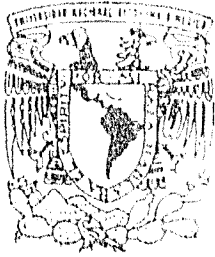


169
45



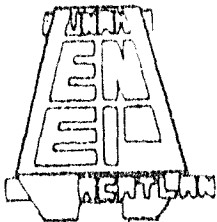
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ACATELAN

EL EMBARGO PRECAUTORIO POR PARTE DE LAS
ADMINISTRACIONES LOCALES JURIDICAS
DE INGRESOS

MEMORIA DE DESEMPEÑO
PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA EL
C. MARCO ANTONIO HERNANDEZ LARA

ASESOR LIC. CESAR IRIGOYEN URDAPILLETA



NAUCALPAN EDO. DE MEXICO

1996

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

AGRADECIMIENTOS

Es costumbre que previo al inicio de todo trabajo recepcional realizado con el fin de concluir la carrera profesional via titulación, se dediquen ciertas frases de agradecimiento o respeto a quien mejor consideremos que se las merecen, para no romper, en consecuencia, con tal costumbre, en el presente espacio daré pie a continuar con tal tradición.

Agradezco, primero que nada, a DIOS, por la vida concedida y por el favor de haber nacido mexicano; por la fe puesta en mi alma, que es la fuerza que me ha impulsado a seguir día a día en sus enseñanzas, que forman parte de mi educación y de mis logros.

También, doy especialmente las gracias a mis padres, Señor Jesús Hernández López y Señora Hortensia Lara Reyes, ejemplo de honradez, carácter y entereza el primero, y de bondad, paciencia, amor y ternura la segunda; sin el apoyo de ambos, la conclusión de esta etapa de mi vida se hubiera visto truncada, difícil, insegura, puesto que es en la familia en la que se forman los valores y metas a alcanzar, impulsando para ello desde su seno mismo Padres, no los he defraudado.

Especial agradecimiento a todas aquellas Instituciones Educativas, así como a los que fueron mis profesores, que a lo largo de tantos años contribuyeron con su granito de arena a forjarme como estudiante, dando por seguro que verían ahora con agrado que sus horas de enseñanza no fueron en vano.

Mi gratitud también para los CC. Licenciados César O. Irigoyen Urdapilleta y María Eugenia Peredo García Villalobos, excelentes académicos que desinteresadamente contribuyeron enormemente a la realización de la presente obra, ya que sin sus observaciones y sugerencias no hubiera sido posible la conclusión de la misma.

Particular agradecimiento también a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Institución en la que me he forjado como profesionista y la que me ha enseñado a conocer todo lo que es el mundo del Derecho Fiscal.

Amoroso agradecimiento a Katy, mujer inigualable a quien la vida me dió por esposa. elección acertada de la que no me arrepiento, a ella debo gran parte de lo que ahora soy, por su consejo sabio y su frase siempre precisa en los momentos de mayor necesidad. Gracias por siempre.

Mi agradecimiento también a una excelente compañera, Olga, quien fue parte importante en esta obra, contribuyendo con sus conocimientos mecanográficos y computacionales para el desarrollo de la misma y por su paciencia para soportarme por todo este tiempo, pero sobre todo, gracias por su amistad.

Por último, las más sinceras gracias a todas aquellas personas que directa o indirectamente contribuyeron tanto a la realización del presente trabajo, como a mi formación de hombre, ciudadano y profesionista, y que omito nombrarlas dado que si me faltara citar a alguna de ellas pecaría de ingrato.

El Autor

A KATHIYA, MI HIJA

I N D I C E

Objetivo

Introducción

I.- La Actividad financiera del Estado

A. El Estado

1. Concepto
2. Elementos
3. Características

B. Los ingresos del Estado

1. Concepto de Actividad Financiera
2. Sus elementos
3. Fundamento legal

C. La potestad tributaria

1. Fundamento constitucional

II.- La relación jurídico-tributaria

A. Relación Estado-Gobernado

1. Concepto
2. Características

B. La obligación fiscal

1. Concepto
2. Tipos
 - a) Obligación fiscal sustantiva
 - b) Obligación fiscal formal

- 3. Su determinación
 - a) El crédito fiscal
 - b) Su cumplimiento y características
- 4. Su extinción
 - a) Pago
 - b) Compensación
 - c) Condonación
 - d) Prescripción
 - e) Dación en pago
 - f) Revocación y Nulidad

C. Incumplimiento de la Obligación Fiscal

- 1. Facultades de comprobación
 - a) La fiscalización
 - b) Medios de fiscalización

III.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución

- A. Facultad económico-coactiva
 - 1. Su constitucionalidad
- B. Características del Procedimiento Administrativo de Ejecución.
 - 1. Notificación del crédito fiscal
 - 2. Plazo previo a su inicio
 - 3. El requerimiento de pago
- C. El embargo
 - 1. Concepto
 - 2. Sujetos
 - 3. Lugar

4. Tiempo

5 Objeto

a) Bienes susceptibles de embargo

b) Bienes exceptuados de embargo

6 Remate

D. Tipos de embargo

1. Embargo por Procedimiento Administrativo de

Ejecución

2. Embargo en garantía

3. Embargo precautorio

a) Supuestos de aplicación

b) Características.

IV.- La inobservancia del embargo precautorio por parte de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos.

A. Facultades Legales

1. Fundamento en el Reglamento Interior de la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

B. El artículo 145 fracción III del Código Fiscal de la

Federación en vigor

1. Razones de aplicación para las Administraciones

Locales Jurídicas de Ingresos

2. Obligatoriedad de observarlo por parte de las

Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos

3. Causas de su no observancia

4. Efectos

a) Detrimento en el erario público

5. Propuestas de solución

Conclusiones

Bibliografía

O B J E T I V O

"Demostrar que las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al no realizar embargos precautorios a aquéllos contribuyentes que se encuentran en los supuestos señalados en la fracción III del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en vigor, redundan tal situación en perjuicio del Fisco Federal".

I N T R O D U C C I Ó N

Es innegable que en este tiempo de crisis, el Estado a fin de cumplir con sus funciones, ha incrementado los medios para obtener los recursos necesarios a fin de realizar tales funciones adecuadamente.

De los variados medios con que cuenta para ello, están la explotación de sus propios bienes, el manejo de sus productivas empresas y por el ejercicio de su poder de imperio con base en el cual establece las contribuciones que el gobernado debe aportar para el gasto público.

En el presente trabajo nos referiremos específicamente a la Potestad Tributaria que tiene reservado el Estado, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, señalando en primer término su fundamento constitucional derivado de los artículos 31 fracción IV, 36, 73 fracciones VII y XXIX-A, 74 fracciones II y IV, de nuestra Carta Magna. Esta potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la cual se establece de manera general, impersonal y obligatoria las situaciones jurídicas o de hecho, que, al realizarse generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en tal ley.

Al darse las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley, nace la obligación fiscal entre Estado y Gobernado, obligación que como conductas de dar, hacer, no hacer o tolerar deberán cumplirse cabalmente.

Así, una vez que ha nacido la obligación fiscal y se ha procedido a su determinación a fin de precisar el "quantum", o el monto de aquélla obligación de dar, se procederá a su pago, estableciendo la forma de éste, el medio que se va a utilizar para ello, el orden a seguir y lugar para hacerse dicho pago.

Sin embargo, no siempre se cumple con la obligación contraída, por lo que la autoridad fiscal a fin de verificar tal cumplimiento, cuenta con la facultad de revisar a los contribuyentes con el fin de cerciorarse que han dado cumplimiento a las obligaciones que tienen para con el fisco.

Si derivado de estas facultades de comprobación, se determina algún crédito fiscal en virtud de que efectivamente no se cumplió con la obligación fiscal sustantiva, la autoridad fiscal exigirá el pago de tal crédito fiscal que no fue cubierto dentro de los plazos señalados en la Ley.

Para exigir el pago de un crédito fiscal no cubierto en tiempo, el Estado cuenta con el Procedimiento

Administrativo de Ejecución, que forma parte de las facultades económico-coactivas que tiene el Estado sobre sus gobernados.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se integra por el requerimiento de pago y por el embargo, culminando con la venta en remate de los bienes embargados o adjudicándose los la autoridad fiscal para diversos fines.

Dentro de tal procedimiento, previo a su inicio, puede realizarse embargo precautorio de bienes propiedad del obligado, a fin de garantizar el interés fiscal, en virtud de tenerse certeza, por parte de la autoridad fiscal, de que se pretende evadir el cumplimiento de la obligación o se ha dado algún caso de determinación presuntiva de la utilidad fiscal.

La autoridad fiscal competente que cuenta con facultades para desarrollar todo lo aquí manifestado hasta el momento, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, facultades derivadas de la Constitución Política, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, del Código Fiscal de la Federación y de su propio Reglamento Interior.

Entre sus unidades administrativas con que cuenta para el despacho de los asuntos de su competencia, dadas por su Reglamento Interior, está la Administración Local Jurídica de Ingresos; a ésta Administración le compete ejercer

facultades para iniciar Procedimientos Administrativos de Ejecución y practicar embargos precautorios cuando lo considere necesario.

Empero, por diversas causas ajenas a lo establecido en la ley, la facultad conferida a tal unidad administrativa, específicamente la que se refiere a llevar a cabo el embargo precautorio no se realiza.

En consecuencia, aquí se pretende demostrar que las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no realizan embargos precautorios a aquéllos contribuyentes que se encuentran en los supuestos señalados en la fracción III del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en vigor, redundando tal situación en perjuicio del fisco federal.

"EL EMBARGO PRECAUTORIO POR PARTE DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES JURÍDICAS DE INGRESOS"

I.- La actividad financiera del Estado.

A. El Estado

El ordenamiento jurídico tiene su fundamento de validez formal en la norma legal, la cual tiene a su vez su base sociológica en una organización específica a la que se le da el nombre de Estado. El Estado es la fuente formal de validez de todo el derecho, pues sus órganos son quienes lo crean a través de la función legislativa.

1. Concepto

El Estado suele definirse como "la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio." ¹

2. Elementos

La definición anterior nos señala que son 3 los elementos de la organización estatal: la población, el territorio y el poder.

¹ García Máynes, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, ed. 38ª, México, D.F., 1988. pág. 98.

La población es el conjunto de hombres que pertenecen a un Estado y que han de ser sujetos de la actividad estatal.

El territorio es la porción del espacio en que el Estado ejerce su poder, el ámbito espacial de validez de tal poder es precisamente en el territorio.

El poder, que ha de ser la voluntad de dirección de toda sociedad organizada, y donde dicha organización es de índole jurídica, entendiéndose por organización la regla de la asociación que asigna a cada miembro de ésta su posición dentro de la misma (ya de dominación, ya de sujeción) y las funciones que le corresponden.

3. Características

Las normas relativas a la organización fundamental del estado reciben el nombre de Constitución. Según Jellinek, la constitución del Estado comprende las reglas jurídicas que determinan los órganos supremos de éste, su modo de creación, sus relaciones recíprocas, su competencia y la posición de cada uno en relación con el poder estatal.²

²Cfr. Jellinek, Jorge, El Estado Moderno, Editorial Fardis, ed. 13ª, México, D. F., 1988, pág. 51.

La palabra constitución no es solamente aplicada a la estructura de la organización política, sino también al documento que contiene las reglas relativas a dicha organización.

En México, su organización política está plasmada en el documento denominado Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual nos rige hasta el día de hoy.

B. Los ingresos del Estado

1. Concepto de actividad financiera.

Si continuamos con el Estado, una vez que éste se ha erigido como la forma de organización de una sociedad con las características antes enunciadas, su principal función será hacer frente a las necesidades públicas, y para ello ha de dictar los preceptos normativos cuya finalidad será la de regular la conducta social recíproca, contando con la coactividad suficiente para que tales preceptos normativos sean respetados y limitando a su vez, la acción gubernamental a través de las disposiciones legales que emite.

Ahora bien, el Estado a fin de cubrir las citadas necesidades públicas ha de allegarse un gran número de recursos económicos, los cuales obtiene, administra y aplica

de acuerdo con planes y programas elaborados previamente; la satisfacción de las necesidades públicas pretende alcanzarlas a través de la Administración Pública, que en ejercicio de la función administrativa ejecuta actos materiales y jurídicos, con base en las atribuciones que el ordenamiento jurídico le confiere.

Para cubrir los gastos que exige tal actividad, el Estado debe obtener los medios económicos necesarios, administrarlos y aplicarlos adecuadamente. Esta práctica de obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado recibe el nombre de actividad financiera.

Tomando en consideración lo anterior podemos decir que la Actividad Financiera del Estado "es aquella que desarrolla consistente en procurarse los recursos necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes".¹

2. Elementos

Ahora bien, de acuerdo con el concepto referido y como ya se asentó anteriormente, se desprende que la

¹ Sánchez Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editor, ed. 2ª, Tijuana, B. C. México. 1988, pág. 6.

actividad financiera del Estado está integrada por tres momentos:

a) La obtención de recursos económicos o ingresos que realiza el Estado a través de los diversos medios que tiene a su alcance, como son: la explotación de sus propios bienes vía las ganancias de sus productivas empresas; el ejercicio de su poder de imperio, con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos, y, finalmente, por otros medios financieros que en calidad de empréstitos, vía crédito interno o externo, obtendrá de otros sujetos.

b) El manejo, gestión o administración de los recursos que obtiene el Estado, efectuándose mediante los diferentes órganos que integran la Administración Pública, mismos que están sujetos a las disposiciones legales que regulan su actuación.

c) Las erogaciones o aplicaciones de los recursos obtenidos, necesarios para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades tanto propias como de la colectividad que el Estado tiene a su cargo.

3. Fundamento Legal.

Sin embargo, los tres momentos que conforman la actividad financiera del Estado, no tendrían la importancia y utilidad que les corresponde si no existiera el marco jurídico que les diera vida. En nuestra legislación positiva, lo anterior lo encontramos sustentado en el artículo 73 fracción VII y XXIX-A, de la Constitución Política, así como en el 74 fracciones II y IV del mismo ordenamiento, mismos que establecen en primer término, como facultad del Congreso de la Unión la imposición de las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, así como establecer contribuciones sobre el comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación y las especiales (sobre energía eléctrica, tabacos labrados, gasolina y derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel, explotación forestal y producción y consumo de cerveza), así también se establece como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados el vigilar el desempeño de las funciones de la Contaduría Mayor de Hacienda, revisando la cuenta pública a fin de conocer los resultados de la gestión financiera del Estado, comprobando si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto, teniéndose a su vez dicha cámara también como facultad el examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación.

En este tenor, en la presente obra nos referiremos particularmente a la obtención de los recursos económicos que el Estado realiza en el ejercicio de su poder de imperio, con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deben aportar para el gasto público, desarrollando, exclusivamente, lo que se refiere al Procedimiento Administrativo de Ejecución -específicamente el embargo precautorio-, como medio de asegurar tal obtención de recursos por omisión de pago de contribuciones a las que está obligado el gobernado.

Ahora bien, para sustentar la premisa anterior, debemos dejar establecido en primer orden lo referente a la obligación del particular para contribuir al gasto público, así como su fundamento legal dentro de nuestra legislación.

C. La potestad tributaria

1. Fundamento constitucional.

En primer término, el principio de legalidad y la potestad tributaria los encontramos regulados en los artículos 31 fracción IV, 36 y 73 fracciones VII y XXIX-A de la Constitución Política Mexicana.

Por lo que se refiere al artículo 31, en su fracción IV establece como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación,

como del Distrito Federal, o del Estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Al efectuar un breve análisis de la disposición anterior, se pueden establecer las siguientes consideraciones:

1*) Resulta ser una obligación de naturaleza netamente personal, en la que el sujeto que se ubique en algún supuesto de la Ley Fiscal, automáticamente adquiere la obligación de cubrir la correspondiente contribución, en la forma y términos que la misma ley establezca. Esta obligación derivada de la relación jurídica-tributaria la analizaremos en un apartado especial más adelante.

2*) Por lo que se refiere al término contribuir, el Código Fiscal de la Federación en vigor no expone una definición al respecto; sin embargo, el Real Diccionario de la Lengua Española lo define como el "Dar o pagar cada uno la cuota que le corresponde"⁴; en este tenor, el contribuir es la acción y efecto de la contribución, misma que es la "prestación normalmente en dinero y excepcionalmente en especie, establecida en la Ley, a cargo de las personas físicas o morales, que debe enterarse al ente público con

⁴ Real Diccionario de la Lengua Española, Tomo II, Editorial Argos Vergara, S. A, Barcelona, España, 1980, pág. 354.

facultades para percibirla y que se destina a satisfacer los gastos públicos."⁵; la anterior definición nos lleva a analizar nuestra tercera consideración.

3*) Toda vez que la contribución se ha de destinar para los gastos públicos, es indiscutible que en virtud de que la aportación es precisamente para gastos, sólo podremos pensar en que será de naturaleza pecuniaria, y en este sentido, es claro lo que al respecto señala el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en vigor, en cuanto a que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional, con ello la finalidad será costear los servicios públicos que el Estado proporciona, mismos que se traducen para el particular en un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas y donde además debemos entender como gasto público la erogación hecha por la federación a través de la Administración Pública Federal y que esté previsto en el presupuesto de Egresos.

No debemos olvidar que existen excepciones al pago en dinero, como son aquéllos que realizan pago en especie, en el caso de los artistas plásticos que pagan con sus obras, las radiodifusoras y televisoras que pagan con tiempo, las compañías extractoras de oro que pagan con ése metal, etc.

⁵ Sánchez Hernández, Mayolo, Op. cit., pág. 161.

4*) También se señala que la obligación de contribuir para el gasto público ha de ser de manera proporcional y equitativa, siendo estos elementos los que quizá más controversias han originado respecto de las características que las contribuciones presentan.

Por un lado, la proporcionalidad da la idea de una parte de algo, deduciendo en consecuencia que la contribución se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir; en este sentido, atiende a la capacidad económica del contribuyente y a una correcta distribución de la carga fiscal, inspirándose en criterios de progresividad a fin de afectar económicamente en mayor medida a quienes obtienen mayores ingresos en comparación con aquellos que los obtengan en menor escala.

Por otro lado, la equidad se origina en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la norma en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias, esto es, se refiere a la igualdad del contribuyente ante la ley, donde deberá existir regulación justa y adecuada de la recaudación, atendiendo fundamentalmente a los supuestos establecidos en aquélla, relativos al nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.

En apoyo a esta consideración, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el siguiente criterio que a la letra dice: "todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad que son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación".⁶

En este tenor, podemos concluir con la explicación más sencilla indicando que "habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley".⁷

5*) Nuestra última consideración se refiere a la expresión "que dispongan las leyes"; en este sentido, el mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley previamente establecida. Así, conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la

⁶Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sala Administrativa, 1969, pág. 52.

⁷Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, Edición 3ª, México, D. F., 1990, pág. 63.

Unión, razón por la cual él y solo él podrá emitir leyes en sentido formal y material.

Para algunos autores, entre ellos el maestro Mayolo Sánchez Hernández, existen excepciones a este principio: cuando el Poder Ejecutivo es autorizado por el Legislativo para ejercer facultades legislativas para el caso de regular la economía del país y el comercio exterior en situaciones de urgencia, conforme lo establecen los artículos 29 y 131 de la Constitución Política Mexicana y es sólo en estos casos cuando el Ejecutivo puede ejercer facultades legislativas emitiendo los llamados Decretos-Ley y Decretos Delegados que son formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente normas jurídicas generales, impersonales y abstractas.

Ahora bien, una vez dejando establecidas las anteriores consideraciones respecto a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Mexicana pasemos a analizar el artículo 36 del mismo ordenamiento legal.

Este precepto establece que es una de las obligaciones del ciudadano de la república el inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria profesión o trabajo de que subsista.

Dentro del ámbito fiscal esto significa que se trata de una medida de control fiscal y que representa la base constitucional de la existencia legal del Registro Federal de Contribuyentes, que constituye una de las bases fundamentales para lograr una mayor recaudación de contribuciones y un medio para combatir la evasión.

Por último citemos las fracciones VII y XXIX-A del artículo 73 constitucional, por las que se establecen las facultades del Congreso de la Unión en materia tributaria, específicamente para expedir normas jurídicas generales, abstractas e impersonales, cuya aplicación a los casos concretos principalmente compete a los otros dos poderes (Ejecutivo y Judicial) y es en ese mecanismo de la aplicación de las leyes en el que el gobernado hace contacto con sus autoridades.

Por un lado, la fracción VII nos señala que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, y por otro lado, la fracción XXIX-A señala que tal órgano tendrá también facultad para establecer contribuciones sobre comercio exterior, sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y sobre contribuciones especiales como son

sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cervezas.

En este sentido, se cumple con el principio que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, en el que las obligaciones tributarias deben establecerse en leyes.

II.- La relación jurídico-tributaria

A. Relación Estado-Gobernado.

Si continuamos en este tenor, es ahora oportuno señalar lo referente a la relación jurídica-tributaria y a la obligación fiscal o tributaria de los gobernados con el aparato Estatal.

En primer término, como ya ha quedado indicado con anterioridad, la potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la cual 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 tal ley.

Esa vinculación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación entre gobierno y gobernado, la cual cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídico-tributaria.

1. Concepto.

"La relación jurídico-tributaria es un 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".⁶

El concepto anterior permite identificar a la relación jurídico-tributaria y diferenciarla de la obligación fiscal o tributaria, pues resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, por lo que consecuentemente aquélla será el todo y ésta sólo una de sus partes. (Figura 1)

⁶Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit., pág. 97.

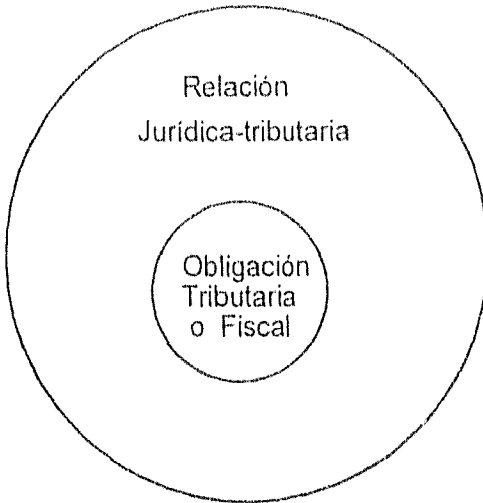


Fig. 1

2. Características.

En este sentido, la relación jurídica-tributaria surge cuando la situación de los sujetos "encaja" perfectamente en el supuesto previsto por la ley y es siempre de tipo personal, esto es, se crea entre el Estado y el particular.

Así, una vez que el Estado, a través de la ley que ha expedido y que contiene la vigencia de una contribución, estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación.

El nacimiento de la obligación, es el elemento vital de la relación Jurídico-Fiscal, ya que en un momento dado puede existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, la autoridad fiscal y hasta el presunto sujeto pasivo, pero mientras no se materialice en la realidad la situación abstracta prevista por la ley, la obligación no nace.

Al respecto el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación en vigor, señala 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.

B. La obligación fiscal

1. Concepto.

Ahora bien, ya que hemos tocado lo referente a la obligación y particularmente a la fiscal o tributaria, reiteraremos que una vez que el Estado a través de la ley que ha expedido y que contiene la vigencia de una contribución que desde luego satisface los requerimientos constitucionales de proporcionalidad y equidad se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación.

En este sentido, se tiene por ejemplo que el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación en vigor, en su primer párrafo, dispone que las personas morales y físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, concluyendo así que la persona cuya situación concreta encaja en la hipótesis prevista por la disposición fiscal, habrá realizado el hecho generador y consecuentemente, habrá dado lugar al nacimiento de la obligación.

"La obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria".⁹

" . Tipos .

De la anterior definición se derivan dos supuestos significativos: el primero nos dice que a la conducta de dar la reconoceremos como una obligación fiscal o tributaria sustantiva; el segundo señala que a las conductas de hacer, no hacer o tolerar, se reconocerán como obligaciones fiscales o tributarias formales.

⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit., pág. 98.

a) Obligación Fiscal Sustantiva.

La obligación fiscal o tributaria sustantiva "es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por la deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo".¹⁰

Este tipo de obligación tiene carácter ex-lege, ya que nace de la conjunción del hecho generador con el presupuesto o hipótesis establecidos en ley, reconociéndose además, como una relación de derecho, en la que el Estado y el contribuyente se encuentran básicamente en una posición de igualdad, uno como acreedor (el Estado) y otro como deudor (el contribuyente), ambos sujetos al ordenamiento jurídico.

También cabe agregar, que el contenido de la obligación fiscal o tributaria sustantiva, es generalmente, el pago de una cantidad de dinero y, excepcionalmente, en especie, además de que su existencia no depende de la existencia de otras obligaciones, por lo que es de carácter principal.

¹⁰ De la Garza, Sergio F., Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, edición 4ª, México, 1988, pág. 445.

b) Obligación Fiscal Formal.

El segundo supuesto, señala que las obligaciones fiscales o tributarias formales son aquéllas conductas de hacer, no hacer o tolerar:

1) Las obligaciones de hacer consisten en la realización de actos o acciones de carácter positivo, esto es, son la prestación de un hecho; por ejemplo la obligación de presentar alguna declaración.

2) Las obligaciones de no hacer, son las abstenciones de no realizar una determinada conducta, es una obligación prohibitiva, por lo que si el gobernado realiza aquello que está prohibido, el Estado le impondrá una sanción; como ejemplo de esta obligación tenemos la prohibición de llevar doble contabilidad por parte del contribuyente.

3) Las obligaciones de tolerar consisten en soportar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria, esto es, el Estado tiene el derecho de invadir la esfera jurídica del gobernado; un ejemplo claro de este tipo de obligación lo tenemos en tolerar la práctica de una visita domiciliaria como facultad de la autoridad.

3. Su determinación.

Ahora bien, una vez que ha nacido la obligación fiscal o tributaria y a fin de verificar que ya se está en posibilidad de proceder a su cumplimiento, es necesario que sea determinada.

La determinación de la obligación fiscal o tributaria es el "acto o conjunto de actos emanados de los particulares, de la autoridad o de ambos, tendientes a verificar que la obligación ha nacido y que se dan los elementos necesarios para estar en la posibilidad de poder proceder a su cumplimiento".¹¹

En este sentido, pueden señalarse cuatro procedimientos conforme a los cuales se puede determinar una obligación fiscal o tributaria:

a) La determinación que realiza el sujeto pasivo (contribuyente) en forma espontánea sin la intervención de la autoridad fiscal.

b) La determinación que realiza la autoridad fiscal, con la colaboración del sujeto pasivo (contribuyente).

¹¹ Sánchez Hernández, Mayolo, Op. Cit., pág. 243.

c) La determinación que realiza la autoridad fiscal, sin la intervención del sujeto pasivo (contribuyente). Este procedimiento se conoce como determinación de oficio o determinación estimativa o presuntiva.

d) La determinación que se hace en virtud de un convenio celebrado entre la autoridad fiscal y el sujeto pasivo (contribuyente).

Así, la finalidad de la determinación de la obligación fiscal o tributaria es precisar el "quantum", el monto de aquella obligación de dar, puesto que como ya hemos manifestado, nuestra legislación fiscal establece en qué momento nace la obligación fiscal, pero mientras ella no se cuantifique, ni el sujeto activo, ni el pasivo (contribuyente) tendrán la certeza de qué cantidad es la que se debe.

En este sentido, la determinación estará constituida por dos aspectos:

1) Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, por lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

2) Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

a) El crédito fiscal.

¿Y qué se puede entender como crédito fiscal?. Al respecto, el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación en vigor señala que son todos aquéllos que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamiento 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.

Ahora bien, es importante aclarar que la obligación fiscal o tributaria difiere del crédito fiscal: por una parte, la obligación nace con la realización del hecho generador, y por otra, el crédito fiscal, nace con el acto de determinación, el cual puede llevarse a cabo de acuerdo con los cuatro procedimientos que se especificaron con anterioridad.

b) Su cumplimiento y características.

Así, una vez que ha quedado claro el nacimiento de la obligación fiscal o tributaria, así como la determinación del crédito fiscal, se debe precisar la fecha o plazo en que deben pagarse las contribuciones y cuándo son exigibles los créditos fiscales.

En relación a la fecha o plazo en que deben pagarse las contribuciones, el párrafo 4° del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación en vigor, establece que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Por lo que se refiere a la exigibilidad de los créditos fiscales, tenemos que se presenta una vez que ha transcurrido la fecha de pago sin que ellos se hayan cubierto, consecuentemente, mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigibles por el sujeto activo. En este sentido, el artículo 145, del Código Fiscal de la Federación en vigor, en su primer párrafo, nos dice que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución. Este punto lo analizaremos en un apartado especial más adelante.

Si continuamos, cabe agregar que la obligación fiscal o tributaria pasa por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin.

4. Su extinción.

La extinción de una obligación se presenta cuando desaparece la relación jurídica entre el acreedor (Estado) y el deudor (contribuyente), en virtud de haberse satisfecho el objeto de la obligación o haberse presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga.

En este tenor, las formas de extinción de la obligación fiscal o tributaria son: el pago, la compensación, la condonación, la prescripción, la dación en pago, la revocación y la nulidad.

a) El pago.

El pago, es la entrega de las cantidades que se adeudan y representa la forma más común de extinción de las obligaciones sustantivas (de dar).

Como ya lo hemos señalado en notas anteriores, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en vigor, especifica que el pago de las contribuciones y sus accesorios que se realice en el país deberá ser en moneda nacional; se equiparan a éste los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios. Al momento del pago, se deben cubrir primero, los créditos fiscales más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución y antes de pagar el crédito principal, se cubrirán los gastos de ejecución, recargos, multas y la indemnización por devolución de cheque sin fondos.

Así, tenemos también que existen diversas clases de pago:

a) El pago liso y llano, que es aquél que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza.

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

c) El pago provisional, es el que se deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco.

e) El pago extemporáneo, es el que se cubre fuera del plazo legal, ya sea espontáneo o a requerimiento de autoridad; en el primer caso, además de cubrir la suerte principal, se tienen que pagar los recargos correspondientes, y en el segundo, aparte de la suerte principal, se han de cubrir los recargos y las multas correspondientes.

b) Compensación.

La compensación, tiene lugar cuando tanto la autoridad fiscal como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos y extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. En este sentido el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación en vigor establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios.

Así para que pueda operar la figura anterior tienen que darse los siguientes supuestos:

1) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración; y

2) Que el crédito en favor del particular y el pago que se vaya a realizar, sean respecto de una misma contribución.

c) Condonación.

La condonación, como forma de extinción de las obligaciones fiscales o tributarias, consiste en la remisión o perdón de la deuda, declarando extinguidas prestaciones fiscales cuando la situación económica, geográfica y de salubridad en el país lo ameriten, o bien cuando tratándose de multas de contenido fiscal, se aprecien discrecionalmente las circunstancias del caso que la autoridad tuvo para la imposición de la sanción y se disminuya ésta.

El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en vigor, en su fracción I, establece que el Poder Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Como se observa, en estos casos la finalidad es suavizar la carga tributaria en alguna región, o en alguna rama de actividad, siempre en razón de la equidad, cumpliendo para ello los siguientes requisitos:

-Debe ser otorgada por el Poder Ejecutivo Federal (Presidente de los Estados Unidos Mexicanos).

-Debe ser general.

-Procede únicamente por región geográfica o por rama de actividad.

-Debe estar autorizada por la ley.

También, el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

Efectivamente, este tipo de sanción, como acertadamente lo refiere el Maestro Sánchez Hernández, es la

llamada "condonación por gracia"¹², ya que se considera que la multa es un ingreso accesorio cuyo objeto fundamental es de carácter correctivo o disciplinario y por consiguiente, si ya obtuvo el infractor el ajuste de su conducta a la norma legal, lógico resulta suponer que la propia autoridad puede discrecionalmente aprobar la situación y reducir parcialmente la sanción impuesta.

Para ello se debe presentar solicitud por parte del infractor, señalando que la multa ha quedado firme, esto es, que no existe ningún medio de defensa en contra de ella o de acto conexo. La resolución que al respecto se dicte no podrá ser impugnada, ya que se emite con base en una facultad discrecional y que, por lo tanto, es potestativo concederla.

d) Prescripción.

La prescripción, es otra de las formas de extinción de las obligaciones fiscales o tributarias, la cual se da por el sólo transcurso del tiempo.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en vigor, establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de

¹² Cfr., Sánchez Hernández, Mayolo, Op. Cit., pág. 256.

5 años. La prescripción implica la pérdida de la facultad de la autoridad para cobrar un crédito fiscal.

El término aludido con anterioridad se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, interrumpiéndose con cada gestión de cobro que realice la autoridad, o por cualquier acto de reconocimiento de deuda por parte del obligado.

La prescripción será reconocida o declarada por la autoridad fiscal a petición del interesado, mientras el crédito no haya sido exigido.

e) Dación en pago.

La dación en pago, como una figura más de la extinción de obligaciones fiscales o tributarias, se presenta cuando el acreedor (Estado) recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida y la obligación, en consecuencia queda extinguida. Aquí recordemos que el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en vigor, en su primer párrafo, señala que el pago de las contribuciones y sus accesorios se harán en moneda nacional, por lo que consecuentemente, la dación en pago será la excepción a tal disposición; así tenemos que en el caso de algunos artistas, pagan el Impuesto Sobre la Renta con sus obras plásticas.

También, el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación en vigor, señala en su tercer párrafo, que cuando en segunda almoneda pública, tampoco se fincara el remate, la autoridad considerará que los bienes fueron enajenados en un 50% de su valor en avalúo, aceptándolos en consecuencia, como dación en pago, a efecto de adjudicarse tales bienes, venderlos fuera de remate o donarlos para obras o servicios públicos.

f) Revocación y Nulidad.

La revocación, es otra forma de extinción de obligaciones fiscales o tributarias, por la que un crédito fiscal dado a conocer al contribuyente vía una resolución administrativa, se deja sin efectos dado que tal resolución no se encuentra apegada a Derecho, ya sea de fondo o de procedimiento.

Al respecto, el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación en vigor, en su fracción I, inciso a), establece que el recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas dictadas por la autoridad fiscal que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos. En este sentido, el recurso de revocación se interpondrá ante la autoridad competente por razón del domicilio del contribuyente, o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, la cual después de valorar pruebas y agravios

vertidos por el contribuyente, emitirá resolución, misma que exclusivamente ordenará que se proceda a dar de baja el crédito fiscal, cuando se deje sin efectos el acto impugnado, poniendo con ello fin al recurso. (Artículo 133, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación en vigor).

La nulidad, como una forma más de extinción de las obligaciones fiscales o tributarias, se presenta al declararse la ilegalidad de un acto de autoridad fiscal que ha determinado un crédito fiscal, por contener un vicio que afecte su eficacia jurídica. Al respecto, es el Tribunal Fiscal de la Federación el que vía sentencia definitiva ha de declarar la nulidad de la resolución que se haya impugnado, procediendo en consecuencia la autoridad fiscal a dar de baja el crédito fiscal determinado.

No es materia del presente trabajo abundar más en los dos medios de defensa legales señalados anteriormente (revocación y nulidad), toda vez que en este apartado se mencionan únicamente como una figura más de la extinción de obligaciones fiscales o tributarias.

C. Incumplimiento de la obligación fiscal.

1. Facultades de comprobación.

Si continuamos, es preciso recordar lo asentado en apartados anteriores en cuanto a que si el Estado tiene la facultad de imponer y recaudar tributos a cargo de sus gobernados a fin de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas, esto necesariamente implica que el propio Estado puede crear los medios idóneos para ejecutar y hacer prevalecer las normas tributarias. Así que cuando el contribuyente realiza alguna conducta cuya situación coincida con lo previsto en la ley y no cumpla o lo haga indebidamente, el Poder Público puede exigir su cumplimiento, teniendo para ello la facultad de revisar a los contribuyentes con el fin de cerciorarse que han dado cumplimiento a las obligaciones que tienen para con el fisco, teniendo tal actuación su fundamento de validez en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Tal facultad de comprobación de la autoridad fiscal, prepara el nacimiento del acto o resolución administrativa que ha de determinar la omisión en el pago de alguna obligación contraída por el contribuyente, siendo esto resultado de la labor fiscalizadora de la mencionada autoridad iniciada para el caso de incumplimiento.

a) La fiscalización.

La palabra fiscalización implica la "acción y efecto de fiscalizar"¹³, entendiéndose por fiscalizar "investigar y criticar las acciones u obras de otro"¹⁴; al respecto y en forma general podemos entender a la fiscalización como "una función de la administración tributaria eminentemente activa, mediante la cual la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes"¹⁵.

b) Medios de fiscalización.

Ahora bien, los medios de fiscalización que utiliza la autoridad fiscal, son principalmente los siguientes:

a) La revisión de declaraciones presentadas por los contribuyentes, buscando comprobar la fidelidad de la información incluida en tales documentos.

b) Las visitas domiciliarias, que constituyen el medio más eficaz para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales o a las que se obligó el contribuyente.

c) La revisión de dictámenes de Contador Público autorizado, el cual le permite al fisco enfocar sus

¹³ Real Diccionario de la Lengua Española, Op. Cit., pág. 242.

¹⁴ *Ibídem*.

¹⁵ Robles Segura, Raúl, La Función de Fiscalización, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, D. F., 1980, pág. 6.

instrumentos de fiscalización hacia aquellos contribuyentes que al no estar dictaminados, presumiblemente presentan mayores riesgos de incumplimiento a las obligaciones contraídas.

El objeto de la fiscalización, además de que la autoridad fiscal se cerciore si efectivamente el contribuyente cumplió con sus obligaciones, es crear la sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento.

Así, una vez que vía fiscalización, derivada de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, se ha determinado algún crédito fiscal mediante resolución administrativa signada al contribuyente revisado, en virtud de que efectivamente no se cumplió con la obligación fiscal sustantiva, se procederá a la notificación de tal resolución al contribuyente por parte de la autoridad fiscal competente, así como a su control y cobro.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en vigor, establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro

de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En nuestra legislación fiscal federal, el privilegio del fisco que se conoce con el nombre de ejecutoriedad de las resoluciones fiscales, se reglamenta a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

III.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución.

A. Facultad económico-coactiva.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se inicia y desarrolla a partir del presupuesto de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. Su legalidad se presume por disposición del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación en vigor, el cual señala que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales, y la definitividad se deriva de que en la esfera administrativa no puede ser modificada, por no existir pendiente ningún procedimiento de revisión o por no haberse intentado algún medio de defensa legal contemplado en las disposiciones fiscales.

Este procedimiento forma parte de la facultad económico-coactiva que tiene el Estado sobre sus gobernados.

1. Su constitucionalidad.

Sin embargo, la existencia de esta facultad en favor de la autoridad administrativa ha sido objeto de argumentaciones aisladas en su contra que la califican de anticonstitucional, en virtud de que con base en ella la referida autoridad priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos.

Empero, tanto la doctrina como la jurisprudencia y desde luego la legislación, han aceptado plenamente que el Procedimiento Administrativo de Ejecución no es anticonstitucional y concretamente no es violatorio de la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de nuestra Carta Magna.

Al respecto, Don Ignacio L. Vallarta señala que "del mismo modo que no es de la competencia judicial apremiar al ciudadano a tomar las armas, formando de su resistencia una cuestión contenciosa, tampoco lo es hacer efectivo el pago del impuesto, ni aún en el caso de que el deudor se oponga a verificarlo para convertir así en judicial, negocio que por su esencia es administrativo"¹⁶.

¹⁶ Citado por Delgadillo Gutiérrez. Luis Humberto, Op. Cit., pág. 162.

A su vez, también agrega que "el pago del impuesto no es una deuda nacida del contrato que la ley civil sancione: es el resultado de una necesidad política, que el Derecho Público consagra; ese pago no tiene ninguno de los caracteres que al contrato distinguen: sin él, no sólo la existencia del Estado, sino la del mismo utópico pacto social sería imposible, ... y no puede ser judicial el apremio del impuesto, lo diré viendo la cuestión por otra de sus fases, porque el Poder Administrativo debe tener en su esfera de acción la suma de facultades necesarias, los medios de autoridad indispensables para hacer efectivos los servicios públicos, sin necesidad de pedir auxilio extraño"¹⁷.

Por su parte el Dr. Ignacio Burgoa, señala que el fundamento constitucional del Procedimiento Administrativo de Ejecución es el párrafo segundo del artículo 22 de la Carta magna y manifiesta que "... están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema..."¹⁸.

¹⁷ Citado por Sánchez Hernández. Mayolo. Op.Cit., pág. 398.

¹⁸ Burgoa Orihuela, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, edición 16ª, México, D. F., 1982, pág. 647.

En este sentido, el artículo 22 Constitucional, en su segundo párrafo, señala que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas, siendo claro en la separación que hace en cuanto a autoridades, ya que aunque no lo dice, se entiende que para la exigencia de pago de impuestos o multas, no ha de ser la autoridad judicial, sino la administrativa.

Ahora bien, en cuanto a la postura del Poder Judicial Federal, existen varios criterios, entre ellos los siguientes:

"FACULTAD ECONÓMICA-COACTIVA. El uso de la facultad económica-coactiva por las autoridades administrativas no está en pugna con el artículo 14 constitucional".¹⁹

"FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA, SU EJERCICIO NO PUEDE CALIFICARSE DE VIOLENCIA NI PUGNA CON LA CONSTITUCIÓN. La violencia prohibida por el artículo 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza,

¹⁹ Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación 1917-1975, Tercera parte, pág. 289.

y no puede calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de los límites de su competencia legal, y apegándose a las normas jurídicas aplicables finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desenvuelta a través del procedimiento económico-coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la misma Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuesto o multas es lícito llevarlo a cabo, sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones que tienen carácter ejecutivo, y que si bien, por supuesto, pueden someterse a solicitud de los afectados, a revisión judicial, no requieren para su validez de la previa aprobación de los tribunales²⁰.

En resumen, el criterio utilizado para justificar la facultad económico-coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.

Hasta aquí lo que se refiere a la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva del Estado y si continuamos sobre el particular, es pertinente

²⁰ Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, Tercera parte, 1976, pág. 106.

dejar señalado que dentro del Código Fiscal de la Federación en vigor, el Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra regulado de los artículos 145 al 196.

B. Características del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

1. Notificación del crédito fiscal.

Ahora bien, previo el inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, la resolución que ha determinado el pago de un crédito fiscal omitido en su momento por parte de algún contribuyente obligado, ha de dársele a conocer al signatario de la misma mediante la diligencia de notificación.

Para esto, la autoridad fiscal competente ha de someterse a los lineamientos que el Código Fiscal de la Federación en vigor contempla para ello, específicamente de los artículos 134 al 140, destacando los medios con que cuenta para notificar, a saber: notificaciones personales, por correo certificado y ordinario, por estrados, por edictos y por instructivo.

2. Plazo previo a su inicio.

Una vez notificada al contribuyente obligado la resolución que determina el crédito fiscal omitido, el Procedimiento Administrativo de Ejecución no se inicia hasta en tanto se venza el plazo de 45 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, tal y como lo dispone el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación en vigor en su primer párrafo.

Una vez transcurrido el plazo de referencia, el crédito fiscal determinado ya puede ser exigible, iniciándose en consecuencia el Procedimiento Administrativo de Ejecución con el acto de requerir el pago de dicho crédito , por parte de la autoridad fiscal, al contribuyente obligado, conforme a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación en vigor

3. El Requerimiento de pago.

En sentido estricto, la palabra requerir, significa "intimar, avisar o hacer una cosa con autoridad pública"²¹ y requerimiento es la "acción y efecto de requerir", entendiéndose como el "aviso, manifestación o pregunta que se hace, generalmente bajo fe notarial a alguna persona exigiendo o interesando de ella que exprese y declare su actitud o su respuesta"²².

²¹ Real Diccionario de la Lengua Española, Op. Cit., pág. 1090.

²² Idem.

En este caso, el requerimiento que se haga al contribuyente deudor u obligado, consistirá en exigir el pago de la cantidad determinada a fin de que tal situación se realice en ese mismo acto, o en su defecto, se demuestre con documentación fehaciente que dicho pago ya fue efectuado.

Ahora bien, una vez exigido por parte de la autoridad fiscal el pago del crédito fiscal determinado al contribuyente obligado, y éste no lo realiza en ese mismo acto, la autoridad en comento procederá al embargo de bienes o de negociaciones, según lo dispuesto por el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

C. El embargo.

1. Concepto.

Como figura jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución, el embargo se considera como el "acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor (en su poder o en el de terceros) fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar

cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito"²³.

Este aseguramiento de bienes son medidas cautelares que toma la autoridad fiscal para lograr el cumplimiento de la obligación fiscal o tributaria, toda vez que el contribuyente durante el término legal no ha hecho efectivo el pago del crédito fiscal contraído.

2. Sujetos.

Si continuamos en este tenor, los sujetos del embargo serán: el ejecutor, el cual es un servidor público adscrito a la dependencia que en su carácter de autoridad fiscal le ha ordenado la práctica de la diligencia de requerimiento de pago y, en su caso, embargo; el deudor, que no es otro que el contribuyente sujeto al pago de la obligación sustantiva, agregando que, si eventualmente el referido deudor no compareciera para la práctica de la diligencia de cuenta, ésta se entenderá con cualquier otra persona; los testigos de asistencia, los cuales, conforme a lo dispuesto por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación en vigor, pueden ser nombrados por el contribuyente deudor o por la persona con la que se entienda la diligencia, sin que su ausencia o su negativa a firmar el

²³ De la Garza, Sergio F., Op. Cit., pág. 779.

acta de embargo correspondiente, afecten la legalidad de tal diligencia.

De todos los sujetos que intervienen en el embargo, descritos con antelación, sólo el ejecutor es el elemento necesario, en virtud de la actividad a realizar, siendo en consecuencia los demás, contingentes.

3. Lugar.

Ahora bien, el lugar señalado para la práctica de la diligencia de requerimiento de pago y embargo, será el domicilio fiscal del contribuyente, tal y como lo dispone el último párrafo del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación en vigor; a su vez, el ejecutor designado por la autoridad fiscal para llevar a cabo el requerimiento de pago y embargo, debe seguir las formalidades que establece el artículo 137 del multicitado Código; a saber, toda vez que la diligencia citada se efectúa personalmente con el deudor, el ejecutor al constituirse en el domicilio fiscal de aquél, debe solicitar su presencia y al no encontrarlo, deberá dejar citatorio para su espera a una hora fija del día hábil siguiente, y sólo que la persona citada no esperara, se practicará la diligencia con quien se encuentre en ese momento en el domicilio, o en su defecto con un vecino.

4.- Tiempo

Es importante resaltar que la práctica de la diligencia de requerimiento de pago y embargo debe realizarse en días y horas hábiles. De conformidad con el primer párrafo del artículo 12 del Código Fiscal de la Federación en vigor, son días inhábiles los sábados y domingos, así como el 1° de enero, el 5 de febrero, el 21 de marzo, el 1° y 5 de mayo, el 1° y 16 de septiembre, el 20 de noviembre, el 1° de diciembre de cada 6 años cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal y el 25 de diciembre, concluyendo en consecuencia, que la diligencia referida se debe llevar a cabo de lunes a viernes y siempre y cuando, algún día de estos no resulte inhábil en razón del precepto aludido.

Así también, el artículo 13 del Código invocado, en su primer párrafo, establece claramente que la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deben efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas.

Sin embargo, el propio numeral señalado con antelación, pero en su segundo párrafo, establece la excepción a tal disposición, en cuanto a que la autoridad fiscal podrá habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles.

5. Objeto.

Ahora bien, el objeto del embargo es determinar los bienes propiedad del deudor, que han de asegurarse por parte de la autoridad fiscal para cubrir el crédito fiscal fincado al obligado. También, el objeto del embargo ha de ser todos los bienes del deudor, y en este sentido, la elección de esos bienes corresponde al deudor o a la persona con la que se entienda la diligencia, sujetándose al orden siguiente:

a) Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

c) Bienes muebles no comprendidos en los puntos anteriores; y

d) Bienes inmuebles.

Todo lo anterior se establece en el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación en vigor, no siendo óbice

en señalarse que el embargo debe recaer siempre en bienes propiedad del deudor.

Si continuamos con el tema, señalaremos que si el ejecutado no se sujeta al orden anteriormente establecido, los bienes que señala no son suficientes o se encuentra fuera de la circunscripción territorial de la autoridad fiscal encargada de la práctica de la diligencia, ya tiene otros gravámenes o son bienes de fácil descomposición o deterioro, o se trata de materiales inflamables, el ejecutor tiene facultades para señalar bienes para embargo, sobre los que a su juicio garanticen mejor el interés de la autoridad fiscal, sin sujetarse al orden establecido por el artículo 155 del Código mencionado.

b) Bienes exceptuados de embargo.

A su vez, el ejecutor está impedido para embargar todos aquellos bienes que se encuentran exceptuados de tal acción, específicamente los que el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación en vigor enlista, y que a saber son:

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

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

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

4) La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

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

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

7) El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

8) Los derechos de uso o de habitación.

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

10) Los sueldos y salarios.

11) Las pensiones de cualquier tipo; y

12) Los ejidos.

Ahora bien, la cuantía del embargo queda al criterio del ejecutor, el cual en este sentido apreciará que los bienes embargados sean suficientes a cubrir las prestaciones pendientes de pago con sus accesorios; si tal apreciación no fuera correcta, la autoridad fiscal cuenta con la facultad de ampliar el embargo practicado en cualquier momento del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

6. Remate.

Una vez levantada el acta de embargo correspondiente, la guarda de los bienes embargados se dejarán con el depositario; los jefes de las oficinas ejecutoras nombrarán y removerán libremente a los depositarios, en la inteligencia que si no lo designa lo podrá hacer el ejecutor, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.⁴

⁴ Dentro de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, integrantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la designación de depositario la hace generalmente el ejecutor, el cual también generalmente encomienda tal cargo al ejecutado o a la persona con la que se entendió la diligencia.

Después de esto, la autoridad fiscal estará en condiciones de enajenar los bienes embargados, determinando para ello su precio mediante avalúo o acuerdo entre autoridad y sujeto embargado, para que así se convoque al remate de dichos bienes dentro de los 30 días siguientes a tal acontecimiento.

La convocatoria de remate se hará cuando menos 10 días antes de la fecha de remate, de conformidad con lo establecido en el artículo 176 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Por regla general, la enajenación se hará en subasta pública que se celebrará en el local de la oficina ejecutora, pero la autoridad fiscal podrá designar otro lugar u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas. Con el producto del remate, se cubrirán los créditos fiscales que comprenderán tanto la suerte principal como los accesorios, y si resultara un excedente se entregará al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor aceptó por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero; en caso de conflicto, el remanente se depositará en institución de crédito autorizada en tanto resuelven las autoridades competentes, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 194 y 196 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Si continuamos, es preciso señalar que hemos querido dejar hasta este momento el análisis de los tipos de embargo que al efecto existen, ya que de uno de ellos (embargo precautorio) deriva la esencia del tema a desarrollar, que ha de permitir el cumplimiento de nuestro objetivo.

D. Tipos de embargo.

1. Embargo por Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El primer tipo de embargo es aquél que hasta este momento hemos expuesto, y que deriva de la existencia de un crédito fiscal respecto del cual se ha iniciado el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en virtud de que al momento del requerimiento de pago, éste no ha sido cubierto, por lo que huelga señalar algo más al respecto.

En segundo término tenemos el embargo conocido como "en garantía" o "embargo en la vía administrativa", el cual se realiza a petición del interesado a efecto de garantizar un crédito fiscal, conforme lo dispone la fracción V del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

En este sentido, como ya se señaló, se practica a solicitud del contribuyente, el cual en el cuerpo de su

solicitud deberá señalar los bienes que desea le sean embargados, los cuales deberán ser suficientes para garantizar el interés fiscal.

Sobre el particular, para el caso de que se ofrezcan bienes muebles, estos se tomarán al 75% de su valor, siempre y cuando estén libres de gravámenes, y para el caso de inmuebles, se tomarán por el 75% del valor de avalúo o catastral, debiendo acompañar el contribuyente a su solicitud, el certificado del Registro Público de la Propiedad de no gravámenes o afectación urbanística o agraria.

Como excepción, únicamente no pueden ser susceptibles de embargo en esta figura jurídica, aquéllos bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

De aceptarse la solicitud de embargo en la vía administrativa, en el caso de personas físicas, el depositario de los bienes será el propietario de los bienes ofrecidos y en el caso de personas morales será el representante legal. Para el caso de que se hubieran embargado bienes inmuebles o negociaciones, tal diligencia deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad; también, con anticipación a la práctica del embargo en vía administrativa, deberán cubrirse los gastos de ejecución, a

razón del 2% sobre el crédito fiscal, conforme lo dispone la fracción II del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación en vigor, teniendo tal pago carácter de definitivo, sin que proceda en ningún caso su devolución.

Este tipo de embargo, que como ya se especificó anteriormente, es conocido como de "garantía", en virtud de estar contenido dentro de los medios con que cuenta el contribuyente para garantizar el interés fiscal, se ofrece a fin de suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución, toda vez que existe un medio de defensa legal que impugna la resolución por la que se determina el crédito fiscal al contribuyente; también se ofrece para el caso de que se haya solicitado la prórroga para el pago de créditos fiscales o para que éstos sean cubiertos en parcialidades.

3. Embargo precautorio.

Por último, tenemos la figura del embargo precautorio, contemplado en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

En este sentido se faculta a la autoridad fiscal a fin de que embargue precautoriamente bienes propiedad del contribuyente deudor a fin de asegurar el interés fiscal, por existir un temor fundado, a juicio de tal autoridad, de que el contribuyente obligado se ausente, enajene y oculte sus

bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de su obligación.

a) Supuestos de aplicación.

Al respecto, el propio artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en vigor a partir del 1º de enero de 1996, nos refiere los 4 supuestos dados en cada una de sus fracciones, para que la autoridad fiscal realice cautelaramente el embargo de bienes respecto de contribuciones que a la fecha del embargo ya se hubieran causado, a saber:

1) En caso de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse, cuando la autoridad fiscal se percate de que existe alguno de los casos de determinación presuntiva de la utilidad fiscal, contemplados en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor, o exista peligro inminente de que el contribuyente obligado rehuya el cumplimiento de la obligación.

En este caso, la autoridad debe trabar embargo sobre bienes del contribuyente obligado hasta por un monto equivalente a las contribuciones declaradas en cualquiera de las últimas 5 declaraciones anuales o provisionales, según

sea el caso, actualizadas desde la fecha de presentación de la declaración, hasta la fecha en que se trabe el embargo.*

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

En este caso, el procedimiento que debe seguir la autoridad fiscal, es el mismo que se mencionó en el punto anterior, por lo que se tiene aquí por reproducido.

III) En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando dicha autoridad se percate de que existe alguno de los casos de determinación presuntiva de la utilidad fiscal contemplados en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor, o cuando a juicio también de la multicitada autoridad, exista peligro inminente

* Las contribuciones determinadas al contribuyente obligado, deben actualizarse desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, conforme lo establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, siguiendo para ello los lineamientos dados en el artículo 17-A del propio ordenamiento citado. La autoridad fiscal, en ningún caso podrá liberar al contribuyente de la actualización de las contribuciones.

de que el contribuyente obligado realice maniobras tendientes a evadir su cumplimiento.

Si se dan estos supuestos, la autoridad debe trabar el embargo sobre bienes o derechos propiedad del contribuyente obligado, hasta por un monto equivalente al de la contribución determinada por la autoridad fiscal, incluyendo sus accesorios. (Conforme al último párrafo del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, son accesorios de la contribución los recargos, las multas, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del citado ordenamiento).

IV) En el caso de contribuciones causadas pendientes de determinarse y que aún no sean exigibles, cuando la autoridad fiscal se percate de que existe alguno de los casos de determinación presuntiva de la utilidad fiscal contemplados en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor, o cuando a juicio de la propia autoridad exista peligro inminente de que el contribuyente obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

En este caso, el procedimiento que ha de seguir la autoridad fiscal, es el mismo que se señaló en la fracción I), por lo que se tiene aquí por reproducido.

Los casos de determinación presuntiva a que se refieren las fracciones I, III y IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, contemplados en el numeral 55 del mismo ordenamiento legal son:

1) Cuando se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución.

2) Cuando no presenten los libros y registros de contabilidad.

3) Cuando 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.

4) Cuando no cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos.

5) Cuando tengan la obligación de utilizar los equipos electrónicos de registro fiscal autorizados o las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les hayan sido asignadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o que hayan adquirido directamente de fabricantes o importadores autorizados y no los utilicen o los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.

6) Cuando se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

b) Características.

Si continuamos, una de las obligaciones de la autoridad fiscal que practique el embargo precautorio, será el levantar acta circunstanciada en la que se precisen las razones y fundamentos que originaron tal embargo, además que dentro del plazo de un año contados a partir de la fecha en que se levantó tal embargo, debe emitir resolución en la que se determinen créditos fiscales, para el caso de los supuestos señalados en las fracciones I), II) y IV), expuestas anteriormente, y de ser así, el embargo precautorio

se torna definitivo y se continúa con el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Para el caso del supuesto mencionado en la fracción III) señalada con antelación, el tiempo en que deba ser exigible el crédito fiscal determinado, el embargo precautorio se tornará definitivo y se continuará con los lineamientos propios del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Ahora bien, es importante resaltar que el análisis que del embargo precautorio se realiza, deviene de las modificaciones que al mismo se le hicieron mediante el decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995 y vigente a partir del 1° de enero de 1996, haciendo esta aclaración pertinente toda vez que existe jurisprudencia que ha declarado al embargo precautorio como inconstitucional, pero en los términos en que se encontraba redactado antes de las modificaciones señaladas, amén de que dicha jurisprudencia es de septiembre de 1995:

"EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN. En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación,

se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 Constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado "de proteger el interés fiscal", carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramiento en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación".²⁴

²⁴ Semanario Judicial de la Federación, Septiembre, 1995, pág. 27.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1995, y que fue declarado inconstitucional de acuerdo con la tesis jurisprudencial antes mencionada, a la letra señalaba lo siguiente:

"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."

"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."

Como se observa, las modificaciones realizadas en tal artículo son evidentes, quedando ahora más específico y preciso con los supuestos que se contemplan en el actual numeral y que ya han quedado analizados en apartado anterior.

IV.- La inobservancia del embargo precautorio por parte de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos.

A. Facultades legales.

Así pues, una vez efectuada la aclaración correspondiente a este respecto, hacemos un paréntesis para señalar que conforme al segundo párrafo del artículo 4º del Código Fiscal de la Federación en vigor, la recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Ahora bien, ¿por qué ha de ser la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que realice tal actividad?

En primer término porque como Secretaría de Estado integrante de la Administración Pública Federal, con fundamento en el artículo 90 de la Constitución Política, estará sujeta a la Ley Orgánica que regulará la Administración Pública Federal, la cual distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación.

En este tenor, la actual Ley Orgánica de la Administración Pública Federal dispone en su artículo 26 que el Poder Ejecutivo de la Unión para el despacho de los asuntos del orden administrativo, contará, entre otras, con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual es regulada en cuanto a sus facultades por el artículo 31 del mismo ordenamiento legal, que en su fracción XI señala la atribución para cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en

los términos de las leyes aplicables, así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. El Presidente de la República (Poder Ejecutivo) expedirá el Ordenamiento Interno (Reglamento), que regulará las atribuciones señaladas.

Sobre el particular, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 25 de enero de 1993, y modificado mediante publicación en el mismo órgano oficial del día 20 de agosto de ese mismo año, el cual está vigente a la fecha.

1. Fundamento en Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Todo lo expuesto con anterioridad se cita a fin de dejar asentado que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la encargada de la facultad recaudatoria del Estado, misma dependencia que para realizar tal función cuenta con unidades administrativas creadas para el efecto mediante el Reglamento Interno ya descrito, y lógicamente para, en su caso, exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución; así, una vez asentado tal razonamiento por ser

necesario para la comprensión y continuidad del objetivo ha desarrollar, retomemos lo referente al embargo precautorio.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establece la facultad de las Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal y Jurídica de Ingresos, para ordenar y practicar el embargo precautorio, con fundamento en el artículo 111, apartados A, B, y C, fracciones XIV, III y XXVII, respectivamente.

A su vez, el citado Reglamento faculta únicamente a las Administraciones Locales de Recaudación y Jurídica de Ingresos para llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución, contemplando tal situación en el artículo 111, apartado A, fracción XI y apartado C, fracción X, respectivamente.

B. El artículo 145 fracción III del Código Fiscal de la Federación en vigor.

1. Razones de aplicación para las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos.

En virtud del objetivo que se persigue, delimitaremos la información anterior, para constreñirnos exclusivamente al embargo precautorio como competencia de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos.

En este tenor, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en vigor, señala los 4 supuestos en que ha de practicarse el embargo precautorio, correspondiendo a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos llevar a cabo el contenido en la fracción III del numeral citado, con base en lo siguiente:

Tal y como lo manifiesta la fracción en comento la contribución ya ha sido causada, determinada por la autoridad vía sus facultades de comprobación, aunque aún no es exigible; aquí vemos que existe un crédito fiscal que ha sido causado y determinado, causado porque se ha realizado la situación jurídica o de hecho prevista en la ley fiscal vigente en ese momento, y determinado porque se ha fijado el "cuantum" o cantidad a pagar mediante las facultades de fiscalización con que cuenta la autoridad y que en puntos expuestos anteriormente, ya han quedado señaladas (visitas domiciliarias, revisiones a declaraciones, etc.), y que son competencia de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, conforme a lo dispuesto por el artículo 111, apartado B, fracciones IV, V, VI, IX y XIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Así, una vez que vía facultades de comprobación se ha emitido una resolución determinante de crédito fiscal, corresponde a las Administraciones Locales Jurídicas de

Ingresos ordenar y realizar las notificaciones de tales resoluciones, así como la substanciación del Procedimiento Administrativo de Ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales que hayan sido determinados en las resoluciones que ellos mismos notificaron. (Artículo 111, apartado C, fracción X, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

Ahora bien, una vez notificada la resolución de referencia para hacer exigible el crédito fiscal deberá transcurrir el término de 45 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, plazo que puede interrumpirse para hacerlo efectivo antes del vencimiento por existir peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento o por encontrarse en algunos de los casos de determinación presuntiva de la utilidad fiscal contemplado en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor, debiendo en consecuencia las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos ordenar y practicar el embargo precautorio ante tales supuestos, conforme lo dispone la fracción XXVII del apartado C, del artículo 111 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2. Obligatoriedad de observarlo por parte de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos.

Sin embargo, aún cuando ya se demostró que las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos cuentan con facultades para llevar a cabo el embargo precautorio y el Reglamento Interior a su vez se los ordena, éstas en ningún caso lo realizan, situación que a mi parecer redunda en perjuicio del fisco federal.

3. Causas de su no observancia.

En este sentido, ¿cuál es la causa, motivo, razón o circunstancia que impide a tal autoridad el no efectuar un ordenamiento contemplado en ley que la obliga a su observancia?

La razón que se argumenta para no observar la disposición de mérito, según información proporcionada por las Administraciones General y Regional Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se refiere a que las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos no llevan a cabo los embargos precautorios toda vez que la Administración Central de Normatividad, como unidad administrativa de esa misma Secretaría, a raíz de las modificaciones al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995 para su entrada en vigor a partir del 1° de enero de 1996, no ha emitido los lineamientos a seguir (normatividad) para regular la actuación de la Administración Local Jurídica

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

de Ingresos, en la figura del embargo precautorio, así como los formatos correspondientes a utilizar, razón para ellos suficiente para no cumplir con una disposición contemplada en la ley.

El anterior argumento, por el que se sostienen las citadas autoridades fiscales para incumplir un ordenamiento legal, es totalmente una aberración jurídica, toda vez que JAMAS podrá estar un simple lineamiento de carácter interno por encima de una ley.

Aquí cabe recordar que en el orden jerárquico de la ley en el Derecho Mexicano se señala en primer término a la Constitución Federal y en seguida, a las leyes federales y los tratados internacionales, los cuales tendrán el mismo rango, conforme a lo dispuesto por el artículo 133 de la Carta Magna, el cual dispone que la Constitución, las leyes que emanen del Congreso de la Unión y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del senado, serán la ley suprema de toda la Unión.

En este tenor, como sabemos, el Código Fiscal de la Federación en vigor, es un ordenamiento de carácter federal, el cual emanó del Congreso de la Unión en el proceso legislativo establecido para tal efecto, y en el caso del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público, éste se expidió por el Poder Ejecutivo (Presidente de la República) conforme a las facultades conferidas por el artículo 90 constitucional y 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

De lo anterior se desprende que, siendo por un lado, el Código Fiscal una ley de carácter general, impersonal y obligatoria, y por otro el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deriva de la facultad que el Poder Ejecutivo tiene para ello, es antijurídico que ciertas unidades administrativas contempladas en dicho reglamento, antepongan sus lineamientos internos antes que la propia ley.

La anterior situación trae como consecuencia que, por sostener esa aberración jurídica que no tiene ninguna base legal, el fisco federal está sufriendo perjuicio.

Esta afirmación se observa en virtud de que la mayoría de las resoluciones determinantes de crédito fiscal, derivadas de facultades de comprobación, vía fiscalización de las Administraciones de Auditoría Fiscal Federal, se fundamentan en algunos de los casos de determinación presuntiva de la utilidad fiscal contemplados en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor, y como ya expusimos es competencia de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos realizar su notificación, control y

cobro, ésta unidad administrativa no realiza el embargo precautorio en los términos de la fracción III del artículo 145 del Código invocado, precisamente por no tener aún los lineamientos internos (normatividad), como si esto fuera imprescindible para llevar a cabo tal facultad.

4. Efectos

a) Detrimento en el erario público.

Así, en espera de que sea expedida la absurda Normatividad correspondiente, el contribuyente, después de haberse hecho conocedor del crédito fiscal mediante la notificación respectiva, tiene suficiente tiempo (el término legal de 45 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente al en que surte efectos la citada notificación) para realizar cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento; la experiencia como ejecutores dentro de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Naucalpan, nos ha enseñado que en el caso de créditos fiscales de elevada cuantía (y en ocasiones aunque no lo sean) determinados a algún contribuyente, éste va ha realizar cualquier maniobra que esté a su alcance para no efectuar el pago correspondiente, entre otras: continuos cambios de domicilio fiscal; ocultar sus bienes o ponerlos a nombre de un tercero; señalar como domicilio fiscal un lugar que no es el principal asiento de sus negocios o donde se encuentre su

administración principal, y donde lógicamente no existen bienes susceptibles de embargo; salir del territorio nacional por el tiempo en que se dé la prescripción del crédito fiscal, entre otras.

Lógicamente, todas esas resoluciones determinantes de crédito fiscal, quedan como asuntos no diligenciados, que derivan en pagos no efectuados por los contribuyentes obligados, sufriendo un menoscabo la Hacienda Pública; al respecto, se tiene un elevado número de asuntos no diligenciados controlados por las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, mismos que se integran además con investigaciones practicadas ante diversas dependencias (Registro Público de la Propiedad, Oficinas de Catastro, Direcciones Generales de Policía y Tránsito, Cámaras de Comercio, etc.), las que generalmente informan resultados negativos para ubicar al contribuyente o bienes de su propiedad.

Así, no es en ningún momento redituable para la autoridad fiscal, llevar a cabo todo un procedimiento de comprobación de obligaciones fiscales y determinar un crédito fiscal exigible, si éste no se ha de liquidar en ningún momento.

5. Propuestas de solución.

En razón de lo expuesto, es que se exponen las siguientes propuestas de solución:

1*) Que se ejerza la facultad económico-coactiva con que cuentan las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos mediante el embargo precautorio de bienes propiedad del contribuyente obligado, sujetándose específicamente a lo ordenado en el Código Fiscal de la Federación en vigor, en su artículo 145 fracción III y en el Reglamento Interior que lo faculta para ello, sin sujetarse a lineamientos internos (normatividad) que entorpecen o impiden su debida actuación, en detrimento del erario público.

2*) Que las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, antes de notificar las resoluciones determinantes de crédito fiscal, las revisen a fin de verificar si tal resolución se encuentra fundada en alguno de los casos de determinación presuntiva de la utilidad fiscal, contemplados en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor, para que en consecuencia, después de la notificación de dicho crédito fiscal y antes del vencimiento de los 45 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, proceda a embargar precautoriamente bienes propiedad del contribuyente obligado.

3*) Que cuando la resolución determinante del crédito fiscal a cargo del contribuyente obligado no se funde

en alguno de los casos de determinación presuntiva de la utilidad fiscal, contemplados en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor, al momento en que se notifique por parte de las Administraciones Locales Jurídicas, el notificador adscrito a tal unidad administrativa comisionado para la práctica de dicha diligencia, informe a su superior inmediato sobre cualquier tipo de maniobra que hubiera observado que dé a entender que se pretende evadir el pago de la obligación sustantiva.

4') Que se coordinen tanto Administraciones Jurídicas como de Auditoría Fiscal Federal, en cuanto a sus facultades, una en su carácter de Ejecutora y la otra de Fiscalizadora, a fin de que las Administraciones Fiscales señalen a las Jurídicas de Ingresos, a aquéllos contribuyentes a los que debe practicarse embargo precautorio, ésto previamente a la notificación de sus resoluciones determinantes de créditos, para que con tal conocimiento, después de realizada dicha notificación y una vez que haya surtido efectos, procedan de inmediato con la diligencia de mérito.

Si se observan las propuestas que en el presente trabajo se han expuesto, la autoridad fiscal estará cumpliendo con su facultad recaudatoria, sin incurrir en omisiones que dañen al fisco federal, además de que disminuirá considerablemente el renglón de asuntos no

diligenciados y fincando, en consecuencia, la conciencia en el contribuyente de que se debe cumplir cabalmente con las obligaciones contraídas.

Así pues, las propuestas están aquí y toca a la autoridad fiscal el considerarlas.

C O N C L U S I O N E S

1*) El Estado, como órgano jurídico de la sociedad, a fin de cumplir con sus objetivos, realiza un gran número de actividades, destacando su poder de imperio con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deben aportar para los gastos públicos.

2*) La potestad tributaria del Estado se encuentra regulada por los artículos 31 fracción IV, 36 y 73 fracciones VII y XXIX-A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3*) La obligación fiscal forma parte de la relación jurídico-tributaria que se crea entre Estado y gobernado en el surgimiento tanto de derechos como de obligaciones.

4*) La obligación fiscal puede ser sustantiva (dar) o formal (hacer, no hacer o tolerar), destacando la obligación sustantiva por referirse al pago de dicha obligación, ya sea en moneda nacional o excepcionalmente en especie.

5*) La facultad económico-coactiva con que cuenta el Estado, es el conjunto de actos procedimentales que se dirigen al gobernado al cual la ley lo sitúa como obligado, por haber realizado el supuesto previsto en ella y que se

ejerce con motivo del incumplimiento por parte del gobernado en el entero de sus obligaciones, teniendo como finalidad el cumplimiento forzoso de dichas obligaciones.

6*) La autoridad fiscal, a fin de exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos dentro de los plazos señalados para tal efecto, cuenta con el Procedimiento Administrativo de Ejecución, que es una facultad de carácter administrativo, ya que quien ejerce este procedimiento es una dependencia de la Administración Pública, cuya finalidad es el cumplimiento forzoso de la obligación contraída por el contribuyente.

7*) La figura jurídica del embargo precautorio, como facultad de la autoridad fiscal, surge cuando en ejercicio de sus facultades de comprobación se observa que el contribuyente incurrió en alguno de los casos de determinación presuntiva de la utilidad fiscal, prevista en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación o existe peligro de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de su obligación, y a fin de asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones que ya se hubieran causado, pero que aún no sean exigibles, pero sí estén determinadas, procede al embargo de bienes propiedad del obligado.

8*) Las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, como unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuenta con las facultades necesarias dadas por el Reglamento Interior de esa Secretaría para llevar a cabo, tanto el Procedimiento Administrativo de Ejecución, como el embargo precautorio previsto en la fracción III del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

9*) Resulta absurdo que las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos no ejerzan las facultades conferidas por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en cuanto al supuesto previsto en el Código Fiscal de la Federación en vigor, respecto del embargo precautorio, únicamente porque no se han expedido los lineamientos internos (normatividad) que han de observar para la práctica de tal diligencia, así como los formatos a utilizar, resultando en consecuencia una aberración jurídica tal situación, toda vez que un lineamiento de carácter interno no puede estar por encima de una ley.

10*) El no ejercer la disposición prevista en el artículo 145, fracción III del Código Fiscal de la Federación en vigor, con las facultades para ello conferidas mediante el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por parte de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, redundará en perjuicio del fisco federal, toda vez

que se permite que el contribuyente evada el cumplimiento de la obligación al realizar éste alguna de las irregularidades previstas en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor, o realizar maniobras tendientes al mismo fin, como son poner sus bienes a nombre de un tercero, realizar cambios de domicilio fiscal continuamente.

11') Sólo el cumplimiento eficaz del Código Fiscal de la Federación en vigor, anteponiéndolo a cualquier tipo de lineamiento interno, redundará en el ejercicio cabal de las disposiciones previstas en tal ordenamiento, sin sujeciones de ningún tipo, que sólo entorpecen su aplicación, en perjuicio tanto del Estado como de sus gobernados.

ADDENDA

Una vez que el presente trabajo recepcional se había concluido e incluso, ya se tenía registrado y solo se estaba a la espera del nombramiento del Sinodo, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación con fecha 11 de septiembre de 1996, modificaciones al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el que se abroga el anterior ordenamiento y se derogan las disposiciones que se opongan a las nuevas.

El nuevo Reglamento cambia la organización interna de la Secretaría en comento, creando nuevas Unidades Administrativas y eliminando otras, además de que precisa las facultades de las ya existentes, esto con el fin de adecuar dicho Ordenamiento a las disposiciones fiscales que rigen actualmente al país.

Del análisis realizado al nuevo Ordenamiento Interno, se destaca en primer término que el actual Reglamento no especifica las denominaciones de las Subadministraciones que integran a sus Unidades Administrativas, toda vez que únicamente las señala como tales.

Sin embargo, de las modificaciones relevantes para el contenido de la presente Memoria es la que se refiere a la eliminación de las facultades de Notificación, Control y Cobro de resoluciones determinantes de crédito fiscal materia de su competencia por parte de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, así como

para la práctica de embargos precautorios, contemplados en el abrogado Reglamento dentro del Artículo III, Apartado C, fracciones X y XXVII, respectivamente.

Ahora bien, toda vez que el tema central desarrollado en esta obra gira en torno al embargo precautorio llevado a cabo por las Administraciones ya citadas, es en consecuencia cuestionable su objetividad y aplicación actual, empero, no es así, ya que aunque ahora la facultad de practicar el referido embargo radica exclusivamente en las Administraciones Generales y Locales de Auditoría Fiscal y de Recaudación, éstas también en muchos de los casos no llevan a cabo el cumplimiento exacto de lo dispuesto tanto en el propio ordenamiento interno como en el Código Fiscal de la Federación, en virtud de que también anteponen las reglas de carácter interno (Normatividad) a la propia Ley, situación que a lo largo de la presente memoria ha quedado debidamente expuesto.

B I B L I O G R A F I A

- Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, edición 12ª, México, D.F., 1995.

- Burgoa Orihuela, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, edición 16ª, México, D. F., 1988.

- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, edición 19ª, México, D. F., 1994.

- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Elementos de Derecho Administrativo, Segundo Curso, Editorial Limusa, edición 2ª, México, D. F., 1991.

- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, edición 3ª, México, D. F., 1993.

- García Máynes, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, edición 38ª, México, D. F., 1988.

- Jellinek, Jorge, El Estado Moderno, Editorial Fardis, edición 13ª, México, D. F., 1988.

- Robles Segura, Raúl, La Función de Fiscalización, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, D. F., 1988.

- Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, edición 2ª, México, D. F., 1992.

- Real Diccionario de la Lengua Española, Tomos I a IV, Editorial Argos Vergara, S. A., Barcelona España, 1980

- Sánchez Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editor, edición 2ª, Tijuana B. C., México, 1988.

- Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, edición 17ª, México, D. F., 1996.