



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ACATLAN
DIVISION DE CIENCIAS JURIDICAS

EL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL
EN RELACION CON LAS GARANTIAS DE
AUDIENCIA, FUNDAMENTACION Y MOTIVACION

M-0057825

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA :

JESUS TOVAR ROMERO

1987

7704500-7





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Con todo mi cariño y profundo agradecimiento,
a mis padres,

Señor Felipe Tovar Romero y

Señora Candelaria Romero de Tovar.

A mi esposa,

Irma, compañera y amiga.

A mi hija,

Marisol.

A mis hermanos,
María del Carmen, Gloria, Ignacio y
Luis

A mis seres queridos,
Luisa Romero Osorio⁺ y
Susana.

A mi Escuela y Maestros.
A mis familiares, amigos y compañeros.

Al Licenciado Luis Eduardo Ramírez Ruiz,
maestro y amigo.

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	i
CAPITULO PRIMERO - LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA	
A. <u>La Relación Jurídico-Tributaria y la Obligación Fiscal</u>	3
A.1 El Hecho Imponible y el Hecho Generador	5
A.2 Nacimiento de la Obligación Fiscal	5
A.3 Similitudes y Diferencias de la Obligación Fiscal y la Obligación de Derecho Privado	7
B. <u>Sujetos de la Relación Jurídico-Tributaria</u>	9
B.1. El Sujeto Activo	9
B.2 El Sujeto Pasivo	12
B.2.1 Capacidad Jurídica del Sujeto Pasivo en la Relación Jurídico-Tributaria	14
B.2.2 Criterios de Atribución y Vinculación Respecto del Sujeto Pasivo en la Relación Jurídico-Tributaria	15
B.2.3 Diversas Formas de los Sujetos Pasivos en la Relación Jurídico-Tributaria	18
C. <u>Determinación de la Obligación Tributaria</u>	24
C.1 Preferencia del Crédito Fiscal Respecto de Otros Créditos	26
C.2 Teorías del Efecto del Acto de Determinación	28
C.3 Tipos de Determinación de la Obligación Fiscal	29

A-0057725

CAPITULO SEGUNDO - EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION
TRIBUTARIA

A.	<u>El pago</u>	34
A.1	Naturaleza del Pago en Materia Fiscal	35
B.	<u>Sujetos del Pago de la Obligación Tributaria</u>	37
C.	<u>Objeto del Pago de la Obligación Tributaria</u>	41
D.	<u>Tipos de Pago de la Obligación Tributaria</u>	44
E.	<u>Plazo para el Pago de la Obligación Tributaria</u>	49

CAPITULO TERCERO - EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION
TRIBUTARIA

A.	<u>Incumplimiento del Acto Administrativo en General</u>	51
A.1	El Procedimiento Administrativo de Ejecución (Incumplimiento y Exigibilidad de la Obligación Tributaria)	52
A.2	Constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución	
B.	<u>Naturaleza del Procedimiento Administrativo de Ejecución</u>	58
C.	<u>Actos Administrativos del Procedimiento Administrativo de Ejecución</u>	60
C.1	Actos de Iniciación	60
C.2	Actos de Desarrollo del Procedimiento	63

	Página	
C.3	Actos de Coerción	63
C.4	Actos de Conclusión del Procedimiento	70
D.	<u>Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución</u>	74
D.1	Presupuestos de la Suspensión del Procedimiento Ejecutivo	74
D.2	Procedimiento de Suspensión	75
D.3	Efectos de la Suspensión	76
D.4	Recurso Contra la Negativa o Violación de la Suspensión y Cesación de la Misma	77
CAPITULO CUARTO - EL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL EN RELACION CON LAS GARANTIAS DE AUDIENCIA, FUNDAMENTACION DEL ARTICULO 14 CONSTITUCIO- NAL Y DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL		
A.	<u>El Embargo Precautorio en Materia Fiscal</u>	78
A.1	El Embargo Precautorio como Medida Cautelar	78
A.2	El Embargo Precautorio en Materia Fiscal	80
B.	<u>El Embargo Precautorio en Materia Fiscal, en Relación con la Garantía de Audiencia</u>	84
B.1	La Garantía de Audiencia	84
B.2	Titularidad de la Garantía de Audiencia	86
B.3	Excepciones a la Garantía de Audiencia	88
B.4	El Embargo Precautorio en Relación con la Garantía de Audiencia del Artículo 14 Constitucional	92

	Página
C. <u>El Embargo Precautorio en Materia Fiscal en Relación con la Garantía de Fundamentación y Motivación</u>	96
C.1 La Garantía de Fundamentación y Motivación	96
C.2 Titularidad de las Garantías Consignadas en el Artículo 16 Constitucional	99
C.3 El Embargo Precautorio en Relación con la Garantía de Fundamentación y Motivación del Artículo 16 Constitucional	101
CONCLUSIONES	104
BIBLIOGRAFIA	106

I N T R O D U C C I O N

De acuerdo con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, una de las obligaciones de los mexicanos lo es "Contribuir a los gastos públicos de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Correlativamente, la Federación y los Estados tienen facultades para imponer, mediante las leyes que expidan los respectivos poderes legislativos, las contribuciones destinadas a atender las necesidades de la colectividad.

El ejercicio de la potestad impositiva que se hace a través del Congreso Federal y las Legislaturas Locales, da origen a un voluminoso cuerpo de normas tributarias cuya aplicación, como la de todos los ordenamientos jurídicos, puede hacerse coactivamente.

Para asegurar el acatamiento a las disposiciones fiscales, la Administración Pública, que es a quien corresponde aplicarlas, está dotada de una potestad sancionadora que debe ejercer dentro del marco del orden jurídico y, en tal virtud, el ejercicio de esa potestad plantea numerosas cuestiones que no han sido definitivamente resueltas en el campo de la doctrina y la jurisprudencia. Tal es el caso del embargo precautorio contenido en el articulado del Código Fiscal Federal, por el deterioro que sufre el contribuyente en su patrimonio al practicársele éste, ya que en la forma en que se describe el embargo precautorio en el orde-

namiento antes citado, surgen una serie de dudas sobre su interpretación, a lo que queremos dar una solución acorde a nuestra Carta Magna.

CAPITULO PRIMERO

LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIAA. La relación jurídico-tributaria y la obligación fiscal.

Principiaremos definiendo brevemente, la potestad tributaria del estado como aquella actividad que desarrolla el Estado por medio de sus órganos legislativos ex profeso y con sus limitaciones establecidas en nuestra Carta Magna, en la que se establecen de manera general, impersonal y obligatoria las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Generalmente, la relación jurídico-tributaria suele confundirse con la obligación tributaria, siendo en realidad dos conceptos distintos, ya que puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria del pago. Por ejemplo, "al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria".(1) Este sería el caso de los particulares que clausuran su negocio al cabo de cinco o

(1) Margáin Manautou, Emilio - INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Potosina, Segunda Edición, San Luis Potosí, México, 1969, Pág. 267.

seis años de haber operado con pérdidas en cada ejercicio fiscal y, por consiguiente, sin haber coincidido nunca en la situación prevista por la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación de tributar, en virtud de que jamás tuvieron utilidad gravable.

En base a lo anterior, podemos definir a la relación jurídico-tributaria "como el vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria"(2), y a la obligación tributaria como la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el presupuesto previsto en la norma tributaria.

Por su parte, el Licenciado Emilio Margain Manautou define lo que entiende por relación tributaria y por obligación tributaria, "entendiendo por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y que se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria, y por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación".(3)

(2) Delgado Gutiérrez, Luis Humberto - PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial PAC, S. A., Primera Edición, México, 1985, Pág. 85.

(3) Margain Manautou, Emilio - Op. cit., Pág. 288.

A.1 Hecho Imponible y Hecho Generador

De la obligación fiscal son elementos esenciales para su razón de ser, el hecho imponible y el hecho generador que algunas veces se confunden, y los que a continuación definiremos. El hecho imponible es la hipótesis o supuesto normativo que sólo tiene existencia ideal en la legislación tributaria, a diferencia del hecho generador que es aquella actividad realizada por el sujeto pasivo por medio del cual coincide con el supuesto normativo o hecho imponible, actividad por la cual se generan obligaciones tanto para el sujeto pasivo como derechos para el sujeto activo.

Esto es, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal, y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real, y que actualiza esa hipótesis normativa. Por lo tanto, "la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley".

(4)

A.2 Nacimiento de la Obligación Fiscal

Nuestro Código Fiscal Federal, en su artículo sexto, sólo

(4) Rodríguez Lobato, Raul - DERECHO FISCAL, Editorial Maria Harper Row Latinoamericana, Primera Edición, México, 1983, Pág. 111

define la obligación fiscal sustantiva, que a la letra dice que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".(5)

Del anterior precepto desprendemos que, en materia fiscal, el momento del nacimiento de la obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por si mismo requiere de un plazo para que sea exigible. Por su parte, el Licenciado Raul Rodríguez Lobato hace una clasificación de las diversas formas en que nace la obligación fiscal: tratándose de impuestos, "la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular"; en cuanto a derechos, "la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular"; y en la contribución especial, "la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien en el momento en que presta el servicio público de interés general, del cual algún particular obtiene ventaja".(6)

(5) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y REGLAMENTO, COMENTADO, Editorial PAC, S. A., Segunda Edición, México, 1987, Pág. 9.

(6) Rodríguez Lobato, Raul - Op. cit., Pág. 111.

A.3 Similitudes y Diferencias de la Obligación Fiscal y la Obligación del Derecho Privado

Para efecto de precisar cuándo estamos frente a una obligación de derecho privado y cuándo estamos frente a una obligación de derecho fiscal, es menester aclarar sus semejanzas y diferencias.

Como semejanzas encontramos que en ambas obligaciones existen acreedor deudor y objeto.

Como diferencias tenemos que:

a) La obligación fiscal es de derecho público, esto es, se regula conforme a normas de esta rama del derecho; la obligación de derecho privado se regula conforme a normas de este mismo derecho, pero excepcionalmente se ve supeditada para su cumplimiento a ramas o normas de derecho público; por ejemplo, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del derecho civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto.

b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley, en cambio la obligación de derecho privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios,

el enriquecimiento ilegítimo, el acto unilateral y el riesgo profesional.

c) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación de derecho privado el acreedor puede ser el estado o un particular.

d) La obligación fiscal, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo, y excepcionalmente en especie; la obligación de dar del derecho privado puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

e) La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del derecho privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato, o bien, solo al deudor, como en el acto jurídico unilateral, o de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.

f) La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos, ya sea como representante o como mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del derecho privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla con la obligación.

B. Sujetos de la Relación Jurídico-Tributaria

Los sujetos de la relación jurídico-tributaria son elementos tan necesarios, que la obligación en si misma como deber no podría explicarse mencionando sólo al deudor o sujeto pasivo.

Por ende, podemos afirmar que toda relación obligatoria supone un doble sujeto, el activo que es a quien corresponde el crédito, y el pasivo a quien corresponde realizar la prestación. Desde luego, tanto uno como el otro deben ser determinados, ya que sólo entre personas ciertas puede darse el vínculo obligatorio.

B.1 Sujeto Activo

En cuanto al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, el artículo 31 en su fracción IV establece que, "son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"(7). Por ende, pueden ser sujetos activos la Federación, los Estados y Municipios, pero excepcionalmente pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal algunos organismos

(7) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS - Editorial Porrúa, 74ava Edición, México, 1983, Pág. 31.

fiscales autónomos, como por ejemplo, el Instituto Mexicano del Seguro Social, INFONAVIT, etc.

Por lo que respecta a la identificación del sujeto activo, algunos autores consideran que, "el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, ya sea Federación, Estado o Municipio, y el Distrito Federal y que, además, puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como son los organismos fiscales autónomos".

(8)

Esto último ocurre puesto que dichos organismos fiscales autónomos, conforme a la ley, tienen la facultad de determinar sus contribuciones y dar las bases para su liquidación, y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, por si mismos o a través de las Oficinas Federales de Hacienda.

De los tres sujetos de la relación jurídico-tributaria previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, esto es, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recauden, sino que pueden dárselas a si mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio, los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea encomendada

(8) Delgado Gutiérrez, Luis Humberto - Op. cit., Pág. 106.

a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115 de nuestra Constitución.

Es pertinente aclarar que el sujeto activo de la relación tributaria también tiene obligaciones derivadas de dicha relación, las cuales son de dos tipos, principales y secundarias.

a) Las principales consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria, ya que "no es derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio" (9). Es decir, establecido un impuesto por ley, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado, ya que si el Estado deja de cobrar un impuesto, está concediendo una exención de hecho que colocaría al interesado en una situación de privilegio frente a los demás.

b) Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones secundarias son de dos tipos:

(9) Flores Zavala, Ernesto - ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS, Editorial Porrúa, 24ava Edición, México, 1982, Pág. 55.

1) Obligaciones de hacer, como por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar bases para su liquidación, practicar visitas domiciliarias, etc.

2) Obligaciones de no hacer, como abstenerse de ciertos trámites cuando se comprueba el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etc.

B.2 Sujeto Pasivo

Respecto de la identificación del sujeto pasivo, Mario Pugliese lo identifica diciendo que "el sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario, es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otra persona".(10)

Nosotros pensamos que el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer la prestación en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal, entendiendo por obligación fiscal sustantiva aquella cuyo

(10) Pugliese, Mario - INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1976, Pág. 180.

objeto exclusivamente es un dar (cantidad de dinero que se entrega al Estado), y por obligación fiscal formal aquella cuyo objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones o avisos), un no hacer (no introducir mercancía extranjera por sitios no autorizados), o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales). Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

En la relación jurídico-tributaria encontramos que el sujeto pasivo de la obligación fiscal no siempre es la persona a quien la ley señala como tal y que es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte entonces en el sujeto pagador del tributo. Al respecto, Raul Rodríguez Lobato comenta que "el caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser el contribuyente de derecho, y el segundo el contribuyente de hecho".(11).

(11) Rodríguez Lobato, Raul - Op. cit., Pág. 139.

Antes de definir los diferentes tipos de sujetos pasivos, así como algunas características de los mismos, es menester hablar de la capacidad del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

B.2.1 Capacidad Jurídica del Sujeto Pasivo de la Relación Jurídico-Tributaria

La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del derecho privado en esta rama del derecho. Por ejemplo, en el derecho privado, los actos que realice sólo son válidos si posee, además de la capacidad de goce que tienen todas las personas, la capacidad de ejercicio (el ser sujeto de derechos y obligaciones), y si se carece de ésta, se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente eficaces, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos. En cambio, en el derecho tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, esto es, si un incapaz para el derecho privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, ésta nacerá válidamente y, consecuentemente, deberá ser cumplida.

En todo caso, la única limitación que podemos encontrar en

materia de incapaces es que no se puede enderezar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución hasta en tanto no tenga un representante legal. De igual manera, el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante autoridad administrativa o jurisdiccional, a no ser por conducto de su representante legítimo. Por tanto, para el derecho tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales, ya que de acuerdo con Jarach, "la capacidad de ser contribuyentes consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables".(12)

B.2.2 Criterios de Atribución y Vinculación respecto del sujeto Pasivo de la Relación Jurídico Tributaria

Antes de definir al sujeto pasivo en sus diferentes formas, consideramos pertinente hacer mención a los criterios de atribución y a los criterios de vinculación, ya que éstos son la base para delimitar al sujeto pasivo.

Siendo los criterios de atribución aquellas consideraciones que se toman en cuenta para atribuirle a una persona la obligación de realizar una conducta determinada (dar, hacer, no hacer y tolerar) en favor del sujeto activo (estado como

(12) Rodríguez Lobato, Raul - Op. cit., Pág. 139.

sujeto activo de la relación jurídico-tributaria).

Los criterios de vinculación son los criterios que vamos a llevar a cabo para que el sujeto pasivo se ligue con la obligación jurídico-tributaria y los podemos establecer por:

a) Criterio de nacionalidad. Lo delimita el artículo primero del Código Fiscal de la Federación. (Artículo Primero.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. También se adhiere a tal criterio el artículo 31 constitucional, fracción IV, ya antes mencionado).

b) Criterio de domicilio y residencia. La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo primero, considera sujetos de este impuesto a:

"I. "Las personas residentes en México respecto de todos sus ingresos cualesquiera que sea la ubicación de la fuente de la riqueza de donde procedan.

II. Las personas residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

III. Las personas residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de la fuente de riqueza situados

en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento."(13)

c) Criterio de la situación el objeto material del hecho imponible. La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo primero grava la enajenación de bienes y la prestación de servicios independientemente de que se realicen en el territorio nacional.

d) Criterio de la fuente de riqueza. La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo primero establece que, "considera sujetos de dicho impuesto a los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situados en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dichos establecimientos".(14)

Como anteriormente comentamos, el sujeto pasivo que realiza el hecho generador no es necesariamente el sujeto pagador, luego entonces, el contribuyente de derecho puede ser deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera, esto es, la calidad de sujeto pasivo

(13) LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1984.

(14) *Ibidem.*

puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya substituído al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un bien mueble o inmueble que se encuentre afecto al pago de un crédito fiscal.

B.2.3 Diversas Formas de los Sujetos Pasivos de la Relación Jurídico-Tributaria.

Con base en lo anterior podemos hacer una clasificación de las diferentes formas de sujetos pasivos o responsables tributarios:

a) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa, que es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente.

b) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena), con responsabilidad directa que "es el caso de las personas que, conforme a la ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien

tiene esa facultad, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total".(15) En algunas legislaciones el ejemplo ha sido el jefe de familia respecto a los bienes de los integrantes de la misma, o también el albacea respecto de los bienes de los herederos como representante de la sucesión.

c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente solidaria es el caso de los copropietarios y coherederos, ya que de cada uno puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde.

d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad substituta, es el caso de los substitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho de repetir con el deudor directo.

e) Sujetos por deuda ajena con responsabilidad solidaria, es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual tiene como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo, el notario que no verifica que se satisfaga el tributo causado por el acto que ante él se otorga.

(15) Rodríguez Lobato, Raul - Op. cit., Pág. 137.

f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva "es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva".

(16) Por ejemplo, la adquisición de un bien inmueble con adeudos pendientes al fisco estatal, municipal o federal.

Nuestro Código Fiscal de la Federación delimita al sujeto pasivo por adeudo ajeno, denominándolo responsable solidario, en su artículo 26 que a la letra dice que "Son responsables solidarios los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores o síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.

(16) Rodríguez Lobato, Raul - Op. cit., Pág. 138.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación garantice el interés fiscal por las contribuciones mencionadas en los términos del artículo 11 de este Código.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les asigne, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos.

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado

un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirientes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas.(17)"

(17) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Págs. 39 y 40.

C. Determinación de la Obligación Tributaria

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación o verificación de la obligación del hecho imponible o existencia del hecho generador y la cuantificación de la deuda en cantidad líquida. Esto es, para nosotros, "la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alicuota ordenada por la ley".(18)

Emilio Margain señala dos reglas que deben tenerse en cuenta cuando se habla de determinación de la obligación tributaria:

a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, ésta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley, "la determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley, pero en su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación".(19)

(18) De la Garza, Sergio Francisco - DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Editorial Porrúa, 12ava Edición, México, 1983, Pág. 533.

(19) Rodríguez Lobato, Raul - Op. cit., Pág. 113.

(b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Partiendo de que lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.

El artículo 18 del Código Fiscal de la Federación anterior establecía que, "El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida..." El Código Fiscal vigente en su artículo cuarto nos dice a la letra que "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice."(20)

De lo anterior podemos deducir que toda obligación fiscal

(20) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Pág. 23.

determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación fiscal, ya que el anterior precepto no considera a todas las obligaciones fiscales determinadas en cantidad líquida, sino que restringe el concepto a las relativas a contribuciones y sus accesorios, esto es, a obligaciones tributarias, pero lo adiciona expresamente a las cantidades que deriven de responsabilidades a favor del Estado, tanto de contribuyentes como de particulares, y de aquéllas que el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena (esto es, en relaciones no de subordinación sino de coordinación con los particulares).

C.1 Preferencia del Crédito Fiscal Respecto de Otros Créditos

Dado el caso que existiesen diversos créditos respecto de un bien mueble o inmueble, el crédito fiscal tiene carácter preferencial, ya que su justificación es por el fin que persigue de hacer obligatorio el pago de la obligación sustantiva para obtener ingresos para sufragar los gastos públicos, resultando de esto su preferencia respecto de otros créditos, con algunas excepciones que el propio Código Fiscal de la Federación determina en su artículo 149, que a la letra dice que "El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de los adeudos garantizados

con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Para que sea aplicable la excepción a que se refiere el párrafo anterior, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda y, respecto de los adeudos por alimentos que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución."(21)

(21) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Pág. 170.

C.2 Teorías del Efecto del Acto de Determinación

Por lo que respecta al acto de determinación de la obligación tributaria, existen diversas teorías sobre los efectos de dicho acto determinatorio, mismas que enunciamos a continuación:

a) Teoría del efecto declarativo. Su principal expositor es A. D. Giannini, quien dice que la obligación tributaria "como natural consecuencia de ser una obligación ex-lege, nace en el preciso momento en que concurren los dos factores, la norma legal por una parte, y la realización del presupuesto por otra parte, aún cuando ello no excluya que el legislador pueda adoptar una regla diversa, cual es la de aplazar el nacimiento de la obligación al momento en que es determinada posteriormente por la autoridad administrativa, cuya determinación tiene un efecto meramente declarativo".(22)

b) Teoría del efecto constitutivo. Para los sostenedores de esta tesis, es un acto que viene a constituir la obligación tributaria y si su realización no se produce, no ocurrirá el nacimiento de la obligación tributaria. Se señala que todas aquellas actividades antes del acto de la determinación constituyen relaciones pretributarias encaminadas al acto administrativo de la determinación, pero el acto de la deter-

(22) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 534.

minación debe llevarse a cabo por la autoridad y no por los particulares.

c) Teoría del efecto constitutivo y declarativo, que es a la que se adhiere nuestra legislación tributaria y que consiste en que el acto de determinación va a ser declarativo, en cuanto que va a declarar la preexistencia de una obligación, y constitutivo del crédito fiscal, ya que al hablar de crédito fiscal presuponemos la existencia de una obligación fiscal; sin embargo, el hecho de que nazca una obligación fiscal no supone la existencia de un crédito fiscal.

C.3 Tipos de Determinación de la Obligación Fiscal

En nuestro derecho, así como en la mayor parte de los sistemas jurídicos tributarios extranjeros, pueden señalarse varias clases de determinación o liquidación, según dos criterios: Uno, según el sujeto que la realice, y otro, según la base conforme a la cual se efectúe.

a) Determinación según el sujeto que la realice. La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determine la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa; esta clase de determinación por el sujeto pasivo se denomina auto-

determinación, determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por si solo, sin tal colaboración denominada generalmente determinación de oficio.

b) Otra clasificación es la realizada según la base con la cual se realice, que puede ser de dos tipos, con base cierta o con base presunta o estimativa.

1) La determinación con base cierta es la que se realiza, por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica.

2) La determinación con base presunta o estimativa procede cuando se encuentran irregularidades en el pago de la obligación tributaria, que hacen necesario determinar las contribuciones sobre base presunta o presuntiva. Al respecto, el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación prevé que esta procede cuando:

"Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor

de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, cuando:

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

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

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

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

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

V. Tengan la obligación de utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les haya proporcionado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y no lo hagan o las destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron proporcionadas.

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

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar."(23)

(23) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., págs. 79 y 80.

Ahora bien, por lo que respecta a la determinación estimada o estimativa, de la Garza nos dice que "ésta resuta, cuando la administración financiera, ante la imposibilidad de determinar una base cierta y no habiendo base presunta establecida por la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obra en su poder y los medios de investigación económica llegue al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica"(24), esto es, para poder determinar el crédito fiscal.

Por último, por lo que respecta a la determinación con base presunta, ésta existe cuando la administración tributaria generalmente, o el sujeto pasivo principal (como es el caso de los contribuyentes menores del Impuesto Sobre la Renta sobre actividades empresariales), determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas en la ley.

(24) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 538.

CAPITULO SEGUNDO

EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIAA. El Pago

La obligación en general se satisface cumpliéndola y, por lo mismo, si el objeto de la obligación consiste en dar una cosa, se pagará dando la cosa; si el objeto es una prestación de hacer, se paga realizando dicha conducta, y por último, si el objeto es de no hacer, se cumple absteniéndose en la forma prescrita.

El Código Civil para el Distrito Federal, en su artículo 2062 define que el "Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, en tratándose de las obligaciones de dar y la prestación del servicio que se hubiere prometido, para las obligaciones de hacer".(25)

En materia tributaria, el pago ocurre después de que se realiza la liquidación definitiva de la obligación tributaria (naciendo el crédito fiscal); conforme al orden normal de los fenómenos jurídicos, sigue la fase de la ejecución voluntaria o coactiva, esto es, la forma de extinción de la obligación tributaria es normalmente mediante el pago, de forma tal que este es el medio de extinción por excelencia y el que satisface la pretensión creditoria del sujeto activo (autoridad competente).

(25) CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL Y TERRITORIOS, Editorial Porrúa, 46ava Edición, México, 1979, Pág. 387.

En relación al pago, en la doctrina existen opiniones diversas de tratadistas destacados, las cuales mencionaremos a continuación.

Para Dino Jarach, "El Pago del impuesto es el método de extinción por excelencia de la obligación tributaria, porque satisface la pretensión del Estado, ya que el pago extingue la obligación después que ella ha alcanzado acabadamente el fin que se proponía".(26)

Para Giuliani Fonrouge, "El pago es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación, es decir, en materia fiscal presupone la existencia de un crédito fiscal exigible en favor del titular del poder tributario para exigirlo".(27)

A.1 Naturaleza del Pago en Materia Fiscal

De la naturaleza del pago en materia fiscal, nosotros concordamos con Giuliani Fonrouge en que "el pago constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades".(28) Esto es, que el pago, en materia de derecho fiscal, tiene una naturaleza

(26) Jarach, Dino - CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Buenos Aires, Primera Edición, Argentina, 1957, Pág. 230.

(27) Giuliani Fonrouge, Carlos M. - DERECHO FINANCIERO, Ediciones de Palma, Primera Edición, Buenos Aires, Argentina, 1962, Pág. 495.

(28) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 570.

de carácter unilateral, a diferencia de lo que ocurre en materia de derecho común, en donde algunos autores consideran al pago con un carácter unilateral o contractual, como Rafael de Pina que opina que "El pago o cumplimiento tiene la naturaleza de un acto jurídico unilateral extintivo de la obligación supuesto que no requiere la conformidad del deudor, pudiendo hacerse inclusive contra ella".(29) A diferencia de muchos otros que dicen que el pago es un contrato, un acto jurídico o bien que se pueden presentar ambos caracteres, según las condiciones en que se haga, es decir que no es la esencia del pago constituir un contrato pues puede existir sin el consentimiento del acreedor, de tal manera que se vea obligado a recibirlo, bien del deudor o de un tercero, nosotros pensamos que en materia de derecho común, el pago puede tener una naturaleza contractual o unilateral, ya que en esta materia rige la voluntad de las partes, y por ende pueden darle la forma jurídica que más convenga a sus intereses.

(29) Giuliani Forreuge, Carlos M. - Op. cit., Págs. 495 y 496.

B. Sujetos del Pago de la Obligación Tributaria

Los sujetos que intervienen en la relación jurídica del pago son el sujeto pasivo (contribuyente), y el sujeto activo (autoridad competente), haciendo la distinción entre los sujetos pasivos de la relación tributaria según sea que tengan la obligación de pagar por adeudo propio o bien por adeudo ajeno.

Al Estado le interesa que la obligación esté bien determinada respecto al sujeto o sujetos pasivos pero no que el cumplimiento se haga por alguno de ellos en particular o por una persona extraña al adeudo del impuesto. También un extraño puede subrogarse voluntariamente al deudor o al responsable de la obligación tributaria, y en esta hipótesis, quien haya hecho el pago podría tener el derecho de ejercitar una acción de restitución contra él o los sujetos pasivos de la obligación en virtud de relaciones contractuales preexistentes, pudiendo también ejercitar una acción por enriquecimiento indebido. Sin embargo, la administración financiera queda totalmente ajena a las relaciones que existan después de la enajenación, ya que entonces regirán las disposiciones de derecho común y no las leyes fiscales, que sin dejar de reconocer la existencia de una subrogación legal, no regulan sus efectos en forma alguna.

De la subrogación, el Profesor Rafael de Pina nos dice que "esta forma de transmisión de las obligaciones que se verifican por ministerio de la ley, y sin necesidad de declaración alguna de los interesados, cuando el que es acreedor paga a otro acreedor preferente; cuando el que paga tiene interés jurídico en el asunto o en el cumplimiento de la obligación" (30), por ejemplo, cuando el heredero paga con bienes propios alguna deuda de la herencia, y cuando el que adquiere un bien inmueble paga a un acreedor que tiene sobre él un crédito hipotecario anterior a la adquisición.

Para identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria del pago, haremos una clasificación de éste, atendiendo al sujeto que tiene la obligación directa del pago (sujeto pasivo por adeudo propio), y el que sin tener directamente la obligación del pago se ve obligado al mismo generalmente por solidaridad con el sujeto pasivo principal (sujeto pasivo por adeudo ajeno).

a) En el caso del sujeto pasivo por adeudo propio, por regla general el pago debe ser hecho por aquellas personas a quienes la ley les impone la obligación de efectuarlo; lo normal en tal caso es que el pago sea efectuado por el sujeto pasivo principal por adeudo propio.

(30) De Pina, Rafael y Rafael de Pina Vara - DICCIONARIO DE DERECHO, Editorial Porrúa, Décima Edición, México, 1981, Pág. 442.

b) Sujeto pasivo por adeudo ajeno son aquellos que sin ser sujetos de la relación jurídico-tributaria son obligados al pago. Mario Pugliese, en relación al sujeto que debe hacer el pago nos dice que "El pago normalmente debe efectuarse por el sujeto pasivo designado por la ley, tratándose de un deudor directo o de un responsable del tributo".(31)

La clasificación del sujeto pasivo que debe hacer el pago, de acuerdo a nuestra legislación, la delimitamos en el capítulo anterior del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, que en nuestra legislación es contemplada por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26.

Dentro de este mismo subtítulo, debemos delimitar a los sujetos hábiles de cobro. El Código Civil para el Distrito Federal, en su artículo 2073 establece "Que el pago debe hacerse al mismo acreedor o a su representante legítimo"(32)en materia de derecho común.

En materia fiscal, según la Ley de la Tesorería de la Federación, la Tesorería tiene competencia para recaudar los fondos provenientes de la ejecución de la Ley de Ingresos de la Federación (artículo segundo, fracción II), para el cobro de toda clase de créditos a favor del gobierno federal y

(31) Pugliese, Mario - Op. cit., Pág. 364.

(32) CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, Op. cit., Pág. 368.

la percepción de fondos y valores por otros conceptos, aunque tenga derecho él mismo o por cuenta ajena, se hará por la Tesorería de la Federación, directamente o por conducto de sus organismos subalternos y auxiliares (artículo octavo, Ley de la Tesorería de la Federación); los organismos subalternos son las aduanas marítimas y fronterizas, las Oficinas Federales de Hacienda y las dependencias de las Secretarías y Departamentos de Estado, a las que permanentemente se les encomiende alguna de dichas funciones (artículo cuarto, Ley de la Tesorería de la Federación); tienen el carácter de organismos auxiliares de la Tesorería de la Federación en algunos casos en que las leyes u otras disposiciones de éstas, las Tesorerías de los Poderes Federales, Legislativo y Judicial, las dependencias de los gobiernos de los Estados y del Distrito Federal, los organismos descentralizados, las sociedades de participación estatal y los particulares legalmente autorizados.

C. Objeto del Pago de la Obligación Tributaria

El objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria, es decir, en las obligaciones sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en específico; en cambio, en las obligaciones tributarias formales, el objeto es la realización de un hecho positivo, o de un hecho negativo que puede ser una simple abstención o una tolerancia.

En materia de derecho común, "el objeto del pago es el momento en que el deudor debe entregar el objeto mismo de la obligación, ya que el acreedor no puede ser obligado a recibir cosa distinta que la que se le debe, aún cuando la ofrecida sea de igual valor o superior, este principio establecido en interés del acreedor puede quedar descartado con su consentimiento en materia de derecho común"⁽³³⁾, a diferencia de lo que sucede en materia fiscal, en donde la obligación tributaria, sea sustantiva o formal, no puede estar sujeta al libre albedrío de la autoridad, ya que sólo con fundamento en sus mismas facultades, delimitadas en las leyes respectivas, puede actuar.

En materia de derecho fiscal tenemos algunos principios acerca del pago:

(33) Planiol, Marcelo y Ripert, Jorge - TRATADO PRACTICO DE DERECHO CIVIL FRANCES, Editorial Cultural, Primera Edición, Habana, Cuba, 1968, Pág. 493.

a) El principio de identidad, por virtud del cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra; si la deuda fiscal es de dinero, el deudor no podrá librarse entregando otra clase de bienes.

b) El principio de indivisibilidad, por virtud del cual el pago no podrá hacerse parcialmente, sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la ley (artículo 2078 del Código Civil para el Distrito Federal), a diferencia de lo que ocurre en materia de derecho común donde se dispone que cuando la deuda tiene una parte líquida y otra ilíquida, se podrá exigir al acreedor y hacer el deudor el pago de la primera sin esperar a que se liquide la segunda.

c) El principio de integridad, por virtud del cual no se considera pagada la deuda de tipo fiscal hasta que no se cubra íntegramente ésta; mientras la deuda no esté totalmente pagada, se generarán obligaciones accesorias diversas al pago, como son el pago de intereses sobre el saldo insoluto del adeudo.

En materia de derecho común, el Maestro Gutiérrez y González dice que "Debe pagarse en principio el objeto mismo de la obligación, y que el pago debe hacerse en la forma y manera que se hubiere pactado y puede hacerse inclusive parcialmente

en virtud de convenio expreso o cuando haya una disposición de ley atendiendo a ésta⁽³⁴⁾, a diferencia de lo que ocurre en materia fiscal en donde no puede haber acuerdo de voluntades de tipo contractual puesto que en esta materia son determinaciones de carácter unilateral de derecho público, donde la autoridad tiene facultades discrecionales pero no personales, nacidas de una relación de Estado (relación de subordinación).

Por lo que respecta al efecto del pago, éste tiene por consiguiente la extinción de la obligación tributaria y, en consecuencia, la liberación del deudor. Para que se produzca tal efecto, es necesario que:

- a) El pago haya sido recibido por el Estado, liso y llanamente, sin reservas de ninguna naturaleza.
- b) El pago haya sido mediado de buena fe por la parte contribuyente.

(34) Gutiérrez y González, Ernesto - DERECHO DE LAS OBLIGACIONES, Editorial Cajica, Segunda Edición, Puebla, México, 1980, Pág. 656.

D. Tipos de Pago de la Obligación Tributaria

Existen diferentes tipos de pago de la obligación jurídico-tributaria, de los cuales presentaremos una breve semblanza:

a) El pago liso y llano es el que realiza el contribuyente sin objeción de ninguna especie, sin entrañar consentimiento con el crédito ni con la resolución que le dió origen, no obstante que no haya efectuado el pago bajo protesta (ya que el pago bajo protesta ha dejado de funcionar en nuestra legislación fiscal vigente).

Al hablar de pago liso y llano debemos hablar de pago de lo indebido, que puede ser total o parcial, procediendo la devolución en ambos casos, es decir, cuando el contribuyente paga al fisco incorrectamente lo que no le adeudaba, o una cantidad mayor de la adeudada.

b) El pago en garantía es aquel mediante el cual el causante asegura el cumplimiento de la obligación tributaria para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la ley.

c) El pago bajo protesta se realiza cuando el particular

entera a la autoridad fiscal una suma reclamada como crédito fiscal, con la reserva de que no es un pago liso y llano, sino con la inconformidad de quien lo hace, quien tiene la intención de usar medios de defensa legal en contra del cobro que hace a la autoridad; sin embargo, el Código Fiscal de la Federación de 1981 lo elimina como requisito para intentar medios de defensa legal.

d) El pago calificado como provisional es el que se realiza con efecto interino, es decir, hecho interinamente, supliendo la falta de otro u otros pagos posteriores, o bien que se hace a cuenta del impuesto causado total definitivo. Esto último por regla general corresponde a la terminación de un ejercicio fiscal del causante o bien al impuesto anual aplicable al contribuyente.

e) El pago de anticipos es el que "se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder"(35).

f) El pago definitivo es aquel que confiere firmeza al acto con el acuerdo de voluntades tanto del causante como del fisco.

(35) Vizcaino Arriola, Adolfo - DERECHO FISCAL, Editorial Themis, Primera Edición, México, 1982, Pág. 338.

g) El pago extemporáneo es aquel que el causante entera fuera del plazo legal y puede asumir dos formas, espontánea y a requerimiento, espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado requerimiento, y a requerimiento cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria.

h) El pago por consignación es sumamente raro en materia tributaria. El Código Civil para el Distrito Federal que es aplicable a falta de disposición expresa en las leyes tributarias, establece en su artículo 2098 que "Si el acreedor rehusase sin justa causa recibir la prestación debida o dar documento justificativo del pago, podrá el deudor librarse de la obligación haciendo consignación de la cosa"(36). Tal hipótesis es aplicable en materia tributaria, aunque ello sea poco probable. Giuliani Fonrouge opina al respecto en su doctrina que "en los tributos de pago espontáneo, en los cuales el deudor puede hacer entrega de la prestación fiscal con recaudadores no oficiales (tales como bancos para algunos tributos), difícilmente presentan problemas en la práctica; sin embargo, podría la administración fiscal negar constancias o comprobantes del pago efectuado o rehusar la autorización para la realización de determinados actos (por ejemplo, la inscripción en un registro público), y en ese caso no quedaría más remedio que una acción judicial que, su esencia, importaría una consignación, es decir, perseguir

(36) CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, Op. cit., Pág. 371.

que se declare extinguida la obligación, con todas sus consecuencias jurídicas. En cambio, cuando el pago no puede tener lugar sin que la administración otorgue el documento (boleta de pago) que permita el ingreso de los fondos, puede resultar necesario un juicio de consignación".(37)

Para adicionar lo anteriormente dicho respecto de las formas del pago, diremos que el pago puede ser efectuado de dos formas:

a) El pago en especie; por ejemplo, el pago de los impuestos por la extracción de oro se paga con el mismo metal, o el pago podría hacerse con trabajo excepcionalmente.

b) El pago en moneda del cuño corriente o su equivalente. Por regla general, el pago debe hacerse en moneda del cuño corriente, pudiendo también hacerse por medio de giros telegráficos, postales o bancarios; cheques certificados; timbres o marbetes, cuando así lo dispongan las leyes especiales, por ejemplo, la producción de alcohol; bonos de la Tesorería; certificados de la Tesorería; certificados de devolución de impuestos CEDIS; certificados de promoción fiscal CEPROFIS, que son documentos con los cuales se expresan los estímulos fiscales que por diversos motivos otorga a la industria el gobierno federal.

(37) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 531.

Respecto de la comprobación del pago de los créditos fiscales, se deberá de obtener de la oficina recaudadora el recibo oficial del pago o la forma valorada, expedidos y controlados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o la documentación que se establezca en las disposiciones respectivas, en la que conste la impresión original de la máquina registradora.

E. Plazo para el Pago de la Obligación Tributaria

En materia de derecho común, respecto del tiempo para hacer el pago, éste se hará en el tiempo designado en el contrato, con excepción de aquellos casos en que la ley permite o previene otra cosa, a diferencia de lo que ocurre en materia tributaria donde "el momento del pago de la obligación tributaria (crédito fiscal) debe enterarse dentro del término que el legislador señale en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública".(38)

Además, en lo que concierne al tiempo, el pago debe efectuarse siempre dentro del término máximo que determina la ley, para mayor comodidad del causante, efectuándose generalmente en la siguiente forma:

- a) Por la ley, a través de un requerimiento dirigido impersonalmente a todos los contribuyentes.
- b) Por la administración financiera, mediante comunicación personal de acuerdo u orden de pago.

(38) Margain Manautou, Emilio - Op. cit., Pág. 293.

En nuestra legislación fiscal vigente, en el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, se enuncia el plazo para el pago de la obligación tributaria: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran ..."

"Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 7 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del período, de la retención o de la recaudación, respectivamente.

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

III. Derogada ..." (39)

(39) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Pág. 9.

CAPITULO TERCERO

INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIAA. Incumplimiento del Acto Administrativo en General

Los actos administrativos que imponen a los particulares alguna obligación, pueden afectar la esfera jurídica de los mismos cuando dicho acto no sea voluntariamente obedecido. De esta premisa podemos desprender el problema sobre cómo debe proceder el poder público para la ejecución de sus resoluciones.

El anterior problema ha sido resuelto cuando se trata de resoluciones administrativas dictadas dentro de la esfera del derecho público, al admitirse que la administración está capacitada para proceder en forma directa, esto es, sin la intervención de los tribunales, en la ejecución de sus propias resoluciones, ya que esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas, que se funda en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena, se realicen en forma administrativa y no estén sujetas a trabas y dilaciones, que se tendrían con la intervención de los tribunales en el procedimiento. Además, reposa sobre la presunción de legitimidad de las resoluciones dictadas por los órganos del Estado dentro

de la esfera de su competencia, presunción que a su vez se basa en la idea de que esos órganos son en realidad instrumentos desinteresados que normalmente sólo persiguen la satisfacción de una necesidad colectiva dentro de las normas legales.

A diferencia del concepto anterior, en derecho común "este aspecto está dominado por la necesidad de evitar la anarquía social, que resultaría si se permitiera que los particulares pudieran por medio de acciones directas proceder al ejercicio de sus derechos y ha establecido la exigencia de que el poder público se constituya en intermediario para decidir con su autoridad mediante procedimientos adecuados, los conflictos que surjan por falta de cumplimiento voluntario de las obligaciones civiles".(40) Esto es, el derecho común está dominado por el principio elevado en nuestro régimen a la categoría de precepto constitucional, en cuanto a que nadie puede hacerse justicia por su propia mano, ni ejercer violencia para reclamar su derecho (artículo 17 constitucional), de manera que por regla general, serán los tribunales los intermediarios para que el particular ejerza sus derechos.

A.1 El Procedimiento Administrativo de Ejecución (Incumplimiento y Exigibilidad de la Obligación Tributaria)

Mario Pugliese opina sobre el incumplimiento y la exigibilidad

(40) Fraga, Gabino - DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Porrúa, 22ava Edición, México, 1992, Pág. 282.

de la obligación tributaria que "La no observancia de las obligaciones que las leyes tributarias imponen a los contribuyentes, implica la ejecución de sanciones civiles y penales de diversa naturaleza, que subrayan enérgicamente el carácter público de la obligación tributaria".(41) Ahora bien, A. D. Giannini, respecto de la ejecución recaudatoria expresa que "El procedimiento coactivo que debe seguir el recaudador para la recaudación de los tributos no satisfechos, se inicia con la notificación del llamado aviso de mora"(42), esto es, cuando el contribuyente no entera en el plazo establecido en la ley fiscal vigente sus contribuciones, se le notifica y emplaza para que las entere, ya que de no hacerlo se le hará acreedor a las sanciones establecidas en la ley.

Por ende, es de suponerse que para la existencia del procedimiento administrativo de ejecución, debe existir un incumplimiento previo y debe entenderse por tal que no cumple en sentido amplio, tanto aquél que no cumple, como el que cumple con retraso.

El procedimiento de ejecución tiene pues, como finalidad, la recaudación del importe de lo debido, en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor

(41) Pugliese, Mario - Op. cit., Pág. 367.

(42) Giannini, A. D. - INSTITUCIONES DE DERECHO FISCAL, Editorial de Derecho Financiero, Primera Edición, Madrid, España, 1957, Pág. 268.

de este crédito, sea sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno con responsabilidad substituta, solidaria u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o en contra de su voluntad.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene como presupuesto:

a) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes.

b) La invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de una cantidad de dinero o de otros bienes de su patrimonio para satisfacer coactivamente el crédito fiscal, debiendo ser realizado este acto con estricta sujeción por parte de la administración a los preceptos legales que la autorizan.

c) Por último, supone la satisfacción del interés de la administración acreedora mediante el ingreso de la adjudicación de bienes a su favor, que substituyan económicamente aquella prestación en dinero.

En la doctrina mexicana, el Profesor Sergio Francisco de la Garza nos dice que el procedimiento administrativo de

ejecución "es la actividad que desarrolla el Estado para hacer efectivos en la vía de ejecución forzada los créditos fiscales a su favor".(43) Por su parte, el Licenciado Raul Rodríguez Lobato en relación con el procedimiento ejecutivo indica que "es el medio por el cual el Estado exige al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales, sin necesidad de que intervenga el poder judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho".(44)

Ahora bien, nuestro Código Fiscal de la Federación describe el procedimiento administrativo de ejecución en su artículo 145, que a la letra dice: "Las autoridades exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución..."(45)

A.2 Constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, se ha pronunciado en el sentido de que este procedimiento no es violatorio de ninguna garantía individual,

(43) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 746.

(44) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 748.

(45) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Págs. 164 y 165.

ya que este mismo es necesario para que el Estado no se vea en apuros para lograr sus fines.

Por su parte, respecto a la constitucionalidad del procedimiento ejecutivo, el Licenciado Gabino Fraga nos dice que el único conflicto que existe es en relación con el artículo 14 constitucional, en la parte en que prohíbe la privación de la propiedad sino mediante juicio ante tribunales previamente establecidos. Sin embargo, considera que este conflicto ha sido resuelto en un sentido más apegado a la necesidad de que el Estado pueda realizar sus atribuciones. Ahora bien, del anterior concepto Vallarta opina que no se viola el artículo 14 constitucional con el procedimiento administrativo de ejecución, "ya que sería preciso pretender que éstos, los jueces, puedan administrar, porque administrar es justamente cuidar que los servicios públicos se presten en la forma en que lo obligan las leyes, para atribuirles la jurisdicción que se intente darles, sería forzoso en fin confundir facultades de los poderes públicos, alternando la naturaleza de los asuntos que a ellos corresponden, para insistir en el apremio necesario para el cumplimiento de los deberes políticos, administrativos, debe ser contencioso".(46) Además, el Licenciado Sergio Francisco de la Garza, al tenor del procedimiento económico coactivo dice que "tal procedimiento

(46) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 746.

cumple con la garantía de previa audiencia, pues el causante es llamado al mismo procedimiento a virtud de requerimiento de pago".(47)

(47) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 748.

B. Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución

El procedimiento administrativo de ejecución pensamos tiene una naturaleza de carácter administrativo aún cuando la doctrina extranjera sostenga su naturaleza jurisdiccional, supuesto que "Es un procedimiento administrativo tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración, como porque materialmente, no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia", (48) ya que "Este procedimiento es de carácter administrativo tanto subjetiva como objetivamente" (49), (tanto por los sujetos que en él intervienen como por el fin que persigue). La finalidad de este procedimiento no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente en su oportunidad por el deudor mismo; aún cuando dicho deudor pueda discutir la legalidad del crédito, para hacerlo debe instaurar un procedimiento autónomo para discutir su derecho sobre el pago o no pago del crédito fiscal. Por ende, nosotros nos adherimos al criterio de que el procedimiento administrativo de ejecución tiene naturaleza administrativa, porque en este procedimiento no hay controversia jurisdiccional que resolver, debido a que sólo se discute el pago de un crédito fiscal, para el cual debe instaurarse

(48) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 748.

(49) Rodríguez Lebato, Raul - Op. cit., Págs. 203 y 204.

un procedimiento autónomo para efectuarlo o discutirlo, que en su momento mencionaremos.

C. Actos Administrativos del Procedimiento Administrativo de Ejecución

El procedimiento administrativo de ejecución, para efectos de su estudio, se clasifica en las siguientes etapas o actos administrativos:

Actos de iniciación

Actos de Desarrollo

Actos de coerción

Actos de conclusión del procedimiento

C.1 Actos de Iniciación

Al analizar estos actos los distinguiremos según si el incumplimiento de la obligación fiscal es por el sujeto pasivo por adeudo ajeno, o por el sujeto pasivo por adeudo propio del crédito fiscal, mismos que mencionamos a continuación.

a) Incumplimiento de la obligación por parte del sujeto pasivo por adeudo propio.

El requerimiento obligatorio del pago de la obligación contra el deudor principal, nace cuando éste no ha cumplido de una forma voluntaria con el pago del crédito fiscal en el término

que marcan las leyes fiscales, y en tal caso, la Oficina Federal de Hacienda en la que se encuentre radicado el crédito, atendiendo a que esté en su jurisdicción, dictará una resolución que se denomina mandamiento de ejecución, ordenando en dicha acta al sujeto pasivo principal para que efectúe el pago mencionado en el mismo requerimiento, con apercibimiento de que de no hacerlo, se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales, con fundamento en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

b) Incumplimiento de la obligación fiscal por parte del sujeto pasivo por adeudo ajeno.

El procedimiento de cobro contra los deudores por adeudo ajeno procede cuando el sujeto pasivo principal no ha cumplido voluntariamente con el pago del crédito fiscal. Bajo esta situación, la autoridad fiscal tiene la facultad de poder exigir dicho crédito fiscal al sujeto pasivo por adeudo ajeno, ya sea substituto solidario o con responsabilidad objetiva. En opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los sujetos pasivos por adeudo ajeno, cuando sean emplazados dentro del procedimiento administrativo, no tienen el carácter de terceros extraños y es improcedente el juicio de amparo que promuevan. Sin embargo, para que proceda el procedimiento ejecutivo, es necesario, para protección del sujeto pasivo, que antes de que se instaure el procedimiento

administrativo de ejecución, se le dé oportunidad de pagar el crédito fiscal mediante un procedimiento autónomo por el cual pueda cumplir voluntariamente el crédito fiscal.

El sujeto pasivo, ya sea por adeudo propio o ajeno, debe ser requerido por medio de una resolución administrativa, y ésta debe contener en términos generales:

I. El nombre del sujeto pasivo.

II. La resolución de que derive el crédito fiscal y el nombre de éste.

III. Los motivos y fundamentos por los que la autoridad lo considera responsable del crédito.

IV. El plazo para el pago, que debe ser de quince días, salvo que la ley en la que se origine el crédito señale un plazo distinto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que no se violen las garantías de audiencia y de debida fundamentación y motivación, al iniciarse el procedimiento de ejecución, ha opinado que "debe notificársele previamente al deudor del crédito fiscal", (50) para que éste pueda impugnar o aceptar su fincamiento, y

(50) SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, VII Epoca, Volumen XXXV, Sexta Parte, Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Página 33, 22 de noviembre de 1971.

además, por cuanto corresponde al requerimiento de pago y apercibimiento de embargo, la misma Corte ha sostenido que si no se pide amparo dentro del plazo que señala la ley reglamentaria, el embargo y los demás pasos del procedimiento ejecutivo son consecuencia de actos consentidos, lo que da lugar al sobreseimiento del juicio de amparo, ya que si no consta que el deudor ha tenido conocimiento del procedimiento legalmente, se violan los artículos 14 y 16 constitucionales.

C.2 Actos de Desarrollo del Procedimiento

Nosotros estamos de acuerdo en que los actos de desarrollo son "los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende y formándolo materialmente"(51). Entre esos actos pueden considerarse el señalamiento del orden que se observa para el embargo de bienes por el ejecutor de la diligencia, el nombramiento de depositarios de bienes embargados, la solicitud de la fuerza pública, la resolución de poner a la venta los bienes embargados, el financiamiento del remate y otros.

C.3 Actos de Coerción

Dentro de estos actos inicialmente identificaremos a los

(51) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 753.

sujetos que intervienen en los mismos, y que son el deudor o en su defecto la persona con quien se entienda la diligencia, y los testigos que pueden ser nombrados por el deudor o por el ejecutor, y el ejecutor mismo (artículos 152 al 155 del Código Fiscal de la Federación). Ya habiendo identificado a los sujetos que intervienen en este tipo de actos, diremos que por naturaleza propia del procedimiento, se producen ciertos actos de carácter fundamentalmente coercitivo, que se inician con el embargo y que finalizan con el remate para recuperar el crédito fiscal con su producto.

Siguiendo nuestra doctrina tributaria, el Licenciado Luis Eduardo Ramírez Ruiz define al embargo "como un acto mediante el cual se aseguran determinados bienes, con el fin de que sobre ellos recaiga posteriormente la ejecución forzosa por parte de la autoridad"(52). Ahora bien, nosotros pensamos que el embargo es el acto procesal que consiste en el aseguramiento o arraigo de bienes para asegurar el crédito fiscal, fijando su sometimiento a la ejecución, que tiene como finalidad la intimación del deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes y sus frutos determinados de la garantía del crédito fiscal.

El supuesto para la existencia de un embargo según nuestra legislación fiscal es la existencia de un crédito fiscal

(52) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Pág. 174.

no satisfecho por el sujeto pasivo y respecto del cual se haya iniciado un procedimiento de ejecución en los términos del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, que dice que "Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

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

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más Oficinas del Registro Público que corresponda, en todas ellas se ins-

cribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 de este Código, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento".(53)

Empero, si cuando dentro o durante la diligencia de embargo el ejecutor encontrare oposición por parte del deudor para realizarlo, el artículo 163 del Código Fiscal de la Federación dispone que "Si durante el embargo, la persona con quien se entiende la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga se guardan dinero, alhajas, objetos

(53) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Págs. 173 y 174.

de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras, el mismo ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina, en los términos del reglamento de este Código.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior".(54)

Siguiendo nuestra secuencia, los bienes objeto de embargo y su orden son enunciados en el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación que dice que "La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, sujetándose al orden siguiente:

I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios

(54) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Pág. 176.

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.

III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

IV. Bienes inmuebles".(55)

Durante la diligencia de embargo, no todos los bienes son objeto del mismo, y en relación con los exceptuados de éste, el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación nos dice que "Quedan exceptuados de embargo:

I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensables para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones,

(55) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Pág. 176.

en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objetos de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII. Los derechos de uso o de habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios..

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos".(56)

(56) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Págs. 177 y 178.

C.4 Actos de Conclusión del Procedimiento

Estos actos son aquellos tendientes a finalizar el procedimiento con la satisfacción de haber obtenido el crédito fiscal, es decir, el medio por el cual se satisfacen todas las obligaciones; tanto en el derecho común como en el derecho fiscal éstas se satisfacen por medio del pago. Asimismo, puede ocurrir que en el desarrollo de la diligencia el deudor pague el crédito fiscal adeudado y sus accesorios, en cuyo caso el ejecutor debe suspender la diligencia.

Sin embargo, el ejecutor puede algunas veces encontrarse dentro de la diligencia de embargo con lo que se llama en derecho fiscal oposición de tercero en la diligencia, esto es, que un tercero oponga un título que justifique que es dueño del bien embargable, en cuyo caso se suspende la diligencia, o bien que los bienes objeto de la diligencia se encuentran ya embargados, caso en el que nuestra legislación fiscal dispone que puede proseguirse la diligencia, entregándose los bienes embargados al depositario designado por la oficina ejecutora o por el o los interesados que puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Dentro de los actos de conclusión, encontramos que después de embargada una negociación, se puede dar el caso de que

ésta, para que sigan laborando los trabajadores quede intervenida, siendo la intervención de dos tipos:

a) Intervención con cargo a la caja. Este tipo se realiza cuando el interventor retira los ingresos netos de la negociación intervenida y los entrega a la caja de la oficina ejecutora diariamente, a medida que se efectúe la recaudación (artículo 165 del Código Fiscal de la Federación).

b) Intervención administrativa. Esta se realiza cuando el interventor tiene las facultades que normalmente tiene el administrador de la sociedad, y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley (artículo 166 del Código Fiscal de la Federación).

La venta en subasta pública es otro de los actos de conclusión del procedimiento, y ésta procede cuando aún cuando se practique el embargo, el deudor no paga, garantiza u opone recurso alguno, siguiéndose por consiguiente, conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, la etapa de venta en subasta pública para así satisfacer la pretensión dineraria de la autoridad que la realice, que mencionaremos a continuación.

a) Sujetos de la subasta.- jefe de la oficina ejecutora,

licitadores o postores (artículo 174 del Código Fiscal de la Federación).

b) Objeto de la subasta. Puede ser la totalidad de los bienes embargados o una parte de ellos, hasta cubrir el crédito fiscal (artículo 174 del Código Fiscal de la Federación).

c) Lugar. Por regla general, la subasta se celebrará en el local de la oficina ejecutora (artículo 174 del Código Fiscal de la Federación).

d) Tiempo de la subasta. La enajenación de los bienes embargados que procede:

I. Al sexagésimo primer día de practicado éste.

II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, cuando los créditos se hagan exigibles y no se pague en el tiempo o momento del requerimiento.

III. Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 del Código Fiscal de la Federación.

IV. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto

impugnado recaído en los medios de defensa que se hubieren
hecho valer.

D. Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución

La principal característica del procedimiento administrativo de ejecución es la obtención del crédito fiscal, por parte de la autoridad ejecutora, del sujeto pasivo en cualquiera de sus formas. Dicho procedimiento, sin embargo, se ve suspendido algunas veces, ya sea total o parcialmente, por causas ajenas o exteriores a éste, y que transcurrido el tiempo, son substituídas por otras, o produciendo estas mismas la extinción definitiva del procedimiento, llamándose este acto suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Miguel Fenech, por su parte, define el anterior procedimiento como la detención que presenta en su avance el procedimiento ejecutivo a merced de causas exteriores a él y que transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance, o son substituídas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.

D.1 Presupuestos de la Suspensión del Procedimiento Ejecutivo

Los presupuestos de la suspensión del procedimiento de ejecución "están representados por ciertos procedimientos iniciados por el deudor o por terceros, los cuales pueden acarrear en su resolución efectos que influyen necesariamente sobre

el resultado del procedimiento de ejecución".(57), tales como las resoluciones dictadas en los procedimientos fiscales, es decir, cualquier resolución que declare o finque algún crédito fiscal y que sea impugnabile a través de uno de los recursos administrativos establecidos por el Código Fiscal de la Federación o por alguna otra ley, o que sea impugnabile mediante juicio de nulidad que se promueva ante el Tribunal Fiscal de la Federación, resulta ser presupuesto de la suspensión.

D.2 Procedimiento de Suspensión

La suspensión del procedimiento de ejecución requiere que sea solicitada por el interesado en obtenerla. La solicitud puede formularse en cualquier tiempo ante la oficina ejecutora y para tal efecto debe acompañarse a la instancia de suspensión la documentación que acredite que se ha garantizado el crédito fiscal. Esta garantía debe comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento (artículo 141 del Código Fiscal de la Federación).

El interesado goza de un plazo de 45 días, contados a partir del día siguiente a la fecha en que surta efectos la notifica-

(57) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 770.

ción del acto cuya ejecución se suspende, para presentar una copia sellada del escrito con el que hubiere intentado el recurso administrativo, o con el que hubiere promovido el juicio de anulación. Asimismo, como la solicitud de suspensión puede ser parcial, si al presentar el medio de defensa (recurso o juicio) no se impugna la totalidad de los créditos que derivan del acto administrativo cuya ejecución fue suspendida, deberá pagarse la parte del crédito consentido con los recargos correspondientes.

D.3 Efectos de la Suspensión

La suspensión se limita exclusivamente a la cantidad que corresponda a la parte impugnada de la suspensión que se iba a ejecutar, debiendo continuarse el procedimiento respecto del resto del adeudo, "lo anterior en virtud de que en una resolución se pueden determinar uno o más créditos fiscales y el medio de impugnación hacerse valer sólo en contra de uno o varios, pero no de todos".(58) Por ejemplo, se puede impugnar el cómputo de los recargos y no el crédito principal.

Además, la suspensión puede ser total o parcial, según la naturaleza del procedimiento que se pretenda suspender. La suspensión total afecta a todo el procedimiento, y la parcial únicamente a parte de éste.

(58) De la Garza, Sergio Francisco - Op. cit., Pág. 772.

D.4 Recurso Contra la Negativa o Violación de la Suspensión y Cesación de la Misma.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 144 establece un recurso contra la negativa de la autoridad ejecutora para conceder la suspensión, o contra la violación a la suspensión ya concedida, por continuar el procedimiento administrativo en su último párrafo, que dice que "... En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso o ante la sala del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal. El superior o la sala ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento administrativo de ejecución y rinda informe en un plazo de tres días, debiendo resolver la cuestión dentro de los cinco días siguientes a su recepción".(59)

En cuanto a la cesación de la suspensión tenemos que ésta dura hasta que se le comunique a la autoridad ejecutora la resolución definitiva en el recurso, procedimiento o juicio en relación al cual se hubiere concedido la suspensión.

(59) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Págs. 162 y 163.

CAPITULO CUARTO

EL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL EN RELACION CON LAS
GARANTIAS DE AUDIENCIA DEL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL
Y DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL
ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL

A. El Embargo Precautorio en Materia Fiscal

A.1 El Embargo Precautorio como Medida Cautelar

El embargo precautorio en materia fiscal se encuadra o clasifica en las llamadas providencias cautelares que nacen de la necesidad de que para ser eficaces se dicten sin retardo, siendo éstas "la anticipación previsoría de ciertos efectos de la providencia definitiva, encaminada a prevenir el daño que podría derivar el retardo de la misma".(60)

Del anterior concepto, Fix Zamudio por su parte señala los siguientes elementos comunes en las medidas cautelares:

- "1) Su provisionalidad o provisoriedad, en cuanto que tales medidas, decretadas antes o durante un proceso principal, sólo duran hasta la conclusión de éste.
- 2) Su instrumentalidad o accesoriedad, en cuanto que no

(60) Ovalle Favela, José - DERECHO PROCESAL CIVIL, Editorial Marla Harper Row Latinoamericana, S. A., Primera Edición, U.N.A.M., México, 1990, Pág. 31.

constituyen un fin en si mismas, sino que nacen al servicio de un proceso principal.

3) Su sumariedad o celeridad, en cuanto que, por su misma finalidad, deben tramitarse y dictarse en plazos muy breves.

4) Su flexibilidad, en razón de que pueden modificarse cuando varien las circunstancias sobre las que se apoyan".(61)

Ahora bien, en materia fiscal nosotros pensamos que se reconoce al embargo precautorio como un procedimiento cautelar que tiende a conservar el estado de hecho que guardan los bienes del deudor (contribuyente), para evitar que éste los dilapide, oculte o enajene e imposibilite a la autoridad fiscal para que haga efectivo un crédito fiscal a su favor.

Por su parte, la doctrina fiscal distingue tres fases en el embargo precautorio, las cuales enunciaremos a continuación:

a) Auto de embargo. Se procede a éste a solicitud de los ejecutores cuando la autoridad tenga temor de que el obligado se ausente, enajene sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de una obligación fiscal.

(61) Ovalle Favela, José - Cp. cit., Pág. 31.

b) Diligencia de embargo. Se inicia con la notificación del acta de embargo, la cual consiste en hacer saber al deudor o en su defecto a la persona con la cual se entienda la diligencia, que tendrá derecho a que intervengan dos testigos y a designar los bienes que deban embargarse sujetándose al orden previsto por la ley.

c) Aseguramiento de bienes embargados. Este acto se inicia con la traba de ejecución y se termina con el depósito de los bienes embargados en forma provisional en tanto no se determine el crédito fiscal, para proseguir al embargo en forma definitiva.

A.2 El Embargo Precautorio en Materia Fiscal

Nuestro Código Fiscal de la Federación se refiere al embargo precautorio en su artículo 145, segundo y tercer párrafos, que a la letra dice que "Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligen-

cia y se levantará el embargo.

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

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución".(62)

Siguiendo nuestra secuencia en relación con el anterior concepto, cuando el embargo precautorio reviste la forma de definitivo, el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación nos enuncia la forma de garantizar el interés fiscal para el efecto de que el contribuyente así lo desee, señalando

(62) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. Cit., Págs. 164 y 165.

que "Se podrá garantizar el interés fiscal de las siguientes formas:

I. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la cual gozará de los beneficios de orden y ejecución.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en vía administrativa".(63)

Además, respecto de la garantía del interés fiscal antes mencionada, ésta procederá solamente con fundamento en el artículo 142 del Código Fiscal que dice que "Procede garantizar el interés fiscal cuando:

I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

II. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales

(63) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Págs. 158 y 159.

o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación.

IV. En los demás casos que señalen las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de los gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos."(64)

Ahora bien, puede suceder que los bienes sujetos a embargo estén gravados, para lo cual el artículo 159 del Código Fiscal de la Federación señala que "Cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia.

Dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro".(65)

(64) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo - Op. cit., Pág. 181.

(65) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo, Op. cit., Págs. 179 y 180.

E. El Embargo Precautorio en Materia Fiscal, en Relación con la Garantía de Audiencia del Artículo 14 Constitucional.

E.1 .Garantía de Audiencia

Antes de analizar la garantía de audiencia en relación con el embargo precautorio en materia fiscal, trataremos de analizar lo que entendemos por tal garantía, consagrada en el artículo 14 constitucional en su segundo párrafo, que dice que "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, 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.

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

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva debe ser conforme a la letra, o la interpretación jurídica de

la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho".(66)

El anterior precepto constitucional tiene una trascendental importancia dentro de nuestro orden jurídico constitucional, a tal grado que el gobernado encuentra una amplísima protección para los diversos bienes que integran su esfera de derecho. Rabasa, respecto de la garantía de audiencia opina que se inspiró "en la doctrina anglosajona del debido proceso legal para la protección de la vida, la libertad y los derechos de los hombres contra la arbitrariedad del poder público".(67)

La garantía de audiencia está integrada por cuatro fases fundamentales:

- a) Que previamente se ha seguido un juicio en contra de la persona a quien se pretenda privar de alguno de los bienes jurídicos tutelados por dicha disposición constitucional.
- b) Que tal juicio se sustancie ante tribunales previamente establecidos.
- c) Que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento.

(66) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Op. cit., Págs. 13 y 14.

(67) Lemelí Cerezo, Margarita - DERECHO FISCAL REPRESIVO, Editorial Porrúa, Primera Edición, México, 1979, Pág. 55.

d) Que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.

En cuanto a las fases de la garantía de audiencia que ya hemos mencionado anteriormente, por el concepto de juicio no necesariamente debemos entender un real y verdadero conflicto jurídico que deba ser resuelto por una resolución jurisdiccional en sentido material, sino que dicho conflicto puede ser presuntivo o ficto, ya que en efecto basta que con un procedimiento cualquiera se dé oportunidad a la persona a quien se pretenda privar de algún bien jurídico, para que se oponga al acto de autoridad respectivo o a las pretensiones del particular que trate de obtenerlo a su favor, para que se establezca la posibilidad de que surja una verdadera y positiva controversia de derecho.

B.2 Titularidad de la Garantía de Audiencia

Respecto de la titularidad de la garantía de audiencia, diremos que el goce de la garantía de audiencia, como derecho público subjetivo, corresponde a todo sujeto como gobernado, en los términos del artículo primero constitucional.

Ahora bien, el acto de autoridad condicionado por la garantía

de audiencia, es la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma o en un menoscabo de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de algún bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma (disposición o despojo), así como en el impedimento para ejercer un derecho.

Como bienes jurídicamente tutelados por la garantía de audiencia tenemos:

a) La vida, entendiendo por tal filosóficamente la idea intuitiva contraria a la extinción o desaparición del ser humano en su ámbito terrenal.

b) La libertad, entendiendo por tal la facultad genérica natural del individuo, consistente en la forjación y realización de fines vitales y en la selección de medios tendientes a conseguirlos.

c) La propiedad, entendiendo por tal "el derecho de goce y disposición que una persona tiene sobre bienes determinados de acuerdo con lo permitido por las leyes, y sin perjuicio de terceros".(68)

(68) De Pina, Rafael - Op. cit., Pág. 394.

B.3 Excepciones a la Garantía de Audiencia

Por regla general, todo gobernado, frente a cualquier acto de autoridad que importe privación de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 constitucional, goza del derecho público subjetivo de que se le brinden las oportunidades defensiva y probatoria antes de que se realice en su perjuicio el acto privativo. Sin embargo, con vista a diversas razones de interés general, la constitución consigna algunas excepciones al goce de la garantía de audiencia, que mencionaremos a continuación:

a) La que prevé el artículo 33 constitucional "en el sentido de que los extranjeros que juzgue o estime indeseables el Presidente de la República pueden ser expulsados del país, sin juicio previo".(69)

b) La que se desprende del artículo 27 constitucional en lo referente a las expropiaciones por causa de utilidad pública.

Ya que en materia de expropiación no rige la garantía de previa audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional, porque ese requisito no está comprendido entre los que señala el artículo 27 de la misma carta fundamental.

(69) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Op. cit., Pág. 40.

audiencia, aunque la propia ley estatuya recursos o medios de impugnación del mencionado acto".(70)

Como se desprende de lo expuesto por el mencionado autor y en armonía con las ideas anteriormente sustentadas, su criterio de constitucionalista está acorde en que se viola la garantía de audiencia cuando no se oye al particular a través de un recurso como en tratándose del procedimiento administrativo de ejecución, en el que se le oye mediante el recurso de oposición al procedimiento de ejecución.

Sin embargo, al tenor del problema de la procedencia de la garantía de audiencia en materia fiscal, existen diversas y variadas tesis, mismas que analizaremos, dependiendo del tribunal que emita su fallo. En apoyo a la tesis del Licenciado Ignacio Burgoa, el Segundo y Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en sentencias pronunciadas en los años 1975 y 1976, han sostenido que "el hecho de que un acto de autoridad puede ser impugnado a través de algún recurso o medio de defensa legal establecido al efecto no satisface la garantía de audiencia, la cual debe ser concedida dentro del mismo procedimiento de donde dimana el acto".(71)

(70) Sánchez León, Gregorio - DERECHO FISCAL MEXICANO, Cárdenas Editor, Quinta Edición, México, 1980, Págs. 95 y 96.

(71) Lomelí Cerezo, Margarita - Op. cit., (Amparos Directos 826/74 y 148/75, y Amparo en Revisión 309/76, Informes del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1975, Tercera Parte, Pág. 139, y de 1976, Tercera Parte), Págs. 132 y 171.

Por su parte, el Licenciado Nava Negrete, en su obra Derecho Procesal Administrativo, sostiene una tesis contraria a la del Licenciado Ignacio Burgoa, al decir: "¿Cómo cumplirán las leyes administrativas con estas garantías? Estimando que no en todos los casos es posible dar al particular la oportunidad de presentar pruebas y ser oído dentro del procedimiento de elaboración de los actos administrativos, por lo que su cumplimiento se supliría en el procedimiento de impugnación (recurso administrativo), siempre y cuando se suspendiera la ejecución del acto impugnado (en las condiciones legales), y que la impugnación se permitiera en los casos en que no se cumpla con aquellas garantías".(72)

El anterior autor considera que la garantía de audiencia no se violaría si el particular impugnara mediante algún recurso legal conforme a la ley correspondiente.

Asimismo, en atención o concordancia con la tesis anterior, el pleno de nuestro máximo tribunal resolvió, en el amparo en revisión 2496/71, fallado el 25 de junio de 1974 que "no se viola la garantía de audiencia en una ley si se establece un medio de defensa que puedan utilizar los particulares afectados contra su aplicación mediante un recurso de inconformidad para combatir los acuerdos que dicten las autoridades aplicadoras del ordenamiento combatido".(73)

(72) Sánchez León, Gregorio - Op. cit., Pág. 96.

(73) Lomelf Cerezo, Margarita, Op. cit., (Informe del Presidente de la Suprema Corte, 1974, Primera Parte, Pág. 315), Pág. 83.

Sobre las anteriores opiniones, el Primer Tribunal en Materia Administrativa del Primer Circuito ha adoptado una posición intermedia, distinguiendo entre el caso en que todos los elementos del impuesto están determinados en la ley, y aquel otro en que el pago del gravamen depende de apreciaciones, avalúos o ejercicio de las autoridades.

En el primer caso, según el citado tribunal "no hay obligación de respetar la garantía de audiencia previa, pues la seguridad jurídica del causante ya está protegida, porque los causantes conocen desde el momento mismo de realizar los actos gravados o sancionados, la existencia y monto de la obligación fiscal a su cargo que surge de tales actos, lo que no se desvirtua por el hecho de que en el caso de multas se dé margen al arbitrio, pues en todo caso es conocido el límite de la posible sanción, así como de los elementos que deben usarse para su individualización. Y en el segundo caso, cuando el monto viene a depender no de la sola voluntad del legislador, sino de actos administrativos, ya no se justifica la afectación a los particulares sin el debido respeto de la garantía de audiencia que debe ser previa".(74)

B.4. El Embargo Precautorio en Relación con la Garantía de Audiencia del Artículo 14 Constitucional.

Primeramente diremos que la diligencia de embargo en forma

(74) Lomelí Cerezo, Margarita - Op. cit., Pág. 63. (Amparo en Revisión 151/70, Informe de 1975, Tercera Parte, Pág. 48, y Amparo Directo 247/76, Informe de 1976, Tercera Parte, Pág. 75.

precautoria procede con fundamento en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación ya anteriormente mencionado, y en el mismo podemos notar que se lleva a cabo aún antes de la fecha en que el crédito fiscal sea determinado o sea exigible, en tal caso careciendo la ejecución del sustento de un crédito fiscal.

Empero, en relación al embargo precautorio en materia fiscal, aún cuando el sujeto pasivo haya cumplido con todas sus obligaciones tributarias como lo describiremos a continuación, verbigracia cuando una persona (sujeto pasivo) se dedica a la compraventa de algún objeto de comercio, si bien es cierto que puede coincidir con el hecho imponible por medio de alguna actividad que realice (hecho generador), por sólo este hecho es sujeto de la relación jurídico-tributaria, sin ser necesariamente sujeto de la obligación tributaria (de dar, hacer, no hacer o tolerar), ya que puede no haber obtenido ingresos, de lo que se desprende que puede no ser sujeto de obligaciones tributarias de dar, y por ende del crédito fiscal. En el caso contrario, cuando este mismo contribuyente obtiene algún ingreso gravable, puede él mismo hacer la determinación de la obligación tributaria, para la constatación del hecho imponible y por consiguiente la cuantificación de su adeudo en cantidad líquida (crédito fiscal), siendo esta determinación de dos tipos según el sujeto que la realiza (autodeterminación, si la realiza el sujeto pasivo, y determinación de oficio, la que realiza la autoridad administrativa, regularmen-

te con la colaboración del sujeto pasivo, o sin su colaboración), y según la base con la cual se realice ésta (base cierta, cuando se realiza por el sujeto pasivo o activo con completo conocimiento y comprobación del hecho generador por parte de la autoridad que corresponda, y con base presunta o estimativa, cuando se encuentren irregularidades en el pago de la obligación tributaria, que hacen necesario determinar las contribuciones sobre esta base con fundamento en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación).

Por ende, en relación con lo anteriormente dicho, el sujeto pasivo o deudor, una vez determinado su crédito fiscal en cantidad líquida, procederá al pago del mismo, satisfaciendo así la pretensión creditoria de la autoridad que corresponda en cualquiera de sus formas (regularmente en moneda del año corriente o su equivalencia, excepcionalmente pudiendo hacerse por medio de giros telegráficos, cheques certificados, certificados de la tesorería, etc.).

Sin embargo, aunque el sujeto pasivo hubiere cumplido, conforme a lo establecido en la ley fiscal que corresponda, como lo ejemplificamos anteriormente, nuestro Código Fiscal de la Federación ha contemplado la posibilidad de practicar embargo precautorio aún antes de que el crédito fiscal que corresponda esté debidamente determinado, quedando el sujeto

pasivo o perjudicado (contribuyente) en un estado de indefensión frente a dicho acto, ya que por no existir crédito fiscal alguno, el sujeto pasivo no puede garantizar el mismo, con lo cual consideramos se viola la garantía de audiencia en los términos del artículo 14 constitucional, ya que la determinación del crédito fiscal está sujeta a apreciaciones, avalúos o ejercicio de las autoridades, no justificándose la afectación a los particulares sin el debido respeto de la garantía de audiencia que debe ser previa. Además el gravamen (crédito fiscal) está sujeto al término de un año para su determinación o para quedar insubsistente, originándole al sujeto pasivo un daño en su patrimonio, ya que tal medida cautelar tendrá como resultado variaciones en sus transacciones comerciales y legales, que hubiere podido realizar de no haberse practicado tal medida.

C. El Embargo Precautorio en Materia Fiscal, en Relación con la Garantía de Fundamentación y Motivación del Artículo 16 Constitucional

C.1 Garantía de Fundamentación y Motivación

Previamente al análisis de la garantía de fundamentación y motivación, en relación con el embargo precautorio en materia fiscal, debemos analizar lo que entendemos por tales garantías, consagradas en el artículo 16 constitucional en su primer párrafo, que dice 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" (75). Del anterior precepto podemos observar que se desprenden las garantías de fundamentación y motivación entre otras, las cuales analizaremos a continuación.

Garantía de Fundamentación

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con la garantía de fundamentación, en reiteradas ocasiones ha afirmado que las autoridades no tienen más facultades que las que la ley otorga, ya que de no ser así sería fácil suponer

(75) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Op. cit., Págs. 14 y 15.

como implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal. Al mismo tenor, el Licenciado Ignacio Burgoa en su libro intitulado Las Garantías Individuales nos dice que "El requisito constitucional de legal fundamentación estriba no en la invocación global de un código o de un cuerpo de disposiciones legales, pues de ser ésto así bastaría que los mandamientos civiles se fundaran diciendo con apoyo en las disposiciones del código civil, los procesales penales con apoyo en las disposiciones del código de procedimientos penales, etc. Lo cual evidentemente dejaría al particular en igual desamparo que si la garantía de fundamentación no existiera, así como expuesto a los desmanes de la potestad pública al no sujetarse ésta al cauce institucional de dicha garantía".(76)

Nosotros, en relación con la garantía de fundamentación, consideramos que consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 constitucional, deben basarse en una disposición normativa general, que prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar un acto de autoridad.

(76) Lomelí Cerezo, Margarita - Op. cit., Pág. 70.

Garantía de Motivación

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con la garantía de motivación, la ha descrito "Como el razonamiento contenido en el texto mismo del acto autoritario, según el cual quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales"(77). Es decir que motivar un acto, es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.

La Licenciada Margarita Lomelí Cerezo, al tratar el tema del alcance de la garantía de motivación del artículo 16 constitucional, en su libro Derecho Fiscal Represivo, nos define el concepto "motivo" dentro del derecho administrativo, diciéndonos que son dos las teorías que nos describen tal concepto, la teoría subjetiva y la teoría objetiva, mismas que mencionaremos a continuación:

a) La Teoría Subjetiva, representada principalmente por Jeze "quien se basa en las conclusiones de que la teoría de los motivos determinantes del acto de derecho público es uno de los puntos esenciales en el estudio de dicho acto,

(77) Lomelí Cerezo, Margarita - Op. cit., Págs. 73-74. (Tesis de Jurisprudencia Número 402, Apéndice de 1975, Tercera Parte II, Segunda Sala, Pág. 666).

esto es, Jeze entiende por motivos determinantes, las consideraciones de hecho o de derecho que impulsan a un individuo a realizar determinado acto jurídico".(78) Siendo el motivo para dicho autor de tipo subjetivo y por naturaleza personal.

b) La Teoría Objetiva, sustentada por Bombard, quien destaca el carácter esencialmente objetivo de los motivos, refiriéndose en este término a los antecedentes externos del acto.

De las anteriores teorías pensamos que para que exista un respeto irrestricto a la garantía de motivación, tal determinación debe basar su juicio tanto en motivos de tipo personal o subjetivos, como de tipo objetivo, para que no sea violada tal garantía.

C.2 Titularidad de las Garantías Consignadas en el Artículo 16 Constitucional

De las garantías involucradas en el artículo 16 constitucional, el titular de las mismas es todo gobernado, es decir, todo sujeto cuya esfera jurídica sea susceptible de ser objeto de algún acto de autoridad, entendiendo por tal acto una simple molestia, o una mera perturbación o afectación a cualquiera de los bienes jurídicos del mismo.

(78) Lomelí Carezo, Margarita - Op. cit., Pág. 70.

Siendo en síntesis los actos de autoridad que necesariamente deben supeditarse a las exigencias que establecen las garantías consagradas en la primera parte del artículo 16 constitucional todos los posibles imaginables, pudiendo traducirse específicamente en los siguientes:

a) En actos materialmente administrativos que causen al gobernado una simple afectación o perturbación a cualquiera de sus bienes jurídicos, sin importar un menoscabo, merma o disminución de su esfera subjetiva de derecho ni una impedición para el ejercicio de un derecho.

b) En actos estrictos de privación independientemente de su índole formal o material, en aquellos que produzcan una merma o un menoscabo en la esfera jurídica subjetiva de las personas o la aludida impedición.

El acto de molestia que describe el artículo 16 constitucional en cualquiera de sus implicaciones apuntadas, puede afectar a alguno o algunos de los siguientes bienes jurídicos comprendidos dentro de la esfera subjetiva del gobernado, a su misma persona o familia, a su domicilio, a sus papeles o posesiones, que podemos definir de la siguiente manera:

a) Derechos familiares del gobernado. Por éstos debemos

10-0052725

entender todos los que conciernen a su estado civil, a su situación como hijo, etc.

b) El domicilio de una persona. El lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; en el caso de las personas morales, el lugar en donde se encuentre establecida su administración.

c) Papeles de la persona. Todos los documentos de una persona, todas las constancias o escritos de algún hecho o acto jurídico.

C.3 El Embargo Precautorio en Relación con la Garantía de Fundamentación y Motivación del Artículo 16 Constitucional

Primeramente diremos que el embargo precautorio está debidamente fundado en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que ya mencionamos con anterioridad.

De lo anterior podemos deducir que el embargo precautorio es acorde con la garantía de fundamentación, supuesto que la autoridad ejecutora de dicha medida cautelar tiene como base una disposición normativa general, que prevé la situación concreta para la cual es procedente realizar tal acto de autoridad, que en el caso del embargo precautorio sería la

práctica de esta diligencia cuando a juicio de la autoridad hubiere temor de que el deudor (sujeto pasivo) quedare en un estado de insolvencia, ejecutando la misma sin determinar crédito fiscal alguno y teniendo como término para determinar él mismo el plazo de un año a partir de la fecha en que dicha providencia cautelar se lleve a cabo, y en caso de no determinarse crédito fiscal alguno, quedando insubsistente dicha diligencia. Sin embargo, en caso de determinarse prosiguiéndose el embargo en forma definitiva y por consiguiente el procedimiento administrativo de ejecución, teniendo como limitante que en dicha medida cautelar la autoridad ejecutorá sólo podrá hacer lo que la ley le permite, ya que las autoridades no tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues si así no fuere, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal.

Ahora bien, por lo que respecta al embargo precautorio en materia fiscal en relación con la garantía de motivación, si bien es cierto que la anterior diligencia cumple con la garantía de fundamentación como ya expusimos anteriormente, consideramos que no cumple en lo tocante a la garantía de motivación, toda vez que aún cuando el sujeto pasivo cumpla con todas sus obligaciones tributarias, como lo serían las de hacer, no hacer y tolerar, la autoridad lleva a la práctica la ejecución de tal medida precautoria sólo porque con fundamento en el artículo 145 del Código

Fiscal de la Federación, a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

No justificándose la ejecución de dicho acto toda vez que la autoridad ejecutora basa en este caso su juicio en motivos de tipo subjetivos o personales, no siendo éste bajo una base objetiva en cuanto a los motivos que llevan a la ejecución de dicha diligencia precautoria, no siendo en tal caso suficientes los motivos subjetivos o personales para la invasión del patrimonio del contribuyente, repercutiendo por ende en sus transacciones comerciales por no determinarse crédito fiscal alguno, y por consiguiente no poder garantizarse el mismo por desconocer su cuantía, además de no ser justificable al término de un año, para que en caso de no determinarse quede insubsistente, quedando por lo tanto, al practicársele dicha medida precautoria, en un estado de indefensión el contribuyente por la práctica de dicha ejecución, violándose por consiguiente la garantía de motivación que consagra el artículo 16 constitucional.

CONCLUSIONES

1. Del análisis del embargo precautorio en materia fiscal, podemos desprender que éste se realiza sin el sustento de crédito fiscal alguno, aún cuando el contribuyente hubiese cumplido en forma espontánea con sus obligaciones tributarias, siendo a todas luces violada la garantía de audiencia por tal acto, toda vez que viene a depender la seguridad jurídica del contribuyente, por la práctica de dicho acto de molestia, en posteriores avalúos o apreciaciones administrativas para determinar el crédito fiscal en cantidad líquida, además de no justificarse el término de un año para que se determine dicho crédito fiscal para proceder al embargo en forma definitiva o quede insubsistente en forma precautoria.
2. Ahora bien, por lo que respecta al embargo precautorio en relación con la garantía de fundamentación y motivación, consideramos que aún cuando el mismo esté debidamente fundado en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, y por tanto acorde con la garantía de fundamentación, supuesto que la autoridad ejecutora de tal medida cautelar tiene como base una disposición normativa general que prevé la situación concreta para la cual es procedente realizar dicho acto de autoridad, en lo tocante a la garantía de motivación, consideramos que ésta es violada, toda vez que dicho precepto legal

autoriza a la autoridad para que cuando a su juicio hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento, ejecute dicha medida precautoria, para lo cual pensamos que la autoridad basa su juicio en motivos de tipo subjetivo y no objetivo, violando por consiguiente la garantía de motivación al no tener el afectado la posibilidad de garantizar en forma alguna el crédito fiscal por no existir el mismo.

3. Por lo anterior, nos proponemos por una reforma al dispositivo legal en cuanto a la precisión con exactitud de las presunciones legales que posibiliten la práctica de un embargo precautorio, permitiéndose al afectado la facultad de poder ser oído, además de aportar pruebas y medios que destruyan las presunciones mencionadas y, por último, se clarifique que el embargo precautorio sólo procederá para asegurar créditos fiscales no exigibles, más no créditos fiscales no determinados, puesto que ello constituye una aberración jurídica ya que debemos recordar que el crédito fiscal nace prácticamente con el acto de la determinación, y al no existir esta última, en consecuencia no existirá crédito fiscal alguno, y menos aún podrá ser objeto de aseguramiento a través del embargo precautorio que nos ocupa en el presente trabajo.

BIBLIOGRAFIA

- BECERRA BAUTISTA, JOSE, EL PROCESO CIVIL EN MEXICO, Editorial Porrúa, Octava Edición, México, 1980.
- BERLIRI, ANTONIO, PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, Vol. 1 y 2, Editorial de Derecho Financiero, Primera Edición, Madrid, España, 1964.
- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, DERECHO PROCESAL FISCAL, Editorial Robredo, Primera Edición, México, 1964.
- BONFANTE, PEDRO, INSTITUCIONES DE DERECHO ROMANO, Editorial Reus, Tercera Edición, Madrid, España, 1965.
- BURGOA ORIHUELA, IGNACIO, LAS GARANTIAS INDIVIDUALES, Editorial Porrúa, Decimoquinta Edición, México, 1981.
- COUTURE J., EDUARDO, ESTUDIOS DE DERECHO PROCESAL CIVIL, Tomo I, Editorial Buenos Aires, Primera Edición, Argentina, 1948.
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Editorial Porrúa, Decimosegunda Edición, México, 1983.
- DELGADILLO GUTIERREZ, HUMBERTO, PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial PAC, S. A., Tercera Edición, México, 1985.
- DE PINA, RAFAEL, CASTILLO LARRARAGA, JOSE, DERECHO PROCESAL CIVIL, Editorial Porrúa, Decimosegunda Edición, México, 1978.
- DE PINA, RAFAEL, DE PINA VARA, RAFAEL, DICCIONARIO DE DERECHO, Editorial Porrúa, Décima Edición, México, 1981.
- DE PINA, RAFAEL, DERECHO CIVIL, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1980.
- DE PINA, RAFAEL, ELEMENTOS DE DERECHO CIVIL MEXICANO, Editorial Porrúa, Vol. Primero, Décima Edición, México, 1980.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO, ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, Editorial Porrúa, Vigésimocuarta Edición, México, 1982.
- FRAGA, GABINO, DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Porrúa, Vigésimosegunda Edición, México, 1982.
- GARZA J., SERVANDO, LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Editorial Cultura, Primera Edición, México, 1949.

- GIANNINI, A. D., INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial de Derecho Financiero, Primera Edición, Madrid, España, 1957.
- GIULIANI PONROUGE, CARLOS M., DERECHO FINANCIERO, Ediciones de Palma, Primera Edición, Buenos Aires, Argentina, 1962.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ, ERNESTO, DERECHO DE LAS OBLIGACIONES, Editorial Cajica, Segunda Edición, Puebla, México, 1980.
- JARACH, DINO, CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Buenos Aires, Primera Edición, Argentina, 1957.
- LOMELI CEREZO, MARGARITA, DERECHO FISCAL REPRESIVO, Editorial Porrúa, Primera Edición, México, 1979.
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Potosina, Segunda Edición, San Luis Potosí, México, 1969.
- OVALLE FAVELA, JOSE, DERECHO PROCESAL CIVIL, Primera Edición, U.N.A.M., México, 1980.
- PALLARES, EDUARDO, DERECHO PROCESAL CIVIL, Editorial Porrúa, Tercera Edición, México, 1968.
- PLANIOL, MARCELO Y RIPERT, JORGE, TRATADO PRACTICO DE DERECHO CIVIL FRANCES, Editorial Cultural, Primera Edición, Habana, Cuba, 1968.
- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO, DERECHO PROCESAL FISCAL, Editorial Textos Universitarios, Cuarta Edición, México, 1980.
- PUGLIESE, MARIO, INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1976.
- RAMIREZ RUIZ, LUIS EDUARDO, CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y REGLAMENTO, COMENTADO, Editorial PAC, S. A., Segunda Edición, México, 1987.
- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, DERECHO FISCAL, Editorial Harla Harper Row Latinoamericana, Primera Edición, México, 1983.
- ROJINA VILLEGAS, RAFAEL, DERECHO CIVIL MEXICANO, Editorial Porrúa, Decimotercera Edición, México, 1981.
- SANCHEZ LEON, GREGORIO, DERECHO FISCAL MEXICANO, Cárdenas Editor, Quinta Edición, México, 1980.
- VIZCAINO ARRIOJA, ADOLFO, DERECHO FISCAL, Editorial Themis, Primera Edición, México, 1982.

LEGISLACION

CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, Editorial Porrúa, Cuadragésima Edición, México, 1979.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Editorial Porrúa, Septuagesimocuarta Edición, México, 1983.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Ediciones Contables y Administrativas, Decimoctava Edición, México, 1984.

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, VII Epoca, Volumen XIV, Sexta Parte, Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, 22 de noviembre de 1971.