una innumerable cantidad de amparos como una medida que transgredía la constitución en perjuicio de los gobernados, ya que como lo veremos más adelante el embargo precautorio se realizaba sin que hubiere un crédito determinado, mucho menos firme y este no se levantaba hasta que el contribuyente cubriera la totalidad del crédito o lo garantizara, de manera contraria

la autoridad tomaba los fondos de las cuentas en concepto de pago de los créditos.

Hoy en día observamos un aseguramiento precautorio que es únicamente una medida de apremio que debe ser levantada cuando el contribuyente cambie su actitud y permitan el ejercicio de las facultades de comprobación y por otra parte tenemos al embargo precautorio que es una acción tendiente de cobro, pero que únicamente tiene por efecto inmovilizar los depósitos bancarios y solo hasta que el crédito adquiera firmeza, procederá a hacerse efectivo el cobro mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución el cual iniciará posterior a haber transcurrido los treinta días siguientes a que surta efectos la notificación de la resolución determinante de crédito, sin que el contribuyente hubiere garantizado o cubierto el crédito fiscal, esto quiere decir que cuando se realiza el embargo:

- 1.- Ya concluyeron las facultades de comprobación y se determinó un crédito.
- 2.- Se realiza mediante Procedimiento Administrativo de Ejecución una etapa procesal debidamente regulada y bajo un procedimiento estricto que garantiza el respeto a los derechos del contribuyente.
- 3.- Al transcurrir los treinta días este queda firme y es exigible, momento en que se hace el embargo precautorio.
- 4.-. Luego de haberse realizado el Embargo Precautorio, el crédito se vuelve firme y el embargo se vuelve definitivo lo que permite que se realice la transferencia de los fondos.

El Aseguramiento a diferencia del Embargo no es tendiente a hacer efectivo el cobro de contribuciones omitidas, sino garantizar el cumplimiento de una obligación fiscal, ya que esta medida de apremio solo se presentará cuando el contribuyente entorpezca el inicio o desarrollo de las Facultades de Comprobación, es decir, tiene por objeto corregir la conducta del contribuyente

cuando la autoridad considera que puede evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que el aseguramiento funciona como una garantía de que el contribuyente no evadirá sus obligaciones fiscales.

Es indispensable tomar en cuenta estas diferencias entre el aseguramiento y el embargo antes de hablar de los antecedentes del aseguramiento de cuentas bancarias, el Aseguramiento precautorio de cuentas bancarias como ya lo señale anteriormente, es una figura que nace a la vida jurídica a finales del año 2013, producto de la insostenible acto de molestia del Embargo de cuentas bancarias.

La Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación siendo este el antecedente inmediato al Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1937 y vigente hasta el 31 de diciembre de 1938, ya contemplaba en su artículo 12, al secuestro convencional en la vía administrativa y al secuestro de negociaciones, con el fin de salvaguardar los intereses del estado, esta legislación tiene un fuerte enfoque sobre la intervención de las negociaciones lo que hace posible imaginar que este enfoque fuere el antecedente más remoto al procedimiento del aseguramiento de cuentas bancarias ya que en el Código Fiscal de la Federación publicado el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938 en su artículo 90 establece que el embargo precautorio podría llevarse a cabo al momento del requerimiento cuando conforme al artículo 86 del mismo ordenamiento legal existiere un crédito fiscal determinado.

El Código Fiscal de la Federación publicado el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de 1967, establecía en su artículo 112 del título II del capítulo IV, un procedimiento de aseguramiento de bienes en vía administrativa mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, mientras que a su vez el Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de octubre de 1964, contenía las disposiciones complementarias que regulaban el procedimiento del secuestro

administrativo, la reforma al artículo 29 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero 1967, establecía lo siguiente:

“Artículo 29.- El secuestro administrativo o el aseguramiento de bienes del deudor para lograr el pago de un crédito a favor del Gobierno Federal , se practicará pasado el plazo de tres días fijado en el requerimiento, siempre que no se hubiere cubierto totalmente el crédito.

También se practicará secuestro administrativo:

I. Precautoriamente en el mismo acto del requerimiento si hubiere peligro de que el deudor se ausentase o de que ocultare o enajenare sus bienes , conforme a lo dispuesto por el artículo 90 del Código Fiscal de la Federación; y

II. Sobre negociaciones o bienes raíces del deudor secuestrados con anterioridad y cuyo valor cubra también el nuevo adeudo”.

Complementariamente el artículo 30 y 31 de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación de 3 de octubre de 1964, establece el procedimiento que debe seguir el ejecutor que atiende la diligencia de embargo y por otra parte, el artículo 32 de la Ley en estudio, establece la obligación que tiene el ejecutor de hacer de conocimiento de la persona que atiende la diligencia, el derecho a señalar los bienes que deban embargarse con forme a la clase de secuestro administrativo que se practica, así como los casos en que el ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse a la prelación de embargo, todas estas disposiciones, actualmente se contemplan casi de manera íntegra, en los artículos 145 y 151 a 156 el Código Fiscal de la Federación vigente,

El 31 de Diciembre de 1981 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un nuevo Código Fiscal de la Federación, abrogando al Código antecesor vigente desde el 1 de octubre de 1982, este último Código, vigente desde el año de 1992, ha sufrido diversas modificaciones en torno al aseguramiento e inmovilización de fondos bancarios, a continuación analizaremos las reformas que han dado forma a la figura del aseguramiento y el embargo hasta nuestros días.

El artículo 41, fracción II del Código Fiscal de la Federación publicado el 1 de octubre de 1982, señala que se puede embargar precautoriamente los bienes o las negociaciones cuando el contribuyente haya omitido presentar sus declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad, este antecedente es muy importante ya que da nacimiento al embargo como una medida de apremio y no solo como un medio que hace efectivo el cobro de las contribuciones omitidas, en la actualidad el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación vigente contempla medidas de apremio con que cuenta la autoridad fiscal cuando el contribuyente impida el desarrollo de las facultades de comprobación.

Mediante decreto publicado en el DOF el 20 de julio de 1992, reforma los artículos 151, fracción II, 155, 164 a 172 del Código Fiscal de la Federación, estableciendo los pormenores que debe reunir una diligencia de Secuestro Administrativo y las atribuciones del interventor, por lo que ya no es necesaria la observancia del Código Federal de Procedimientos Civiles que se realizaba antes de esta reforma, además por primera vez el artículo 155 del Código Fiscal establece dentro del orden que se debe seguir en el embargo de bienes, a los depósitos bancarios en su fracción I, siendo esta la primera vez que el Código Fiscal lo contempla, éste orden de prelación de embargo colocó al embargo de depósitos bancarios al mismo nivel de prelación del dinero y los metales preciosos, mientras que hasta la Fracción III y IV se encuentran los bienes inmuebles, muy distinto a como es actualmente donde el orden que debe seguir un embargo, prefiere a los bienes muebles sobre de cualquier otro.

Cabe destacar que en relación con la figura del secuestro administrativo es una figura jurídica que se empleaba de manera similar a la figura del embargo, algunos artículos mencionan al embargo como parte del secuestro administrativo, hoy en día constituyen figuras jurídicas diferentes.

El hecho de que observemos al Embargo Precautorio de negociaciones en el Artículo 41 y al embargo de las negociaciones en el 151, ambas reformas

publicadas en el DOF el 20 de diciembre de 1991, nos indica el nacimiento de los dos tipos de embargo, el precautorio que surge como una medida de apremio por la desobediencia u omisión en el cumplimiento del ejercicio fiscal de manera adecuada mismo que hoy conocemos como aseguramiento precautorio de cuentas bancarias y el embargo que surge con el propósito de hacer efectivo el cobro de las contribuciones omitidas.

La fracción I del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, mediante decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código en estudio, publicada en el DOF el 28 de diciembre de 1994, establece a los depósitos bancarios en la fracción primera del orden de prelación, añadiendo en su artículo 161 que dicho embargo deberá realizarse, previo inventario, en un plazo de 5 días, sin embargo no establece el procedimiento que debe seguirse para el caso específico de depósitos bancarios.

Este antecedente es muy importante pues prevé al embargo como una medida de apremio sin un procedimiento establecido, errores que llevaron al legislador a modificar plazos, diferenciar etapas procesales y lo más importante, establecer dos figuras similares pero muy distintas en cuanto a su función el aseguramiento y el embargo, este antecedente es aún más interesante ya que en la actualidad el aseguramiento de cuentas bancarias es una medida de apremio contenida en el inciso F) de la fracción III del artículo 40-A del Código Fiscal de la Federación y el embargo lo encontramos como un medio con que cuenta la autoridad fiscal para hacer efectivo los créditos fiscales determinados, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en el artículo 151 del mismo ordenamiento legal vigente.

Con la reforma fiscal publicada en el DOF el 31 de diciembre de 2003 se reforman los artículos 153, primer párrafo y último párrafo y se adiciona el artículo 156-BIS de la siguiente manera:

La reforma al artículo 153 añade en su último párrafo la obligación del depositario removido a poner a disposición de la oficina ejecutora los bienes bajo

su resguardo o entregarlos a un nuevo depositario, por otra parte el artículo 156-BIS se adiciona para dar origen al procedimiento que debe observarse al momento de realizar un aseguramiento de depósitos bancarios en términos del artículo 155, fracción I el cual ya contemplaba antes de su reforma al aseguramiento de fondos, en el Artículo 156 del Código Fiscal de la Federación, mediante reforma publicada en el DOF el 31 de diciembre de 1994, se limitaba a señalar los casos en que el ejecutor podría señalar bienes para embargar, sin embargo no contemplaba el procedimiento con forme al cual debía realizarse, fue a través de esta reforma que se estableció por primera ocasión de manera expresa el procedimiento de inmovilización de fondos bancarios y el derecho a que tiene el contribuyente de ofrecer una garantía para liberarlos.

La Adición del artículo 156-BIS establece que la Autoridad Fiscal que haya ordenado el embargo deberá girar oficio al gerente de la sucursal bancaria a la que corresponda la cuenta a efecto de que la inmovilice y conserve los fondos depositados, a lo que la Institución bancaria debería informar a la autoridad el incremento de los de los depósitos bancarios por los intereses que se generen, en el mismo periodo y frecuencia con la que lo haga al cuentahabiente, además señalaba que los fondos únicamente podían transferirse al fisco federal una vez que el crédito fiscal quedara firme y hasta por el importe necesario para cubrirlo, esto permitía concluir que en tanto el crédito no quedara firme el contribuyente podía ofrecer una garantía conforme al artículo 141 y la autoridad resolvería si admitía la garantía en la forma propuesta o no, dentro de un periodo máximo de 10 días, además también señalaba que la autoridad debía señalar a la institución financiera el sentido de la resolución en un plazo máximo de 15 días o de lo contrario la institución estaría en aptitud de levantar el embargo.

Debemos señalar que tras la reforma publicada en el DOF el 6 de abril de 2006, la autoridad fiscal ya distinguía tanto el embargo precautorio como el embargo por Procedimiento Administrativo de Ejecución y a su vez este último como embargo provisional y definitivo, así como los plazos que tiene para realizar el embargo y que es la misma autoridad Fiscal quien gira oficio a la institución

financiera, lo cual debió ser difícil porque ese hecho implicaba que la autoridad tenía conocimiento de las cuentas a nombre del contribuyente o debía investigarlas.

Este antecedente es importante porque ya podemos vislumbrar al aseguramiento precautorio pero bajo el nombre de embargo precautorio, recordemos que hoy en día el Embargo Precautorio solo puede realizarse bajo el Procedimiento administrativo de ejecución, cuando el crédito es determinado pero no es firme, es decir que en el Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2006, el legislador ya había establecido dos momentos procesales distintos, sobre los que se podía trabar un embargo, no obstante no había logrado establecer diferencias substanciales entre ambos tipos de embargo.

Mediante reforma al artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, publicada en el DOF el 6 de abril de 2006 se limita al embargo de los depósitos bancarios, a no inferir sobre cuentas individuales de ahorro para el retiro, posteriormente mediante reforma al artículo 156 bis, publicada en el DOF el 7 de diciembre de 2009, se prohíbe realizar doble embargo por una misma cantidad, es decir que si el contribuyente tenía 2 cuentas bancarias, no se podían embargar ambas por la misma cantidad, sino que el embargo solo puede realizarse hasta por el monto que se señala, siendo este un antecedente importante contenido en el quinto párrafo del artículo 156 de Nuestro Código Fiscal de la Federación vigente.

La reforma publicada en estudio, contenía importantes reformas que hoy en día son vigentes, tal es el caso en la que deja de ser la autoridad fiscal quien por si misma gira el oficio a la institución financiera en donde se ubican las cuentas bancarias del contribuyente para que proceda a realizar el embargo de los depósitos bancarios, acto que hoy en día se realiza mediante un intermediario que puede ser la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas ó Comisión Nacional de Ahorro para el Retiro, según sea competente, la autoridad les solicita en razón de su competencia ubiquen y

procedan a inmovilizar los fondos de las cuentas que se encuentren a nombre del contribuyente hasta por un monto determinado y estas a su vez, retransmiten la orden a la Institución Financiera o Sociedad Cooperativa de Ahorro correspondiente, quienes deberán realizar el embargo e informar en un plazo de 2 días al Servicio de Administración Tributaria, quien a su vez deberá informar al contribuyente sobre el embargo realizado.

El Decreto publicado el 7 de diciembre de 2009 en el Diario Oficial de la Federación, adiciona el artículo 156 Ter que señala el procedimiento que la autoridad Fiscal debe atender una vez que el crédito quede firme, el cual consiste en realizar la transferencia de los fondos cuando el contribuyente no hubiere interpuesto ningún medio de defensa y la Institución correspondiente debería notificar al Servicio de Administración Tributaria el monto por el que se realizó la transferencia de los fondos a la tesorería de la federación, pero si se encontrara garantizado el interés fiscal la autoridad procederá a hacer efectiva la garantía y liberar los fondos embargados, pero si no estuviere debidamente garantizado el interés fiscal, la institución realizara la transferencia de los fondos y regresara al contribuyente la garantía fiscal en un plazo máximo de tres días, este artículo fue posteriormente reformado mediante el Decreto publicado el día 9 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación, enriqueciendo el valor de la figura jurídica denominada como crédito firme.

La Ley se ha transformado a fin de brindar mayor seguridad jurídica al contribuyente luego de que ante las demandas de amparo, consiguieran obtener criterios Jurisprudenciales de la Suprema Corte que señalan como Inconstitucional el embargo de cuentas, de tal forma la problemática alcanzó niveles tan altos que el legislador fue estableciendo un procedimiento acorde al tipo del acto de molestia que se trataba, creando dos tipos de embargo que se pueden dar en estados procesales diferentes, respetando los derechos humanos del contribuyente, el artículo 145 fue considerado violatorio a la garantía de seguridad jurídica, por lo que más tarde se adiciono el artículo 145-A, sirve de apoyo a lo antes mencionado la siguiente tesis Jurisprudencial:

Época: Novena Época

Registro: 200320

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo II, Septiembre de 1995

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P./J. 17/95

Página: 27

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

En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado "de proteger el interés fiscal", carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.

Amparo en revisión 1088/92. Almacenes Especializados, S.A. de C.V. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 1363/92. Bar Alfonso, S.A. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 156/94. Flujo de Datos México, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

Amparo en revisión 1505/94. Jarabes Veracruzanos, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 1416/94. Automotores Cuautitlán, S.A. de C.V. 4 de julio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 17/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

El 20 de marzo de 2013 el Congreso de nuestro país discutió una reforma al aseguramiento de los fondos bancarios que mantendría viva la esencia del acto, robusteciéndolo de legalidad y seguridad jurídica, ya que a partir de esta reforma los contribuyentes podemos concebir al aseguramiento precautorio de cuentas bancarias y el embargo precautorio atendiendo al objeto y al estado procesal en que se realiza.

En la Exposición de Motivos de la iniciativa de proyecto de decreto presentado por la Diputada Margarita Licea González y que tuvo lugar a la reforma de fecha 9 de diciembre de 2013 correspondiente al segundo periodo de sesiones ordinarias del primer año de ejercicio de la LXII legislatura, se propone derogar el artículo 145-A y aprobar la iniciativa de reforma del artículo 40, fracción III, atendiendo a que el embargo precautorio es contrario al artículo 1 de la

Constitución política conforme a su reforma de Derechos Humanos de Junio de 2011, ya que aunque las autoridades fiscales están facultadas por la ley para ordenar el aseguramiento de los depósitos de los contribuyentes y este acto de molestia transgrede la seguridad jurídica de los gobernados, toda vez que este acto no seguía lineamientos preestablecidos, ni se había determinado un procedimiento adecuado que garantizaran el respeto a los derechos humanos de los contribuyentes.

La adición de la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación dá nacimiento al Aseguramiento de cuentas bancarias como lo conocemos actualmente y tiene la finalidad de reforzar el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales en los casos en los cuales los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de comprobación.

La misma diputada Margarita Licea González expresa:

*“El aseguramiento precautorio que surgió como mecanismo excepcional, se convirtió en el medio más utilizado por las autoridades fiscales para generar presión al contribuyente y con esto conseguir las metas recaudatorias. Dicha práctica ocasiona que muchas empresas no tengan los medios financieros para llevar a cabo las operaciones propias de su objeto e impide efectuar las inversiones necesarias, provocando desempleo, la disminución de la inversión productiva y, en muchos casos, la extinción de las mismas empresas, todo lo cual resulta aún más grave, cuando esta medida se utiliza indiscriminadamente”.*⁴²

El artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación mediante reforma publicada en el DOF el 28 de junio de 2006, contemplaba el aseguramiento de bienes como una medida de apremio con que contaba la autoridad fiscal durante el Procedimiento Administrativo de ejecución, esta reforma complementaba al

⁴²DIARIO DE LOS DEBATES DE FECHA 20 DE MARZO DE 2013, Cámara de Diputados
<http://cronica.diputados.gob.mx/DDebate/62/1er/2P/Ord/mar/00L62A1P216-II.html>

artículo 145 para sostener la legalidad de la medida de apremio consistente en el aseguramiento de fondos bancarios de manera similar a la contenida en el artículo 40, el cual permite a la autoridad fiscal establecer una medida de apremio al contribuyente que impida o dificulte las facultades de comprobación, por lo que el contenido del artículo 145-A en realidad consistía en una extensión al artículo 40 que permitía realizar un aseguramiento durante las facultades de comprobación y mantenerlo hasta el Procedimiento Administrativo de Ejecución, posteriormente fue derogado el artículo en comento, mediante reforma publicada en el DOF el día 9 de diciembre de 2013.

La derogación del artículo 145-A del Código en comento, carecía de límites temporales para su ejecución, ya que este podía realizarse durante el ejercicio de las facultades de comprobación y mantenerse hasta la determinación del crédito, lo cual es erróneo puesto que no se puede trabar un embargo sobre cantidades que no han sido determinadas, lo que da pauta a actuaciones arbitrarias, ya que como lo explicó la Diputada Licea González *“No existen medios eficaces que permitan asegurar el monto exacto, ya que el cálculo de los adeudos fiscales presuntos se realiza utilizando los procedimientos previstos en los artículos 56 y 57 del CFF, pues es claro que no siempre existe la posibilidad de calcular un monto”*⁴³.

Mediante la reforma de 9 de diciembre de 2013 nace a la vida jurídica el artículo 40-A que complementa a la fracción IV del artículo 40 en el sentido de establecer reglas que regulen el aseguramiento precautorio, dentro de este importante artículo podemos observar un orden de prelación sobre del que debe practicarse el aseguramiento precautorio y en cuyo inciso F podemos encontrar el aseguramiento de depósitos bancarios, es en este punto en que podemos encontrar diferencias substanciales entre el aseguramiento y el embargo de cuentas bancarias.

⁴³DIARIO DE LOS DEBATES DE FECHA 20 DE MARZO DE 2013, Cámara de Diputados
<http://cronica.diputados.gob.mx/DDebate/62/1er/2P/Ord/mar/00L62A1P216-II.html>

La reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de marzo de 2013, estableció el momento procesal adecuado para el aseguramiento de cuentas bancarias y lo determinó como una medida de apremio y una facultad que tiene la Autoridad Fiscal, estableció las bases genéricas que deben sustentar el acto de legalidad tales como que surjan como consecuencia de los actos del contribuyente, éste se notifique y sea susceptible de levantarse cuando el contribuyente permita el desarrollo de las facultades de comprobación fiscal, además establece mecanismos que buscan que el contribuyente rectifique su situación fiscal.

3.2. EL ASEGURAMIENTO DE CUENTAS BANCARIAS EN NUESTRO DERECHO VIGENTE.

Como ya se estudió antes el aseguramiento surge como una medida de apremio contra el contribuyente que evade u obstaculiza el desarrollo de las facultades de comprobación fiscal, su fundamento lo encontramos en el artículo 40, inciso F y su procedimiento a observar se encuentra regulado en la fracción IV del artículo 40-A del Código Fiscal de la Federación. Este señala que el aseguramiento de cuentas bancarias, establece una serie de lineamientos a seguir paso a paso por parte de la Autoridad Fiscal, para tales efectos, resulta completamente necesario examinar esta fracción en su complejidad, para ello a continuación transcribiré la fracción del Código Fiscal de la Federación, que ordena:

“IV. El aseguramiento de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, se realizará conforme a lo siguiente:

La solicitud de aseguramiento precautorio se formulará mediante oficio dirigido a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien, a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda.

Cuando la solicitud de aseguramiento se realice a través de las comisiones señaladas en el párrafo anterior, éstas contarán con un plazo de tres días para ordenar a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, que practique el aseguramiento precautorio.

La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, contará con un plazo de tres días contado a partir de la recepción de la solicitud respectiva, ya sea a través de la comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para practicar el aseguramiento precautorio.

Una vez practicado el aseguramiento precautorio, la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, deberá informar a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que lo haya realizado, las cantidades aseguradas en una o más cuentas o contratos del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos.

En ningún caso procederá el aseguramiento precautorio de los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente por un monto mayor al de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que la autoridad fiscal realice para efectos del aseguramiento, ya sea que se practique sobre una sola cuenta o contrato o más de uno. Lo anterior, siempre y cuando previo al aseguramiento, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas o contratos y los saldos que existan en los mismos.”

Para efectos de esta tesis debemos observar que el procedimiento a seguir debe ser el siguiente:

- 1.- El contribuyente presenta su declaración de pago en el que comete una omisión, por lo que la autoridad al percatarse de ésta, podrá iniciar sus Facultades de Comprobación con las que podría determinar un crédito fiscal.
- 2.- El Servicio de Administración Tributaria realizara una invitación al contribuyente a pagar dichos créditos, medio por el cual le notifica este hecho.
- 3.- Al existir un riesgo de que el contribuyente evada el pago de sus créditos fiscales, la autoridad fiscal podrá interponer al contribuyente una medida de apremio para garantizar el pago de sus créditos fiscales, puede

consistir en el aseguramiento de bienes del contribuyente, pero para efectos de esta tesis nos concentraremos en el aseguramiento de cuentas bancarias, para esto la autoridad tal como podemos observar en la fracción IV del artículo 40-A del Código Fiscal de la Federación, en el supuesto de que el contribuyente hubiere incurrido en alguna irregularidad de las planteadas en la fracción en cita y se hubieren agotado el uso de la fuerza y la imposición de multas, el SAT deberá dirigir un oficio a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según corresponda.

4.- La Comisión Nacional Bancaria (siendo el caso que es quien recibe la orden del SAT) gira oficio a la institución Bancaria a la que correspondan las cuentas del contribuyente en un plazo máximo de 3 días, tal como se observa en la fracción VII, Tercer y Cuarto párrafo del artículo 40-A.

5.-La entidad financiera, contará con un plazo de tres días contado a partir de la recepción de la solicitud de la autoridad fiscal, para practicar el aseguramiento precautorio, una vez realizado el aseguramiento, este tendrá como máximo 3 días para dar cuenta a la autoridad fiscal de que dichas cuentas han sido aseguradas.

6.- La autoridad fiscal hará constatar que el aseguramiento precautorio no se practicó por una cantidad mayor a la debida, de ser así únicamente ordenará su levantamiento hasta por el monto excedente, cumpliendo con los requisitos legales de un aseguramiento legal, procederá a notificar en un plazo máximo de tres días siguientes al contribuyente señalando la conducta que lo originó y, en su caso, el monto sobre el cual procedió el mismo. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado.

Por lo general el contribuyente no es notificado antes de que por sí mismo se percate del aseguramiento, cuando el contribuyente intenta extraer dinero de

sus cuentas y no puede concretar el acto, en este punto es donde el contribuyente además de atacar los créditos fiscales que le interpone la autoridad fiscal mediante un juicio de nulidad, también buscará el levantamiento del aseguramiento practicado a sus cuentas bancarias mediante un amparo Indirecto.

3.3. EL EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS EN NUESTRO DERECHO VIGENTE.

El embargo de cuentas bancarias “en términos generales 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”⁴⁴

El procedimiento del embargo de cuentas bancarias tiene su fundamento legal en los artículos 145 fracción IV y 156 BIS del Código Fiscal de la Federación vigente, este procedimiento establece un medio facultativo que tiene la autoridad fiscal para detener toda clase de operación financiera de un contribuyente.

Su alcance se limita a no inferir en las cuentas de ahorro para el retiro, cesantía en edad avanzada y/o vejez o algún otro tipo de cuenta asociada con la seguridad social del contribuyente, el aseguramiento de cuentas es una medida de apremio que se presenta durante las facultades de comprobación fiscal mientras que el embargo de cuentas es una acción tendiente a hacer efectivo un embargo definitivo, puesto que al momento de que se realiza un embargo de cuentas bancarias hay que tomar en cuenta que:

1. La autoridad como producto del ejercicio de sus facultades de comprobación ha determinado un crédito que fue notificado.

⁴⁴Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, México 2016, pág. 1481.

2. El crédito es determinado pero no exigible y solo podrá realizarse 30 días posteriores a que surta efectos la notificación de la resolución determinante de crédito, sin que el contribuyente hubiera cubierto o garantizado el crédito.
3. Se inmovilizan los fondos bancarios mediante Procedimiento Administrativo de Ejecución.
4. Se ha realizado el embargo de cuentas porque el contribuyente no garantizó el interés fiscal, abandonó su domicilio fiscal o se opone a la notificación de la determinación de los créditos conforme lo establece el artículo 145, fracción II del Código Fiscal de la Federación Vigente.

Una vez notificada la resolución determinante de crédito, el contribuyente contará con treinta días hábiles antes de que inicie el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente establece las reglas conforme a las cuales procede el embargo precautorio, por tanto podemos concluir que las condiciones para poder realizar un embargo de cuentas bancarias son:

- 1.- Que los créditos fiscales se encuentren determinados y sean exigibles a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.
- 2.- Que a efecto de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes, el Embargo precautorio se hace exigible hasta después de los 30 días siguientes a la notificación de la resolución determinante de crédito.

Las reglas que debe tomar en cuenta la autoridad recaudadora al momento de realizar un embargo, son las siguientes:

1. Que se compruebe fehacientemente que existe peligro inminente de que el contribuyente realizará cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de su obligación Fiscal.

2. El oficio que ordene la medida deberá cumplir con los requisitos que establece el artículo 38 del CFF para poder ser notificada, debiendo señalar además: i) la conducta evasiva del contribuyente; ii) la forma en que la autoridad fiscal se percató o tuvo conocimiento de esta conducta; iii) el tiempo que durará la ejecución de la medida; iv) si el embargo se ordena sobre depósitos bancarios, otros depósitos o seguros, sólo deberá hacerse sobre la cantidad que represente el crédito fiscal y, en su caso, sobre los accesorios que a la fecha se hayan generado.

3. La orden de embargo debe notificarse personalmente; en caso de que ello no sea posible, la notificación deberá hacerse por buzón tributario.

4. Se establecen plazos para que las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo que hayan ejecutado el embargo precautorio informen a las autoridades fiscales el monto de las cantidades embargadas y, en caso de que éstas llegaren a ser mayores que el monto de los créditos fiscales adeudados, las autoridades deberán ordenar a las primeras que levanten el embargo sobre las cantidades excedentes.

5. También se establecen plazos para que se deje sin efectos el embargo precautorio cuando la causa que lo originó haya desaparecido, o bien, el contribuyente obtenga una medida cautelar en su contra, precisándose que, en todo caso, tal situación no debe exceder de 5 días hábiles.

Es muy importante precisar que este embargo que se practica sobre créditos fiscales determinados y notificados, pero todavía no firmes.

La figura jurídica determinante para poder diferenciar el embargo precautorio y el embargo definitivo es la denominada como Crédito Firme, es decir en el embargo precautorio el crédito es determinado y exigible mediante Procedimiento Administrativo de Ejecución, sin embargo la autoridad no toma los fondos ya que quedan congelados por la institución financiera o de ahorro que

funge como depositario y finalmente hasta que el crédito es firme, se realiza la transferencia de los fondos en favor del fisco federal.

Resulta aplicable la Tesis Aislada 1ª. XXII/2010, con número de registro 165267 que emite la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para poder entender de mejor manera las diferencias entre el embargo precautorio y el aseguramiento:

“Época: Novena Época

Registro: 165267

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXI, Febrero de 2010

Materia(s): Administrativa

Tesis: 1a. XXII/2010

Página: 116

EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. ES UNA INSTITUCIÓN DIFERENTE DEL ASEGURAMIENTO DE BIENES (INTERPRETACIÓN DEL MODIFICADO ARTÍCULO 145 Y DEL VIGENTE ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 17/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, septiembre 1995, página 27, con el rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN.", estableció que la traba del embargo precautorio sobre bienes del contribuyente, sin encontrarse determinada o cuantificada la obligación fiscal, resulta contraria al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente quien desconoce la justificación del aseguramiento para garantizar un supuesto crédito fiscal con un monto no determinado, sin que la finalidad de proteger el interés fiscal justifique dicha medida, lo cual dio lugar a la modificación del precepto 145 del Código Fiscal de la Federación y a la emisión del vigente artículo 145-A del mismo ordenamiento que contiene la institución del aseguramiento de bienes, la cual es de naturaleza diversa al embargo precautorio en materia fiscal. Así, la diferencia entre ambas instituciones se da porque el aseguramiento de bienes no siempre busca garantizar el interés fiscal vinculado a un

adeudo tributario o a su cobro, sino que persigue fines sociales o económicos, o salvaguardar la salud pública o el comercio interior, haciendo que cese el acto prohibitivo para no causar daños irreparables a dichos bienes jurídicos, esto es, ambas instituciones constituyen, para efectos prácticos, un aseguramiento o embargo de bienes, pero mientras el embargo precautorio tiene por objeto asegurar el cobro de una deuda tributaria sin ser exigible, el aseguramiento de bienes es una medida provisional basada en la exigencia de velar por el interés público, como es la efectividad de la actuación de la autoridad y cuya validez depende de un adecuado ejercicio proporcional al daño que pretende evitarse, pues garantiza que el contribuyente no se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o que el procedimiento administrativo de visita domiciliaria no pueda comenzar por haber desaparecido el contribuyente o por ignorarse su domicilio, de esta manera la medida preventiva sería acorde con el principio de seguridad jurídica porque existe proporcionalidad y coherencia con el objeto, pues mediante el aseguramiento puede descubrirse el estado fiscal del sujeto obligado, permitirse el funcionamiento de la negociación, y no parece necesario para cumplir con el propósito, inmovilizar el resto de los bienes de una empresa, como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque no hay seguridad que determine correctamente su situación fiscal, sino simular un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales, lo cual sería objeto de un análisis de legalidad de una situación concreta.

Amparo en revisión 1936/2009. Tour Pacific, S.C. 11 de noviembre de 2009. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

La transferencia por los fondos contenidos en las cuentas bancarias a la tesorería de la federación en términos de conformidad con lo dispuesto por el artículo 156 TER del Código Fiscal de la Federación Vigente. Debe respetar la seguridad jurídica del contribuyente y establecer contablemente el concepto de la multa actualizada, recargos, multas y gastos de ejecución, es por ello que no puede realizarse una transferencia de fondos sin antes tener un crédito firme, pues como lo observamos en la tesis anterior, resultaría violatorio a los derechos fundamentales del gobernado.

3.4. PROCEDIMIENTO PARA EL ASEGURAMIENTO Y EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS QUE LLEVA A CABO EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

El Aseguramiento “consiste en la adopción de medidas por los jueces ó tribunales, para efectividad del fallo eventual para prevenir daños o fraudes (...)”⁴⁵.

El aseguramiento como medida de apremio con que cuenta la autoridad fiscal se ordena de la misma manera que el embargo, solo que éste cuenta con un solo momento en su procedimiento, que es la emisión del oficio que ordena la medida, luego de que el sujeto obligado sostenga ante los requerimientos de la autoridad fiscal una postura que dificulta el ejercicio de las facultades de comprobación.

El Procedimiento de Embargo “*comprende dos momentos fundamentales: el auto o resolución que ordena el embargo y la diligencia de embargo.*”⁴⁶

El artículo 145 El Procedimiento Administrativo de Ejecución es una facultad de la Autoridad Fiscal para exigir el Pago de las contribuciones adeudadas cuando estas no hubieren sido cubiertas, garantizadas ó impugnadas dentro de los términos previstos en la ley, el artículo en cita dispone una serie de lineamientos y condiciones que debe tener en cuenta la autoridad fiscal y con ello no atentar contra las garantías de los contribuyentes, a continuación se citan:

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada y Acta de Embargo ambos oficios deberán cumplir con los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

A continuación me permito hacer un paréntesis para transcribir el contenido del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación:

⁴⁵Guillermo Cabanellas de Torres, Ob. Cit., pág. 40.

⁴⁶Instituto de Investigaciones Jurídicas, Ob. Cit., pág. 1481.

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

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

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

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

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los

mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

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

Continuando con el contenido del artículo 145, éste señala que el inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, deberá reunir los siguientes requisitos:

1. La conducta del contribuyente que dio sustento a la aplicación de la medida;
2. La forma en que la autoridad se percató o tuvo conocimiento de que el contribuyente pudiera evadir el cumplimiento de su obligación;
3. El tiempo que durará la ejecución de la medida;
4. En caso de que el embargo precautorio se hubiere ordenado sobre depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como los depósitos que tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias que se hayan realizado hasta el monto conforme a la ley de la materia, deberá señalarse el monto sobre el cual procede dicha

medida, mismo que no podrá exceder del crédito fiscal y de los accesorios legales que se hayan generado hasta la fecha en que se ordene el embargo precautorio.

El acto a través del cual la autoridad fiscal haya ordenado el embargo precautorio deberá notificarse personalmente al contribuyente; en caso de que se encuentre ilocalizable, la notificación deberá hacerse por estrados. En ningún caso la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo negará al contribuyente la información acerca de la autoridad fiscal que ordenó el embargo precautorio.

La fracción IV del artículo 145 del ordenamiento legal en estudio expresa que una vez que la autoridad fiscal giro oficio a la unidad administrativa competente y esta a su vez retransmitió la orden a las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y estas hubieren atendido el requerimiento tendrán que hacer del conocimiento de la autoridad fiscal que ordenó la medida, a más tardar al día hábil siguiente a aquél en que se realizó la inmovilización, expresando las cuentas y fondos que fueron inmovilizados.

En el caso que se realice un embargo por una suma superior a la solicitada o un doble embargo, deberá ordenarse dentro del día hábil siguiente que se levante el embargo de las cantidades excedentes y las entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un día hábil para liberar los recursos embargados en exceso.

Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá solicitar a la autoridad exactora el monto de la garantía del interés fiscal, el cual deberá comprender el crédito fiscal y sus accesorios y que podrá garantizar por alguna de las garantías que establece el artículo 141 de Código Fiscal de la federación.

El embargo precautorio como lo hemos señalado antes se convertirá en definitivo en el momento en que el crédito quede firme, momento en el cual podrá

ser exigible, para ello la autoridad girará oficio ordenando se realice la transferencia de los fondos que hubieren sido inmovilizados.

3.5. ALTERNATIVAS CON QUE CUENTA EL CONTRIBUYENTE.

Cuando se ha embargado las cuentas bancarias a nombre del contribuyente, este contará con el Recurso de Revocación, un Juicio de Nulidad, no obstante existen ocasiones en que el contribuyente opta por interponer un Juicio de amparo, esto se debe a la urgencia por desbloquear las cuentas bancarias o la situación especial de cada contribuyente, a continuación haremos un estudio breve de cada uno de ellos.

3.5.1. RECURSO DE REVOCACIÓN.

El recurso de revocación es uno de los medios de defensa con que cuenta el contribuyente, mediante este medio se pueden hacer valer omisiones que tuvo la autoridad fiscal, violaciones a la seguridad jurídica del contribuyente o violaciones al procedimiento en el ejercicio de las facultades de comprobación, esta última hasta antes de que se determine el crédito, el contribuyente cuenta con 30 días posteriores a la notificación de la resolución que determina el crédito de conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el escrito debe satisfacer los requisitos del artículo 18 del mismo código y debe señalarse la resolución determinante de crédito que se impugna, los agravios que se le hubiesen causado y los hechos controvertidos además de acompañar a su escrito de recurso el documento donde conste el acto impugnado, las pruebas documentales si es que las tuviera y por último identificación o documento idóneo con que acredite su personalidad de quien actúa, lo anterior en términos del artículo 123 del código en cita.

La autoridad fiscal quien es la misma que resuelve el Recurso de Revocación solo podrá en términos del artículo 133 del código en cita: desechar,

reponer el procedimiento, dejar sin efectos el acto impugnado, modificarlo o por ultimo confirmar la determinación del crédito, la resolución que recaiga al Recurso de Revocación deberá dictarse y notificarse en un término que no exceda de 3 meses en términos del artículo 131 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Por lo regular la autoridad tiende a confirmar la resolución determinante ya sea mediante el silencio administrativo o una resolución expresa del crédito.

La negativa ficta o afirmativa ficta se materializa cuando la autoridad fiscal no da contestación alguna al recurso interpuesto en el término señalado, el Código Fiscal de la Federación Vigente interpreta el silencio administrativo o negativa ficta como la confirmación de la resolución, hay que mencionar que el recurso de revocación es un recurso opcional para el contribuyente de conformidad con el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación Vigente, es decisión de este, agotarlo o ir directamente al juicio de nulidad, lo cierto es que la interposición del Recurso de Revocación suspende la ejecución del PAE, una vez agotado éste, el contribuyente puede iniciar un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

3.5.2. JUICIO DE NULIDAD.

El juicio de Nulidad es el Juicio Contencioso Administrativo enfocado en obtener la nulidad de una resolución, este medio de defensa es la vía idónea para atacar colateralmente el crédito fiscal, pues se busca la nulidad de la resolución determinante de crédito.

El contribuyente deberá cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 14 y 15 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo al momento de interponer su escrito inicial, pudiendo elegir entre la vía ordinaria o sumaria cuya resolución puede variar en términos y procedimientos.

Hay que tener en cuenta que hasta este momento las cuentas están embargadas y el contribuyente no puede tener acceso a ellas, ni hacer ningún tipo

de movimiento o transacción, en el juicio de nulidad podrá solicitarse todas las medidas cautelares que se estimen necesarias y de entre ellas la más importante para el estudio en cuestión es la Suspensión del Acto, la cual se tramitará y resolverá en términos del artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, es de esta manera que de conformidad con la fracción VI del artículo en cuestión señala como requisito que tratándose del cobro de contribuciones o créditos de naturaleza fiscal procederá si se constituye garantía del interés fiscal.

La solicitud de la Suspensión del Acto ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en términos del anteriormente citado artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo deberá concederse siempre que no se afecte con la suspensión un interés social, ni contravenga disposiciones de orden público, que el acto constituya un acto de difícil reparación y el otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

El otorgamiento de la medida suspensiva se sujetará al otorgamiento de una garantía, la cual deberá determinarla la autoridad responsable, no obstante el actor podrá solicitar la reducción de la garantía, cuando considere que esta rebasa la capacidad económica del contribuyente o la persona que lo solicita es un tercero distinto al sujeto obligado.

El otorgamiento de la suspensión liberará los fondos contenidos en las cuentas bancarias embargadas.

3.5.3. JUICIO DE AMPARO.

El amparo indirecto es otro medio de defensa con que cuenta el contribuyente para liberar los fondos contenidos en sus cuentas bancarias, al impugnarse el acto de molestia o la ley que lo regula como violatorio de los derechos subjetivos del contribuyente, no obstante en los últimos años, han surgido amplios criterios Jurisprudenciales que sostienen que el amparo indirecto

en contra del acto de molestia no es procedente, ya que no cumple con el principio de definitividad.

Al tramitarse el amparo como medio de defensa, debe solicitarse como medida cautelar la suspensión del acto reclamado, consistente en el aseguramiento de cuentas bancarias, de esta manera cuando el Juez de Distrito admita la competencia tendrá a resolver inmediatamente sobre la suspensión provisional y posteriormente sobre la definitiva.

3.5.3.1. PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO Y SUS LIMITACIONES.

Un amparo contra el embargo de cuentas bancarias tiene su procedencia en los artículos rectores de amparo y los artículos 14 y 16 de nuestra carta magna, porque se considera que el acto de molestia viola los derechos Humanos consagrados en la Constitución en perjuicio del gobernado, ya sea porque:

1.- El mismo acto de molestia constituye un acto de autoridad porque no está debidamente sustentado legalmente y no cumple con los requisitos necesarios que le brinden legalidad al acto, ya sea porque no se encuentra debidamente fundado o motivado, no se encuentra rubricado o expedido por una autoridad competente o se considera que las operaciones matemáticas que determinan las contribuciones omitidas han sido mal calculadas, o

2.- Que este no siguió las formalidades esenciales del procedimiento ya sea porque no se realizó dentro de los plazos fijados en la ley para hacerlo o que no se levantaron adecuadamente las actas circunstanciadas o el acta de embargo correspondiente o que estas se encuentran viciadas, o un mandamiento de ejecución se encuentra mal elaborado, que no se realizaron las diligencias de notificación adecuadamente, etc. una simple omisión en el procedimiento que

establece el artículo 150 puede permitir al litigante fundamentar la inconstitucional de la ley o del acto.

El amparo es procedente en términos de los artículos 103, fracción I y 107, fracción III, incisos B) y C) y fracción IV de nuestra carta magna y las fracciones II, III y V del artículo 107 de la Ley de Amparo, a continuación transcribiré los artículo 103 y 107 constitucionales para un mejor entendimiento:

“Artículo 103. Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite

- I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

(...)

“Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

(...)

- III. Cuando se reclamen actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el amparo sólo procederá en los casos siguientes:

- b) Contra actos en juicio cuya ejecución sea de imposible reparación, fuera de juicio o después de concluido, una vez agotados los recursos que en su caso procedan, y
- c) Contra actos que afecten a personas extrañas al juicio;

- IV. En materia administrativa el amparo procede, además, contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, y que causen agravio no reparable mediante algún medio de defensa legal. Será necesario agotar estos medios de defensa siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos de oficio o mediante la interposición del juicio, recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, con los mismos alcances que los que prevé la ley reglamentaria y sin exigir mayores

requisitos que los que la misma consigna para conceder la suspensión definitiva, ni plazo mayor que el que establece para el otorgamiento de la suspensión provisional, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con dicha ley.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa si el acto reclamado carece de fundamentación o cuando sólo se aleguen violaciones directas a esta Constitución;

(...)"

Una vez señalado lo anterior podemos hacer notar que el artículo 107 de nuestra Carta Magna no solo contempla la procedencia de un amparo en vía indirecta en total comunión con el artículo 103, mismo que se verá confirmado en las fracciones III y IV del artículo 107 de nuestra ley de amparo.

El amparo indirecto se tramita ante un Juzgado de Distrito en materia administrativa, *“los Juzgados de Distrito son órganos judiciales de primera instancia del poder judicial de la federación”*⁴⁷.

El Amparo en contra del embargo de cuentas bancarias se encontrará con diversas limitantes importantes, la mayoría de ellas basadas en un Principio de Definitividad.

El Principio de Definitividad es uno de los principios fundamentales del Amparo, consagrado en las fracciones III y IV del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como bien sabemos el artículo 107 y 103 de nuestra Carta Magna es de donde emanan los principios rectores del amparo y de donde emana la Ley de Amparo, esto se traduce en como bien lo

⁴⁷Suprema Corte de Justicia de la Nación, EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN PARA JOVENES, tercera edición, México 2010, pág. 149

expresa el Dr. Ignacio Burgoa “*como parte integrante del articulado de la ley suprema, tornándose intangible e inafectable por la legislación secundaria.*”⁴⁸

El principio de definitividad implica la obligación del agraviado consistente en agotar, previamente a la interposición del amparo, es decir agotar las instancias y/o recursos ordinarios tendientes a revocar o modificar los actos que resultan lesivos para el ahora quejoso, por lo que no agotar todos los medios a su alcance antes de interponer un juicio de garantías se traduce en la improcedencia del mismo o su posterior sobreseimiento, en términos del artículo 63, fracción V de la Ley de Amparo Vigente, en relación con la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, Fracción XX.

Existen excepciones al Principio de Definitividad que la misma fracción IV del artículo 107 Constitucional establece, las cuales consisten en que no será necesario agotar este principio cuando se aleguen violaciones directas a la constitución o el acto carece de fundamentación, al respecto el Doctor Ignacio Burgoa realiza un análisis sobre las diferentes excepciones a este principio en materia administrativa y señala que estas bien pueden enumerarse de la siguiente manera:

- I. Cuando no exista otro medio de impugnación expresamente establecido en la ley, en el caso del embargo u aseguramiento de cuentas bancarias si lo hay ya sea el recurso de revocación optativo o el juicio de nulidad.
- II. Cuando existan 2 o más recursos no es indispensable agotarlos todos, este no parece en realidad un excepción sino un complemento al principio en estudio.
- III. Cuando la resolución o mandamiento escrito no contenga los fundamentos legales o fundamentales en que se base, este último porque es contraria a la garantía de legalidad consagrada en el

⁴⁸Burgoa Orihuela Ignacio, EL JUICIO DE AMPARO, Editorial Porrúa, Cuadragésima Tercera edición, México 2012, pp.282.

artículo 16 constitucional, para el caso que nos ocupa es difícil que los mandamientos no estén debidamente fundamentados, pueden no estar debidamente motivados, no obstante esta excepción era frecuentemente utilizada por los litigantes.

- IV. La misma consagrada por la fracción IV del artículo 107 constitucional, la cual habla sobre la procedencia del amparo en materia administrativa, expresa que el agraviado no está obligado a agotar ningún recurso, juicio o medio de defensa legalmente establecido por la autoridad, si con motivo de su interposición la ley que lo rija exige mayores requisitos que la ley de amparo. Esta excepción supone la existencia de un acto susceptible de suspensión, esta no resulta ser una excepción favorable para el caso del aseguramiento u embargo de cuentas bancarias ya que los requisitos para obtener la suspensión contenidos en la ley de Amparo vigente en sus artículos 125, 128 y 131 son de igual alcance a los artículos 24 y 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- V. Contra los actos de la autoridad que por el ejercicio de sus funciones violen los derechos humanos del quejoso.

Para el tema que nos ocupa las fracciones III, IV y V anteriormente citadas son en teoría, argumentos válidos que buscan la excepción al principio de definitividad, no obstante estas han sido desestimadas una a una por distintos criterios jurisprudenciales y tesis que no admiten la excepción.

La falta de fundamentación es poco común y en realidad atiende a errores en los formatos de los ejecutores, por otra parte la excepción que atiende a que una ley puede exigir mayores requisitos que otra, era más común, ya que el principal objetivo de promover el amparo, siempre ha tenido como objeto el de obtenerla suspensión del acto reclamado, medida que también podía solicitarse través del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sin embargo anteriormente la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo requería de mayores

requisitos que los que establecía la Ley de Amparo, sirve de referencia la tesis aislada:

Época: Novena Época

Registro: 173350

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXV, Febrero de 2007

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.12o.A.52 A

Página: 1680

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL SEIS), EXIGE MAYORES REQUISITOS PARA LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS IMPUGNADOS, QUE LA LEY DE AMPARO.

La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en vigor a partir del uno de enero de dos mil seis, en su artículo 28 exige mayores requisitos para la suspensión de los actos impugnados, que los establecidos en la Ley de Amparo, por lo siguiente. Conforme a lo dispuesto por el párrafo primero de ese precepto, se entiende que el demandante, para poder solicitar la suspensión en el juicio de nulidad, está obligado a acudir previamente ante la autoridad administrativa correspondiente a pedir la suspensión de la ejecución del acto que considere le agravia, ya que sólo en la hipótesis de que la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, que son los tres supuestos a que se refiere el citado párrafo primero, podrá el afectado solicitar en el juicio de nulidad la suspensión de la ejecución de dicho acto, lo que evidentemente entraña un requisito mayor; por su parte, en la fracción III del numeral de referencia, se exige como requisito para la procedencia de la suspensión, aportar las pruebas documentales relativas al ofrecimiento de garantía, a la solicitud de suspensión presentada ante la autoridad ejecutora y, si la hubiere, la documentación en que conste la negativa de la suspensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución; en tanto que en la fracción VII, se impone al solicitante la obligación de exponer las razones por las cuales considera que debe otorgársele la suspensión y los perjuicios que se le causarían en caso de ejecutarse los actos cuya suspensión solicite; mientras que en el inciso c) de la fracción IX, se establece que el Magistrado instructor podrá decretar la

suspensión provisional del acto impugnado, siempre y cuando con esa medida cautelar no se afecte al interés social, no se contravengan disposiciones de orden público ni quede sin materia el juicio y se esté en los supuestos a que se refieren los tres incisos siguientes a la fracción en comento, relativo el inciso c), a que se advierta claramente la ilegalidad manifiesta del acto administrativo impugnado, por lo que tendrá que ser notoria y manifiesta la ilegalidad del acto administrativo impugnado en el juicio de nulidad, para que pueda concederse la suspensión del mismo; en cambio, en la Ley de Amparo no se prevé como requisito o condición para la procedencia de la suspensión, el ofrecimiento de pruebas documentales, ni se exige que el agraviado, en el escrito respectivo exponga las razones que a su parecer, justifiquen por qué solicita la medida suspensiva, y los posibles perjuicios que con la ejecución del acto impugnado pudieran originársele; además, si bien se prevé la aplicación del criterio de la apariencia del buen derecho y peligro en la demora, no se establece como condición o requisito para la procedencia de la suspensión que sea evidente la ilegalidad del acto reclamado, sino como un medio para poder apreciar, en determinados casos, si es procedente la concesión de esa medida cautelar atendiendo a la ilegalidad manifiesta del acto impugnado y a los daños que pudiera originar para el agraviado su ejecución y la tardanza en resolver en definitiva sobre dicho acto; en tales condiciones, al ser mayores los requisitos establecidos en el artículo 28 de la ley invocada a los exigidos en la Ley de Amparo para la suspensión de los actos reclamados, no existe para el afectado la obligación de agotar el juicio de nulidad, previamente al juicio de amparo, al actualizarse la excepción al principio de definitividad prevista en la fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo.

DÉCIMO SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 345/2006. Pedro May Cruz. 14 de noviembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Carlos Cruz Razo. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Notas:

Esta tesis contendió en la contradicción 39/2007-SS resuelta por la Segunda Sala, de la que derivó la tesis 2a./J. 56/2007, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 1103, con el rubro: "RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS IMPUGNABLES ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. NO ES NECESARIO AGOTAR EL JUICIO CORRESPONDIENTE, PREVIAMENTE AL AMPARO, AL PREVER EL ARTÍCULO 28 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO MAYORES REQUISITOS PARA CONCEDER LA SUSPENSIÓN QUE LOS PREVISTOS EN LA LEY QUE RIGE EL JUICIO DE GARANTÍAS."

Esta tesis contendió en la contradicción 31/2007-SS que fue declarada sin materia por la Segunda Sala, toda vez que sobre el tema tratado existe la tesis 2a./J. 56/2007.

Hoy en día la Ley de Amparo y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo contienen los mismos requisitos para solicitar la suspensión, motivo por el cual esta excepción queda descartada.

Por Último la Excepción a los actos que contienen violaciones directas a la constitución tenemos que en teoría los actos consistentes en el embargo de cuentas bancarias violan los derechos humanos establecidos en los artículos 1, 14 y 16 constitucional, por lo que estamos hablando de posibles violaciones directas a la constitución, no obstante si la autoridad demuestra haber ajustado su actuación a la ley, cubriendo los requisitos de legalidad que cada acto, notificación y oficio requiere, la excepción no opera, sin importar que el quejoso manifieste desconocerlos o que estos se encuentran viciados o mal elaborados en cuanto al fondo, ya que el Juez de Distrito en la mayoría de las ocasiones no se detiene a revisar el fondo del asunto sin que antes exista una duda razonable que el acto viola los derechos humanos.

En los últimos años se han multiplicado el número de jurisprudencias y tesis que dificultan el estudio de fondo de un amparo cuyo acto reclamado versa sobre el aseguramiento o embargo de cuentas bancarias.

La Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal emitió la Jurisprudencia 2ª./J. 18/2015 a través del cual establece la improcedencia genérica del Juicio de Amparo en contra del embargo y el aseguramiento de las cuentas bancarias, refiriéndose ampliamente al acto consistente en la inmovilización de los fondos bancarios, dicho texto a la letra reza:

Época: Décima Época

Registro: 2008718

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 16, Marzo de 2015, Tomo II

Materia(s): Común, Administrativa

Tesis: 2a./J. 18/2015 (10a.)

Página: 1377

INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS. CONTRA EL ACTO QUE LA DECRETA NO PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO.

De los artículos 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en su texto reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010, 116, 117, 120, 121 y 127 del Código Fiscal de la Federación, deriva que el acto que decreta la inmovilización de cuentas bancarias puede impugnarse en forma optativa a través del recurso de revocación, o bien, del juicio contencioso administrativo y que, en ambos casos, puede solicitarse la suspensión de tal acto, sin mayores requisitos que los previstos en la Ley de Amparo. En esta línea, una vez dictada la sentencia en el procedimiento contencioso administrativo, puede promoverse el juicio de amparo en la vía uniinstancial.

Contradicción de tesis 361/2014. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Tercer Circuito. 28 de enero de 2015. Cuatro votos de los Ministros Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Tesis y criterio contendientes:

Tesis XIII.P.A.3 A (10a.), de rubro: "EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS DECRETADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. EL HECHO DE QUE SEA UN ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN NO CONSTITUYE UNA

EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD, PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 2 DE ABRIL DE 2013).", aprobada por el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Tercer Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXIV, Tomo 3, septiembre de 2013, página 2580, y el sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo en revisión 207/2014.

Tesis de jurisprudencia 18/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho de febrero de dos mil quince.

Esta tesis se publicó el viernes 20 de marzo de 2015 a las 9:00 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 23 de marzo de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

La tesis anterior es un argumento que se ha vuelto común en el capítulo de improcedencia de las autoridades responsables, en los informes justificados la autoridad señalará que es improcedente el amparo promovido en contra del embargo, inmovilización o congelamiento de cuentas bancarias en términos de las causales de improcedencia previstas en fracciones XX y XXIII ambas del artículo 61, de la Ley de Amparo vigente, que se relacionan directamente con la causal de sobreseimiento prevista en la fracción IV del artículo 63, de la ley en comento, por no haber agotado el principio de definitividad.

El artículo 117 del Código Fiscal de la Federación señala que las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades federales y sus actos, tales como dictar un acto de molestia mediante Procedimiento Administrativo de ejecución puede ser combatido mediante el Recurso de Revocación o mediante Juicio Contencioso Administrativo, como ya lo señalamos anteriormente en esta tesis., es así que el Juez de Distrito tiende a resolver que al existir medios alternativos para impugnar el acto de molestia que la misma ley establece, el quejoso no cumple con el principio de definitividad de amparo, este principio

señala como bien sabemos que se deben agotar todos los medios ordinarios de defensa antes de recurrir al amparo, es así que el artículo 61, fracción XX señala:

“Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente:

(...)

XX. Contra actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que deban ser revisados de oficio, **conforme a las leyes que los rijan, o proceda contra ellos algún juicio, recurso o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos de oficio o mediante la interposición del juicio, recurso o medio de defensa legal que haga valer el quejoso, con los mismos alcances que los que prevé esta Ley y sin exigir mayores requisitos que los que la misma consigna para conceder la suspensión definitiva, ni plazo mayor que el que establece para el otorgamiento de la suspensión provisional, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con esta Ley.**

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa, si el acto reclamado carece de fundamentación, cuando sólo se aleguen violaciones directas a la Constitución o cuando el recurso o medio de defensa se encuentre previsto en un reglamento sin que la ley aplicable contemple su existencia. Si en el informe justificado la autoridad responsable señala la fundamentación y motivación del acto reclamado, operará la excepción al principio de definitividad contenida en el párrafo anterior;

(...)”

De lo anteriormente transcrito se resume en que no agotar el principio de definitividad constituye una causal de improcedencia del juicio de amparo, por lo que el amparo debe ser desechado de plano o sea sobreseído en términos del artículo 63, fracción V de la Ley de Amparo Vigente, por sobrevenir una causal de improcedencia.

En el caso de un Aseguramiento de Cuentas Bancarias pese a los que establece la jurisprudencia 2ª./J. 18/2015 antes transcrita, en este acto de inmovilización, no existe una resolución definitiva dictada por la autoridad, puesto

que como ya lo estudiamos en el punto 2 capítulo II, esta constituye una medida de apremio con la que cuenta la autoridad en contra del contribuyente que impide o dificulta el ejercicio de las facultades de comprobación, por lo que no se ajusta al contenido del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, al respecto el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito emite una Tesis aislada que si bien sabemos no es obligatoria su observación, sirve de referencia para hacer un estudio comparativo entre la procedencia del amparo en el aseguramiento de cuentas bancarias a diferencia del embargo.

Época: Décima Época

Registro: 2005965

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 4, Marzo de 2014, Tomo II

Materia(s): Común

Tesis: II.3o.A.109 A (10a.)

Página: 1768

EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS DECRETADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. SUS CARACTERÍSTICAS PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL AMPARO EN SU CONTRA.

De la ejecutoria dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 208/2010, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, noviembre de 2010, página 104, se advierte que no es cualquier embargo de cuentas bancarias decretado en el procedimiento administrativo de ejecución el que puede impugnarse en el amparo como acto intermedio, sino únicamente el practicado bajo la modalidad conocida como "congelamiento de cuentas bancarias", el cual no es propiamente un embargo al dinero depositado en la cuenta de un contribuyente, sino una medida de inmovilización ordenada por las autoridades tributarias y materializada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, que consiste en que no pueden realizarse movimientos en las cuentas de los contribuyentes (retiros o depósitos); lo que les impide cumplir con sus obligaciones fiscales, así como disponer libremente del dinero depositado en dichas cuentas para pagos de salario, adeudos, etcétera, y sólo cuando se presenta ese peculiar

embargo, con características de inmovilización o congelamiento, se actualiza la procedencia del juicio constitucional, mas no en los casos en que sólo se embargue dinero que hubiere en una cuenta de banco en los procedimientos administrativos de ejecución.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 284/2011. Titular del Centro de Servicios Fiscales Toluca y Notificadora Ejecutora, ambos de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México. 26 de abril de 2012. Mayoría de votos. Disidente y Ponente: Salvador González Baltierra. Encargado del engrose: Emmanuel G. Rosales Guerrero. Secretaria: Claudia Rodríguez Villaverde.

Esta tesis se publicó el viernes 21 de marzo de 2014 a las 11:03 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

De lo anteriormente transcrito podemos resaltar que los magistrados tienen a bien admitir la procedencia del amparo en contra del aseguramiento de cuentas bancarias o embargo precautorio por no existir una resolución definitiva previa a su realización, que permita ser impugnada por alguna de las vías que establece la ley.

Respecto a lo que hace el embargo de cuentas, es decir el embargo que se realiza mediante procedimiento administrativo de ejecución y por ende ya existe una determinante de crédito, hasta antes de la reforma de diciembre de 2013 estudiada en los antecedentes del aseguramiento de cuentas bancarias del punto uno de este capítulo, era procedente, sirve de referencia la tesis Jurisprudencial 2a./J. 133/2010, con número de registro 163474, expedida por la segunda sala de nuestro Máximo tribunal, que a la letra reza:

Época: Novena Época

Registro: 163474

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXII, Noviembre de 2010

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 133/2010

Página: 104

EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS DECRETADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. AUNQUE SE TRATE DE UN ACTO FUERA DE JUICIO CONSTITUYE UN ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN, POR LO QUE EN SU CONTRA PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 114 DE LA LEY DE AMPARO.

El citado precepto prevé que el amparo se pedirá ante el Juez de Distrito contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución de imposible reparación, siendo actos de esa naturaleza los que causan una afectación en los derechos sustantivos de una persona. En ese tenor, el embargo de cuentas bancarias decretado en el procedimiento administrativo de ejecución constituye un acto de imposible reparación, porque imposibilita al particular afectado para disponer materialmente de sus recursos económicos, con lo que se le impide utilizarlos para realizar sus fines, pues esa indisponibilidad afecta su desarrollo económico, al provocar el incumplimiento de sus obligaciones, de ahí que sea un acto fuera de juicio que afecta de manera inmediata sus derechos sustantivos. Por tanto, en su contra procede el juicio de amparo indirecto, en términos de la fracción II del artículo 114 de la Ley de Amparo.

Contradicción de tesis 208/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito, Séptimo en Materia Administrativa del Primer Circuito y Cuarto en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 25 de agosto de 2010. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Diana Minerva Puente Zamora.

Tesis de jurisprudencia 133/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de septiembre de dos mil diez.

De la Jurisprudencia anterior podemos resaltar la posibilidad de que un amparo cuyo acto reclamado consiste en el embargo de cuentas bancarias es procedente si como consecuencia del mismo ha constituido un acto de imposible

reparación, este argumento se fundaba en que los actos de imposible reparación de conformidad con el artículo 107, fracción V de la ley de amparo es procedente para su estudio, no obstante esta postura fue posteriormente invalidada, mediante tesis y jurisprudencias, servirá de ejemplo la siguiente tesis aislada XIII.P.A.3 A (10ª), con número de registro 2004475 que lleva por nombre: **EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS DECRETADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. EL HECHO DE QUE SEA UN ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN NO CONSTITUYE UNA EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD, PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 2 DE ABRIL DE 2013).**

La tesis anterior expresa que la Jurisprudencia 2a./J. 133/2010 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no toma en cuenta que el acto de imposible reparación no exime al quejoso de agotar los medios ordinarios de defensa procedentes antes de acudir al amparo.

Si ponemos suficiente atención a las tesis y jurisprudencias que no admiten la procedencia del amparo indirecto en contra del embargo de cuentas bancarias por no agotar el principio de definitividad, pudiere ser contrario a las propias excepciones contenidas en el artículo 107 de nuestra constitución y por tanto lesivo para los derechos humanos del quejoso conforme ala reforma en este sentido de 2011 y la reforma la exposición de motivos de la reforma de diciembre de 2013 al Código Fiscal de la Federación, no obstante existe jurisprudencia de Derechos Humanos que respalda estos criterios, sirve de apoyo la siguiente tesis aislada:

Época: Décima Época

Registro: 2002356

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 2

Materia(s): Constitucional

Tesis: I.4o.A.6 K (10a.)

Página: 1488

PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD. SU ACTUALIZACIÓN COMO CAUSAL DE IMPROCEDENCIA EN EL JUICIO DE AMPARO NO DESCONOCE LA NUEVA NORMATIVIDAD QUE EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS RIGE EN EL ESTADO MEXICANO.

A partir del nuevo horizonte garantista que se vislumbra en el Estado Mexicano con motivo de las reformas a los artículos 1o., 103 y 107, fracción XVI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sobre todo el numeral 1o. que cambia la forma de concebir, interpretar y aplicar las normas relacionadas con los derechos humanos, se abandona el concepto de "Garantías individuales" para intitularse "De los derechos humanos y sus garantías", incorporando al ordenamiento los valores, principios y fines del derecho internacional de los derechos humanos. No obstante lo anterior, la nueva normatividad en derechos humanos no es incompatible con el principio de definitividad que rige el juicio de amparo, ni se opone en forma alguna a éste, sino por el contrario, es parte de los derechos fundamentales de seguridad jurídica, de acceso a la justicia y de tutela judicial efectiva que deben ser considerados como bienes constitucionalmente tutelados, en conjunto, de manera interdependiente e indivisible, pues de los artículos 107, fracción IV, de la Constitución Federal y 73, fracción XV, de la Ley de Amparo, se obtiene que el juicio de amparo será improcedente cuando contra el acto reclamado, tratándose de resoluciones de autoridades administrativas, proceda algún recurso o medio ordinario de defensa susceptible de nulificar, revocar o modificar dicho acto, principio que encuentra su justificación en el hecho de que el juicio de garantías es un medio extraordinario de defensa de nivel constitucional; por tanto, previamente a su promoción, el quejoso debe acudir a las instancias que puedan producir la insubsistencia del acto de autoridad, salvo los casos de excepción previstos legal y jurisprudencialmente. En consecuencia, el principio de definitividad que rige en el juicio constitucional no se opone en forma alguna a la nueva normatividad que en materia de derechos humanos existe en el Estado Mexicano, pues es evidente que si en los referidos artículos 1o. y 103 constitucionales se establece que todas las personas gozarán de los derechos reconocidos tanto en el texto constitucional como en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías que otorga para su protección, también se prevén, aunque no en forma expresa, límites u obligaciones correlativas a esos derechos, como en el caso lo es agotar los recursos ordinarios, máxime que la propia Convención Americana sobre Derechos Humanos

establece en su artículo 46, que para que en una petición o comunicación presentada conforme a los artículos 44 o 45 sea admitida por la comisión se requerirá, entre otros aspectos, que se hayan interpuesto y agotado los recursos de jurisdicción interna, conforme a los principios del derecho internacional generalmente reconocidos, de manera que, incluso en la normatividad de un órgano internacional encargado de velar por la defensa y protección de los derechos humanos, se ordena que las peticiones que se hagan ante éste, deben ser posteriores a haber interpuesto y agotado los recursos de jurisdicción interna, lo que se conoce en el derecho internacional de los derechos humanos como el principio de subsidiariedad, equivalente al principio de definitividad en sede interna.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 228/2012. Instituto Cultural Derechos Humanos, S.C. 20 de septiembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude TronPetit. Secretaria: Aideé Pineda Núñez.

La Tesis anterior señala que la causal de improcedencia que atiende al principio de Definitividad en el juicio de amparo indirecto, no transgrede los derechos humanos del quejoso, puesto que de conformidad con los artículos 44 a 46 de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos aún para acudir a un órgano protector de los Derechos Humanos de carácter internacional es necesario antes haber interpuesto y agotado todos los recursos de jurisdicción interna, conforme a los principios del derecho internacional generalmente reconocidos.

En conclusión podemos señalar que el principio de Definitividad constituye una fuerte limitante para la interposición de un amparo indirecto en contra del acto consistente en el embargo de cuentas bancarias, es por ello que la vía más recurrible es la de interponer un amparo contra leyes de tipo heteroaplicativa, de esa manera el principio no interviene en su procedencia y el estudio de los actos se centran en la constitucionalidad de las leyes que los regulan, mientras que para

el aseguramiento de cuentas bancarias el amparo indirecto es el medio ideal para conseguir la liberación de los fondos.

3.5.3.2 SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO.

La Suspensión nos dice el Dr. **Ignacio Burgoa** es “aquel proveído judicial creador de una situación de paralización o cesación, temporalmente limitada, de un acto reclamado de carácter positivo, consistente un impedir para lo futuro el comienzo o iniciación, desarrollo o consecuencias de dicho acto.”⁴⁹

La suspensión en materia de amparo siempre será del acto reclamado y puede ser oficiosa o a solicitud de parte agraviada, provisional o definitiva y nunca debe traer consigo efectos restitutorios.

La suspensión de oficio se otorgará cuando los actos impliquen peligro de privación de vida, ataques a la libertad, incomunicación y otros contemplados en el artículo 126 de la Ley de Amparo en relación con el artículo 22 constitucional.

Para poder solicitar la suspensión el Quejoso debe acreditar tener interés Jurídico y legítimo para poder reclamarlo, al respecto el maestro **Hugo Carrasco Iriarte** señala que *“el interés jurídico, presupone una situación de facto, especial e individual, vinculada directamente con el interés jurídico y protegida por el ordenamiento jurídico, el Interés Jurídico debe ser personal, porque quien lo solicita es la persona agraviada, El interés Jurídico también es directo, porque el daño que resiente el quejoso es una consecuencia inmediata a un acto de*

⁴⁹Burgoa Ignacio, Ob. Cit., pág.711

autoridad y por último también es Actual, porque debe estar encaminado a la obtención de una satisfacción legal inmediata.”⁵⁰

En el tema que nos ocupa, el acto reclamado consiste en la inmovilización de los fondos en las cuentas bancarias, por lo que el sentido de la solicitud de la suspensión será el de liberar los fondos en ellas, por lo que solo la persona a quien se le esté causando el daño podrá solicitarlo desde su escrito inicial de demanda o en cualquier momento hasta antes de la celebración de la audiencia constitucional.

En la misma admisión de la demanda, cuando se solicite la suspensión, lo primero sobre lo que resolverá el Juez de Distrito será sobre la suspensión provisional, la cual dependerá del análisis ponderado de la apariencia del buen derecho, por lo que el Juez de Distrito tomará en cuenta que si el acto está produciendo un daño al quejoso con cada día que transcurre, verificará que no afecte al interés social y en el caso de que cumpla con estos requisitos concederá la medida suspensiva, de forma contraria podrá negar la suspensión provisional o condicionar su concesión a una garantía.

Otorgada la suspensión provisional, la autoridad ya fijará fecha de audiencia incidental, misma que se deberá celebrarse a los cinco días posteriores de la admisión de la demanda de garantías, en ella se resolverá sobre la suspensión definitiva, para ello la autoridad solicitará a las autoridades señaladas como responsables que emitan un informe previo, en este informe previo la autoridad responsable expresará si son ciertos o no los hechos que se le atribuyen, además determinará la existencia del acto reclamado y en algunas ocasiones la cuantía del asunto que lo haya motivado, de conformidad con el artículo 140 de la ley de Amparo, *“Cuando las autoridades no emitan informe previo se le tendrán por ciertos los actos reclamados”*.⁵¹

⁵⁰Carrasco Iriarte Hugo, AMPARO EN MATERIA FISCAL, Editorial Oxford, Segunda edición, México 2009, pág.81.

⁵¹Carrasco Iriarte Hugo, Ob. Cit., pág.14.

Tanto lo expresado por el quejoso como por las autoridades en los informes previos será tomado en cuenta por el juez al momento de dictar resolución en la audiencia incidental. El juez de distrito tomará en consideración lo previsto en los artículos 128 y 131 de la Ley de amparo Vigente, mismos que rezan:

“Artículo 128. Con excepción de los casos en que proceda de oficio, la suspensión se decretará, en todas las materias, siempre que concurren los requisitos siguientes:

- I. Que la solicite el quejoso; y
- II. Que no se siga perjuicio al interés social ni se contravengan disposiciones de orden público.

La suspensión se tramitará en incidente por separado y por duplicado.”

“Artículo 131. Cuando el quejoso que solicita la suspensión aduzca un interés legítimo, el órgano jurisdiccional la concederá cuando el quejoso acredite el daño inminente e irreparable a su pretensión en caso de que se niegue, y el interés social que justifique su otorgamiento.

En ningún caso, el otorgamiento de la medida cautelar podrá tener por efecto modificar o restringir derechos ni constituir aquéllos que no haya tenido el quejoso antes de la presentación de la demanda.”

El juez estudiará que el acto no esté produciendo un daño grave al quejoso, que quien solicita la medida, tenga interés Legítimo y Jurídico y que la concesión de la medida no sea en perjuicio del interés social, es decir que no permita el libre funcionamiento de centros de vicio, continúe la producción de narcóticos, entre otras contempladas por el artículo 129 de la Ley de Amparo.

Cuando la medida suspensiva pueda ocasionar un daño podrá determinar o pedir a la autoridad responsable que determine un monto en concepto de garantía del interés fiscal, de conformidad con el artículo 132 de la Ley de Amparo Vigente.

La Garantía del Interés Fiscal es una percepción a la que tiene derecho el Estado por la determinación de créditos fiscales, es considerado un requisito de Efectividad de la suspensión.

El Juez de Distrito solicita la garantía, previniendo que la concesión de esta medida no lesione a un Tercero. En su análisis, el Juez de Distrito interpreta que un embargo de cuentas surge como consecuencia a una omisión o error en el pago de contribuciones, lo que daña a la federación y por ende debe garantizarse, en términos del artículo 132 de la ley de la materia, antes mencionada.

El Doctor **Ignacio Burgoa** señala que *“para que la suspensión surta sus efectos, el quejoso debe entregar garantía suficiente para reparar el daño e indemnizar los perjuicios que con la suspensión del acto reclamado se causen a tercero, sino obtiene sentencia favorable en el juicio de amparo”*.⁵²

La garantía del Interés Fiscal podrá determinarla discrecionalmente el Juez de Distrito o solicitar a la autoridad responsable que la determine, sin embargo en este último caso, el juez podrá reducir el monto de la garantía en términos de lo dispuesto por el artículo 135 de la Ley en estudio.

Al tratarse de un amparo en contra de un embargo de cuentas bancarias resultado de la determinación de créditos fiscales, la autoridad responsable será quien determine la cantidad líquida de la garantía, La Resolución que tiene a conceder Suspensión Definitiva otorgará un plazo de 5 días para que el Quejoso constituya garantía suficiente ante la Autoridad responsable y lo acredite ante el mismo órgano Jurisdiccional.

El monto de la garantía, deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá de actualizarse su importe cada año y aplicarse la garantía que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos incluso los correspondientes a los doce meses siguientes, este cálculo se realizará mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor y deberá garantizarse

⁵²Burgoa Ignacio, Ob. Cit., pág.769.

mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

La Garantía del Interés Fiscal podrá ser personal o real de conformidad con el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, la cual podrá ser otorgada mediante efectivo, prenda, hipoteca, fianza, entre otros.

La garantía del Interés fiscal no es una regla general para el otorgamiento de la suspensión en los Juicios de Amparo contra el aseguramiento de cuentas bancarias, que como recordaremos es una medida cautelar, la Jurisprudencia le otorga un análisis interpretativo que tiene a no solicitar ninguna garantía para el otorgamiento de la suspensión, por ejemplo la tesis jurisprudencial 2a./J. 26/2007, expresa lo siguiente:

Época: Novena Época

Registro: 173061

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXV, Marzo de 2007

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 26/2007

Página: 299

CUENTAS BANCARIAS. LA SUSPENSIÓN CONTRA SU EMBARGO PRECAUTORIO SURTE EFECTOS SIN GARANTÍA ALGUNA.

De los artículos 125 y 135 de la Ley de Amparo se advierte que tratándose de la materia tributaria, para que la suspensión surta efectos, la quejosa debe garantizar el interés fiscal cuando previamente se ha determinado algún crédito por la autoridad o, en su caso, puedan causarse daños y perjuicios a un tercero. En esa virtud, cabe concluir que la suspensión contra el embargo precautorio a cuentas bancarias del contribuyente efectuado por la autoridad fiscal, al actualizarse el supuesto del artículo 145, fracción III, del Código Fiscal de la Federación (actualmente 145-A, fracción III), esto es, sin existir crédito fiscal y por haberse negado a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la medida cautelar surte efectos sin necesidad

de otorgar garantía, sin prejuzgar sobre las consecuencias fiscales que pudieran actualizarse por la conducta omisiva del contribuyente. Lo anterior es así, en virtud de que no existe crédito fiscal determinado ni tercero perjudicado que pudiera resultar afectado en términos del artículo 125 indicado, sin que pueda estimarse como tercero perjudicado a la autoridad fiscal, ya que ésta, conforme al artículo 11 de la Ley citada, tiene el carácter de autoridad responsable y no puede reunir ambas calidades en las mismas circunstancias.

Contradicción de tesis 223/2006-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo y Cuarto, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 14 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.

Tesis de jurisprudencia 26/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de febrero de dos mil siete.

Este Criterio Jurisprudencial de la segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene que la suspensión contra el aseguramiento precautorio se debe conceder sin requerir garantía del interés fiscal dado que no se debe prejuzgar las consecuencias fiscales que pudieran actualizarse con la conducta omisiva del contribuyente dado que no existe un crédito fiscal determinado y por ende no existe tercero interesado que pudiera resultar lesionado y la autoridad fiscal no puede en su caso reunir el carácter de autoridad y tercero interesado al mismo tiempo.

La tesis anterior corresponde al año 2007, por lo que aún no aparece la figura del aseguramiento precautorio que nace en diciembre de 2013, es por ello que se refiere al aseguramiento como embargo.

Existen otros criterios adoptados por los Jueces de Distrito, en donde el Juez de Distrito debe limitarse a resolver sobre conceder o negar la medida que solicita el quejoso, por ejemplo la tesis Jurisprudencial 2ª./J.111/2003, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece:

Época: Novena Época

Registro: 182529

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XVIII, Diciembre de 2003

Materia(s): Común

Tesis: 2a./J. 111/2003

Página: 98

SUSPENSIÓN DEFINITIVA. CUANDO EL QUEJOSO ÚNICAMENTE SOLICITE LA MEDIDA CAUTELAR SOBRE LAS CONSECUENCIAS DE LOS ACTOS RECLAMADOS, EL JUEZ DE DISTRITO SOLAMENTE DEBE CONCEDER O NEGAR DICHA MEDIDA RESPECTO DE AQUÉLLAS.

De la interpretación armónica de la fracción I del artículo 124, en relación con el artículo 131, ambos de la Ley de Amparo, se advierte que para que el Juez de Distrito pueda pronunciarse sobre la concesión o negativa de la suspensión definitiva del acto reclamado, es requisito que el agraviado la haya solicitado expresamente. Ahora bien, cuando el quejoso solamente solicita la suspensión respecto de las consecuencias del acto reclamado, el Juez Federal debe resolver si concede o niega la suspensión definitiva, única y exclusivamente respecto de ellas, y cerciorarse previamente de la existencia de los actos reclamados a los que se les atribuyen, a fin de que el pronunciamiento que realice sobre la medida cautelar se sustente sobre actos ciertos.

Contradicción de tesis 31/2003-PL. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito; el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito; el Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Segundo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Circuito. 29 de octubre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Bertín Vázquez González.

Tesis de jurisprudencia 111/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de noviembre de dos mil tres.

La siguiente tesis aislada I.13o.A.140 Adel décimo tercer tribunal Colegiado en Materia Administrativa sostiene el criterio de que aun cuando se solicitara

garantía del interés fiscal, no es necesario exhibirla en juicio para hacer efectivo su otorgamiento, la tesis expresa:

Época: Novena Época

Registro: 171016

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXVI, Octubre de 2007

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.13o.A.140 A

Página: 3328

SUSPENSIÓN CONTRA EL COBRO DE CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS. EN ATENCIÓN AL PRINCIPIO DE LA APARIENCIA DEL BUEN DERECHO, PARA SU OTORGAMIENTO ES INNECESARIA LA EXHIBICIÓN DE LA GARANTÍA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 135 DE LA LEY DE AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA DECLARADA INCONSTITUCIONAL POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Conforme al artículo 124 de la Ley de Amparo, para el otorgamiento de la suspensión se prevén requisitos de procedencia (aquellas condiciones que deben reunirse para que surja la obligación jurisdiccional de conceder tal medida), mientras que en el artículo 135 del citado ordenamiento se contemplan algunas de las exigencias de efectividad para el surtimiento de sus efectos, como el ofrecimiento de la garantía en el caso de los juicios contra el cobro de contribuciones o aprovechamientos. Ahora bien, en relación con los requisitos de procedencia de dicha medida cautelar, nuestro más Alto Tribunal ha sentado jurisprudencia en el sentido de que al resolver sobre su otorgamiento, el juzgador deberá tener presente el principio doctrinal de la apariencia del buen derecho (fumusboni iuris), esto es, que el derecho legítimamente tutelado de quien solicita la suspensión existe y le pertenece, procurando que el tiempo necesario para obtener la razón no cause daño a quien la tiene, al estar protegidos sus intereses por la figura de la suspensión mientras desarrolla un litigio contra la administración pública para lograr que a la postre se le restituyan sus derechos. De lo anterior se advierte que el principio de la apariencia del buen derecho se ha enfocado de manera específica al otorgamiento de la medida cautelar, sin embargo, no existe impedimento para que se haga extensivo a los requisitos de eficacia de la medida cautelar en caso de que el acto reclamado lo constituya una

norma declarada inconstitucional por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en razón de que es posible que, sin prejuzgar sobre la certeza del derecho, se anticipe que la sentencia de amparo le será favorable, por lo que en aplicación del citado principio es dable considerar que resulta innecesaria la exhibición de la garantía a que se refiere el invocado artículo 135, dada la existencia de una jurisprudencia que ha establecido la inconstitucionalidad de la norma reclamada, lo que permite considerar que es innecesario asegurar el interés fiscal. En consecuencia, si uno de los objetivos de la suspensión es precisamente que el tiempo necesario para obtener la razón no cause daño a quien la tiene, se concluye que en el caso de la impugnación del pago de contribuciones y aprovechamientos ya declarados inconstitucionales, debe aplicarse el mismo criterio de la apariencia del buen derecho y permitir el surtimiento de los efectos de la medida suspensiva sin el ofrecimiento de la garantía, haciendo una apreciación anticipada de lo que habrá de resolverse en el fondo.

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 163/2007. Vieira 88, S.A. de C.V. 8 de junio de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Luz Cueto Martínez. Secretario: Iván Guerrero Barón.

Nota: Esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 284/2010, de la que derivó la tesis jurisprudencial 2a./J. 151/2010 de rubro: "APARIENCIA DEL BUEN DERECHO. ESE PRINCIPIO NO ES FUNDAMENTO PARA QUE DEJE DE GARANTIZARSE EL INTERÉS FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 135 DE LA LEY DE AMPARO PARA QUE LA SUSPENSIÓN PRODUZCA EFECTOS, CUANDO LA NORMA RECLAMADA HAYA SIDO DECLARADA INCONSTITUCIONAL POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN."

La tesis aislada anteriormente citada, atiende la concesión de la medida suspensiva en el estudio de la apariencia del buen derecho, en un juicio de amparo en contra de una norma declarada inconstitucional, el cual consiste en el análisis y apreciación que realiza el Juez de distrito sobre el acto reclamado y la constitucionalidad de los actos y la norma que los regula, tomando en cuenta las particularidades del quejoso y del problema o como otros juristas llamarían una visión avalorado-abstracta, ya que trae consigo un criterio enfático y tajante al momento de resolver sobre la suspensión, ya que al dictar resolución interlocutoria

sobre la suspensión definitiva no se puede realizar un estudio de fondo, en primero porque el juez no cuenta con la información suficiente y por ende no conoce cuales son los puntos controvertidos, por lo que atendiendo a las peculiaridades del asunto en estudio y los daños que se pueden producir o se están produciendo son los que le permitirán resolver conforme a derecho.

3.5.3.3. RECURSOS CONTRA LA SUSPENSIÓN.

En caso de negarse la Suspensión Provisional, el quejoso de conformidad con el artículo 97, fracción I, inciso B, podrá interponer un recurso de queja, esta queja es llamada de 48 horas ya que es el tiempo en que debe de ser resuelta, de conformidad con el artículo 98 el quejoso solo contará con dos días posteriores a la notificación para interponer dicho recurso ante el mismo órgano jurisdiccional y este lo remite a la autoridad competente para su conocimiento al mismo tiempo que deberá notificar a las partes su interposición, en el caso que nos atañe, los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa remitirán a los Tribunales Colegiados de Distrito en materia Administrativa, quienes resolverán la queja.

Es indispensable señalar que la queja, no suspende la audiencia incidental que resuelve sobre la Suspensión Definitiva y hay ocasiones en que la resolución de la queja es remitida a su juzgado de origen después de haberse dictado nueva resolución en la audiencia incidental y que dicha nueva resolución invalida a la anterior, es decir, si la provisional negó la Suspensión pero provee la definitiva en audiencia incidental, la segunda es la que continuará surtiendo sus efectos.

Para el caso de la Suspensión Definitiva el recurrente solo contará con 2 días hábiles posteriores a la notificación de la resolución para interponer el Recurso de Queja ante el mismo órgano Jurisdiccional que lo dictó, quien a su vez deberá notificar a las demás partes su interposición y remitirlo a la autoridad competente, que será el Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa, este deberá requerir al juzgado de origen copia de la resolución, así como un

informe sobre el motivo de la Queja y las constancias que estime necesarias, El tribunal deberá resolver en un plazo no mayor a 48 horas siguientes a la recepción de las constancias requeridas.

Además del Recurso de Queja, el quejoso y la autoridad responsable contarán con el Recurso de Revisión en términos del artículo 81, fracción I, inciso A y B mismo que reza:

“Artículo 81. Procede el recurso de revisión:

I. En amparo indirecto, en contra de las resoluciones siguientes:

- a) Las que concedan o nieguen la suspensión definitiva; en su caso, deberán impugnarse los acuerdos pronunciados en la audiencia incidental;
 - b) Las que modifiquen o revoquen el acuerdo en que se conceda o niegue la suspensión definitiva, o las que nieguen la revocación o modificación de esos autos; en su caso, deberán impugnarse los acuerdos pronunciados en la audiencia correspondiente;
- (...)”

De lo anterior podemos resaltar que el recurso de revisión procede de igual manera en contra de la resolución que niegue o conceda la Suspensión Definitiva o acuerdo que ya sea con motivo de una Queja, se hubiese modificado en beneficio o perjuicio del recurrente, en el caso de la autoridad responsable solo podrá promover el Recurso de Revisión cuando estime que la sentencia afecta directamente al acto reclamado.

El Recurso de Revisión deberá interponerse en un plazo no mayor a 10 días hábiles posteriores a la notificación de la resolución que se impugna por conducto del mismo órgano Jurisdiccional, mismo al que una vez revisado que el escrito de agravios cuente con todos los requisitos y copias suficientes, deberá remitirlo en un plazo máximo de tres días, junto con el cuaderno incidental original, quedando un duplicado en el juzgado de origen, Si el escrito de agravios cuenta con alguna insuficiencia, el Juzgado de origen antes de remitirlo requerirá al recurrente para que en un término no mayor a 3 días subsane su error, de lo contrario tendrá por no interpuesto su escrito de agravios

A la llegada de los autos el Presidente del Órgano Jurisdiccional que para el caso que nos ocupa deberá ser el Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa, deberá dentro de los próximos tres días, calificar la procedencia del recurso y resolver sobre su admisión o desechamiento, si lo desecha devuelve los autos al juzgado de origen, pero si admite, deberá notificar la interposición del recurso a las partes e informar al juzgado de origen la llegada de los autos y la admisión del escrito de agravios.

Ante la interposición del Recurso de Revisión, tanto la autoridad como el quejoso podrán interponer el Recurso de Revisión adhesiva, a efecto de sostener que la resolución dictada por el órgano jurisdiccional es fundada.

El Órgano competente deberá resolver en un plazo no mayor a 90 días señalando si es fundada o no el escrito de agravios.

Cuando la Resolución de la Audiencia Incidental o con motivo de la interposición de alguno de los medios de defensa antes mencionados, se conceda la Suspensión en favor del quejoso, el Juez de Distrito solicitará que en un término menor a 3 días levante el aseguramiento o embargo de las cuentas bancarias a efecto de que permita el libre acceso y disposición de los fondos contenidos en ellas, sin embargo hay ocasiones en el que transcurrido el término anteriormente señalado, la autoridad no cumple con la liberación de los fondos embargados o solo lo hace por cierta cantidad, para tales supuestos el quejoso cuenta con el incidente por exceso o defecto en el cumplimiento de la Suspensión, con fundamento en el artículo 208 de la Ley de Amparo Vigente, este incidente se presenta ante el Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa con los requisitos y copias suficientes para todas las partes, una vez admitida está el Órgano señalará audiencia en los próximos 10 días y requerirá a la Autoridad Responsable para que rinda un informe en un término de tres días y de conformidad con la última fracción del artículo 208 de la ley en cita, en audiencia incidental se recibirán las pruebas ofrecidas por las partes, para que aleguen oralmente y en base a ello se dicte resolución.

Si en la audiencia se prueba que no se ha dado cumplimiento a la Suspensión o ésta ha sido excesiva o defectuosa el Tribunal competente resolverá requerir que en el término de 24 horas la Autoridad Responsable cumpla con la Suspensión, rectifique sus errores y subsane deficiencias relativas a las garantías, apercibiéndola de que de no hacerlo será denunciada ante el Ministerio Público de la Federación por los delitos que establece el artículo 162, fracción I y IV de la Ley de Amparo vigente mismas que tienen por pena de 3 a 9 años de prisión, multa de cincuenta a quinientos días, destitución e inhabilitación de tres a nueve años para desempeñar otro cargo, empleo o comisión públicos, al servidor público que con carácter de autoridad responsable incurra en alguna de las fracciones del artículo 262 de la ley en cita.

3.5.3.4. LA AMPLIACIÓN DE DEMANDA Y AUDIENCIA CONSTITUCIONAL.

El juez necesitará allegarse de los elementos suficientes para el estudio de la demanda de amparo, es por ello que a la admisión de la demanda de garantías de conformidad al artículo 117 de la Ley de Amparo Vigente, el Juez de Distrito requerirá a todas las autoridades responsables señaladas por el quejoso en su escrito de demanda de amparo que en el plazo de 15 días emita informe justificado, la falta de informe hará que los agravios que se le reclaman se presumirán como ciertos.

En el Informe Justificado la autoridad señalada como responsable en primer lugar deberá señalar si son ciertos o falsos los actos reclamados que se le atribuyen y en caso de tener como ciertos los actos que se le imputan, el informe deberá contener las razones y fundamentos que se estimen pertinentes para sostener la improcedencia del juicio y la constitucionalidad o legalidad del acto reclamado, por lo general la autoridad lo acompaña de copias certificadas de todas las constancias que sostienen la legalidad y constitucionalidad del embargo de cuentas bancarias.

Todas las constancias que aporta la Autoridad o autoridades responsables tienen valor probatorio y cada una de estas constancias permiten al quejoso conocer con exactitud las autoridades que solicitaron la inmovilización de las cuentas, la motivación que dio origen al acto de molestia, todos y cada uno de los oficios en que sustenta su actuación y las otras autoridades no llamadas a juicio que se encuentran íntimamente ligadas con el acto reclamado, esto le permitirá al quejoso estar en aptitud de ampliar su demanda, en términos del Artículo 111 de la Ley de Amparo, mismo que a la letra expresa:

“Artículo 111. Podrá ampliarse la demanda cuando:

I. No hayan transcurrido los plazos para su presentación;

II. Con independencia de lo previsto en la fracción anterior, el quejoso tenga conocimiento de actos de autoridad que guarden estrecha relación con los actos reclamados en la demanda inicial. En este caso, la ampliación deberá presentarse dentro de los plazos previstos en el artículo 17 de esta Ley.

En el caso de la fracción II, la demanda podrá ampliarse dentro de los plazos referidos en este artículo, siempre que no se haya celebrado la audiencia constitucional o bien presentar una nueva demanda.”

Es preciso que para que el quejoso realice la ampliación de la demanda, realice un estudio de los documentos que la Autoridad Responsable remitió al Juzgado.

La Audiencia Constitucional es *“un acto procesal, un momento que tiene lugar dentro del procedimiento, en el cual se ofrecen, desahogan las pruebas aducidas por las partes, se formulan por estas, los alegatos en apoyo a sus respectivas pretensiones y se dicta el fallo correspondiente por el órgano de control que resuelve el inicio del amparo en el fondo, que soluciona la cuestión constitucional o que decreta el sobreseimiento del mismo”*⁵³

En la Audiencia se revisarán todas las constancias de las partes y sus argumentos interpretativos sobre la constitucionalidad de los actos, respecto a la prueba señala el Dr. Burgoa que *“no solo el quejoso debe probar, en su caso, la*

⁵³Burgoa Ignacio, Ob. Cit., pág. 667

*existencia del acto reclamado y su inconstitucionalidad, sino que también a la autoridad responsable incumbe la justificación de sus actos y dicha autoridad debe comprobar con las constancias conducentes , la legalidad de sus procedimientos ya que dos son las condiciones que deben concurrir para negar el amparo: que el quejoso no compruebe las violaciones por él señaladas y que la autoridad responsable pruebe que no ha violado ninguna garantía constitucional”.*⁵⁴

La concesión del amparo solo surte sus efectos sobre la persona que solicito el amparo, por lo que aun cuando se hubiese promovido un amparo contra leyes, la resolución solo protege a aquel que solicito el amparo.

⁵⁴Burgoa Ignacio, EL JUICIO DE AMPARO, Ob. Cit., pág. 673.

CAPÍTULO IV.

PROPUESTA DE REFORMA AL EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS.

En el presente capítulo abordaremos la propuesta de iniciativa de reforma de diversas disposiciones legales que conforme a lo ya estudiado en capítulos anteriores puede mejorar el proceso de cobro de las contribuciones, haciéndolas más breves, menos costosas y menos gravosas para el Contribuyente.

4.1. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.

El Servicio de Administración Tributaria cuenta con amplias atribuciones que tienen como fin, dotar de facultades y mecanismos que le permitan a la autoridad fiscal realizar su importante tarea, estas atribuciones con que cuenta el SAT a través de su dirección legal competente, abarcan desde revisiones hasta llegar a hacer efectivo el cobro de contribuciones omitidas con los bienes del contribuyente, tal es el caso del embargo de bienes del contribuyente, como el medio idóneo con el que la autoridad hace efectivo el cobro de Créditos determinados.

Una de las formas de embargo que realiza el Servicio de Administración Tributaria, es el de los fondos bancarios, esta forma de embargo es constantemente calificada como una política de recaudación agresiva, pues los contribuyentes perciben que el acto de molestia vulnera sus derechos más elementales, sin embargo debemos tomar en cuenta el costo y trabajo que implica para el Servicio de Administración Tributaria poder llevar a cabo el cobro de los créditos fiscales determinados, ya que ante la ley, la autoridad fiscal solo cuenta con doce meses desde que inicia sus facultades de comprobación hasta que determina un crédito, sin embargo este proceso de determinación de los créditos es solo el comienzo de una larga jornada en la que la autoridad fiscal intenta hacer efectivo el cobro de los créditos fiscales.

El embargo de cuentas bancarias ha constituido un fuerte impacto jurídico y económico tanto para la Autoridad Fiscal que agota todos los medios legales de embargo, realizando múltiples diligencias, antes de acudir al de cuentas bancarias, por otra parte también puede llegar a ser lesivo para el contribuyente, quien se ve limitado en el funcionamiento ordinario de su actividad económica, en los últimos 5 años, la Prodecon recibió 6,094 quejas contra el SAT por embargos fiscales: 29 en 2011, 39 en 2012, 1,122 en 2013, 3,043 en 2014, y 1,861 entre enero y julio de 2016, de acuerdo, De 2010 al primer semestre de 2015, el SAT ha cobrado 12,768 mdp por adeudos fiscales a un número indeterminado de contribuyentes, por la vía del embargo de cuentas bancarias, la propia Administración General de Recaudación (AGR) del SAT indica que a mayo del presente año se habían inmovilizado 276 millones de pesos correspondientes a 4 mil 072 cuentas bancarias⁵⁵.

Una de las problemáticas comunes en la diligencia de embargo es la excepción contenida en el artículo 156 del CFF a la prelación de embargo contemplada en el artículo 145 del CFF, el cual dota al Ejecutor que lleva a cabo la diligencia, el poder de trabar un embargo sin sujetarse a la prelación que establece el artículo que le precede.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación señala que se podrá practicar embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de las contribuciones determinadas y sus accesorios, cuando el contribuyente, haya desocupado el domicilio fiscal sin previo aviso, se oponga a la notificación de la determinación de los créditos fiscales ó cuente con créditos fiscales que no han sido garantizados, adicionalmente la fracción III de este artículo señala el orden de prelación del embargo, que es la siguiente:

⁵⁵ Datos obtenidos de una entrevista a Luis Alberto Placencia Alarcon, Subprocurador de Asesoría y Defensa del Contribuyente de la Procuraduría de Defensa del Contribuyente, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/sala-de-prensa/comunicacion-social/audios/2016>, 18 de septiembre, 12:00hrs.

1. Bienes Inmuebles.
2. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro.
3. Derechos de Autor.
4. Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades.
5. Dinero y metales preciosos.
6. Depósitos bancarios.
7. Bienes muebles.
8. La negociación del contribuyente.

El Embargo de Cuentas Bancarias, pese a que se encuentra muy por debajo del orden de prelación de embargo es uno de los tipos de embargo más practicado por la autoridad fiscal, pues de acuerdo con el artículo 155 del CFF en el momento del embargo la persona que atiende la diligencia tendrá derecho a señalar bienes de su propiedad con forme al siguiente orden:

1. Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios, componentes de ahorro, inversión asociados a seguros de vida o cualquier otro depósito en moneda nacional y extranjera.
2. Acciones bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro.
3. Bienes muebles.
4. Bienes inmuebles.

En el supuesto de que la persona que atiende la diligencia no lo hace o se rehúsa, el ejecutor podrá señalar los bienes y además de conformidad con el artículo 156 del CFF, esté podrá hacerlo sin sujetarse al orden anterior siempre y cuando la persona que atienda la diligencia no señale bienes suficientes o señale bienes fuera de la circunscripción territorial, bienes que reporten un gravamen o bienes de fácil deterioro.

Lo que tenemos a continuación es una diferencia de prelación establecidas entre los artículos 145 y 155 del Código Fiscal de la Federación al momento de realizarse el embargo, puesto que pese a que la fracción tercera del artículo 145 establece un orden de prelación al que debe sujetarse la autoridad fiscal, el ejecutor podrá finalmente señalar los bienes a su libre albedrío siempre que la persona que atiende la diligencia no señale bienes suficientes, cuenten con gravamen ó sean de fácil deterioro, es allí cuando en la mayoría de las ocasiones el ejecutor tiene a embargar los fondos bancarios atendiendo a que por su fácil realización y cobro, éste genera menores costos.

Es común encontrar en la práctica que el contribuyente hace caso omiso a las solicitudes y diligencias que realiza la autoridad fiscal y únicamente hace frente a sus responsabilidades fiscales cuando éste se percata de la inmovilización de sus fondos bancarios, acto de molestia que califica como violatorio y que hasta antes del 2013 era muy común utilizar como medio de defensa al amparo, lo que lleva a la autoridad fiscal a la tarea de probar la constitucionalidad del acto. Esta prelación de embargo debe reformarse y establecer como única prelación en la que figure la inmovilización de los fondos bancarios en los primeras formas de embargo, cuando el contribuyente sostenga una actitud evasiva de sus obligaciones fiscales, establecer una prelación tendrá por objeto facilitar el cobro de contribuciones, reducir el número de diligencias y por ende reducir el costo de las operaciones que lleva a cabo la autoridad fiscal.

Si recapitulamos un poco el embargo se realiza cuando el contribuyente se oponga a la notificación de los créditos fiscales, no hubiere garantizado el interés fiscal o hubiere cambiado de domicilio fiscal sin previo aviso, constituye una actitud del contribuyente encaminada a dificultar la actuación de la autoridad fiscal.

La ley debe reformarse para dar lugar al embargo de cuentas bancarias en vía telemática, procurando evitar realizar excesivas e innecesarias gestiones que

generan un alto costo para la administración pública cuando el contribuyente ha sostenido una actitud evasiva para la autoridad fiscal, en ese sentido la ley debe procurar mantener la comunicación con el contribuyente a través del Buzón Tributario y en caso de que el contribuyente no cambie su actitud y exista riesgo de que el contribuyente pueda evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la autoridad contará con la facultad de trabar un embargo telemático de cuentas bancarias sin necesidad de sujetarse a ningún orden de prelación de embargo, sin necesidad de realizar la diligencia de embargo y sin tomar en cuenta los bienes que señale el contribuyente para embargar, siempre que exista un crédito determinado notificado, hubieren transcurrido los plazos de ley sin que el contribuyente garantizará o impugnará los créditos determinados.

Las diligencias de embargo en el caso del embargo serán substituidas por el buzón tributario, medio por el cual la autoridad fiscal podrá notificar el inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, esto último atendiendo a que el hecho de que el contribuyente sea notificado del inicio de la resolución determinante de crédito de forma personal o por medios electrónicos, conforme a lo que establece el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, en el que se le informa detalladamente los créditos determinados, el monto, así como los medios legales con que cuenta, debe implicar para el contribuyente el seguimiento del procedimiento en la forma en que lo plante la autoridad fiscal, por lo que todo acto del contribuyente tendiente a dificultar su notificación de la resolución determinante de crédito, hace innecesaria que se ordene nueva diligencia en su búsqueda para realizar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, pues al haber sido notificado in limine litis, la resolución del crédito fiscal, no debe constituir una *condictio sine qua non* en la diligencia de embargo, puesto que en dicha diligencia se presume que la autoridad no volverá a ser atendida por el contribuyente, lo que lleva a que elabore un nuevo oficio que ampare la legalidad del acto pero que en realidad carece de certeza al no contar con firma de persona que atiende la diligencia, por lo que los oficios que se realicen en la diligencia solo cuentan con la presunción de la legalidad que basta con que el contribuyente

señale que estas no se practicaron con forme a la ley para que la legalidad del acto sea discutible.

En esta tesitura se propone reformar la ley para que todo inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, pueda ser notificado por medio de Buzón Tributario y que en el caso de que exista el riesgo fundado de que el contribuyente pueda ocultar o dilapidar sus bienes, extraerse de sus obligaciones fiscales, huir del país, transferir sus cuentas bancarias al extranjero o exista tentativa de lavado de dinero, el ejecutor designado estará facultado para trabar el embargo de cuentas bancarias en vía telemática, sin atenerse al orden de prelación de embargo establecido en la ley.

Para efectos de lo anterior se entenderá como riesgo fundado de extraerse de sus obligaciones fiscales, cuando el contribuyente:

1. Se hubiere opuesto o dificultado las facultades de comprobación fiscal.
2. Si existe el riesgo de que el contribuyente oculte, dilapide ó transfiera sus bienes ó fondos bancarios al extranjero.
3. Cuando con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación exista la tentativa de que el contribuyente ha lavado dinero.

El embargo de cuentas bancarias en la actualidad se realiza en la mayoría de las ocasiones cuando el contribuyente impide o hace caso omiso de la resolución determinante de crédito, no cubre su crédito fiscal ni lo garantiza para interponer algún medio de defensa, sino que por el contrario, antes de que inicie el procedimiento administrativo de ejecución cambia su domicilio, dejando vacío el anterior ó impide que el ejecutor realice el procedimiento administrativo de ejecución, es decir el embargo de cuentas ordinariamente debería presentarse como un medio de embargo ante una desobediencia por parte del contribuyente que no permite el cobro a través de otro medio de embargo contemplado en la ley.

En los últimos años a partir de la última reforma a los artículos 145 y 156-BIS del Código Fiscal de la Federación en el año 2013, el embargo de cuentas bancarias se realiza con el objeto de disminuir los costos que implica el cobro de los créditos, pues pese a que estos se traducen en gastos de ejecución a costa del contribuyente, de conformidad con el artículo 150, estos constituyen el 2% del crédito fiscal por cada una de las diligencias que se realizan, no obstante este criterio pudiera no ajustarse a la realidad cuando el crédito no es tan grande, ya que los costos que genera haber entablado una auditoria que se extiende en promedio de 6 meses a 1 año, determinar un crédito, llevar a cabo todas las diligencias y lineamientos para hacer efectivo el cobro, el avalúo de lo embargado y la Adjudicación o remate de los bienes. Todo este largo proceso para hacer efectivo el cobro de los créditos fiscales implica tiempo y el trabajo conjunto de Direcciones Generales y la de sus trabajadores por lo que se propone reformar el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, con el que se busca reducir el costo que implica para el Servicio de Administración Tributaria realizar un embargo para ello se propone facilitar el embargo de las cuentas bancarias, figurando en primer lugar en el orden de prelación de embargo y proporcionando los medios que faciliten su embargo bajo un sistema telemático.

El embargo de fondos bancarios hoy en día se lleva a cabo bajo un estricto procedimiento que debe cumplir con:

- 1.- La Resolución Determinante de Crédito Fiscal, que surge como consecuencia de las Facultades de Comprobación, cuando el contribuyente no desacredita la presunción de la autoridad.
- 2.- La Notificación de la Resolución Determinante de Crédito y Requerimiento de Pago, así como su correspondiente Acta Circunstanciada, los cuales brindan seguridad jurídica al contribuyente que se le informa de las alternativas con las que cuenta.

3.- El Inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, el cual iniciará tras haber transcurrido 30 días posteriores a la notificación de la resolución sin que el Contribuyente, hubiere impugnado, cubierto o garantizado el crédito Fiscal.

4.- La Orden de Ejecución debidamente expedida por una autoridad competente en el que se designe Ejecutor debidamente registrado.

5.- La Notificación del Inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución y Acta Circunstanciada, con esta se brinda legalidad al acto.

6.- La Orden de Embargo y Acta Circunstanciada de Hechos que dan fe y legalidad al acto de molestia, en el cómo se estudio se señalan los bienes embargados, en el caso de cuentas bancarias como es el caso solo se señalan las cuentas a nombre de la persona física o moral.

7.- El Oficio SIARA (Sistema de Atención a Requerimientos de Autoridad) con el que se solicita el embargo a la CNBV.

8.- El Oficio de solicitud de Embargo con la orden que retransmite la CNBV (Comisión Nacional Bancaria y de Valores) a todas las entidades financieras y su confirmación que realiza el propio banco o entidad financiera.

9.- El Oficio de Crédito Firme y su notificación, como recordaremos el crédito firme incluye las multas, accesorios y gastos de ejecución, esta cantidad constituye el total a cobrar al contribuyente.

10.- La Solicitud de transferencia de fondos y su notificación, la Autoridad Fiscal una vez que el crédito quede firme, procederá a solicitar la transferencia de los fondos.

Todos y cada uno de los requisitos del embargo robustecen de legalidad y por ende de constitucionalidad el acto de molestia, recordemos que el artículo 16 constitucional establece que “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...”.

Todas y cada una de las actas circunstanciadas y los oficios que levanta la autoridad brindan certeza jurídica de su actuación, no obstante si estas pese a existir en derecho no son notificadas conforme a la ley o la autoridad comete alguna omisión substancial que ponga en duda la legalidad del procedimiento, deja una ventana abierta por donde el contribuyente puede buscar la nulidad de la resolución determinante de crédito.

Es por ello que la Ley fiscal debe modernizarse, disminuyendo sus diligencias y procurando la comunicación con el contribuyente a través de buzón tributario, esto le permitirá en consecuencia reducir costos y tiempos, además de que no agravará la situación fiscal del contribuyente con multas y gastos de ejecución.

Si bien es cierto a lo largo de la vida jurídica de la figura del embargo de cuentas bancarias se ha señalado que este constituye daños de imposible reparación, el agotar en primer lugar el embargo de cuentas bancarias cuando el contribuyente se oponga a la notificación del crédito ó cambie súbitamente de domicilio, tiene un doble propósito, el primero es garantizar el cumplimiento de la obligación y evitar que el contribuyente retire sus fondos bancarios y segundo que el contribuyente reaccione de manera pronta a las consecuencias de la resolución determinante de crédito y tenga oportunidad de interponer en tiempo un medio de defensa adecuado, en el que tendrá la oportunidad de solicitar la Suspensión del Acto, previo otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

El procedimiento de embargo conforme al artículo 145 fracción IV y 156 BIS establece que la inmovilización de los depósitos bancarios se realizará cuando los créditos fiscales se encuentren firmes y tratándose de créditos fiscales impugnados cuando no sea localizable el contribuyente, no encuentre garantizado el interés fiscal, o éste sea insuficiente.

La Autoridad Fiscal gira oficio SIARA (Sistema de Atención de Requerimientos de Autoridad) a la unidad administrativa competente siendo la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Comisión Nacional del Sistema para el Ahorro para el Retiro según proceda.

La Unidad Administrativa cuenta con tres días para retransmitir esta orden a la Entidad Financiera y a su vez esta última al realizar la inmovilización cuenta con tres días como máximo para informar a la unidad administrativa el cumplimiento de la orden, finalmente la Unidad Administrativa informa a la autoridad fiscal el cumplimiento para que esta última lo notifique al contribuyente.

Este procedimiento se extiende por 12 días hábiles, en los que se generan decenas de oficios dirigidos a todas y cada una de las instituciones financieras y sociedades cooperativas de ahorro de nuestro país, sin dejar de mencionar que el contribuyente en muy pocas ocasiones es notificado de la inmovilización pues en su mayoría, el contribuyente se percató de la inmovilización hasta el momento en que intenta acceder a los fondos, esto último no constituye una arbitrariedad de la autoridad fiscal sino una deficiencia en el procedimiento que no se ha adecuado conforme a las nuevas tecnologías.

Es por ello que se propone reformar los artículos 145 fracciones IV y 156 bis para que las solicitudes que emita la autoridad fiscal se envíen por medios electrónicos haciendo uso de una certificación electrónica a la unidad administrativa competente y que ésta los reproduzca a las entidades financieras o

de ahorro en un plazo de 24 horas, ello disminuiría el tiempo de ejecución de la solicitud de 12 a 4 días hábiles y evitaría que la unidad administrativa competente realice impresiones innecesarias en papel, disminuyendo con ello el costo de la solicitud y además se notificaría casi de manera inmediata al contribuyente a través de buzón tributario.

Es posible que el contribuyente considere que realizar un embargo telemático es inconstitucional dado que suprime el derecho a que tiene el contribuyente de señalar los bienes a embargar con forme al artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, es por ello que se propone que solo en los casos en los que el Ejecutor ejercita las facultades consistentes en poder trabar un embargo sin sujetarse al orden que la ley establece, a través de buzón tributario.

El embargo consistirá en una inmovilización de los fondos de las cuentas bancarias del contribuyente, que se realiza a los 20 días posteriores a que surta efectos la notificación determinante de crédito, esto tendrá una doble finalidad, primero que el contribuyente esté en tiempo para impugnar sus créditos fiscales y dos para que la autoridad actúe con mayor prontitud ante la posible existencia de un delito fiscal o la posible fuga o transferencia de sus fondos, desde este punto de vista debe decirse que este tipo de embargo nace como una medida con que cuenta la autoridad fiscal en casos específicos, por tanto al tener indicios o razones que motiven el embargo y estos le sean notificados al contribuyente no constituyen una violación constitucional, puesto que no se le encuentra lesionando su esfera jurídica ya que el único efecto del embargo será el de inmovilizar los fondos bancarios, además de que en la misma notificación de embargo se haría de conocimiento al contribuyente las causas que motivan el acto y las alternativas con que cuenta, las cuales solo serán, el recurso de revocación o el juicio de nulidad, por lo que al encontrarse contemplada en la ley una vía de impugnación no haría admisible la interposición de un amparo, de esta manera se obligará al contribuyente a impugnar sus créditos fiscales a través de la vía idónea para hacerlo.

En resumen podemos señalar que las problemáticas que la Propuesta de esta Tesis busca atender son las siguientes:

- A) La diferencia de prelación de embargo.
- B) Las excesiva facultad del ejecutor de señalar bienes embargables.
- C) El plazo de interposición de un medio de defensa debe ser mas extensor para que el contribuyente pueda acudir a el de manera posterior a recentir los efectos del embargo.
- D) Proteger a las personas físicas y morales en el Regimen de Incorporación Fiscal, incluyendo a Personas Físicas con Actividad Empresarial y Paqueñas Empresas.
- E) La deficiencia en la transferencia de información financiera y el proceso de solicitudes como la del embargo de cuentas bancarias.

Para poder hacer frente a este tipo de problemáticas, se propone:

- a) Establecer un mismo orden de prelación con el objeto de que tanto el ejecutor como el contribuyente tengan que sujetarse al orden previsto en la norma.
- b) Limitar la facultad del ejecutor a señalar bienes embargables a las cuentas bancarias de un contribuyente solo cuando exista el temor fundado de que este ultimo puede extraerse de su obligación.
- c) Extender el plazo de interposición del Juicio Contencioso Administrativo y de esta manera evitar que los contribuyentes acudan al amparo e impugnen las resoluciones fiscales y los efectos del embargo de cuentas bancarias ante la Autoridad Competente para resolver al respecto.
- d) Establecer una cuantía necesaria para poder realizar un embargo de fondos.
- e) Crear un Nuevo sistema de Información Financiera que mejore la protección de los derechos de los contribuyentes, el secreto bancario de las Instituciones Financieras y de Credito, así como que mejore la comunicación de los Organos que Integran la Hacienda Pública.

4.2. PROPUESTA DE REFORMA.

La iniciativa de decreto que reforma los artículos 145, 156, 156 Bis del Código Fiscal de la Federación, 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 143 bis de la ley de instituciones de crédito, consiste en establecer un procedimiento de embargo más rápido a través del uso de las nuevas tecnologías así como establecer nuevas facultades que procuren el cumplimiento de las disposiciones fiscales en un marco de legalidad que haga frente a las adversidades que se le presentan a la autoridad fiscal, así como implementar medidas sancionadoras que garanticen el cumplimiento de las obligaciones fiscales y modernicen nuestro sistema de intercambio de información financiera revolucionando la prontitud con que actúa la autoridad fiscal y disminuyendo sus costos.

El procedimiento Administrativo de Ejecución como se ha estudiado a lo largo de esta tesis, contemplado en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación debe reformarse para contemplar su inicio cuando:

1. No hubiere cubierto ni garantizado el crédito fiscal.
2. Hubiere desocupado su domicilio fiscal sin previo aviso.
3. Se hubiere opuesto a la notificación de los créditos fiscales.
4. Hubiere dificultado las facultades de comprobación fiscal.
5. Realice cualquier tipo de acto tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales ó exista el riesgo de que el contribuyente pueda dilapidar sus bienes u ocultarlos.

El embargo de cuentas bancarias es un medio de embargo contenido en el inciso F de la fracción III del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, por lo que establecer un nuevo procedimiento debe implicar ampliar las situaciones que

motivan el inicio del procedimiento y su propósito, es por ello que el embargo en vía telemática constituye un procedimiento sumario que tiene como propósito:

1. Prevenir el lavado de dinero.
2. Evitar que el contribuyente evada su obligación fiscal.
3. Procurar que el contribuyente tenga oportunidad de impugnar sus créditos fiscales en la vía idónea.
4. Evita agravar la situación fiscal del contribuyente.
5. Reducir los costos y tiempos que la Administración Tributaria invierte en la determinación y cobro de los Créditos fiscales.
6. Mejorar la relación del contribuyente con la Autoridad Fiscal.
7. Procurar un embargo de fácil cobro.
8. Respetar el Secreto Bancario de las Instituciones Financieras.

Para tal efecto se reforman los artículos 145 y 156, 156 BIS del Código Fiscal de la Federación, 13, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 143 BIS de la Ley de Instituciones de Crédito de la siguiente manera:

En lo que hace al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se busca reformar la fracción III a efecto de homologar la prelación de embargo que establece el artículo 155 del mismo ordenamiento jurídico misma que se sujetaría al siguiente orden:

- a) Dinero y metales preciosos.
- b) Bienes inmuebles.
- c) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.

- d) Depósitos bancarios componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

- e) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores inmobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades, o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

- f) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.

- g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores

- h) La negociación del contribuyente.

Esta prelación permitirá a la autoridad fiscal, facilitar el cobro de los créditos fiscales, ya que la prelación existente al considerar los derechos de autor por encima del orden de prelación de embargo implica más trabajo y dinero el que emplea la autoridad fiscal en el cobro de los créditos fiscales, pues tendría que realizar un avalúo de los bienes y rematarlos o realizar gestiones que finalmente entorpecen el pronto cobro de los créditos, cabe señalar que esto permitiría que

tanto el Contribuyente como el Ejecutor se sujeten al mismo orden de prelación sin que el ejecutor abuse de lo dispuesto por el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación, con las facultades para señalar bienes embargables diferentes a los señalados por el contribuyente.

La fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación también debe reformarse para dar lugar al nuevo procedimiento de embargo en vía telemática misma, que expresará lo siguiente:

IV. El embargo de los depósitos bancarios contemplado en el inciso D de la fracción anterior deberá trabarse en vía telemática mediante el siguiente procedimiento:

1. La Autoridad Fiscal Ordenará mediante Correo Certificado a la Unidad Administrativa Competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, para que a través de ella, se retransmita la solicitud a la Entidad Financiera o Sociedad Cooperativa de Ahorro y Préstamo a la que corresponda la cuenta, a efecto de que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inciso D) de la fracción III de este artículo, a más tardar a las 24 horas siguientes a la recepción de la solicitud de embargo correspondiente formulada por la autoridad fiscal.
2. Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar a 3 días siguientes a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado.

Para efectos de lo anterior la Unidad Administrativa Competente a quien la Autoridad Fiscal solicite la inmovilización de los depósitos bancarios deberá girar correo certificado a las Instituciones Financieras en un plazo de 24 horas y la Institución de Crédito o Ahorro a su vez deberá dar cumplimiento a dicha solicitud en un plazo de 24 horas y notificarlo a la Autoridad Fiscal en un plazo de 24 horas.

(...)

Se deroga el párrafo quinto y sexto de la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, ya que el embargo no constituye como tal una medida de apremio sino una medida que hace efectivo el cobro de créditos fiscales determinados cuando el contribuyente ha dejado transcurrir el plazo legal para cubrir, garantizar o impugnar los créditos fiscales por lo que no se pueden liberar los fondos bancarios solo porque el contribuyente demuestre que ha cesado una conducta, sino que tendrá que ofrecer la garantía del interés fiscal por alguno de los medios contemplados en la ley para poder levantar el embargo.

Atendiendo a los párrafos y fracciones reformadas el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se propone modificar lo siguiente:

1. Se añade el inciso D a la fracción I, con el que se faculta a la Autoridad Fiscal a practicar el embargo precautorio cuando exista riesgo de evasión del cumplimiento de la obligación por parte del contribuyente.
2. se cambia el orden de prelación de embargo de la fracción III, para dar prioridad al dinero, bienes inmuebles, obras artísticas, colecciones científicas, diseños industriales, antes del Embargo de fondos que se ubica en la misma prelación que en el artículo 145 del mismo ordenamiento, propuesto anteriormente.

3. por último se modifica la fracción IV para establecer el procedimiento de embargo precautorio en vía telemática.

A continuación se realiza el siguiente cuadro comparativo en el que se muestra a la izquierda, el texto actual del artículo en estudio y a su derecha el texto que integra la reforma propuesta:

| Vigente | Reformado |
|---|--|
| <p>Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución. Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme a lo siguiente:</p> | <p>Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución. Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme a lo siguiente:</p> |
| <p>I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:</p> <p>a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.</p> <p>b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.</p> <p>c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.</p> <p style="text-align: center;">No existe</p> | <p>I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:</p> <p>a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.</p> <p>b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.</p> <p>c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.</p> <p><u>d) Realice actos que lleven a pensar a la autoridad fiscal que intenta evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.</u></p> |
| <p>II. La autoridad tramará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.</p> <p>La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.</p> | <p>II. La autoridad tramará el embargo precautorio hasta por las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios, Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.</p> <p>La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.</p> |
| <p>III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:</p> | <p>III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:</p> |

| | |
|---|--|
| <p>a) Bienes inmuebles. En este caso, el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.</p> <p>b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.</p> <p>c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.</p> <p>d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.</p> <p>e) Dinero y metales preciosos.</p> <p>f) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.</p> <p>g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.</p> <p>h) La negociación del contribuyente.</p> <p>Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deberán acreditar el valor del bien o los bienes sobre los que se practique el embargo precautorio.</p> <p>En caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no cuenten con alguno de los bienes a asegurar o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con ellos conforme al orden establecido en esta fracción o, en su caso, no acrediten el valor de los mismos, ello se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo</p> | <p>a) <u>Dinero y metales preciosos</u></p> <p>b <u>Bienes inmuebles</u></p> <p>c) <u>Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.</u></p> <p>d) <u>Depósitos bancarios componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.</u></p> <p>e) <u>Acciones, bonos, cupones vencidos, valores inmobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades, o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.</u></p> <p>f) <u>Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.</u></p> <p>g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores</p> <p>h) La negociación del contribuyente.</p> <p>Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deberán acreditar el valor del bien o los bienes sobre los que se practique el embargo precautorio.</p> <p>En caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no cuenten con alguno de los bienes a asegurar o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con ellos conforme al orden establecido en esta fracción o, en su caso, no acrediten el valor de los mismos, ello se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo</p> |
|---|--|

| párrafo de la fracción II de este artículo. | párrafo de la fracción II de este artículo. |
|---|---|
| <p>IV. La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a la recepción de la solicitud de embargo precautorio correspondiente formulada por la autoridad fiscal. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberá realizarse dentro de los tres días siguientes a aquél en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.</p> <p>Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado.</p> <p style="text-align: center;">No existe</p> <p>En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá ordenar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar a los tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.</p> <p>En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros</p> | <p><u>IV. El embargo de los depósitos bancarios contemplado en el inciso b de la fracción anterior deberá trabarse en vía telemática mediante el siguiente procedimiento:</u></p> <p>1. La Autoridad Fiscal Ordenará mediante <u>Correo Certificado a la Unidad Administrativo</u> Competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, para que a través de ella, se retransmita la solicitud a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, a efecto de que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inciso b) de la fracción III de este artículo, a más tardar <u>a las 24 horas siguientes a la recepción de la solicitud de embargo correspondiente formulada por la autoridad fiscal.</u></p> <p>2. Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar <u>a las 24 horas siguientes a la fecha en que se haya ejecutado,</u> señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado.</p> <p><u>Para efectos de lo anterior la Unidad Administrativa Competente a quien la Autoridad Fiscal solicite la inmovilización de los depósitos bancarios deberá girar correo certificado a las instituciones financieras en un plazo de 24 horas y la institución de crédito o ahorro a su vez deberá dar cumplimiento a dicha solicitud en un plazo de 24 horas y notificarlo a la autoridad fiscal en un plazo de 24 horas.</u></p> <p>En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá ordenar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar a los tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.</p> <p>En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros</p> |

| | |
|---|---|
| <p>depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabase sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.</p> <p>Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días.</p> <p>La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la desinmovilización de los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.</p> <p>Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva, ya sea a través de la Comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para la liberación de los bienes embargados.</p> | <p>depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabase sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.</p> <p>Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva, ya sea a través de la Comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para la liberación de los bienes embargados.</p> |
| <p>V. A más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, la autoridad fiscal notificará al contribuyente la conducta que originó la medida y, en su caso, el monto sobre el cual procede. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario.</p> | <p>V. A más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, la autoridad fiscal notificará al contribuyente la conducta que originó la medida y, en su caso, el monto sobre el cual procede. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario.</p> |
| <p>VI. Con excepción de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, los bienes embargados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el mismo y hasta que se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153, del presente Código, salvo lo indicado en su segundo párrafo.</p> <p>El contribuyente que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.</p> <p>Salvo tratándose de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, la autoridad fiscal deberá ordenar el levantamiento del embargo precautorio a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se acredite que cesó la conducta que</p> | <p>VI. Con excepción de los bienes a que se refiere el <u>inciso b) de la fracción III de este artículo</u>, los bienes embargados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el mismo y hasta que se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153, del presente Código, salvo lo indicado en su segundo párrafo.</p> <p>El contribuyente que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.</p> <p>Salvo tratándose de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, la autoridad fiscal deberá ordenar el levantamiento del embargo precautorio a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se acredite que cesó la conducta que</p> |

| | |
|---|---|
| <p>dio origen al embargo precautorio, o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.</p> <p>La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento.</p> <p>Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá ofrecer a la autoridad exactora alguna de las garantías que establece el artículo 141 de este Código, a fin de que el crédito fiscal y sus accesorios queden garantizados y se ordene el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.</p> <p>El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones que este Código establece.</p> <p>Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables y no contravengan a lo dispuesto en este artículo.</p> | <p>dio origen al embargo precautorio, o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.</p> <p>La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento.</p> <p>Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá ofrecer a la autoridad exactora alguna de las garantías que establece el artículo 141 de este Código, a fin de que el crédito fiscal y sus accesorios queden garantizados y se ordene el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.</p> <p>El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones que este Código establece.</p> <p>Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables y no contravengan a lo dispuesto en este artículo.</p> |
|---|---|

En cuanto a lo que hace al artículo 156 del Código Fiscal de la Federación se reforma con el objeto de erradicar la facultad que tiene el ejecutor de trabar un embargo sin sujetarse a un orden de prelación contenido en el artículo 155 que a su vez no se encontraba homologado con el artículo 145, todos del mismo ordenamiento jurídico, es por ello que al homologar el orden de embargo, la facultad del ejecutor recaerá en poder trabar un embargo de cuentas bancarias en vía telemática sin sujetarse al orden de prelación, en aquellos casos especiales que impliquen un riesgo de que el contribuyente pueda extraerse de sus obligaciones fiscales o que con motivo de las facultades de comprobación Fiscal exista una posible comisión de un delito, es por ello que el contenido del artículo 156 se deroga para dar lugar a esta nueva facultad que habrá de expresar lo siguiente:

Artículo 156. El ejecutor podrá solicitar el embargo de depósitos bancarios en vía telemática sin sujetarse al orden que establece el artículo 145 de este ordenamiento cuando:

- I. Hubieren transcurrido 30 días posteriores a que surta efectos la notificación de la resolución determinante de crédito.
- II. Se trate de personas físicas o morales con créditos determinados por igual o mayor cantidad a un millón de pesos.
- III. Cuando el contribuyente durante las facultades de comprobación o notificación del resultado de estas, se hubiere opuesto o dificultado la actuación de la autoridad fiscal.
- IV. Cuando exista riesgo motivado de que el contribuyente puede extraerse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- V. Cuando exista riesgo motivado de que el contribuyente puede ocultar sus bienes o transferirlos a una cuenta en el extranjero.
- VI. Cuando con motivo de una revisión fiscal, exista la tentativa de comisión de un Delito Fiscal (evasión de impuestos o lavado de dinero).

En el caso de que el monto de los depósitos bancarios fuere insuficiente para cubrir el total del crédito fiscal, al momento de que se trabe embargo definitivo, el ejecutor podrá solicitar la ampliación del embargo.

La reforma al artículo 156 del Código Fiscal de la Federación consiste en establecer un medio con el que contará el ejecutor para poder agilizar el Procedimiento Administrativo de Ejecución agotando el aseguramiento de cuentas bancarias a cualquier otra forma de embargo contemplada por la ley cuando:

1. Hubieren transcurrido los términos establecidos en la ley.
2. Establece una cuantía
3. Solo puede llevarse a cabo cuando exista riesgo de que el contribuyente pueda evadir el cumplimiento de sus obligaciones.

La reforma busca darle un nuevo enfoque a esta facultad de la Autoridad fiscal que había caído en desuso, para que esta se practique cuando exista el riesgo de que el contribuyente evada su obligación fiscal o exista la tentativa de la comisión de un delito.

A continuación se muestra al lado izquierdo del siguiente cuadro comparativo, el texto vigente del artículo 156 del Código Fiscal de la Federación y a su derecha, el texto que se propone para su reforma:

| Actual | Reformado |
|---|---|
| <p>Artículo 156.- El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el Artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:</p> | <p>Art. 156. <u>El ejecutor podrá trabar el embargo de depósitos bancarios en vía telemática sin tomar en cuenta el derecho a que tiene el contribuyente de señalar los bienes embargables y sin sujetarse al orden que establece el artículo 145 de este ordenamiento cuando:</u></p> |
| <p>I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento. II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale: a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora. b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior. c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.</p> | <p><u>I. Hubieren transcurrido 20 días posteriores a que surta efectos la notificación de la resolución determinante de crédito.</u> <u>II. Se trate de personas físicas o morales con créditos determinados por igual o inferior cantidad a un millón de pesos.</u> <u>III. Cuando el contribuyente durante las facultades de comprobación o notificación del resultado de estas, se hubiere opuesto o dificultado la actuación de la autoridad fiscal.</u> <u>IV. Cuando exista riesgo motivado de que el contribuyente puede extraerse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.</u> <u>V. Cuando exista riesgo motivado de que el contribuyente puede ocultar sus bienes o transferirlos a una cuenta en el extranjero</u> <u>VI. Cuando con motivo de una revisión fiscal, exista la tentativa de evasión de impuestos o lavado de dinero.</u></p> |
| <p>El ejecutor deberá señalar, invariablemente, bienes que sean de fácil realización o venta. En el caso de bienes inmuebles, el ejecutor solicitará al deudor o a la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Para estos efectos, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá acreditar fehacientemente dichos hechos dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se inició la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien, su negativa.</p> | <p><u>En el caso de que el monto de los depósitos bancarios fuere insuficiente para cubrir el total del crédito fiscal, el ejecutor podrá solicitar la ampliación del embargo.</u></p> <p>En el caso de bienes inmuebles, el ejecutor solicitará al deudor o a la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Para estos efectos, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá acreditar</p> |

| | |
|--|---|
| | fehacientemente dichos hechos dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se inició la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien, su negativa. |
|--|---|

Como puede observarse la facultad de trabar un embargo sin sujetarse a la prelación del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación se limita a únicamente trabarse sobre un Embargo de Cuentas Bancarias, ya que este embargo agiliza el Procedimiento Administrativo de Ejecución, disminuye costos y el embargo se hace sobre dinero, por lo que facilita su cobro.

Este nuevo enfoque al artículo 156 del Código en comento, permitirá unificar fuerzas de los órganos que integran a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, pero que por su naturaleza no guardan relación jerárquica entre sí, para hacer frente a los desafíos fiscales existentes en nuestro país, mediante prevenir y detectar actos, omisiones u operaciones que pudieran favorecer, prestar ayuda o cooperación de cualquier especie con forme a las funciones que realiza el Servicio de Administración Tributaria y La Comisión Nacional Bancaria y de Valores, en especial a la Unidad de Inteligencia Financiera con el objeto de prevenir que el contribuyente evada sus obligaciones fiscales y detectar la posible comisión de delitos fiscales mediante el intercambio de información financiera.

El intercambio de información financiera se propone realizarse con un estricto apego a las Normas de Información Financiera de nuestro país y respetando en todo momento el Secreto Bancario y los derechos de los contribuyentes, este proceso se realizaría mediante la modernización al Sistema de Atención a Requerimientos de Autoridad (SIARA) que implementó la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la cual se efectuará mediante ficheros electrónicos con la información básica de un contribuyente y la razón del envío o solicitud de información.

El embargo telemático se tramará mediante la solicitud de embargo que realice la autoridad fiscal competente mediante los ficheros electrónicos del Sistema de Atención a Requerimientos de Autoridades, consolidando el uso de ficheros electrónicos como un medio de comunicación entre las autoridades Hacendarias ó Administrativas competentes establecidas en el artículo 142 de la Ley de Instituciones de Crédito y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores quien se encuentra a cargo de la vigilancia y supervisión de las autoridades a que se refieren los artículos 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, 34 de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, 44 de la Ley de Uniones de Crédito y 69 de la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

El uso de fichas electrónicas para el intercambio de información financiera solo deberá efectuarse entre las autoridades antes mencionadas, mientras que la Comisión Nacional Bancaria y de Valores mantendrá el uso del Sistema Interinstitucional de Transferencia de Información (SITI) que actualmente maneja, sin que ambos sistemas puedan fusionarse, toda vez que comprenden diferentes medios de comunicación Financiera.

El sistema de intercambio de información de la Hacienda Pública estaría obligado a respetar en todo momento el Secreto Bancario al que alude el artículo 143 de la Ley de Instituciones de Crédito, este sistema también evitaría que se formen carpetas de investigación en las que se requiera la información financiera de un contribuyente sin que antes existan mínimamente facultades de comprobación fiscal por parte del SAT o una Intervención por parte de la CNBV que permitan presumir la posible comisión de un delito fiscal, de igual manera si la CNBV detecta a través de las Instituciones Financieras movimientos sospechosos deberá dar aviso a la Autoridad competente.

La reforma propuesta al Embargo de Cuentas bancarias que realiza el Servicio de Administración tributaria se limitará a la comunicación entre la

Autoridad fiscal y la Unidad Administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, por lo que dicha reforma no infiere en el Sistema Interinstitucional de Transferencia de Información que establecen las Disposiciones de Carácter General que Establece el Procedimiento para la Atención de los Requerimientos de Información y Documentación que las Autoridades Competentes Formulan a las Entidades Financieras Sujetas a la Supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Se propone por otra parte reformar el artículo 156 BIS a efecto de establecer el procedimiento de embargo precautorio que deberá observar la autoridad fiscal, con el objeto de reducir los costos y los trámites de embargo entre la autoridad fiscal y la Unidad Administrativa así como de transferencia de información financiera bajo la observancia de las más estrictas reglas internacionales de Información financiera.

El artículo 156 Bis se reforma para dar lugar al Embargo precautorio de cuentas bancarias en vía telemática, este constituye un procedimiento mediante una aplicación similar al Buzón Tributario pero que sirve como puente de comunicación entre la Autoridad Fiscal y la Unidad Administrativa competente, en el que se genera un fichero con una solicitud de embargo con las mismas características del oficio SIARA que debe contener:

1. El nombre del contribuyente.
2. El domicilio fiscal del Contribuyente.
3. El RFC del Contribuyente.
4. El número del Crédito.
5. La solicitud de embargo.
6. Debe ser expedida por la autoridad competente que cuente con firma electrónica avanzada y certificación electrónica.

Este fichero se envía a través de medios electrónicos a la Unidad Administrativa competente quien contará con 24 horas para retransmitir la orden, por último la Institución financiera al recibir la orden de embargo deberá ejecutarla en un plazo no mayor a 24 horas e informar de su cumplimiento a la Unidad Administrativa en otro plazo no mayor a 24 horas, finalmente la Unidad Administrativa, informa el cumplimiento a la Autoridad fiscal en un plazo no mayor a 24 horas.

A diferencia que los plazos anteriores la Autoridad fiscal contaran con un plazo de 3 días para informar al contribuyente a través de Buzón tributario el embargo realizado, este tipo de embargo como se ha señalado anteriormente evitará que se realicen impresiones y diligencias innecesarias, disminuyendo los costos y los tiempos del trámite de embargo, por lo que el artículo 156 BIS del Código Fiscal de la Federación deberá de reformarse para incluir detalles breves pero importantes sobre el nuevo sistema, a continuación podemos observar un cuadro comparativo del texto actual del artículo en comento y el texto que reformado.

| Actual | Reformado |
|--|---|
| <p>Artículo 156-Bis. La autoridad fiscal procederá a la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, a excepción de los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias que se hayan realizado hasta por el monto de las aportaciones efectuadas conforme a la Ley de la materia, de acuerdo con lo siguiente:</p> | <p>Artículo 156-Bis. La autoridad fiscal procederá a la inmovilización <u>en vía telemática</u> de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, a excepción de los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias que se hayan realizado hasta por el monto de las aportaciones efectuadas conforme a la Ley de la materia, de acuerdo con lo siguiente:</p> |
| <p>I. Cuando los créditos fiscales se encuentren firmes. II. Tratándose de créditos fiscales que se encuentren impugnados y no estén debidamente garantizados, procederá la inmovilización en los siguientes supuestos: a) Cuando el contribuyente no se encuentre localizado en su domicilio o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de</p> | <p>I. Cuando los créditos fiscales se encuentren firmes. II. Tratándose de créditos fiscales que se encuentren impugnados y no estén debidamente garantizados, procederá la inmovilización en los siguientes supuestos: a) Cuando el contribuyente no se encuentre localizado en su domicilio o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de</p> |

| | |
|---|--|
| <p>cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes.</p> <p>b) Cuando no esté debidamente asegurado el interés fiscal por resultar insuficiente la garantía ofrecida.</p> <p>c) Cuando la garantía ofrecida sea insuficiente y el contribuyente no haya efectuado la ampliación requerida por la autoridad.</p> <p>d) Cuando se hubiera realizado el embargo de bienes cuyo valor sea insuficiente para satisfacer el interés fiscal o se desconozca el valor de éstos.</p> <p>Sólo procederá la inmovilización hasta por el importe del crédito fiscal y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos a la fecha en que se lleve a cabo la inmovilización. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.</p> | <p>cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes.</p> <p>b) Cuando no esté debidamente asegurado el interés fiscal por resultar insuficiente la garantía ofrecida.</p> <p>c) Cuando la garantía ofrecida sea insuficiente y el contribuyente no haya efectuado la ampliación requerida por la autoridad.</p> <p>d) Cuando se hubiera realizado el embargo de bienes cuyo valor sea insuficiente para satisfacer el interés fiscal o se desconozca el valor de éstos.</p> <p>Sólo procederá la inmovilización hasta por el importe del crédito fiscal y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos a la fecha en que se lleve a cabo la inmovilización. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.</p> |
| <p>La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, a efecto de que éstas últimas realicen la inmovilización y conserven los fondos depositados. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberán realizarla a más tardar al tercer día siguiente a aquel en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.</p> <p>Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización de los depósitos o</p> | <p><u>La autoridad fiscal ordenará mediante un fichero electrónico a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores ó mediante un oficio dirigido a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, a efecto de que éstas últimas realicen la inmovilización y conserven los fondos depositados. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberán realizarla a más tardar al tercer día siguiente a aquel en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal, solo en caso de que se trate de una solicitud electrónica dirigida a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, esta deberá efectuarse a más tardar 24 horas siguientes a aquel en que se genera el acuse de recibo digital del Sistema de Atención a Requerimientos de Autoridad.</u></p> <p><u>I. Las fichas electrónicas se generan automáticamente a través del portal del Sistema de Atención a Requerimientos de Autoridades de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, en el que debe proporcionarse los siguientes datos:</u></p> <p><u>a) El nombre del contribuyente.</u> <u>b) El domicilio fiscal del Contribuyente.</u> <u>c) El RFC del Contribuyente.</u> <u>d) El número del Crédito.</u> <u>e) La solicitud de embargo.</u> <u>f) Disposiciones legales aplicables.</u> <u>g) Debe ser expedida por la autoridad competente que cuente con firma electrónica avanzada y certificación electrónica.</u></p> <p>II. Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización de los depósitos o</p> |

| | |
|---|---|
| <p>seguros en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó, a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se ejecutó, señalando el número de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado. La autoridad fiscal notificará al contribuyente sobre dicha inmovilización, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado ésta.</p> | <p>seguros en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó, a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se ejecutó, <u>salvo que se trate de una solicitud de embargo en vía telemática a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, en cuyo caso, el termino será de 24 horas a través de medios electrónicos.</u></p> <p><u>Toda información de carácter financiero deberá sujetarse a las Normas de Información Financiera y deberán señalar:</u> el número de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado. La autoridad fiscal notificará al contribuyente sobre dicha inmovilización, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado ésta.</p> |
| <p>En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, haga del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá ordenar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.</p> <p>En caso de que en las cuentas a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, no existan recursos suficientes para garantizar el crédito fiscal y sus accesorios, la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, deberá efectuar una búsqueda en su base de datos, a efecto de determinar si el contribuyente tiene otras cuentas con recursos suficientes para tal efecto. De ser el caso, la entidad o sociedad procederá a inmovilizar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se les ordene la inmovilización y conservar los recursos depositados hasta por el monto del crédito fiscal. En caso de que se actualice este supuesto, la entidad o sociedad correspondiente deberá notificarlo a la autoridad fiscal, dentro del plazo de tres días contados a partir de la fecha de inmovilización, a fin de que dicha autoridad realice la notificación que proceda conforme al párrafo anterior.</p> <p>La entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo deberá informar a la autoridad fiscal a que se refiere el primer párrafo de este artículo, el incremento de los depósitos por los intereses que se generen, en el mismo período y frecuencia con que lo haga al cuentahabiente.</p> <p>Los fondos de la cuenta del contribuyente</p> | <p>En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, haga del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá ordenar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.</p> <p>En caso de que en las cuentas a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, no existan recursos suficientes para garantizar el crédito fiscal y sus accesorios, la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, deberá efectuar una búsqueda en su base de datos, a efecto de determinar si el contribuyente tiene otras cuentas con recursos suficientes para tal efecto. De ser el caso, la entidad o sociedad procederá a inmovilizar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se les ordene la inmovilización y conservar los recursos depositados hasta por el monto del crédito fiscal. En caso de que se actualice este supuesto, la entidad o sociedad correspondiente deberá notificarlo a la autoridad fiscal, dentro del plazo de tres días contados a partir de la fecha de inmovilización, a fin de que dicha autoridad realice la notificación que proceda conforme al párrafo anterior.</p> <p>La entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo deberá informar a la autoridad fiscal a que se refiere el primer párrafo de este artículo, el incremento de los depósitos por los intereses que se generen, en el mismo período y frecuencia con que lo haga al cuentahabiente.</p> <p>Los fondos de la cuenta del contribuyente</p> |

| | |
|---|---|
| <p>únicamente podrán transferirse cuando el crédito fiscal relacionado, incluyendo sus accesorios quede firme, y hasta por el importe que resulte suficiente para cubrirlo a la fecha en que se realice la transferencia.</p> <p>En los casos en que el crédito fiscal incluyendo sus accesorios, aún no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas inmovilizadas podrá, de acuerdo con el artículo 141 de este Código, ofrecer una garantía que comprenda el importe del crédito fiscal, incluyendo sus accesorios a la fecha de ofrecimiento. La autoridad deberá resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o el requerimiento de requisitos adicionales, dentro de un plazo máximo de cinco días siguientes a la presentación de la garantía. La autoridad tendrá la obligación de comunicar a la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo el sentido de la resolución, enviándole copia de la misma, dentro del plazo de cinco días siguientes a aquél en que haya notificado dicha resolución al contribuyente, si no lo hace durante el plazo señalado, la entidad o sociedad de que se trate levantará la inmovilización de la cuenta.</p> | <p>únicamente podrán transferirse cuando el crédito fiscal relacionado, incluyendo sus accesorios quede firme, y hasta por el importe que resulte suficiente para cubrirlo a la fecha en que se realice la transferencia.</p> <p>En los casos en que el crédito fiscal incluyendo sus accesorios, aún no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas inmovilizadas podrá, de acuerdo con el artículo 141 de este Código, ofrecer una garantía que comprenda el importe del crédito fiscal, incluyendo sus accesorios a la fecha de ofrecimiento. La autoridad deberá resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o el requerimiento de requisitos adicionales, dentro de un plazo máximo de cinco días siguientes a la presentación de la garantía. La autoridad tendrá la obligación de comunicar a la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo el sentido de la resolución, enviándole copia de la misma, dentro del plazo de cinco días siguientes a aquél en que haya notificado dicha resolución al contribuyente, si no lo hace durante el plazo señalado, la entidad o sociedad de que se trate levantará la inmovilización de la cuenta.</p> |
| <p>En ningún caso procederá la inmovilización de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.</p> | <p>En ningún caso procederá la inmovilización de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.</p> |

Como puede observarse, la reforma al artículo 156 Bis prevalece casi en su total integridad, ya que la reforma solo consiste en establecer el nuevo procedimiento de embargo y en consecuencia establecer los plazos que debe observar tanto la autoridad fiscal como la unidad administrativa y las instituciones financieras de tres días a 24 horas salvo por los últimos dos párrafos los cuales contemplan supuestos en los que puede incurrir las unidades administrativas al retransmitir la orden de embargo.

La implementación del uso de ficheros electrónicos constituye un medio de intercambio de información entre las autoridades señaladas en el artículo 142 de la Ley de Instituciones de Crédito y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores mediante el Sistema de Atención a Requerimientos de Autoridad, sin que este

pueda extenderse al resto de las Unidades Administrativas contempladas por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Como consecuencia a la reforma propuesta al artículo 156 BIS del Código Fiscal de la Federación, con la que se establece el procedimiento de Embargo telemático se propone reformar diversas disposiciones de carácter general aplicables a los requerimientos de información, por lo que se propone reformar el artículo 44 para añadir la fracción XIV, del Reglamento Interior de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, misma que establecerá:

“XIV. Atender las solicitudes de embargo telemático que formulen las autoridades competentes dentro del plazo de 24 horas posteriores a que se formule el acuse de recibido, mediante los ficheros automatizados de la plataforma electrónica del Servicio de Atención a Requerimientos de Autoridad, conforme a lo establecido por la ley y las disposiciones de carácter general aplicables”.

Esta modificación al artículo 44 del Reglamento Interior de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, establece el procedimiento que debe observar la Dirección General de Atención a Autoridades, con auxilio de las Direcciones Generales Adjuntas de atención a Autoridades A, B, C y D, para efectuar los embargos telemáticos, por último se propone añadir un párrafo a la fracción IV del artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación, el cual establecerá lo siguiente:

“Para efectos del embargo telemático establecido en el artículo 156 BIS de este código, las Entidades Financieras y Sociedades Cooperativas de ahorro deberán proporcionar y procesar la información en los términos que soliciten las autoridades fiscales para que por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores sean proporcionadas a través de ficheros electrónicos del Sistema de Atención a Requerimientos de Autoridad, en los plazos y términos que la propia ley establece”.

Esto permitirá establecer al embargo telemático como una excepción al procedimiento que las Entidades financieras y de ahorro deben observar con normalidad, estableciendo que estas deben procesar una solicitud con mayor prontitud con forme a los términos que establece el artículo 156- BIS.

El objeto de establecer y consolidar al embargo telemático como un procedimiento sumario es el de acelerar los efectos del embargo de cuentas bancarias y de esta manera no recurrir a sanciones como la que establece el artículo 22 de la Ley de Ingresos de la Federación 2017, a las Entidades Financieras que incumplan con los plazos para la atención a los requerimiento de información y procesamiento del embargos, aseguramiento o desbloqueo de cuentas bancarias, artículo que será analizado más adelante.

Por último se propone reformar la Fracción I del artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, con el objeto de ampliar el plazo de interposición del Juicio Contencioso Administrativo de 30 días a 45 días como se establecía antes de su reforma en junio de 2016, solo para el juicio ordinario, esto se propone porque el Procedimiento Administrativo de Ejecución inicia luego de haber transcurrido 30 días posteriores a la notificación de la Resolución determinante de crédito, mismo periodo de tiempo al que corresponde el plazo de interposición del Juicio Contencioso Administrativo, lo que reduce el tiempo en que el contribuyente puede impugnar la resolución administrativa o que le impide hacer frente a ésta cuando reciente los efectos de la misma.

4.2.1. EL EMBARGO TELEMÁTICO FISCAL DE CUENTAS BANCARIAS.

La Ciencia Telemática es la disciplina científica y tecnológica que analiza e implementa servicios de los sistemas informáticos con el objeto de favorecer la comunicación de la información.

El sistema de embargo telemático en el cobro de contribuciones omitidas, implementa un sistema especial para el embargo de cuentas bancarias que constituye una transmisión de las órdenes de embargo en forma de ficheros estandarizados que permiten agilizar la tramitación material de la inmovilización o congelamiento de los saldos en las cuentas corrientes de un contribuyente deudor.

El sistema de embargo telemático es un sistema estandarizado que nace a la vida jurídica mediante la resolución de fecha 14 de diciembre de 2000 de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Madrid España, esta establece mediante el decreto real 263/1996, la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado, regulando por primera vez la posibilidad de practicar embargos mediante una aplicación informática, llamada Editran, que permitiría a la administración la inmovilización inmediata de los depósitos bancarios de cuentas comunes y su transferencia a la Administración Tributaria.

La aplicación Editran es un software desarrollado por la empresa multinacional española Indra Sistemas que ofrece diferentes servicios de Comunicación entre las Entidades Bancarias, pagos a la Tesorería General de la Seguridad Social, pago de pensiones, transmisiones con las consejerías de Hacienda y tramitaciones judiciales de Embargos. Todos los servicios se realizan a través de un sistema de transmisión de ficheros electrónicos.

El Departamento de Información Tributaria es un órgano que se encarga de la captación y tratamiento de información de datos de trascendencia tributaria, así como la implementación y desarrollo de sistemas informáticos.

El Embargo Telemático Fiscal de Cuentas Bancarias ha revolucionado el sistema de transmisión de la información tributaria, pues este se realiza casi de manera inmediata, sin que viole de ninguna manera las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), pues se realiza mediante un fichero que genera una orden específica de embargo y no divulga la información contable del Contribuyente deudor.

En México la tramitación del embargo de los fondos bancarios se lleva a cabo a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, de conformidad al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, procedimiento que se ha explicado en el capítulo III de esta tesis, este consiste básicamente bajo un sistema de correspondencia que realiza el Servicio de Administración Tributaria a una Unidad Administrativa competente misma que puede ser la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro según se trate, quien a su vez retransmite a las instituciones financieras o de ahorro, la orden de inmovilización de los fondos bancarios.

En España la tramitación del embargo telemático se realiza a través del procedimiento de apremio que establece el artículo 169 y 171 de la Ley General Tributaria de España, este procedimiento de embargo de conformidad con el número 2 del artículo 169 de la Ley General Tributaria de España, busca simplificar el cobro de las contribuciones omitidas estableciendo una prelación de embargo de fácil cobro para la Autoridad fiscal y que hace menos gravosa la deuda para el contribuyente.

El Procedimiento de Embargo Telemático se realiza mediante una ficha informativa que realiza el Departamento de Administración Tributaria en la que señala la entidad y sucursal donde se encuentran las cuentas bancarias, es decir revisa la existencia de cuentas bancarias a nombre del contribuyente deudor y con dicha información, el Departamento de Información Tributaria, genera y envía un fichero por entidad financiera, a través de la aplicación EDITRAN que al recibir la orden, deberá ejecutarla en un plazo máximo de 2 días y después deberá substituir con otro fichero que indicará que se ha dado cumplimiento, asignando un número único de registro.

Actualmente en México se han realizado importantes reformas en sentido de actualizar los sistemas de intercambio y manejo de la información financiera, tal es el caso de la reforma al artículo 28 en sus fracciones II, III y IV del Código Fiscal de la Federación y que entró en vigor el 5 de julio de 2014 conforme el párrafo segundo de la fracción III del artículo segundo transitorio del Decreto de Reformas al Código Fiscal de la Federación publicado el día 9 de diciembre de 2013, con el que los contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes causantes del Impuesto Sobre la Renta están obligados a llevar sus registros contables por medios electrónicos, no obstante esta reforma abrió la puerta a que la autoridad fiscal de conformidad con el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación se encuentre en aptitud de poder efectuar revisiones electrónicas como parte de sus facultades de comprobación.

La reforma sufrió constantes modificaciones a las misceláneas fiscales de entre ellas, el anexo 24 de la resolución de modificaciones a la miscelánea fiscal 2015, estableció el modo de expedición de los comprobantes fiscales a través de mecanismos digitales, lo que llevó a los contribuyentes a presumir que la autoridad fiscal realizaría revisiones contables haciendo uso del envío de la contabilidad y el registro de sus operaciones en sus comprobantes fiscales, lo que llevo a que se interpusieran miles de amparos en contra de la ley.

De acuerdo con **José Pérez Chávez** y **Raymundo Fol Olguin**, en principio no todas las personas físicas se encontraban obligadas a llevar su contabilidad electrónica, señalan que *“a partir de la expedición de la regla 2.8.1.4 se estableció que los contribuyentes, que no están obligados a llevar su contabilidad en esa forma son los que tributan en el régimen de incorporación fiscal y las personas físicas que obtengan ingresos por arrendamiento o por prestación de servicios profesionales, no obstante estos, tienen la obligación de registrar sus operaciones con la herramienta electrónica llamada mis cuentas, del Servicio de Administración Tributaria”*.⁵⁶

Lo que podemos observar con lo anterior es que el Servicio de Administración Tributaria se encuentra desarrollando sistemas de operación electrónica que mejoren la comunicación con el contribuyente y a la vez le permita vigilar de manera individual el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, lo que demuestra que nuestro país cuenta con tecnología suficiente para desarrollar sistemas que mejoren la comunicación gubernamental y el manejo de la información financiera, lo que permitiría en el futuro identificar de manera oportuna, la procedencia legal de fondos, evitar que el contribuyente oculte o dilapide sus bienes como es el caso de lo que se intenta alcanzar con el estudio de esta Tesis, e incluso prevenir la comisión de delitos fiscales ó actuar con prontitud en contra de ellos.

Con el Buzón Electrónico del Servicio de Administración Tributaria, la incertidumbre del contribuyente sobre el uso de su información financiera fue el motivo por el que el estudio de la constitucionalidad de la contabilidad electrónica y las revisiones electrónicas, obtuvo como resultado a los miles de amparos interpuestos en su contra, que la segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación primero resolviera mediante contradicción de tesis 277/2014 conceder la Suspensión Definitiva a los amparos promovidos en contra de la reforma y el seis

⁵⁶Pérez Chávez José y Fol Olguín Raymundo, CONTABILIDAD ELECTRÓNICA Y SU ENVÍO A TRAVES DE LA PAGINA DEL SAT, 2015, SEGUNDA EDICIÓN, Editorial Tax Editores Unidos, México, pág. 47 y 48.

de Julio de dos mil dieciséis, resolvió el amparo en revisión 1287/2015 concediendo el amparo y protección a la quejosa en contra del anexo 24 y el artículo 53-B, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, con lo que la quejosa no estará obligada al manejo de comprobantes fiscales con forme a la reforma y la autoridad fiscal no podrá practicar revisiones electrónicas a través del Buzón Tributario al quejoso, como sabemos, esta resolución viene a constituir un antecedente importante para que los Juzgados Auxiliares de Distrito resuelvan sobre el resto de los amparos promovidos.

La reforma en contabilidad electrónica es una muestra de que nuestro país cuenta con los medios técnicos y legales para establecer nuevas formas de comunicación financiera.

El Boletín Jurisdiccional que usa el Tribunal Federal de Justicia Administrativa para notificar algunos autos a las partes, el Buzón Tributario que sirve de comunicación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, así como el Sistema de Transferencia de Información entre Instituciones Financieras y el Sistema de Atención a Requerimientos de Autoridad son ejemplos de sistemas de transferencia de información electrónica, en donde solo el Sistema Interinstitucional de Transferencia de Información es el único medio de transferencia de Información Financiera y esta solo contempla a las Instituciones Financieras y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, por lo que es indispensable actualizar los sistema de intercambio de información dentro de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, que incluya a la CNBV, la Procuraduría Fiscal y el Servicio de Administración Tributaria.

La red de intercambio de información se limitaría a no interferir con las Normas de Intercambio de Información Financiera y solo se limitaría a ficheros electrónicos con solicitudes de atención.

Es indispensable actualizar el sistema de intercambio de información, ya que el actual es demasiado lento y en la mayoría de las ocasiones no se cumple con los términos que la ley establece, tal es la situación que la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2017, en su artículo 22 establece sanciones para las Instituciones financieras que no atiendan los requerimientos dentro de los términos establecidos en la ley, el artículo 22 del ordenamiento legal en cita expresa:

“Artículo 22. La Comisión Nacional Bancaria y de Valores sancionará a las entidades financieras por el incumplimiento de los plazos para la atención de los requerimientos de información, documentación, aseguramiento, desbloqueo de cuentas, transferencia o situación de fondos formulados por las autoridades competentes, con una multa administrativa del equivalente en moneda nacional de 1 hasta 15,000 veces el valor diario de la Unidad de Medida y Actualización, con base en los criterios que se establezcan para tal efecto, los cuales podrán considerar, entre otros, los días de atraso en la atención de los requerimientos, la gravedad de los delitos a los que, en su caso, se refieran los requerimientos que se hubieran incumplido, o la probable afectación de los intereses patrimoniales de los clientes o usuarios de los servicios financieros. Las infracciones a las disposiciones de carácter general en materia de prevención de operaciones con recursos de procedencia ilícita y, en su caso, financiamiento al terrorismo, cometidas por las entidades financieras, centros cambiarios, transmisores de dinero, sociedades financieras de objeto múltiple no reguladas y asesores en inversiones, serán sancionadas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores con multa del 10 por ciento al 100 por ciento del monto del reporte de la operación inusual que no se hubiera enviado, del 10 por ciento al 100 por ciento del monto del acto, operación o servicio que se realice con un cliente o usuario de la que se haya informado que se encuentra en la lista de personas bloqueadas conforme a las disposiciones señaladas anteriormente, o bien con multa equivalente en moneda nacional de 10 hasta 100,000 veces el valor diario de la Unidad de Medida y Actualización, en el caso de cualquier otro incumplimiento a las referidas disposiciones.”

Nuestro país debe principiar por establecer vías seguras de comunicación financiera y contable entre la misma administración pública, sin que esto afecte irreparablemente al particular y consolidando un sistema moderno y eficaz que simplifique y potencialice las atribuciones con que cuenta la Hacienda Pública.

4.3. PROCEDIMIENTO DE EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO.

El Buzón Tributario es un sistema de comunicación electrónico entre el contribuyente y el Servicio de Administración Tributaria, que le es asignado tanto a personas físicas como morales que se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, quienes estarán obligadas a consultarlo en un plazo máximo de 3 días posteriores a que reciban un aviso electrónico.

El Buzón Tributario tiene su fundamento en el artículo 17K del Código Fiscal del federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre de 2013 y entró en vigor el día 30 de Junio de 2014 para personas Morales y el 1 de enero de 2015 para personas físicas.

El buzón Tributario tiene como objeto:

1. Que la autoridad fiscal realice la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pudiera ser recurrido,
2. Un medio por el cual los contribuyentes podrán presentar promociones, solicitudes, avisos o darán cumplimiento a los requerimientos de la autoridad.

El Buzón Tributario constituye una importante herramienta que simplifica la comunicación con el contribuyente, es por ello que la implementación del Embargo Telemático de Cuentas Bancarias debe mantener un estrecho procedimiento que englobe los trámites administrativos entre autoridades que facilitan el embargo y la comunicación de la autoridad fiscal con el contribuyente.

Con el Buzón Tributario las notificaciones se realizan de manera segura y evitan las múltiples diligencias que realiza la autoridad para intentar notificar al contribuyente, ya que se realizan de acuerdo con un procedimiento especial que para ello establece la fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, el cual principia con el envío de un aviso electrónico al contribuyente para que revise el buzón tributario en un plazo máximo de tres días, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere un acuse de recibo electrónico que señale la fecha y la hora a partir de la cual el contribuyente consultó el archivo digital en su Buzón Tributario, en caso de que el contribuyente no abra el documento digital, la notificación se tendrá por hecha al cuarto día contado a partir del envío del aviso electrónico.

Las notificaciones electrónicas se realizan mediante una certificación electrónica que es un sello digital que debe cumplir con las características que establece los artículos 17-D y 38, fracción V del Código Fiscal de la Federación vigente.

El artículo 48, fracción IV del Ordenamiento Legal en estudio, establece que las solicitudes de información o resoluciones provenientes del Ejercicio de las Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal podrán ser notificadas mediante el Buzón Tributario, esto evitaría que el notificador entre en conflicto con el contribuyente cuando este último se opone a la notificación.

Recordemos que de conformidad con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el embargo en el Procedimiento Administrativo de Ejecución se origina cuando el contribuyente:

1. Haya desocupado el domicilio fiscal, sin haber presentado aviso de cambio.
2. Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de créditos fiscales ó

3. Tenga créditos fiscales que debieran ser garantizados y no lo estén ó que existiendo garantía, esta fuere insuficiente.

Los supuestos contemplados en el artículo 145 del Código en estudio constituyen una actitud evasiva por parte del contribuyente, quien evita hacer frente a sus obligaciones fiscales, no obstante el hecho de que la notificación de los créditos fiscales pueda realizarse mediante buzón tributario simplifica para la autoridad fiscal, la diligencia en la que el contribuyente puede oponerse o no atenderla.

De igual manera en la presente tesis se propone establecer un procedimiento similar a las revisiones electrónicas establecido en el artículo 53-B del CFF. El embargo telemático de cuentas bancarias en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, tendrá el siguiente procedimiento:

1. Se iniciaría tras haber transcurrido 20 días posteriores a que surta efectos la notificación de la resolución determinante de Crédito.
2. Deberá realizarse un aviso electrónico al contribuyente para que consulte su buzón tributario, a partir de ese momento el contribuyente contará con tres días para revisar su buzón tributario o la notificación se tendrá por realizada al cuarto día posterior a que se envió el aviso electrónico.

La notificación del inicio del PAE por buzón tributario solo podrá realizarse cuando el contribuyente:

1. No hubiere cubierto ni garantizado el crédito fiscal.
2. Hubiere desocupado su domicilio fiscal sin previo aviso.

3. Se hubiere opuesto a la notificación de los créditos fiscales.
4. Hubiere dificultado las facultades de comprobación fiscal.
5. Realice cualquier tipo de acto tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales ó exista el riesgo de que el contribuyente pueda dilapidar sus bienes u ocultarlos.

Las razones que motivan el embargo de cuentas en vía telemática deberán motivarse en un acta circunstanciada que deberá obrar en físico y que le será enviada al contribuyente digitalizada y con sello digital que cubra las formalidades que para ello establecen los artículos 17-D y 38, frac. V. a través de buzón tributario.

3. La notificación del PAE deberá contener:
 - a) Orden de ejecución digitalizada con sello digital.
 - b) Acta de Embargo digitalizada donde se señala que se embargaran los fondos bancarios que se encuentren a nombre del contribuyente.
 - c) Acta Circunstanciada digital en la que se explique al contribuyente las razones que motivaron el embargo de cuentas bancarias y los medios legales con que cuenta.

Todos los documentos antes mencionados deberán cumplir con las formalidades de los artículos 17-D y 38, fracciones I y V. del Código Fiscal de la Federación, mismas que son:

- a) Los documentos deben constar en documento impreso y digital.

- b) Deberán estar codificados a los destinatarios.
- c) Que los documentos contengan la firma electrónica avanzada del funcionario competente que los emite.
- d) Deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre el firmante y el servicio de administración tributaria que garantizará la integridad del documento.

El Embargo de cuentas deberá realizarse en un plazo máximo de 24 horas posteriores a la notificación del Procedimiento Administrativo de Ejecución con forme al procedimiento que se establece en la propuesta de reforma de este capítulo, el aseguramiento de los fondos no podrá realizarse bajo ninguna circunstancia antes de que el contribuyente sea notificado del PAE o que haya transcurrido cuatro días posteriores al envío del aviso electrónico, de forma contraria, el embargo deberá levantarse en un plazo máximo de 42 horas.

El procedimiento de embargo de cuentas a través del Buzón Tributario que se ha planteado constituye un procedimiento sumario que tiene por objeto que el contribuyente no evada sus obligaciones fiscales, combatir y prevenir el lavado de dinero, reducir los costos que genera para la el Servicio de Administración Tributaria realizar las diligencias necesarias para el cobro de créditos fiscales y no agravar la situación fiscal del contribuyente.

El embargo telemático de los fondos bancarios no genera gastos de ejecución para el contribuyente, una vez transcurridos 20 días posteriores a que se realizó el embargo telemático de cuentas bancarias, el crédito se vuelve firme y la autoridad procederá a solicitar la transferencia de los fondos con forme al procedimiento establecido en la propuesta de reforma y posteriormente envía un aviso electrónico para notificar al contribuyente la transferencia de los fondos por buzón tributario.

El uso del Buzón tributario en el embargo telemático de cuentas bancarias es muy importante ya que al no practicarse diligencia alguna, no se generan gastos de ejecución que incrementen la deuda que tiene el contribuyente con el fisco, lo que lleva a que si se realiza una inmovilización de los fondos bancarios hasta por el importe total del Crédito, cuando este adquiera firmeza hará más fácil su cobro.

El embargo telemático no interrumpe el término alguno, es por ello que se propone realizarse a los 20 días y no a los 30 días como actualmente establece la ley, ya que esto permite al contribuyente contar con 10 días para poder interponer un juicio contencioso administrativo, de manera contraria el contribuyente pierde la oportunidad de impugnar su crédito en la vía idónea y por ello es que recurre al amparo, una vía que no es la correcta, por otra parte la notificación deberá hacer saber al contribuyente que podrá garantizar el interés fiscal, para poder liberar sus fondos bancarios y conceder una disminución del 80% de las multas o en caso de no existir, reducir el 10% del Crédito actualizado si realiza el pago del Crédito en un plazo de 5 días posteriores a que haya surtido efectos la notificación del PAE.

CONCLUSIONES:

Después de haber efectuado un estudio profundo a través de este trabajo de titulación del Derecho Fiscal y su jurisprudencia en relación con este tema, he tenido a bien concluir:

PRIMERA.- La actividad Financiera del Estado se traduce en la actividad que procura la obtención de las riquezas materiales necesarias para el funcionamiento del estado.

SEGUNDA.- Las facultades y Atribuciones con que cuenta la Autoridad Fiscal están encaminadas a agilizar el proceso de recaudación, fiscalización y cobro de las contribuciones, procurando respetar los derechos de los contribuyentes.

TERCERA.- Las Facultades de Comprobación Fiscal son las facultades con las que cuenta la Autoridad Fiscal para revisar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

CUARTA.- El Aseguramiento de Cuentas Bancarias es una medida de apremio con que cuenta la autoridad fiscal durante el desarrollo de las facultades de comprobación fiscal.

QUINTA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución es un acto que tiene por objeto recaudar los ingresos tributarios que con forme a la ley los particulares debieron haber enterado.

SEXTA.- El Embargo Precautorio surge a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando existe un Crédito Fiscal Determinado y consiste únicamente en la inmovilización de los depósitos bancarios, mientras que

el Embargo Definitivo es una acción de cobro forzoso, cuando existe un crédito fiscal firme y exigible.

SÉPTIMA.- El medio de impugnación de los Créditos fiscales que es adecuado para el embargo de cuentas bancarias es el Juicio Contencioso Administrativo, mientras que para el Aseguramiento de Cuentas Bancarias al no existir un crédito fiscal determinado, el medio de defensa adecuado es el Amparo Indirecto.

El Amparo Indirecto en el Embargo de Cuentas Bancarias no es procedente porque no se agota el principio de definitividad.

El Recurso de Revocación, en la práctica es ineficaz para combatir los actos de las autoridades fiscales.

OCTAVA.- Que el amparo contra Leyes en vía Heteroaplicativa es un medio viable para impugnar la inconstitucionalidad de la ley que regula el embargo; es preciso que antes de elegir un medio de impugnación ya sea del Crédito fiscal o del acto de molestia, se realice un estudio profundo de la situación concreta del contribuyente afectado.

NOVENA.- La Suspensión del Acto de molestia requiere de un estudio ponderado de la apariencia del buen derecho para resolver sobre su concesión.

DÉCIMA.- Se llega a la conclusión de que el Embargo de depósitos bancarios no constituye una práctica nociva para el contribuyente, puesto que existe un procedimiento riguroso para la Autoridad fiscal, de llevar a cabo el ejercicio de sus funciones con estricto apego a la ley fiscal y la propia constitución en beneficio colectivo y cuyo fin es hacer efectivo el cobro de los créditos fiscales, que constituyen ingresos necesarios para cubrir el gasto público.

DECÍMA PRIMERA.- El derecho que tiene el contribuyente de señalar bienes embargables conforme al artículo 155 del Código Fiscal de la Federación no debe sujetarse a un orden de prelación distinto al que establece la fracción III del artículo 145 del mismo ordenamiento Jurídico, puesto que esta diferencia hace a este derecho inoperable en la práctica y por tanto debe reformarse.

DECÍMA SEGUNDA.- El Orden de prelación de Embargo contenido en la fracción III del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación debe procurar facilitar el cobro de los créditos Fiscales, ya que todo avalúo de bienes, conservación de la cosa a cargo del depositario, así como su remate y adjudicación por medios electrónicos, entorpecen y retardan su cobro, por lo que debe reformarse para dar prioridad aquellos que faciliten con prontitud el cobro de los créditos fiscales.

DECIMA TERCERA.- Propongo que los artículos 145, 156 y 156 BIS del Código Fiscal de la Federación, deben reformarse para dar lugar a una nueva facultad de la autoridad fiscal para poder realizar un embargo de fondos bancarios cuando exista el riesgo de que el contribuyente pueda evadir sus obligaciones fiscales, huyendo del país, ocultando o dilapidando sus bienes, por lo que es necesario establecer un nuevo procedimiento de embargo de tipo telemático que se realice de manera más pronta y con estricto apego a los derechos fundamentales y a las leyes que regulan la información financiera.

DECÍMA CUARTA.- Considero que reformar el embargo de cuentas bancarias tendrá por efecto disminuir los costos y el tiempo con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria para hacer efectivo el Cobro de los Créditos fiscales determinados, evitara agravar la situación fiscal del contribuyente y promoverá una nueva cultura de tributación en nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA

1. BURGOA O., Ignacio, *El Juicio de Amparo*, Cuadragésima Tercera Edición, Editorial Porrúa, México, 2012.
- 2.- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Amparo en Materia Fiscal*, Segunda Edición, Editorial Oxford, México, 2009.
- 3- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Sexta Edición, Oxford, México, 2007.
- 4.- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Décimo Octava Edición, Segunda Reimpresión, Porrúa, México, 1999.
- 5.- DE PINA VARA, Rafael y Castillo Larrañaga, José, *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, Porrúa, México, 1979.
- 6.-FRAGA GABINO, Manuel, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, Cuadragésima Octava Edición, México, 2012.
- 7.- IBARRÍA GONZALES, José María, *El abc del Ejecutor Fiscal Local*, Indetec, México, 1997.
- 8.- LÓPEZ CRUZ, Fernando, *Dictamen Fiscal*, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, decimo sexta edición, México 2007.
- 9.-MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, Segunda Edición, McGraw- Hill, México, 2000
- 10.- MARGAIN MANATOU, Emilio, *Las Facultades de Comprobación Fiscal*, Segunda Edición, Porrúa, México, 2001.
- 11.- MARGAIN MANATOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1994.
12. MÉNDEZ GALEANA, Jorge, *Introducción al Derecho Financiero*, Editorial Trillas, México, 2003.
- 13.- NAVA ESCUDERO, Oscar y Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho Presupuestario*, Porrúa, México, 2006.
- 14.- NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Procesal Administrativo*, Fondo de Cultura Económica, Tercera Edición, México, 2007.

- 15.- PÉREZ CHÁVEZ, José y Fol Olguín, Raymundo, *Contabilidad Electrónica y su Envío a Través de la Pagina del SAT*, Segunda Edición, Tax Editores Unidos, México, 2015.
- 16.- PEREZ de Acha, Luis Manuel y Tron Zuccher, Denise Marie, *Protección Constitucional en las Visitas Domiciliarias*, primera edición, Dofiscal, México, 2010.
- 17.- PONCE Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Banca y Comercio, México, 2005.
- 18.- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y rojas Yáñez, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Segunda Edición, Trillas, México, 1994.
- 19.- RAMÍREZ CHAVERO, Iván, *El Juicio Contencioso Administrativo*, Tercera Edición, Sista, México, 2014.
- 20.- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, Oxford, México, 1999.
- 21.- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 2003.
- 22.- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2011.
- 23.- ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, Porrúa, México, 2005.

LEGISLACIÓN.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2016.
2. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2016, Themis, México, 2016.
3. Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF, México 2016.
4. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2016.
5. Ley del Servicio de Administración Tributaria, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2016.
6. Reglamento del Servicio de Administración Tributaria, Themis, México, 2016.
7. Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2016.
8. Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2016.
9. Ley de Instituciones de Crédito, Themis, México 2016.

TESIS Y JURISPRUDENCIA.

1. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, noviembre de 1999, página 22, Jurisprudencia, Tesis P./J. 109/99, número de registro 192849, Novena Época, “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”
2. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo II, septiembre de 1995, página: 27, Jurisprudencia, Tesis: P./J. 17/95, número de registro 200320, Novena Época, “EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE VIOLA EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCION”
3. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXI, febrero de 2010, página 116, Tesis Aislada, Tesis 1A. XXII/2010, número de registro 165267, Novena Época, “EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. ES UNA INSTITUCIÓN DIFERENTE DEL ASEGURAMIENTO DE BIENES (INTERPRETACIÓN DEL MODIFICADO ARTÍCULO 145 Y DEL VIGENTE ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)”.
4. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, febrero de 2007, página 1680, Tesis Aislada, tesis I.12O.A.52 A, número de registro 173350, Novena Época, “CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL SEIS), EXIGE MAYORES REQUISITOS PARA LA

SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS IMPUGNADOS, QUE LA LEY DE AMPARO”

5. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo II, página 1377, Jurisprudencia, Tesis 2A./J. 18/2015 (10A.), número de registro 2008718, Décima Época, “INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS. CONTRA EL ACTO QUE LA DECRETA NO PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO”.
6. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo II, página 1768, Tesis Aislada, Tesis ii.3o.a.109 a (10a.), número de registro 2005965, Décima Época, “EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS DECRETADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. SUS CARACTERÍSTICAS PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL AMPARO EN SU CONTRA”.
7. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXII, Noviembre de 2010, página 104, Jurisprudencia, Tesis 2a./j. 133/2010, número de registro 163474, Novena Época, “EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS DECRETADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. AUNQUE SE TRATE DE UN ACTO FUERA DE JUICIO CONSTITUYE UN ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN, POR LO QUE EN SU CONTRA PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 114 DE LA LEY DE AMPARO”.
8. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo 3, libro XXIV, septiembre de 2013, página 2580, Tesis Aislada, Tesis XIII.P.A.3 A (10A.), número de registro 2004475, Décima Época, “EMBARGO DE

CUENTAS BANCARIAS DECRETADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. EL HECHO DE QUE SEA UN ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN NO CONSTITUYE UNA EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD, PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 2 DE ABRIL DE 2013)”.

9. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XV, diciembre de 2012, tomo 2, página 1488, Tesis Aislada, Tesis I.4O.A.6 K (10A.), número de registro 2002356, Décima Época, “PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD. SU ACTUALIZACIÓN COMO CAUSAL DE IMPROCEDENCIA EN EL JUICIO DE AMPARO NO DESCONOCE LA NUEVA NORMATIVIDAD QUE EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS RIGE EN EL ESTADO MEXICANO”.

10. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, marzo de 2007, página 299, Jurisprudencia, Tesis 2A./J. 26/2007, número de registro 173061, Novena Época, “CUENTAS BANCARIAS. LA SUSPENSIÓN CONTRA SU EMBARGO PRECAUTORIO SURTE EFECTOS SIN GARANTÍA ALGUNA”.

11. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, diciembre de 2003, página 98, Jurisprudencia, Tesis 2A./J. 111/2003, número de registro: 182529, Novena Época, “SUSPENSIÓN DEFINITIVA. CUANDO EL QUEJOSO ÚNICAMENTE SOLICITE LA MEDIDA CAUTELAR SOBRE LAS CONSECUENCIAS DE LOS ACTOS RECLAMADOS, EL JUEZ DE DISTRITO SOLAMENTE DEBE CONCEDER O NEGAR DICHA MEDIDA RESPECTO DE AQUÉLLAS”.

12. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, octubre de 2007, página 3328, Tesis Aislada, tesis I.13O.A.140 A, número de registro 171016, Novena Época, “SUSPENSIÓN CONTRA EL COBRO DE CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS. EN ATENCIÓN AL PRINCIPIO DE LA APARIENCIA DEL BUEN DERECHO, PARA SU OTORGAMIENTO ES INNECESARIA LA EXHIBICIÓN DE LA GARANTÍA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 135 DE LA LEY DE AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA DECLARADA INCONSTITUCIONAL POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN”.

CIBERGRAFÍA.

1. <http://cronica.diputados.gob.mx/DDebates/62/1er/2P/Ord/mar/00L62A1P216-II.html>

Fecha de consulta 4 de noviembre de 2016.

2. http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/derechos_contribuyentes/Documents/Carta_Contr_Aud_072014.pdf

Fecha de consulta 19 de octubre de 2016.

3. http://sat.gob.mx/que_sat/Paginas/antecedentes.aspx

Fecha de consulta 10 de noviembre de 2016.

4. http://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2017/paquete/ingresos/LIF_2017.pdf

Fecha de consulta 28 de noviembre de 2016.

5. <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/sala-de-prensa/comunicacion-social/audios/2016>

Fecha de consulta 18 de septiembre de 2016.

DICCIONARIOS.

1. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, Tercera Edición, Oxford, México, 2008.
2. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Décimo Sexta Edición, Heliasta, Buenos Aires, 2003
3. INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas, 2016, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo D-H, Coedición Porrúa UNAM, México.