



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ACATLAN

EL EMBARGO PRECAUTORIO DE CUENTAS BANCARIAS



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA: ALBERTO MACHUCA GARCIA



ASESOR: LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS

278684



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.

Universidad Nacional Autónoma de México

Escuela Nacional de Estudios Profesionales Acatlán

El Embargo Precautorio de Cuentas Bancarias

Tesis que para obtener el Título de Lic. en Derecho
presenta

Alberto Machuca García



Asesora: Lic. Ma. Eugenia Peredo García Villalobos

2000

Esta tesis que ha sido parte de muchos desvelos, enojos, fracasos, trabajo, llanto y alegría, lo dedico a mis PADRES a quienes amo profundamente y de los que he recibido el ejemplo de honradez, sinceridad, entrega, respeto y amor a lo que uno quiere y hace. A mis hermanos de los que estoy sumamente orgulloso y que son mi ejemplo -- a seguir como ser humano y como profesionista. A mis abuelos quienes formaron en mí el amor a la familia que siempre recordaré y querré. A mi tía Amparo quien es mi segunda madre, y que siempre estuvo sobre mí para terminar este trabajo.

A Lupita mi compañera y amor de mi vida, quien logró despertar me del letargo en que me encontraba y que es parte importante para que concluyera mi tésis, para que siempre me sigas inspirando y apoyando - en todo lo que haga.

A mis maestros por quienes aprendí a ser alguien.

A la vida por darme la oportunidad de estar aquí.

Indice

	Págs.
Introducción	I
Capítulo 1.- La Actividad Financiera del Estado.	1
1.1.- Los Tres Momentos de la Actividad Financiera del Estado.	1
1.1.1.- La Obtención de los Ingresos.	5
1.1.2.- La Administración de los Ingresos.	5
1.1.3.- La Erogación de los Ingresos.	6
1.1.4.- Los Ingresos del Estado.	7
1.1.5.- Clasificación de los Ingresos.	8
1.2.- Marco Constitucional de la Actividad Financiera del Estado.	16
Capítulo 2.- Límites a la Actividad Tributaria del Estado.	21
2.1.- La Potestad y la Competencia Tributarias	21
2.2.- La Garantía de Seguridad Jurídica.	25
2.3.- La Garantía de Audiencia	29

Capítulo 3.- Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal.	33
3.1.- Concepto de Facultades de Comprobación.	33
3.2.- Clasificación de las Facultades de Comprobación.	35
3.3.- Las formalidades de las visitadas domiciliarias.	41
3.3.1.- Teoría del Acto Administrativo	41
3.3.2.- Formalidades de los Actos Administrativos.	45
3.3.3.- Práctica y Desarrollo de la Visita Domiciliaria.	46
Capítulo 4.- Conceptos de Derecho Tributario	63
4.1.- La Obligación Tributaria.	63
4.2.- La Determinación Fiscal.	66
4.3.- La Exigibilidad del Crédito Fiscal.	67
4.4.- Las Formas de Extinción del Crédito Fiscal.	69
4.4.1.- El Pago.	69
4.4.2.- La Prescripción.	71
4.4.3.- La Compensación.	73

4.4.4.- La Condonación.	74
4.5.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución.	76
4.5.1.- El Requerimiento.	78
4.5.2.- El Embargo.	80
4.5.3.- El Avalúo.	84
4.5.4.- La Notificación del Avalúo.	84
4.5.5.- El Remate.	85
4.5.6.- La Adjudicación.	88
Capítulo 5.- El Embargo	90
5.1.- Concepto de Embargo.	90
5.2.- Clasificación del Embargo.	90
5.3.- Propósitos del Embargo.	96
5.4.- El Embargo Precautorio.	97
5.4.1.- El Embargo Precautorio de Cuentas Bancarias.	105

Capítulo 6.- Crítica a las Órdenes de Embargo Precautorio y propuesta de solución.	106
Conclusiones.	109
Bibliografía.	
Legislación.	

Introducción

La existencia del Estado está basada en los fines que se proponga para satisfacer las necesidades de la sociedad en su conjunto; para ello debe contar con los órganos que se encarguen de cumplir con dicha labor.

Para entender lo anterior debemos precisar qué se entiende por fines y funciones del Estado, así como atribuciones del mismo.

Entendemos por fines del Estado, las metas que persigue el Estado encaminadas en su conjunto a procurar el bienestar general y que son entre otros la justicia, la seguridad jurídica y el bien común.

Para lograr los fines del Estado, la sociedad organizada creó diversos órganos encargados de realizar las funciones a través de las cuales se podrán realizar dichos fines, estas funciones son conocidas como la función legislativa, la función ejecutiva y la función jurisdiccional.

La primera de ellas tiene como objeto crear las normas jurídicas a través de las cuales los integrantes que forman el conglomerado social, deberán sujetarse, ello a través de lo que se conoce como el proceso legislativo y que en nuestro país está encomendado al Congreso de la Unión conforme a lo dispuesto en el Título III de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La función ejecutiva que en nuestro país lleva acabo el Poder Ejecutivo, tiene como finalidad llevar a cabo la ejecución de las leyes creadas por el Congreso de la Unión.

Por último, la función jurisdiccional consiste en dirimir controversias, función que lleva a cabo el Poder Judicial.

En nuestro sistema jurídico dichas funciones preponderantemente están a cargo de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, respectivamente.

Estos tres órganos del Estado tienen delimitadas sus atribuciones, las que deben desempeñar para cumplir con los fines a que hemos hecho alusión, mismas que se encuentran reguladas por nuestra Carta Magna; el Poder Ejecutivo, concretamente, está facultado para recaudar los ingresos necesarios que cubran el presupuesto, es decir, para satisfacer las necesidades de la sociedad.

Como parte de la facultad de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer las demandas colectivas, el Poder Ejecutivo puede comprobar que los contribuyentes hayan cumplido con su obligación constitucional de contribuir al gasto público, así de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, conforme al artículo 31, fracción IV, Constitucional, y exigir a los particulares la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, en atención a lo dispuesto por el diverso artículo 16 Constitucional.

Ahora bien, esta facultad de comprobación se encuentra limitada a la observancia de ciertas garantías Constitucionales que se deben de respetar con objeto de que los particulares encuentren la seguridad jurídica que les confiere el estado de derecho; en esta tesitura, las diversas facultades de comprobación con que cuenta la autoridad hacendaria deben ejercerse cumpliendo con las formalidades que deben revestir los actos de molestia.

Entendemos por estado de Derecho al reconocimiento del grupo social que acepta la norma como una condición ineludible para la subsistencia del grupo, esto es, que la sociedad unida y organizada, en un ente denominado Estado, se compromete a regular la conducta de los individuos que la conforman, situación que en nuestro caso se materializa en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero que no es aplicada plenamente por las autoridades, como se demostrará en el presente trabajo.

Aunque exista la Constitución, las leyes, y reglamentos no podemos decir que estamos en un estado de Derecho propiamente dicho, ya que las disposiciones legales no son acatadas por las autoridades, lo cual origina que nuestras leyes no tengan la característica de la positividad.

Por lo tanto, las autoridades al emitir actos de comprobación, deben acatar el orden jurídico vigente, ya que de lo contrario se causaría una molestia injustificada a los particulares que iría en contra de las normas Constitucionales y legales que les dan seguridad jurídica.

Conforme a lo expuesto, las facultades de la autoridad no deben ejercerse arbitrariamente, ya que en todo estado de derecho debe prevalecer el principio de legalidad que norma la convivencia social; por lo que si la finalidad del Estado es la vida armónica de los entes que lo conforman, luego entonces se deben respetar los principios Constitucionales que fueron emitidos para tal efecto.

De esta forma se entiende por estado de derecho a aquél cuyos diversos órganos e individuos, se encuentran regidos por el derecho y sometidos al mismo, es decir, el estado de derecho alude a aquel Estado cuyo poder y actividad están regulados y controlados por el derecho.

Cabe señalar que si bien es cierto que es facultad del Poder Ejecutivo, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, comprobar que los particulares cumplan con las obligaciones fiscales a que están sujetos para que contribuyan al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes, también lo es que tales facultades deben ejercerse observando estrictamente lo que dispongan los ordenamientos legales aplicables al caso concreto, en estricto apego al principio de legalidad que tutela el artículo 31, fracción IV Constitucional.

Una vez que se iniciaron las facultades de comprobación y se conoce que los particulares han incurrido en irregularidades que pueden dar lugar a que se evada el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se determina en una resolución las obligaciones que los particulares no cumplieron, y una vez que esta resolución o crédito fiscal, se hace exigible, las autoridades pueden asegurar cautelarmente el interés del Fisco Federal a través de diversos actos, como lo es embargo.

En esta tesitura, para que los contribuyentes no queden en estado de indefensión, las autoridades deben hacer efectivos créditos fiscales que sean exigibles con estricto apego a lo señalado en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV Constitucional, por lo que si estas autoridades con el propósito de salvaguardar el interés del fisco federal ordenan embargos de cuentas bancarias ejerciendo la facultad discrecional que les confiere el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, sin que el crédito fiscal sea exigible, se está contraviniendo lo dispuesto en los preceptos constitucionales señalados, en relación con lo establecido en el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

En consecuencia, el objetivo del presente trabajo es demostrar que las órdenes de embargo precautorio de cuentas bancarias son inconstitucionales cuando se traban en contra de créditos fiscales determinados pero que aún no son exigibles.

Para llegar al anterior objetivo, en el primer capítulo analizaremos la actividad financiera del Estado a partir de los tres momentos que la forman, estudiándola posteriormente en nuestro sistema constitucional; en el segundo capítulo manifestaremos cuáles son los límites a dicha actividad, principalmente en lo que atañe a las garantías de audiencia y seguridad jurídica, partiendo de lo que es la potestad y la competencia tributaria y las formalidades de las visitas domiciliarias.

Así también, en el capítulo tercero se clasificarán las facultades de comprobación de la autoridad y se expresará su concepto; en el capítulo cuarto analizaremos algunos elementos del derecho tributario sustantivo, como son la obligación, la determinación, el pago, la exigibilidad del crédito, las formas de extinción del crédito y el procedimiento de ejecución; el quinto capítulo se referirá al concepto de embargo, su clasificación, el propósito del mismo, para después analizar el embargo precautorio y específicamente el embargo precautorio de cuentas bancarias; por último en el capítulo sexto se hará una crítica y se darán propuestas de solución, respecto al embargo precautorio fundado en la fracción IV, del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Capítulo 1.- La Actividad Financiera del Estado.

1.1.- Los Tres Momentos de la Actividad Financiera del Estado.

Etimológicamente, el Estado tiene varias acepciones, proviene del Latín *status* que significa posición, postura o condición en que se encuentra una persona o cosa; ahora bien, en nuestro sistema político el Estado equivale a un ente que estructura a una comunidad humana, es decir, es una organización en que los hombres se unen para cumplir con los objetivos que se planteen.

No existe acuerdo sobre cual es el origen del Estado, "algunos autores lo consideran como un problema rigurosamente científico o sociológico llegándose a establecer que el nacimiento del Estado hállase condicionado por la coexistencia permanente de una amplia multitud de hombres"¹ para otros aparece como una cuestión oscura y de difícil determinación por los escasos elementos originales de que se dispone y que se sustituyen por hipótesis, teorías o supuestos.

Para Rolando Tamayo y Salmorán básicamente se concibe al Estado como una corporación, como una persona jurídica. Esta corporación es una corporación territorial, esto es, actúa y se manifiesta en un espacio, una determinada circunscripción territorial que se conduce de forma autónoma e independiente.²

El concepto de Estado según Ignacio Burgoa es la persona moral suprema que estructura jurídicamente a la nación y cuya finalidad estriba en realizar el orden de derecho básico o fundamental.³

Señala que es una persona moral suprema porque se denota su personalidad y supremacía como centro de imputación jurídica, al ser sujeto de derecho que se encuentra sobre todos los entes individuales y colectivos que existen y actúan dentro de su territorio sometiéndolos a su poder de imperio, lo cual implica también en el orden internacional, que es independiente y soberano, en cuanto a que ningún otro Estado puede ingerir en su régimen interior ni imponerle su voluntad.

¹ Hans Kelsen, *Teoría General del Estado*, Editora Nacional, 1973, pág. 27

² Tamayo y Salmorán, Rolando, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo IV, UMAM, pág. 110.

³ Op. Cit. pág. 309.

Cuando señala que el Estado estructura jurídicamente a la nación, se está indicando que ésta se organiza o es organizada, en él, mediante el orden de derecho fundamental, cuya creación proviene o de su poder soberano constituyente o de un funcionario supremo, como sucede en las democracias y en los reinos o imperios respectivamente, dotándose a dicha persona de un conjunto de órganos que componen su gobierno y que desempeñan el poder público a través de diferentes funciones como lo son la legislativa, ejecutiva y jurisdiccional.

Se puede señalar que el asegurar el bienestar de la comunidad es uno de los fines primordiales del Estado, para ello debe de disponer de los elementos necesarios para cumplir con dicha finalidad, pero sobre todo, respetando las garantías de los particulares, entre otras, la seguridad jurídica.

Ahora bien, si ya describimos que uno de los fines del Estado es el de procurar el bienestar general, cabe señalar que para obtener este bienestar se deben realizar diversas funciones que lo materialicen, como lo son la legislativa, la judicial y la administrativa, siendo esta última la que en el presente caso nos interesa. Para el maestro Andrés Serra Rojas, "la función administrativa esta encaminada a regular la actividad concreta y tutelar del Estado, bajo el orden jurídico"⁴.

En efecto, la función administrativa se concretiza en la ejecución de actos, que producen efectos jurídicos en la esfera de los particulares, todo ello en acatamiento de las normas jurídicas y con objeto de cumplir con el fin del Estado. Esta función puede dividirse en tres grupos: de policía, de fomento y de servicio; y de éstas únicamente hablaremos de la función administrativa en materia de policía o control, la cual se entiende como una atribución o tarea para alcanzar los fines del Estado.

En los párrafos anteriores hablamos de que la sociedad se organiza en un ente denominado Estado, el cual se crea para cumplir con los fines que se ha propuesto dicha sociedad; ahora bien, tenemos que señalar cuáles y qué son los fines del Estado.

⁴ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Porrúa, Octava Edición, México, D.F., 1977, pág. 40.

La palabra fin tiene como significado el lugar o meta que se quiere alcanzar, un propósito a perseguir y que constituye una aspiración individual o colectiva, por lo que podemos señalar que todo individuo o colectividad tiene un fin por realizar y en consecuencia podemos manifestar que el Estado tiene fines que debe cumplir.

En esta tesitura, los fines del Estado son las metas o propósitos que se pretenden lograr con la creación de este ente, que la sociedad organizada decidió crear y otorgarle un poder para efectuar estos fines.

Ahora bien, existen múltiples y variables fines que pretende alcanzar el Estado, como son el bienestar de la nación, la seguridad pública, la protección de los intereses individuales y colectivos, la elevación económica, cultural y social de la población, la solución de los problemas nacionales, la satisfacción de las necesidades públicas, siendo este último el que nos interesa específicamente, ya que a través de las contribuciones que se paguen se podrán satisfacer por parte del Estado estas necesidades.

Ahora bien, para alcanzar las finalidades encomendadas al Estado, éste tiene que allegarse de los medios personales, materiales y jurídicos; en nuestro caso, nos interesa analizar de qué manera pueden obtenerse los medios materiales, es decir, el aspecto económico, que también es conocido como la actividad financiera del Estado.

La Actividad Financiera del Estado

La actividad financiera del Estado de acuerdo con Sergio Francisco de la Garza, conoce tres momentos fundamentales que son el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por instituciones de derecho privado, como lo es la explotación de su propio patrimonio, como por medio de instituciones públicas, por ejemplo los tributos, contratación de empréstitos o emisión de bonos; la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales; y la realización de un conjunto variado de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras actividades y gestiones que el Estado se ha echado a costas.

Así también, Giannini señala que la actividad financiera la cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas, señalando además que se distingue de todas las demás actividades, en que no constituye un fin en sí mismo, o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.⁵

Para Joaquín B. Ortega la actividad financiera es la actividad que desarrolla el Estado con objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.⁶

La actividad financiera, según Raúl Rodríguez Lobato, es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas.⁷

Esta actividad financiera consiste primordialmente en la procuración de los elementos necesarios para satisfacer el gasto público a que se refiere la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, la cual se forma de tres momentos que son la obtención de los ingresos, la administración o manejo de los mismos y la erogación o gasto que se realice de tales ingresos para el cumplimiento de las obligaciones que tiene el Estado.

En esta tesitura, corresponde a la Ciencia de las Finanzas Públicas el estudio de la actividad financiera partiendo de "los principios abstractos, los objetos políticos, los medios económicos y las normas jurídicas positivas que rigen la adquisición, la gestión y el medio de empleo de los recursos o elementos económicos requeridos por el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas por medio de los gastos públicos."⁸

⁵ Citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit. pág. 3.

⁶ Citado por Sergio Francisco de la Garza op. cit. pág. 3.

⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Harla, Segunda Edición, Pág. 3.

⁸ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, Séptima Edición, México, D.F., 1976, pág. 11.

1.1.1.- La Obtención de los Ingresos.

El primer momento de la actividad financiera del Estado es la obtención de los ingresos, la cual se encuentra regulada en nuestro derecho en el artículo 31, fracción IV constitucional y en la Ley de Ingresos de la Federación de 1999, conforme a lo dispuesto en el artículo 74, fracción IV de la Constitución, y que debe ser emitida por el Poder Legislativo de acuerdo con las facultades establecidas en el artículo 73, fracción VII Constitucional.

Existen ingresos que se obtienen del poder de imperio del Estado, como lo son los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras.

También existen ingresos que no derivan del poder de imperio del Estado, es decir, que no son tributarios como lo son los productos y los aprovechamientos. Los productos son aquellos derivados de la explotación de los bienes del Estado; y los aprovechamientos son aquellos que provienen o se derivan por las funciones de derecho público que realice el Estado, distinto de las contribuciones, los ingresos derivados de financiamientos y los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, ejemplo de ello tenemos a las cuotas compensatorias y multas por infracción a normas administrativas federales.

De igual forma encontramos a los ingresos que se obtienen de empréstitos.

1.1.2.- La Administración de los Ingresos.

El segundo momento de la actividad financiera se conoce como la gestión o administración de los recursos y se encuentra regulado por el Derecho Patrimonial del Estado.

Parte importante de la actividad financiera del Estado la constituye la administración o manejo de los recursos obtenidos de esta actividad, para lo cual el artículo 134 Constitucional establece que los recursos económicos de que disponga el gobierno federal y el gobierno del distrito federal así como sus administraciones públicas paraestatales, se administrarán con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetos a los que estén destinados.

Los recursos que se obtengan de la actividad financiera del Estado serán concentrados en la Tesorería de la Federación conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en 1999.

Ahora bien, en el artículo 134 Constitucional se establece de igual forma que el manejo de los recursos económicos federales se sujetará a las bases de este artículo, de lo cual se desprenden los principios fundamentales de la administración y manejo de los recursos obtenidos de la actividad financiera del Estado y que son la eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a los que están destinados los mismos.

1.1.3.- La Erogación de los Ingresos

El tercer momento de la citada actividad lo constituye la erogación de los recursos, es decir, la canalización de las percepciones para satisfacer el gasto público a través de las distintas dependencias públicas, con el objeto de cumplir con las actividades que les son inherentes, ello a través del presupuesto de egresos de la Federación.

La erogación de los recursos provenientes de la actividad financiera del Estado está regulada en el artículo 74, fracción IV Constitucional en la que se establece que son facultades de la Cámara de Diputados la de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación y del Distrito Federal, para lo cual el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados el proyecto de presupuesto, a más tardar el 15 de noviembre o hasta el 15 de diciembre cuando inicie su encargo el Presidente de la República y debiendo comparecer el Secretario del despacho para que dé cuenta del presupuesto que solicita se apruebe.

Así también, el artículo 74 de la Constitución, en su fracción IV señala que la Cámara de Diputados, como cámara de origen tendrá como facultad examinar, discutir y aprobar el presupuesto de egresos de la Federación, el cual constituye la autorización indispensable para que el Ejecutivo Federal efectúe la inversión de los recursos públicos de acuerdo con lo establecido en el artículo 126 de la Constitución, ya que no se podrá hacer pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

De esta forma la erogación de los recursos obtenidos constituye el acto a través del cual se distribuyen los ingresos para satisfacer las necesidades públicas, es decir, a través de la erogación también llamada gasto público, se efectúan los servicios y obras públicas y los gastos corrientes, inversión física, inversión financiera, pagos de pasivo de deuda pública y pagos por concepto de responsabilidad patrimonial de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

Esta relación de gastos que realiza el Ejecutivo Federal, deberá establecerse en un documento que se denomina presupuesto de egresos de la Federación, en el cual se formularán programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, los cuales se elaborarán cada año de calendario y se fundarán en costos de acuerdo a lo señalado en el artículo 13 de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

Por último, la erogación de los recursos que realice el Ejecutivo Federal para satisfacer las necesidades públicas, debe estar contenida en el Presupuesto de Egresos de la Federación, el que se enviará a la Cámara de Diputados, a más tardar el 15 de noviembre de cada año o hasta el 15 de diciembre cuando inicie su encargo el Ejecutivo Federal, el cual debe someterse a la consideración de ésta, para que lo examine, lo discuta y en su caso lo apruebe.

1.1.4.- Los Ingresos del Estado.

Son ingresos todas aquellas percepciones que reciba el Estado por cualquier concepto, los cuales deberán destinarse a cubrir el gasto público, ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Constitución Política en su artículo 73 fracción VII, establece que es facultad del Congreso de la Unión establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, pero específicamente corresponde a la Cámara de Diputados la discusión y aprobación de los ingresos que deberán obtenerse en el periodo de un año para satisfacer dicho presupuesto, conforme a lo dispuesto en el artículo 73, fracción IV de la Constitución.

Ahora bien, las contribuciones aprobadas por la Cámara de Diputados se encuentran plasmadas en las Leyes de Ingresos enviadas por el Poder Ejecutivo al Congreso a más tardar el 15 de noviembre de cada año o hasta el 15 de diciembre cuando inicie su período el citado Poder y sólo en caso de excepción éste pedirá autorización al Congreso para que la iniciativa de la Ley de Ingresos no se presente en el término señalado, teniendo que comparecer el Secretario de Hacienda y Crédito Público, para informar las causas del retraso.

1.1.5.- Clasificaciones de los Ingresos.

Existen diversas clasificaciones de ingresos que percibe el Estado, dentro de las que podemos señalar, dos tipos, los ordinarios y los extraordinarios; los primeros corresponden a aquellas percepciones que obtiene el Estado en forma periódica, es decir, que se obtienen regularmente y que se destinan directamente a cubrir el gasto público; por otra parte se encuentran los ingresos extraordinarios que se perciben únicamente en casos o circunstancias especiales que obligan al Ejecutivo a imponerlos o a solicitarlos.

También existe la clasificación de ingresos tributarios y no tributarios, entendiéndose por los primeros las contribuciones y los aprovechamientos, los cuales tienen su origen en el poder de imperio del Estado, conforme a los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación.

De acuerdo con la teoría se entiende por ingresos tributarios a aquellos que son obtenidos por el Estado con fundamento en su facultad recaudatoria, es decir, son aquellos que el Estado establece unilateralmente, derivados de la facultad establecida en el artículo 73, fracción VII de la Constitución, así como los aprovechamientos que se obtienen por las funciones de derecho público que efectúe el Estado.

Es decir, entendemos por ingresos tributarios a las contribuciones que como señalamos anteriormente, son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, así como sus accesorios, ya que estos tienen o gozan de su misma naturaleza y los aprovechamientos de conformidad con lo señalado en los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a los ingresos no tributarios consideramos que son aquellos ingresos públicos que se obtienen por la explotación de los recursos del Estado o bien por financiamientos que se obtienen para completar el presupuesto y algunos autores los han denominado como ingresos patrimoniales e ingresos crediticios.

De lo anterior se desprende, que los ingresos no tributarios pueden subdividirse en ingresos patrimoniales y en ingresos crediticios, entendiéndose por los primeros a todos aquellos que se obtienen de contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado y los que obtengan por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado; por los segundos se entiende a los préstamos obtenidos o derivados de financiamientos internos o externos, los ingresos crediticios derivados de financiamientos tienen su fundamentación constitucional en el artículo 73, fracción VIII, el cual establece las bases a través de las cuales el Ejecutivo de la Federación celebrará empréstitos sobre el crédito de la nación.

Dentro de los ingresos ordinarios señalados anteriormente y que concuerdan con los ingresos establecidos en el Código Fiscal de la Federación se encuentran las contribuciones en general, que son impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y los accesorios.

El establecimiento de los tributos está sujeto a una serie de principios entre los que se destacan los de justicia, certidumbre, comodidad y economía que expuso Adam Smith en su obra la Investigación sobre la Naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones y que señalan lo siguiente:

El principio de justicia significa que aquellos integrantes del Estado deben contribuir al sostenimiento del mismo, de acuerdo con su capacidad económica.

Dicho principio se subdivide en dos principios el de uniformidad y el de generalidad. El principio de uniformidad es aquel en que todos los contribuyentes deben ser iguales ante el impuesto, lo cual se realiza con base en la capacidad contributiva y en la igualdad de sacrificio realizado para la obtención del ingreso; y el principio de generalidad es aquel en el que se entiende que todos los individuos debemos pagar contribuciones de acuerdo a nuestra capacidad contributiva y que nadie debe estar exento sino en virtud de la carencia de ésta.

El principio de certidumbre implica que el impuesto que se debe pagar debe ser cierto, es decir, debe existir la certeza de las cantidades, la forma y el tiempo en que debe pagarse y para ello es necesario que se establezca con claridad el objeto de la contribución, los sujetos de la misma, la base, la tarifa de pago, la fecha en que debe pagarse, las sanciones y las penas.

El principio de comodidad consiste en que debe establecerse el tiempo y la forma que más convenga a los contribuyentes en el pago de los impuestos, o sea, debe establecerse el período en el cual los contribuyentes estén en mejor aptitud de pagarlo.

Por último tenemos el principio de economía el cual dice que el rendimiento que se obtenga con el impuesto debe ser el mayor posible pero sin que la recaudación sea onerosa, es decir, que para la obtención del impuesto no se empleen medios con los cuales se aplique la mayor parte de éste, lo cual implicaría que la obtención de los ingresos sea antieconómica.

Así también, tenemos otras garantías establecidas en la Constitución que se refieren a los impuestos y que son la garantía de legalidad y la garantía de proporcionalidad y equidad.

El principio de legalidad consiste en que sólo puede existir un impuesto si previamente está establecido en una Ley, es decir, que para que el Estado pueda percibir un ingreso, previamente el Congreso de la Unión debe establecerlo formal y materialmente, de lo que se desprende que no puede haber tributo sin Ley, ya que así lo dispone la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

El principio de proporcionalidad y equidad también tiene su fundamento constitucional en el artículo 31, fracción IV, ya que se establece que es obligación de los mexicanos contribuir de la forma proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

Se entiende por proporcionalidad, el que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, es decir, debiendo aportar una parte justa a sus ingresos, utilidades o rendimientos, lo que conlleva a que quienes obtengan más ingresos contribuyan en forma superior a los que obtengan menos ingresos, lo cual se efectúa a través de establecimientos de tasas progresivas.

El principio de equidad radica en que todos los contribuyentes de un mismo tributo se encuentran en igualdad ante la misma Ley por lo que deben recibir el mismo tratamiento en cuanto a hipótesis de causación, ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago, es decir, se debe guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula el impuesto.

Son impuestos, aquellos ingresos que recibe el Estado en virtud de su potestad de imperio y que pueden consistir en prestaciones en dinero o en especie que los particulares tienen obligación de enterar sin derecho a una contraprestación inmediata e identificablemente, los cuales se encuentran regulados en el artículo 2, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Los impuestos son aquellas cantidades que los miembros de un Estado, nacionales y de aquellos que no lo son, extranjeros, tienen que pagar por la decisión unilateral de éste, y que de conformidad con el artículo 31, fracción IV Constitucional son ingresos que se destinan a la satisfacción de las necesidades públicas.

Esta facultad de imperio históricamente se ha justificado por la existencia de un poder que se ejerce sobre otros, para obtener una parte de su riqueza, ya que anteriormente los pueblos que conquistaban a otros establecían cargas que deberían pagar y así sucesivamente en las distintas etapas de la historia mundial se han establecido por los encargados del poder, cargas que deben cubrir quienes están sujetos a ellos, ejemplo de ello tenemos al rey que determinaba tributos a sus súbditos o a las poblaciones que tenía bajo su dominio.

Actualmente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31, fracción IV, se establece que no puede haber contribución sin una Ley que la establezca específicamente.

Algunos tratadistas han establecido que los impuestos constituyen la contraprestación que se debe pagar para satisfacer las necesidades públicas.

Las aportaciones de seguridad social son aquellas que se fijan a las personas que se benefician por los servicios de seguridad social que preste el Estado en sustitución de los patrones.

Dentro de estas aportaciones de seguridad social encontramos a las cuotas obrero patronales y los capitales constitutivos a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Como ejemplo de estas aportaciones tenemos a las aportaciones y abonos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, las cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores, las cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones, cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores y las cuotas para el instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares, de acuerdo a lo señalado en los artículos 1, fracción II y 12 de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en 1999.

Las contribuciones de mejoras de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2, fracción III del Código Fiscal de la Federación, son las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

La teoría considera que la contribución de mejoras es una figura jurídica de reciente creación y que también se le conoce como contribución especial, que tiene como característica especial que constituye el pago por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general prestado por el Estado, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos que se suscitaron por la realización del servicio o de la obra.

En la Ley de Ingresos de la Federación se establece en su artículo 1, fracción III que únicamente estará gravada la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica, lo que se desprende que únicamente se pagará esta contribución de mejoras por el beneficio que obtengan las personas físicas o morales derivados de esta actividad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la contribución especial o contribución de mejoras, consiste en que los sujetos pasivos de esta relación tributaria, son los individuos que por ser propietarios o poseedores de los predios ubicados frente a las instalaciones que constituyen la obra pública obtienen un beneficio económico traducido en el incremento del valor de sus bienes, por lo que deben pagar por ese beneficio.

De lo expuesto se desprende, que los sujetos pasivos de la contribución de mejoras, son quienes reciben una ventaja o beneficio económico como consecuencia de una obra pública de interés general y el sujeto activo de esta relación tributaria será el Estado quien destinará el pago de la contribución a sufragar los gastos efectuados por la realización de la obra.

En conclusión podemos decir, que la contribución de mejoras es aquella que deben enterar obligatoriamente las personas que obtengan un beneficio económico en su patrimonio, en virtud de que tal beneficio se obtuvo por la realización de una obra no destinada únicamente a una persona en específico, sino que se trata de una obra que beneficie a un grupo de personas, es decir, es de interés general.

Los derechos son las contribuciones que se reciben por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir prestaciones del Estado en sus funciones de derecho público y por último aquellas que son a cargo de organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado, de acuerdo a lo señalado en el artículo 2, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Esta contribución denominada a derecho, se encuentra regulada en la Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 1, fracción IV, y por los cuales se obtendrá un ingreso, específicamente ingresos que se reciben por servicios que presta el Estado en funciones de derecho público, por la prestación de servicios exclusivos del Estado a cargo de organismos descentralizados, por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, por la extracción de petróleo y el derecho sobre hidrocarburos.

Entendemos por derecho la contraprestación por un servicio prestado por el Estado en sus funciones de derecho público, es decir, que el derecho supone que el sujeto pasivo de la relación tributaria recibe un servicio a cambio del pago que hace al Estado.

El artículo 3 de la Ley Federal de Derechos establece que el pago de los derechos deberá hacerse por el contribuyente previamente a la prestación de los servicios, de lo que se desprende que a cambio de ese pago necesariamente deberá recibir el sujeto pasivo una prestación.

También se señala que los derechos son las contraprestaciones por servicios que deben ser divisibles, es decir donde el aprovechamiento individual del servicio pueda ser medido, es decir, los servicios prestados por el Estado deben ser pagados precisamente por las personas que los usan y de acuerdo con el servicio que se preste.⁹

⁹ De la Garza Sergio Francisco, op.cit. pág. 333

Por aprovechamiento se entiende aquel ingreso que percibe el Estado por funciones de Derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal de acuerdo con la definición que nos da el Código Fiscal de la Federación en el artículo 3, primer párrafo.

Así también, en el artículo 1, fracción VII de la Ley de Ingresos de la Federación vigente, se establecen como aprovechamientos las multas, indemnizaciones, reintegros por sostenimiento de las escuelas, por servicio de vigilancia forestal y otros, provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica, las aportaciones de los estados, municipios y particulares para el servicio del sistema escolar federalizado, aportaciones de contratistas, cuotas compensatorias, recuperaciones de capital, entre otros.

Los aprovechamientos no son una categoría específica de ingresos públicos, ni tampoco de contribuciones, sino que son ingresos heterogéneos diferentes que tienen como característica que son definidos por exclusión.

Podemos señalar que el destino que se les da a los aprovechamientos, debe ser aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para cubrir gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión hasta el monto autorizado en el presupuesto de la entidad, para la unidad generadora de dichos ingresos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 primer párrafo de la Ley de Ingresos de la Federación vigente.

Por último son productos las contraprestaciones que se perciban por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho privado, así como por la enajenación o aprovechamiento de bienes del dominio privado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que en la fracción IV del artículo 1, de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en 1999, se establecen como productos los provenientes de la explotación de tierras y aguas, arrendamiento de tierras, locales y construcciones, enajenación de bienes o inmuebles, intereses de valores, créditos y bonos y las utilidades derivadas de organismos descentralizados y empresas de participación estatal, de la Lotería Nacional para la Asistencia Pública y de Pronósticos para la Asistencia Pública.

De lo anterior podemos señalar que los productos son de dos clases, la primera se refiere a las contraprestaciones por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado y las segundas son las contraprestaciones por el uso, aprovechamiento o enajenaciones de bienes de dominio privado del Estado.

Por último, en el artículo 11 de la Ley de Ingresos de la Federación vigente, se establece que los ingresos que se obtengan por productos se destinarán a las dependencias que enajenen los bienes, otorguen su uso o goce o presten los servicios para cubrir sus gastos de operación, conservación mantenimiento e inversión.

Los ingresos extraordinarios, generalmente se perciben para hacer frente a situaciones de extrema urgencia, ya sea mediante empréstitos públicos, financiamientos adicionales, emisiones de moneda o expropiación por causa de utilidad pública.

1.2.- Marco Constitucional de la Actividad Financiera del Estado.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establecen los lineamientos que deben seguir los poderes de la Unión, mismos que están relacionados con los fines del Estado, que son como se dijo en el punto anterior, el bienestar general y la satisfacción de las necesidades generales de la sociedad, entre otras.

Para que el Estado Mexicano pueda satisfacer las necesidades de quienes lo conforman tiene que actuar no arbitrariamente, sino bajo los lineamientos jurídicos que establezca la Constitución, en la cual se deberán precisar las facultades del Estado para llevar a cabo su actividad financiera, es decir, la obtención de recursos, la administración o manejo de éstos y la erogación de tales recursos.

De lo anterior se desprende que el orden en que debe efectuarse la actividad financiera del Estado, es en primer lugar el de la obtención de recursos, en segundo lugar la administración y el manejo de los mismos y por último la erogación, para lo cual se deben crear las leyes necesarias que rijan esa actividad.

Ahora bien, corresponde al legislador crear las leyes que establezcan las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público, toda vez que sólo mediante ley formal y materialmente creada se podrán establecer las cargas a los particulares, ello de conformidad con el principio de legalidad establecido en la fracción IV del artículo 31, Constitucional.

De lo anterior se desprende que, el Estado como ente jurídico, tiene como finalidad satisfacer las necesidades de la colectividad y para ello requiere que uno de los elementos que lo conforman recaude los recursos necesarios para cumplir con el cometido señalado, siendo necesario que mediante Ley se establezca la forma y términos en que se deberán recaudar las contribuciones para sufragar el gasto público.

Ahora bien, corresponde al legislador crear las Leyes que establezcan la forma y términos en que se deberán recaudar los recursos de la manera proporcional y equitativa, toda vez que sólo mediante Ley formal y materialmente creada se podrán establecer contribuciones.

En esta tesitura, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 73 fracciones VII y XXIX-A que es una de las facultades del Congreso la de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, por lo que ningún otro poder de la Federación tendrá facultades para precisar los tributos que deberán pagar los mexicanos.

Existe una excepción respecto al órgano que está facultado para crear contribuciones, la cual se encuentra especificada en el artículo 131, segundo párrafo de nuestra Carta Magna, mismo que establece que "el Congreso podrá facultar al Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, con el propósito de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país".

En efecto, cuando el Poder Ejecutivo considere que se encuentra en peligro la economía del país, mediante la autorización del Congreso, podrá realizar actos que ayuden a regularizar la situación del país, principalmente en materia de comercio exterior mediante decretos delegados.

Cabe señalar, que esta excepción sólo opera en casos de urgencia nacional y por lo tanto debe ser acatada por los particulares sin que con ello se contravenga lo estipulado en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional.

Debemos mencionar que en el artículo 29 Constitucional existe otra excepción respecto del órgano que se encarga de crear las contribuciones, ello a través de los decretos ley, los cuales son emitidos por el Presidente de la República.

Esta facultad que tiene el Presidente de la República, únicamente podrá ejercerla en los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto.

Para ello, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo.

De lo expuesto se puede concluir que, la facultad recaudatoria del Estado se encuentra regulada expresamente en la Constitución, específicamente en sus artículos 29, 73, fracciones VII y XXIX-A y 131 segundo párrafo, y a partir de estas bases las leyes ordinarias establecen los sujetos, objetos, bases, tasas o tarifas aplicables a cada caso, todo ello con objeto de que se contribuya de la manera proporcional y equitativa para cubrir el gasto público.

La administración o manejo de los recursos obtenidos de la actividad financiera del Estado, se encuentra prevista en el artículo 134 Constitucional, que establece que los recursos económicos de que disponga el gobierno federal y el gobierno del distrito federal así como sus administraciones públicas paraestatales, se administrarán con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetos a los que estén destinados.

Del artículo 134 Constitucional se establece de igual forma que el manejo de los recursos económicos federales se sujetará a las bases de este artículo, de lo cual se desprenden los principios fundamentales de la administración y manejo de los recursos obtenidos de la actividad financiera del Estado y que son la eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a los que están destinados los mismos.

La erogación de los recursos provenientes de la actividad financiera del Estado está regulada en el artículo 74, fracción IV Constitucional en la que se establece que son facultades de la Cámara de Diputados la de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación y del Distrito Federal, para lo cual el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados el proyecto de presupuesto, a más tardar el 15 de noviembre o hasta el 15 de diciembre cuando inicie su encargo el Presidente de la República y debiendo comparecer el Secretario del despacho para que dé cuenta del presupuesto que solicita se apruebe.

Así también, el artículo 74 de la Constitución, en su fracción IV señala que la Cámara de Diputados, como cámara de origen tendrá como facultad examinar, discutir y aprobar el presupuesto de egresos de la Federación, el cual constituye la autorización indispensable para que el Ejecutivo Federal efectúe la inversión de los recursos públicos de acuerdo con lo establecido en el artículo 126 de la Constitución.

En el artículo 126 Constitucional, se establece que no se podrá hacer pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

De esta forma la erogación de los recursos obtenidos constituye el acto a través del cual se distribuyen los ingresos para satisfacer las necesidades públicas, es decir, a través de la erogación también llamada gasto público, se efectúan los servicios y obras públicas y los gastos corrientes, inversión física, inversión financiera, pagos de pasivo de deuda pública y pagos por concepto de responsabilidad patrimonial de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

Esta relación de gastos que realiza el Ejecutivo Federal, deberá establecerse en un documento que se denomina presupuesto de egresos de la Federación, en el cual se formularán programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, los cuales se elaborarán cada año de calendario y se fundarán en costos de acuerdo a lo señalado en el artículo 13 de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

Capítulo 2.- Límites a la Actividad Tributaria del Estado.

2.1.- La Potestad y la Competencia Tributarias.

Potestad Tributaria.

La potestad tributaria o también denominada poder tributario del Estado, es la facultad para exigir contribuciones o tributos a las personas que lo integran, para el cumplimiento de las actividades que le fueron encomendadas por sus miembros.

Como se señaló en el capítulo 1, el Estado tiene su origen en la nación que decidió organizarse y reglamentarse para vivir en armonía, para lo cual se crea una Constitución en la que establece su organización y funcionamiento, mismos que quedan sometidos a un orden normativo.

Una vez que la sociedad ha decidido organizarse y forma el Estado, establece como uno de sus fines la satisfacción de sus necesidades colectivas, para lo cual facultan al Estado a crear las leyes necesarias a través de las cuales puedan obtener los ingresos necesarios para satisfacer las mismas, es aquí donde el Estado adquiere la fuerza necesaria para poder actuar, es decir, se le otorga un poder para que ejerza las facultades y realice las funciones que le fueron encomendadas.

De lo expuesto, se desprende que el Estado goza de un poder a través del cual ejerce sus facultades para satisfacer las necesidades de la sociedad, poder que está plasmado en la Constitución y que es de donde dimana la potestad tributaria, es decir, es en la Constitución en donde se establecen los órganos o poderes del Estado que ejercen esta potestad que se expresa a través de la emisión de leyes en donde se establecen las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público, es decir, las necesidades de la sociedad.

Luis Humberto Delgadillo señala que la potestad tributaria es la fuerza que emana de la soberanía del Estado y que es un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo dentro de los límites que marca la Constitución y que culmina con la emisión de una Ley.¹⁰

De lo expuesto, podemos señalar que si la potestad tributaria es la fuerza que emana de la soberanía del Estado, tenemos que hacer alusión a que conforme a los artículos 39, 40 y 41 Constitucionales la soberanía nacional reside esencial y originalmente en el pueblo, de donde dimana el poder público, mismo que se instituye en beneficio de éste, y si el pueblo decide constituirse en una República y ejerce su soberanía a través de los Poderes de la Unión, Legislativo, Ejecutivo y Judicial, luego entonces corresponde al Poder Legislativo crear las Leyes necesarias en la que quede plasmada la potestad tributaria del Estado, es decir, el establecimiento de las contribuciones necesarias para satisfacer el gasto público.

El poder tributario del Estado o potestad tributaria se entiende que está encomendada al Poder Legislativo, quien establece o decreta las contribuciones que los particulares deben pagarle para que el Estado realice las atribuciones que le corresponden de acuerdo con la Constitución, es decir, la potestad tributaria es la facultad del Estado para imponer a los miembros que lo componen la obligación de aportar una parte de su riqueza, en razón de que el Estado tiene encomendadas ciertas tareas para lo cual es necesario que se obtengan recursos, los cuales deben de proceder de los miembros que conforman al Estado.

Sergio Francisco de la Garza nos señala que en la historia todos los Estados han exigido que sus miembros o los que se encuentran sometidos a él deban aportar parte de su riqueza, misma que ha recibido el nombre de tributos, de contribuciones o de impuestos y que las palabras tributos e impuestos son las que denotan una situación de superioridad o soberanía del Estado y que por el contrario el término de contribución tiene una connotación más acorde con la época en que vivimos, en la que el Estado establece los supuestos por los cuales se pagan estas contribuciones pero de acuerdo a la capacidad contributiva de sus miembros.¹¹

¹⁰ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Limusa, Tercera Edición, páginas 46 y 47.

¹¹ De la Garza Sergio Francisco, op. cit. pág. 208.

En esta tesitura, la potestad tributaria del Estado se presenta, cuando soberanamente y de manera general determina cuales son los hechos o situaciones a partir de los cuales los particulares estén obligados al pago de las contribuciones.

La Competencia Tributaria.

Por competencia tributaria entendemos la facultad que tiene el Poder Ejecutivo para hacer efectiva la recaudación de los recursos establecidos en las leyes, previamente creadas por el Poder Legislativo de acuerdo con la Potestad Tributaria que estudiamos en el punto anterior.

Algunos autores manifiestan que para poder hacer efectivas las leyes creadas por el Poder Legislativo de acuerdo a la Potestad o Poder Tributario del Estado, es necesario que el Poder Ejecutivo mediante una serie de actos recaude las contribuciones establecidas en las propias leyes.

De lo expuesto se desprende que la Potestad Tributaria del Estado termina cuando el Poder Legislativo crea las leyes en la que se establecen las situaciones jurídicas o de hecho, que los sujetos pasivos deberán obedecer, pero para que estas leyes sean obedecidas se deben crear las facultades necesarias para que el Poder Ejecutivo pueda aplicarlas, lo cual se conoce como Competencia Tributaria.

Luis Humberto Delgadillo, señala que la Potestad Tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al concretarse en la actividad o la situación de los particulares, quedarán sometidos a la Competencia Tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.¹²

¹² Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Tercera Edición. Limusa. Pág. 47.

En esta tesitura, la Competencia Tributaria se entiende como la facultad que tienen los órganos o entidades de la Administración Pública en sus respectivas órdenes que se derivan de la Potestad Tributaria del Estado y que está regulada por un orden preestablecido, es decir, la Competencia Tributaria del Poder Ejecutivo se encuentra prevista en el artículo 89 fracción I Constitucional, del cual se deriva la facultad reglamentaria del Presidente de la República, y de la cual se emitió el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Es necesario señalar que el Poder Ejecutivo está depositado en el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, conforme a lo dispuesto en el artículo 80 de nuestra Constitución, ahora bien conforme al artículo 90 de nuestra Carta Magna, la Administración Pública Federal, será centralizada y paraestatal, conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso de la Unión, en esta ley se establece en el artículo 31 fracción IX que es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la de cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El Congreso de la Unión emitió la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que es el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para cobrar los impuestos y demás recursos que están obligados a pagar los contribuyentes.

Así también el Poder Ejecutivo en ejercicio de la facultad reglamentaria que le otorga la Constitución en el artículo 89 fracción I, expidió el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en donde se establecen las facultades de ese órgano para cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en términos de las leyes fiscales especiales.

En los artículos 28 y 30 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se establecen las facultades de las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria de Recaudar y determinar las contribuciones, lo cual constituye la Competencia Tributaria del Poder Ejecutivo.

Para Sergio Francisco de la Garza la Competencia Tributaria consiste en poder recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho generador, es decir, la realización del supuesto previsto en la norma que da lugar a la obligación tributaria como en este caso de contribuir, es decir, es la facultad del Poder Ejecutivo de ejecutar las leyes, en este caso fiscales, de acuerdo con la facultad establecida en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Podemos concluir señalando que en la Constitución se establece la facultad del Poder Ejecutivo para ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión en el ejercicio de su Potestad Tributaria, a través de actos concretos de fiscalización y de recaudación, facultades que deberán estar establecidas en los reglamentos interiores de las Unidades Administrativas del Poder Ejecutivo, específicamente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que la Competencia Tributaria es la facultad de estas unidades, para recaudar los tributos necesarios para sufragar el gasto público.

2.2. La Garantía de Seguridad Jurídica

Como se mencionó anteriormente, toda sociedad tiene como premisa importante vivir armónicamente y para ello crearon los entes jurídicos que resguardarían la convivencia de los miembros de la comunidad y para ello es necesario que la actividad de estas autoridades no afecten los derechos de los integrantes de la sociedad.

El límite a las actividades de las autoridades respecto de los miembros de la comunidad se encuentra en una serie de derechos y obligaciones recíprocas cuya imposición es necesaria para la convivencia armónica de la sociedad.

El propio Estado que es el depositario del poder del pueblo tiene ciertas limitaciones al actuar a través de sus representantes, a los que se denomina también autoridades mismos que deben actuar de acuerdo a las normas jurídicas previamente creadas.

Esta determinación de los miembros de la comunidad de organizarse y autolimitarse da origen a un principio de juridicidad o de seguridad jurídica, esto es, que todos los actos de sus miembros y principalmente las autoridades deben someterse al Derecho.

Cuando los actos de las autoridades se someten a un régimen normativo, se crean las garantías de los gobernados de acuerdo con un principio de seguridad jurídica, el cual se concibe, en virtud de que fueron los propios miembros de la sociedad quienes autolimitaron el poder que otorgaban a sus representantes, con objeto de preservar el orden jurídico o de convivencia armónica.

La palabra seguridad viene de securitas, la cual deriva del adjetivo securus, que significa estar libre de cuidados, o en sentido más amplio, la situación de estar alguien seguro frente a un peligro.¹³

La palabra garantía significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar, teniendo una connotación muy amplia.

En nuestro caso el orden jurídico o el sistema normativo que regula la vida armónica de los individuos, se encuentra originalmente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de estas normas jurídicas estudiaremos las que se dirigen a proteger los derechos del hombre y que también son llamadas garantías individuales.

Para Ignacio Burgoa la garantía individual es la relación jurídica de supra a subordinación entre los gobernados y las autoridades del Estado, en donde existe la obligación a cargo del Estado de respetar el derecho público subjetivo a favor de los gobernados y en observar o cumplir las condiciones de seguridad jurídica del mismo.¹⁴

¹³ Adame Goddard, Jorge, Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo VIII, UMAM, pág. 99.

¹⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio, Las Garantías Individuales, Porrúa, 30ª Edición, pág. 187.

De lo expuesto se desprende que las garantías individuales son aquellas potestades inseparables e inherentes a la personalidad del hombre, elementos que son investidos de obligatoriedad e imperatividad para que sean respetados por las autoridades del Estado. Estas garantías individuales se encuentran contenidas en el Título I de la Constitución y establecen los derechos que el Estado debe proteger y respetar.

Existen en la teoría diversas clasificaciones de estas garantías individuales, las cuales se clasifican en 3 grupos: las garantías de igualdad, de libertad y de seguridad jurídica.

Las garantías de igualdad, entre otras, son la prohibición de la esclavitud, prevista en el artículo 2 de la Constitución; la igualdad de derechos para el hombre y la mujer, prevista en el artículo 4; la prohibición de títulos de nobleza, prerrogativas y honores hereditarios del artículo 12; la prohibición de leyes privativas y tribunales especiales, consagrada en el artículo 13.

Las garantías de libertad son más amplias y destacan la de planeación familiar en el artículo 4; libertad de trabajo, artículo 5; la de poseer armas para legítima defensa, artículo 10; libertad de tránsito, artículo 11; la libertad de pensamiento, artículo 6; libertad de imprenta, artículo 7; libertad de cultos, artículo 24; inviolabilidad de la correspondencia e inviolabilidad del domicilio, artículo 16; la libertad de reunión y asociación, artículo 9.

Las garantías de seguridad jurídica son el derecho de petición, artículo 8; el de irretroactividad de la ley, artículo 14; la de privación de derechos sólo mediante juicio, artículo 14; prohibición de aplicar penas por mayoría de razón o por analogía, artículo 14; principio de autoridad competente artículo 16; la garantía de fundamentación y motivación, artículo 16; principio de mandamiento escrito, artículo 16; detención sólo con orden judicial, artículo 16; expedita y eficaz administración de justicia, artículo 17; la garantía de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, artículo 23; la garantía de audiencia, artículo 14; y la garantía de legalidad, artículo 14.

En nuestro caso analizaremos la garantía de seguridad jurídica y para ello es necesario señalar que consiste en que los gobernados, tanto en su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de menoscabo, pero en caso de esto sucediera tendrá la protección y reparación de la propia sociedad, lo cual significa que la seguridad jurídica es la certeza que tiene todo individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por los medios legales previamente establecidos.

Jorge Adame señala que la seguridad jurídica puede entenderse desde dos puntos de vista, uno objetivo y otro subjetivo; desde el punto de vista subjetivo, la seguridad equivale a la certeza moral que tiene el individuo de que sus bienes y derechos le serán respetados, claro que con la existencia de las condiciones requeridas para tal efecto, como serían la organización judicial, la policía y leyes apropiadas entre otras.

Desde el punto de vista objetivo, la seguridad equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública.¹⁵

De lo expuesto se desprende que la seguridad jurídica es uno de los fines principales del derecho y para que exista, es necesaria la presencia de un orden que regule la conducta de los miembros de la sociedad, pero que además ese orden se cumpla.

Para el Maestro Ignacio Burgoa la garantía de seguridad jurídica implica el conjunto de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse la autoridad, para generar una afectación válida en la esfera del gobernado, la cual se encuentra integrada por el sumo de sus derechos subjetivos.¹⁶

Lo anterior significa que si las autoridades pretenden afectar algún o algunos de los derechos de los particulares, tendrán que observar obligatoriamente todas aquellas circunstancias previstas en las leyes, para que se respete la garantía de seguridad jurídica de éstos y no se les cause ningún perjuicio.

¹⁵ Adame Goddard, Jorge, op. cit., Pág. 99

¹⁶ Burgoa Orihuela, Ignacio, op. cit., Pág. 504.

En materia fiscal tenemos la garantía de legalidad tributaria, que es el que otorga certeza jurídica a los gobernados, de que las autoridades no deben actuar sino a través de los mandatos expresos contenidos en las leyes.

Es premisa constante de toda sociedad, el equilibrio entre el Estado y los individuos mediante un ordenamiento justo del Derecho, es decir, mediante leyes que le den seguridad jurídica, ya que de nada serviría a los miembros de la comunidad, si la actuación de las autoridades no aparece garantizada por leyes, tribunales especializados e independientes, máxime que la seguridad jurídica es un requisito esencial para la plena realización de la persona y el desarrollo de la sociedad.

La Dra. Margarita Lomelí Cerezo señala que la seguridad, aunque no el único ni el más alto de los valores jurídicos como enseña la Filosofía del Derecho, es sin embargo, el valor fundamental de lo jurídico, sin el cual no puede haber derecho; la ausencia de seguridad niega la esencia misma de lo jurídico, y si bien la seguridad es un valor de rango inferior a la justicia y al bien común, éstos no pueden lograrse sin la existencia de un estado de seguridad y certeza de las relaciones jurídicas.¹⁷

Podemos señalar que la seguridad jurídica, es un elemento esencial que garantiza a los gobernados la certeza de que sus derechos no serán afectados sin justa causa y, que en todo caso, éstos le serán restituidos a través de los mecanismos jurídicos que se prevean en las leyes.

2.3. La Garantía de Audiencia

La palabra audiencia viene del latín *audientia* y consiste en el acto, por parte de los soberanos o autoridades, de oír a las personas que exponen, reclaman o solicitan alguna cosa.

¹⁷ Lomelí Cerezo, Margarita. Prescripción y Caducidad en el Derecho Tributario, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª. Época, año VI, agosto de 1993, pág. 46.

La actividad tributaria del Estado se encuentra limitada por la garantía de audiencia, la cual se encuentra consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, al precisar que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Podemos señalar que la garantía de audiencia, en tanto garantía de seguridad jurídica, impone a las autoridades del Estado la obligación frente al particular, de evaluar todos sus actos, conforme a las exigencias implícitas en el derecho de audiencia. Esta garantía corresponde a todo sujeto susceptible de ser objeto de actos de autoridad.

Ésta garantía implica la principal defensa de que disponen los gobernados frente a los actos de la autoridad que tiendan a privarlo de sus derechos e intereses, la cual como señalamos anteriormente, se encuentra consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional.

Para que se configure la violación a la garantía de audiencia, debe existir un acto de carácter privativo que merme o menoscabe la esfera jurídica del particular o un impedimento para el ejercicio de algún derecho; sin que previamente sea escuchado; los bienes tutelados por esta garantía son la vida, la libertad, la propiedad, la posesión y los derechos subjetivos del particular.

Para que tenga verdadera eficiencia y constituya un verdadero derecho para los particulares, la garantía de audiencia debe respetarse por las autoridades administrativas, judiciales y legislativas, es decir, las autoridades administrativas, deben escuchar a los particulares antes de que emitan una resolución definitiva; las autoridades judiciales deben escuchar los argumentos de defensa de las partes para que se dicte una sentencia apegada a derecho, y tratándose del poder legislativo, los particulares deben tener certeza de que en las leyes que emitan se consignent los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse, en los asuntos en los que se consideren afectados los bienes tutelados por esta garantía.

En materia tributaria la garantía de audiencia con que cuentan los gobernados, se encuentra prevista en distintos medios de defensa como lo son las instancias administrativas, los recursos administrativos, el juicio de nulidad y el juicio de amparo.

Las instancias administrativas son aquellas que la autoridad otorga a los particulares para que desvirtúen los hechos u omisiones derivados de los medios de fiscalización que la autoridad practica para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, ejemplo de ello tenemos cuando en una visita domiciliaria, después de que se levanta la última acta parcial, se le otorga al particular un plazo de veinte días para que desvirtúe esos hechos u omisiones que conoció la autoridad, situación que se encuentra estipulada en el segundo párrafo, de la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Otro ejemplo de instancia administrativa donde se le otorga la garantía de audiencia a los gobernados, es la que se establece en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, que es el que regula el procedimiento de revisión de gabinete, es decir, cuando se solicitan a los contribuyentes, informes, datos o documentos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que se encuentran sujetos, estableciéndose en las fracciones IV y VI del citado precepto legal que de la revisión efectuada se harán constar en un oficio de observaciones, los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y que entrañen cumplimiento a las disposiciones fiscales, para lo cual se le otorgará un plazo de cuando menos quince días por ejercicio revisado para presentar la documentación, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones consignados en el mismo, así como para corregir su situación fiscal.

Otro medio de defensa con que cuentan los particulares para defender sus derechos en materia tributaria es el recurso de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, el cual será resuelto por las propias autoridades que emitieron el acto administrativo conforme a las facultades de cada una de ellas, previstas en el Reglamento Interior respectivo.

Así también, los particulares para hacer efectiva su garantía de audiencia, tienen a su alcance, el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el cual se encuentra tutelado en el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, este juicio tiene la característica de que se analizará la legalidad de los actos administrativos que afecten la esfera fiscal de los particulares, el cual será resuelto en los términos previstos en el artículo 237 del citado Código, es decir, mediante una sentencia que se fundará en derecho y en donde se examinarán todos y cada uno de los puntos del acto controvertido.

Por último, los actos administrativos de carácter tributario, pueden ser impugnados por los particulares, a través del juicio de amparo previsto en el artículo I de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, con lo cual se satisface la garantía de audiencia de los gobernados en materia tributaria.

Capítulo 3.- Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal

3.1.- Concepto de Facultades de Comprobación.

Las facultades de comprobación de la autoridad o actividad fiscalizadora, son las relacionadas con su actuación para comprobar que los contribuyentes han acatado las disposiciones fiscales.

Las facultades de comprobación son las medidas adoptadas por la autoridad para llegar al conocimiento de cada hecho generador que se haya producido, lo cual implica la revisión de declaraciones de impuestos, la práctica de revisiones, para conocer que se cumplieron las disposiciones fiscales, tanto de los causantes como de los terceros relacionados con ellos.

A estas facultades de comprobación también le llamamos procedimiento fiscalizador y consiste en una serie o sucesión de actos regulados por el Derecho, estos actos son de trámite, es decir, que impulsan el procedimiento para llegar a una resolución final o definitiva.

Algunos autores como Raúl Rodríguez Lobato consideran que el procedimiento de fiscalización consta de tres etapas, que son la expositiva, la probatoria y la decisoria.

En la etapa expositiva se inicia el procedimiento informándole a la parte o partes involucradas sobre la materia de que versará el procedimiento.

La etapa probatoria consiste en la aportación de los elementos de convicción y de los argumentos que las partes consideren convenientes para demostrar que han actuado correctamente.

Por último, la etapa decisoria constituye el momento en el que se pone fin al procedimiento a través de una resolución administrativa.¹⁸

Las facultades de comprobación llevan incluida la posibilidad de realizar los actos que establecen las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, las cuales se iniciarán con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Estas facultades de comprobación, están reguladas en los diversos artículos 42, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47, 49, 58 y 59 del Código Fiscal de la Federación, por lo que hace a visitas domiciliarias, 48 y 51 a revisiones de escritorio, y 54 a revisión de dictámenes sobre estados financieros.

Las facultades de comprobación fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria, pueden llevarse a cabo conjunta, indistinta o sucesivamente, a criterio de la autoridad hacendaria, a través de cualquiera de las formas establecidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es decir, por medio de la revisión de declaraciones, de dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, por medio de la práctica de avalúos o verificación física de toda clase de bienes; allegándose información de funcionarios, o bien, a través de la práctica de visitas domiciliarias o requiriendo la exhibición de la contabilidad en el domicilio del contribuyente o en las oficinas de las autoridades correspondientes

Partiendo del principio que establece que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, se deduce que las autoridades fiscales pueden ejercer de manera simultánea o separada las facultades de comprobación de cumplimiento de obligaciones contributivas a cargo del gobernado, que la ley de la materia prevé, ya que no existe disposición legal que prohíba hacer uso de tales facultades en una u otra forma, señalamiento que se contiene en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación

¹⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Harla, Segunda Edición, Pág. 195.

3.2.- Clasificación de las Facultades de Comprobación.

Como se ha citado con anterioridad, el artículo 16 Constitucional faculta al Poder Ejecutivo para que revise que los particulares hayan cumplido con sus obligaciones de carácter fiscal, es decir, con la obligación que tienen de contribuir al gasto público conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Ahora bien, el texto constitucional únicamente se refiere a la práctica de visitas domiciliarias para verificar los libros y papeles en los que se demuestre el cumplimiento de las disposiciones fiscales y de acuerdo con las leyes respectivas y las formalidades prescritas para los cateos.

No obstante lo anterior, la propia Constitución remite a las Leyes especiales para la revisión del debido acatamiento de las normas de carácter fiscal y en la especie el ordenamiento legal que regula dichas normas es el Código Fiscal de la Federación, específicamente el Título III Capítulo Único.

Este último ordenamiento legal, establece en su artículo 42 diversas formas para comprobar que los particulares han cumplido con el pago de las contribuciones a que están sujetos, o en su caso, para determinar las contribuciones, la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Estas facultades de comprobación se pueden clasificar en tres grupos visitas domiciliadas, revisiones de escritorio o de gabinete y la revisión de dictámenes sobre estados financieros de los contribuyentes

Las visitas domiciliarias como se señaló anteriormente, se encuentran reguladas por los artículos 42, fracción III, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47, 49, 58 y 59 del Código Fiscal de la Federación, estas visitas domiciliarias tiene como propósito verificar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros relacionados con ellos, hayan cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o la comisión de delitos fiscales, y para ello podrán revisar la contabilidad, bienes y mercancías que se encuentren en el domicilio.

Las autoridades para practicar estas visitas, deberán sujetarse a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, en el que se establece que para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, se sujetarán a las leyes respectivas y a las formalidades previstas para los cateos, es decir, a través de un mandamiento escrito expedido por autoridad competente, en el que se exprese el lugar que ha de visitarse, las personas a las que se dirija y los objetos que se buscan, a lo que únicamente deberá limitarse la diligencia, levantándose, al concluir un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia, debiendo también fundar y motivar la citada orden.

Derivado de esta visita domiciliaria, las autoridades podrán emitir un acto definitivo que dé fin al procedimiento de visita y en el que se haga constar los hechos u omisiones que se conocieron durante su desarrollo, determinando la situación fiscal del particular, este procedimiento será analizado en profundidad en el punto 3.3 del presente capítulo.

En cuanto a las revisiones de escritorio a que se refieren las fracciones I y II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el procedimiento previsto para este acto de comprobación, se encuentra tutelado por los artículos 48 y 51 del código citado, en los cuales se establecen que cuando las autoridades requieran datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, lo harán mediante una orden o requerimiento que deberá notificarse en el domicilio manifestado ante el registro federal de contribuyentes y tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o donde se encuentre.

Si la persona a la que se busca o su representante legal no se encuentran en el lugar donde deba practicarse la diligencia, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que lo esperen a hora determinada el día siguiente para recibir la solicitud o requerimiento, y en donde se manifestará el lugar y el plazo en el que deberá proporcionar los informes o documentos solicitados.

Como consecuencia de la revisión a tales documentos, la autoridad formulará un oficio de observaciones en el que haga constar los hechos u omisiones que se hubieren conocido y que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales, y en caso de que no existan observaciones se le hará saber mediante oficio al contribuyente o responsable solidario o tercero, la conclusión de revisión de gabinete.

Este oficio de observaciones también se notificará en el domicilio donde se notificó el requerimiento de documentación, informes o datos y en el que se hará constar que el contribuyente o responsable solidario o tercero, contará con un plazo de cuando menos quince días por cada ejercicio revisado, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal, y en el caso de que no se desvirtúen dichas observaciones, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones circunstanciados por la autoridad.

Posteriormente la autoridad determinará las contribuciones omitidas mediante resolución derivado del ejercicio de su facultad de comprobación o revisión de gabinete antes citada, ello de conformidad con el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación.

Por último, las autoridades podrán ejercer la facultad de comprobación prevista en la fracción IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, consistente en la revisión de los dictámenes formulados por contador público sobre los estados financieros de los contribuyentes, cuyo procedimiento se encuentra previsto en el artículo 55 del Reglamento del código referido.

Cuando las autoridades pretendan revisar el dictamen de los estados financieros de los contribuyentes formulados por contadores públicos registrados, podrán requerir indistintamente al contador público, al contribuyente o a terceros, cualquier información que conforme al Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, así también se podrá requerir toda aquella información y documentación que sea pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La sociedad está interesada en que todos los contribuyentes cumplan cabalmente con sus obligaciones tributarias, con objeto de que el Estado pueda satisfacer las necesidades de la colectividad, por ello se han creado mecanismos a través de los cuales se pueda controlar el cumplimiento de dichas obligaciones.

Hay que dejar claro que las facultades de comprobación de la autoridad son de carácter discrecional, es decir, las puede ejercer la autoridad cuando lo considere necesario, ya que no existe impedimento legal para que el Servicio de Administración Tributaria, de oficio, solicite información, documentación o realice cualquier otro trámite para verificar que se han cumplido con las disposiciones fiscales, siempre y cuando se respeten las garantías individuales de los gobernados.

Así también, no hay que dejar pasar que la autoridad tiene que ejercer sus facultades de comprobación dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se realizó la conducta que establezca la Ley como generadora de una obligación, lo anterior de conformidad con lo dispuesto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

No se omite señalar que la excepción a esta regla, es que el plazo para ejercer las facultades de comprobación será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo de 10 años que establece el artículo 30, tercer párrafo del Código citado, es decir de 5 años; de igual forma el plazo para ejercer dichas facultades será indefinido cuando la infracción cometida sea de carácter continuo o continuado y el término correrá a partir de que haya cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho respectivamente.

El plazo de la caducidad empezará a correr a partir de que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo, pero cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados con relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio, lo anterior conforme a lo dispuesto en la fracción I, del artículo 67 del Código Fiscal.

Así también en la fracción II del artículo 67 del Código Tributario se señala que el plazo de caducidad empezará a correr a partir de que se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

En la fracción III del citado precepto legal se precisa que el plazo de caducidad correrá a partir de que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente, situación que ocurre principalmente en la tenencia de mercancía de procedencia extranjera que se encuentra ilegalmente en el país.

De igual forma, se determina en la fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que la caducidad correrá cuando se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracción III del Código Fiscal de la Federación, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42, es decir, la revisión de gabinete, las visitas domiciliarias y la revisión de dictámenes de contadores públicos, o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas, inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifiquen la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años.

Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

En tales consideraciones, es claro que la garantía de seguridad jurídica de que gozan los particulares, no se ve violentada por el hecho de que la autoridad fiscal ejerza las facultades de comprobación que se han citado con anterioridad, máxime si éstas se realizan previo cumplimiento de todas las formalidades que se requieren para los actos administrativos y de las cuales hablaremos con posterioridad.

Por último, queremos manifestar que en materia fiscal es de gran importancia que la autoridad esté continuamente vigilando que los particulares no omitan cumplir con sus obligaciones tributarias, en razón de que las contribuciones son la fuente principal para que el Estado se allegue de recursos con objeto de satisfacer el gasto público, de ahí que tenga gran relevancia las facultades de control o fiscalizadoras que citamos anteriormente.

3.3.- Las formalidades de las visitas domiciliarias.

3.3.1.- Teoría del acto administrativo

Para que el órgano del Estado encargado de hacer ejecutar las leyes, pueda manifestarse en el ejercicio de la función que le fue asignada por el conglomerado social, tiene que realizar una serie de actos que creen derechos y obligaciones.

El maestro Andrés Serra Rojas manifiesta que "La administración pública al encausar el ejercicio de la función administrativa en forma unilateral o contractual, se manifiesta en una intensa actividad que se traduce en numerosos actos de naturaleza diversa, creadores de derechos y obligaciones. A diferencia del Derecho privado, el Estado impone unilateralmente obligaciones y cargas a los particulares y dispone de los medios efectivos para cumplirlas, al mismo tiempo que es un creador de derechos."¹⁹

De lo antes expuesto, podemos señalar que se entiende por acto administrativo aquel que es emitido por un ente de la Administración Pública y que se manifiesta como una declaración unilateral de la voluntad en ejercicio de una potestad pública que debe ser emitida por autoridad competente, que cree, modifique, transmita o extinga derechos y obligaciones, con el objeto de satisfacer las necesidades a que está obligada.

¹⁹ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo I, Porrúa, Octava Edición, México, D.F., 1977, pág. 225.

El acto administrativo es una declaración unilateral de la voluntad, en razón de que para que exista no se necesita de la intervención de otro sujeto distinto al ente público; necesariamente debe de emitirse por un órgano administrativo competente, es decir, que sea perteneciente al Poder Ejecutivo y que tenga facultades para emitirlo; así también, al ser un acto jurídico puede crear, modificar, transmitir o extinguir derechos y obligaciones, con el fin de procurar el bienestar de la sociedad.

Los actos jurídicos los podemos clasificar siguiendo dos criterios, según el Profesor Miguel Acosta Romero: "a) Por las Voluntades que intervienen en la formación de los mismos; y b) Por los efectos que producen".²⁰

Por las voluntades que intervienen, los actos administrativos pueden ser unilaterales o plurilaterales; en los primeros sólo interviene la voluntad de un órgano de la administración y en los segundos participan dos o más voluntades, como ejemplo del primero tenemos la emisión de una orden de vista domiciliaria y del segundo podemos señalar la celebración de convenios de coordinación fiscal.

Para el caso de las órdenes de visita domiciliaria o las órdenes de embargo precautorio, estamos en presencia de un acto administrativo unilateral, ya que sólo interviene la voluntad de una autoridad administrativa, por ejemplo actualmente basta que el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal o algunos de los funcionarios que lo pueden auxiliar, en ejercicio de sus facultades de comprobación conforme al artículo 30 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, manifieste mediante la emisión de una orden que practicará una visita en el domicilio fiscal de cualquier contribuyente, para que se ejecute la misma, es decir, para que produzca efectos de derecho.

En los actos administrativos unilaterales no es necesaria la intervención más que de una autoridad competente que funde y motive la emisión de tal acto, con objeto de que se salvaguarden las garantías constitucionales.

²⁰ Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Porrúa, Décimo Primera Edición, México, D. F., 1993, pág. 520.

Para el caso de los actos plurilaterales, no sólo interviene la voluntad de una persona o entidad, sino que es necesaria la intervención de varias personas, tenemos como ejemplo, los convenios de coordinación fiscal en los que interviene por parte del Poder Ejecutivo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por otra parte los Gobiernos de los Estados de la Federación.

En cuanto a los efectos que producen, los actos administrativos pueden aumentar los derechos de los particulares o limitarlos; dentro de los actos que favorecen a los particulares se encuentran la admisión, la concesión, la autorización, la licencia o permiso, la aprobación y la dispensa.

Dentro de los actos que restringen la esfera de los particulares, tenemos las penas o sanciones, la expropiación, la revocación, la nulidad y las órdenes administrativas.

Pero desde el ámbito administrativo los actos se pueden clasificar en otros aspectos, como nos señala el Doctor Luis Humberto Delgadillo al decir que lo son el " ámbito de aplicación, la naturaleza de la decisión, el margen de libertad para su creación y lo que hacen constar."²¹

Por el ámbito de su aplicación, pueden ser internos y externos; en cuanto a su naturaleza decisiva pueden ser de instrucción, de resolución o de ejecución, por ejemplo el requerimiento de documentación, una determinación de un crédito fiscal y un embargo, respectivamente.

En cuanto al margen de libertad para su creación, tenemos que los actos administrativos son reglados o discrecionales, los primeros son aquellos que se deben de emitir cumpliendo con cada uno de los requisitos y conforme a los supuestos que establecen las normas, teniendo como ejemplo la resolución de una consulta dentro de los

²¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Limusa, Tercera Reimpresión. México D. F., 1992, págs. 171, 172 y 173

términos legales, debidamente fundada y motivada, en cambio un acto discrecional es aquel en que se tiene libertad para apreciar una situación jurídica, como lo es el de ejercer o no una facultad de comprobación.

Los actos jurídicos por lo que hacen constar, pueden ser certificaciones, notificaciones o registros.

Ahora bien, el Estado con objeto de cumplir con sus obligaciones de satisfacción del bienestar general, tiene que manifestarse de tal forma que pueda satisfacer las necesidades más elementales de la sociedad, para ello tiene la facultad de crear situaciones jurídicas, en forma unilateral, que afecten la esfera jurídica de los gobernados; esta manifestación de voluntad se conoce como acto administrativo, el cual para que surta efectos legales tiene que estar revestido de ciertas características o elementos que concurren en su formación.

Son elementos constitutivos del acto administrativo el sujeto, el objeto, la forma y la manifestación externa de la voluntad, los cuales se encuentran plasmados en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

El sujeto o elemento subjetivo del acto administrativo, será siempre un órgano de la Administración Pública que esté plenamente facultado para exteriorizar una manifestación de la voluntad, es decir, el acto administrativo debe ser emitido por una autoridad competente.

El elemento objetivo del acto administrativo, lo constituye el objeto, el motivo y el fin; el objeto o contenido del acto administrativo está determinado por el efecto práctico que produce; el motivo lo constituye la razón, causa o circunstancia que dio origen al acto, y el fin se puede señalar como el propósito que se persigue con la emisión del mismo.

La manifestación externa de la voluntad, es un elemento esencial del acto administrativo, ya que a través de ella se exterioriza la expresión del órgano de autoridad, la cual deberá manifestarse sin ningún vicio, es decir, sin error, dolo o violencia.

3.3.2.- Formalidades de los Actos Administrativos

Por último, nos queda señalar que el elemento formal del acto administrativo lo constituye la expresión material de la autoridad, para que sea percibida por los particulares. La forma que debe revestir el acto administrativo es muy importante, en razón de que del cumplimiento de este requisito derivará la afectación o no de los derechos de los particulares.

Para Acosta Romero, "La forma constituye la manifestación material objetiva en que se plasma el acto administrativo, para el efecto de que se pueda ver apreciada por los sujetos pasivos o percibida a través de los sentidos."²²

Lo anterior es así, en virtud de que la validez y legalidad de un acto administrativo está condicionada al cumplimiento de ciertas formas, que la Constitución y las Leyes ordinarias establecen.

El cumplimiento del elemento formal en los actos administrativos está establecido constitucionalmente en el artículo 16, en el que se señala que nadie puede ser molestado, sino mediante mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento; por otra parte, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, establece que los actos administrativos deberán constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, ostentar la firma del funcionario competente y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

²² Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Porrúa, Décimo Primera Edición, México, D. F., 1993, pág. 537.

Ahora bien, la falta de los elementos esenciales de los actos administrativos, como lo son el que no exista el elemento subjetivo, que la voluntad no se haya manifestado en la forma en que la ley la establece, - espontánea y libre, dentro de las facultades del órgano y no debe estar viciada por error, dolo o violencia-, y que el objeto o elemento objetivo de los actos jurídicos no sea ilícito, que sea posible física y jurídicamente, origina su nulidad.

El incumplimiento de alguna de estas formalidades, dará lugar a que el acto administrativo se encuentre viciado, afectando de esta forma las defensas del particular, el cual podrá hacer valer los medios de defensa que estime pertinentes.

En tales consideraciones, podemos expresar que para que un acto de autoridad sea eficaz y válido deberá de satisfacer cada uno de los requisitos o formas que establezca el Código Fiscal de la Federación, ya que en caso contrario se considerarán ilegales.

3.3.3.- Práctica y Desarrollo de la Visita Domiciliaria.

La Orden de Visita.

La visita domiciliaria legalmente se inicia cuando los visitadores entreguen al contribuyente o a su representante legal la orden de visita domiciliaria, por lo que es de vital importancia que dicha orden, contenga todos y cada uno de los requisitos que a continuación se enuncian, para que la misma pueda surtir plenamente sus efectos jurídicos, ello de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 16 Constitucional y 38 y 43 del Código Tributario:

- a) La orden siempre debe constar por escrito
- b) Debe contener correctamente los datos del nombre, denominación o razón social del contribuyente a quien va dirigida, sin abreviaturas.

- c) Debe precisar el lugar o lugares donde deba efectuarse la visita, el cual generalmente será el domicilio fiscal del contribuyente.
- d) Debe estar fundada y motivada; lo cual consiste en citar, además de los fundamentos legales que la facultan a ejercer esa facultad de comprobación, aquellos preceptos del Código Fiscal en donde se establezcan los fundamentos para la práctica de las visitas domiciliarias; por motivación se debe entender que la orden contendrá las razones, motivos o circunstancias de carácter concreto que la autoridad tomó en cuenta para emitir la misma.
- e) Debe señalar los impuestos que únicamente serán objeto de revisión a fin de que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar y también para que los visitantes se ajusten a la verificación sólo de esos renglones.
- f) Deberá indicar con precisión el o los ejercicios fiscales y el periodo que se van a revisar.
- g) También deberá contener el nombre del visitador o visitadores que deban efectuar la visita
- h) La orden de visita debe señalar que las autoridades fiscales, podrán ejercer sus facultades de comprobación de manera conjunta, indistinta o sucesivamente.
- i) Igualmente deberá señalar la autoridad que la emite con su correspondiente competencia, en la que se incluirá su circunscripción territorial y el Acuerdo Delegatorio que la faculta, si su competencia la tiene delegada. Tratándose de las Entidades Federativa, éstas deberán actuar a través de los funcionarios competentes que prevean sus Leyes, como puede ser su Ley Orgánica de la Administración Pública de cada Estado o sus Reglamentos Interiores, y además deberán citar las cláusulas, del convenio que contemplan las facultades de comprobación.
- j) Finalmente, deberá ostentar la firma del funcionario competente emisor de la orden.

Lugar en el que debe efectuarse la visita.

El siguiente requisito que también debe ser sumamente cuidado, desde el inicio de la visita domiciliaria, es el relativo a que en todos los casos debe existir coincidencia entre el lugar o lugares señalados en la orden de visita domiciliaria y el lugar o lugares en que materialmente se va a desahogar la diligencia, conforme al artículo 43, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Para el caso de visita en el domicilio fiscal de los contribuyentes conforme a lo dispuesto en el artículo 44, fracción I del Código Fiscal, deberá verificarse que el mismo aparezca claramente señalado en la orden de visita, sin embargo, debe tenerse presente que la visita puede realizarse en otro u otros domicilios.

Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otra autoridad fiscal competente, para que ésta la continúe, de acuerdo con el artículo 44, fracción IV del Código de la materia.

Por otra parte, deberá tenerse presente que existe una obligación normada en la fracción III, del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que la contabilidad se debe llevar en el domicilio de la contribuyente, debiendo entenderse que, sin bien en la fracción citada se establece una excepción por virtud de la cual la contabilidad podrá llevarse en un lugar distinto, es necesario que se cumplan los requisitos que señala el Reglamento del Código.

Ahora bien, conforme al segundo párrafo de la fracción II, del artículo 44 del Código Tributario, si el contribuyente presentó aviso de cambio de domicilio, después de dejado el citatorio, y los visitadores se percatan de la existencia de algunas sucursales, dependencias u otros establecimientos del contribuyente, que deban ser auditadas o, porque en ellas se lleve la contabilidad, la visita se podrá efectuar en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la visita, pero tal situación, se deberá circunstanciar en el acta que se levante.

El personal que actúe en la sucursal, deberá identificarse debidamente ante la persona que atienda la diligencia, aun cuando al iniciar la visita en la domicilio, ya se hubiere identificado y, levantará las actas parciales que sean necesarias.

Por otra parte, deberán tomarse en cuenta las siguientes reglas, cuando la visita se realice simultáneamente en dos o más lugares:

- En cada uno de dichos lugares, se levantarán actas parciales, sin perder de vista que toda visita de auditoría debe iniciarse en el domicilio o domicilios señalados en la orden, tales actas se agregaran al acta final que al efecto se levante, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 46, fracción II del Código Tributario.
- Asimismo, conforme a lo señalado en la fracción II, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, se requerirá la presencia de dos testigos en cada uno de los lugares donde se levanten las actas parciales, cumpliendo al respecto con las formalidades relativas a la designación de testigos.

Por otra parte, conforme a lo dispuesto en el artículo 44, fracción II del Código Fiscal, en caso de que una vez recibido el citatorio, previo a la entrega de la orden de visita, el contribuyente presente aviso de cambio de domicilio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado lo conserve, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la que ya se entregó y siempre que ese nuevo domicilio se encuentre en la misma circunscripción territorial de la Administración que inició la visita, hechos que se harán constar en el acta parcial que al efecto se levante.

Entrega de la orden de visita.

El procedimiento para entregar la orden de visita está sujeto a una serie de requisitos y formalidades previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Dicho procedimiento se inicia cuando se presentan los visitadores al domicilio fiscal y demás lugares en los que se va a practicar la diligencia, y requieren en primer término, la presencia del visitado o de su representante legal, en el entendido de que si no estuvieren presentes, procederán forzosamente a dejar citatorio con la persona que esté en dicho lugar, para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día hábil siguiente, a efecto de que reciban la orden de visita; si el visitado o su representante se encuentran se procederá al inicio de la visita mediante la entrega de la orden con quien se encuentre en el lugar visitado, ello de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción II, del artículo 42 del Código Fiscal.

De acuerdo con el segundo párrafo, de la fracción II, del Artículo 44 del Código de la materia, los visitadores al dejar el citatorio podrán hacer una relación de los sistemas, libros registros y demás documentación que integre la contabilidad del visitado, pero esta acción sólo se podrá realizar siempre que se les permita a los visitadores el acceso al domicilio fiscal, si esto no ocurre, no se hará tal relación.

Si el contribuyente o su representante legal no atendieren el citatorio, la visita se podrá iniciar con quien se encuentre en el lugar o lugares que se van a fiscalizar.

En caso de que un tercero reciba la orden, se hará constar en las copias que conserven los auditores, el nombre completo de la persona que la recibe, el cargo que desempeña, así como la hora, día, mes y año en que la recibió, aun cuando en el acta parcial de inicio también se circunstancien esos datos.

En caso de que los contribuyentes visitados obstaculicen la practica de la visita domiciliaria conforme a lo dispuesto en el artículo 40 del Código Tributario, se podrá:

- Solicitar el auxilio de la fuerza pública

- Imponer la multa a que se refieren los artículos 86 y 86 del Código Fiscal de la Federación.
- Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente

Para cumplir escrupulosamente con el texto de los artículos 16 Constitucional y 44 del Código Fiscal de la Federación, en el acta de inicio, se harán constar todos los detalles relativos a la entrega de la orden de visita, esto es, deberá asentarse que se requirió la presencia del contribuyente o de su representante legal y que al no encontrarse ninguno de los dos, se les dejó citatorio, anotando el nombre de la persona que recibió ese citatorio, para que alguno de ellos estuviera presente al día hábil siguiente a la hora señalada en el mismo y, que al no atenderlo estas personas, la visita se entendió con la persona que se encontraba presente en el domicilio citado en la orden de auditoría.

Así también, al entregar la orden de visita los visitantes que en ella intervengan deberán identificarse con la persona con la que se entienda la diligencia, describiendo los datos de su credencial o constancia de identificación:

- Los relativos a su personalidad, como son su nombre completo, su registro federal de contribuyentes, su edad y el nombramiento que tienen.
- El número de la credencial o constancia de identificación
- La fecha de expedición de dicha credencial.
- La vigencia de la credencial.

- El órgano que la expidió, el nombre de su titular y el fundamento legal que le da competencia para emitir dicha identificación.
- Que la credencial esté sellada.
- Que ostenta la firma de la autoridad fiscal que la expidió.
- Que tenga la fotografía del visitador para quien se expidió.
- Que ostente la firma del visitador.

Tratándose de las revisiones realizada por las Entidades Federativas y el Distrito Federal, los visitadores deberán identificarse de la misma manera en que se señaló anteriormente y cumplir con todas las formalidades anotadas en el presente capítulo.

En relación con la identificación de los visitadores, es importante mencionar que el Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 43, fracción II, que los visitadores pueden ser sustituidos, aumentados o reducidos en su número, en cualquier etapa de la auditoría, por la autoridad competente, lo cual invariablemente se notificará mediante oficio al visitado y, para tal efecto se levantará una acta parcial, por lo que si se sustituyen o aumentan los visitadores, los mismo se identificarán de la misma manera pormenorizada como se explicó en los párrafos anteriores.

Conforme al artículo 45 del Código Fiscal, será obligación de los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita, permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad, discos, cintas papeles, documentos o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados con los que se acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Levantamiento de actas

La visita domiciliaria se desarrollará conforma a las reglas señaladas en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, precisándose en la fracción I, del citado artículo que de toda visita en domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones consignados por los visitadores y que tales hechos u omisiones hacen prueba plena de la existencia de los hechos u omisiones encontrados, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado por el periodo revisado.

Otro requisito de suma importancia, es el nombramiento de dos testigos, el cual debe cumplirse en los términos que señalan los artículos 16 Constitucional y 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación, pues no basta que aparezcan en la citada acta los testigos, sino que es necesario que éstos se designen tal como señala el mencionado precepto legal.

Una vez que los visitadores se identificaron, se requerirá a la persona con quien se entienda la diligencia para que designe dos testigos y en caso de que no se designen testigos o los que se designen no acepten fungir como tales, los visitadores los designarán, lo cual se hará constar en el acta que al efecto se levante.

Ahora bien, respecto a los testigos, éstos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo conforme al artículo 44, fracción III, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, al ocurrir tres situaciones que son:

- La no comparecencia de los mismos al lugar en donde se está llevando a cabo la visita.
- La ausencia de los mismos antes de que concluya la diligencia.
- Su manifestación de voluntad de dejar de ser testigos.

Ante tales circunstancias, la persona con quien se entienda la visita deberá ser requerida para que designe de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán nombrar a quien o quienes los sustituyan, siendo pertinentes aclarar que lo anterior no invalida los resultados de la visita y que únicamente se deberá señalar en forma clara y precisa la razón por la cual los testigos son sustituidos en el acta que al efecto se levante.

Acta parcial de inicio

En el acta parcial de inicio que constituye una de las principales actas que se levantarán durante la visita domiciliaria, debe constar que las autoridades fiscales cumplieron con todas las formalidades que exige el Código Fiscal de la Federación, para iniciar tal acto administrativo, y las que a continuación se detallarán.

El acta parcial de inicio se levantará una vez que los visitadores hayan entregado la orden de visita y se hubieren identificado debidamente, con su correspondiente constancia de identificación ante la persona idónea con la que se entienda la diligencia.

Es importante precisar que aún cuando el artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación sólo dispone que los visitadores se deben identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, dicha identificación tiene como finalidad dar certeza a los contribuyentes visitados, que los visitadores son personas que efectivamente representan al Servicio de Administración Tributaria o al gobierno de la Entidad Federativa que se trate o del Distrito Federal y, que están debidamente legitimados para entrar a su domicilio, como se establece en la jurisprudencia 6/90 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que señala:

Visitas Domiciliarias. Requisitos para la identificación de los inspectores que las practican.- Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que

efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

En la práctica los principales datos e información que se circunstancian en el acta parcial de inicio son los siguientes:

- a) La fecha y hora de la entrega de la orden de visita.
- b) El número y fecha de la orden de visita, el órgano fiscal que la emitió, el nombre de su titular y el o los ejercicios y periodo sujetos a revisión.
- c) La persona con la que se inició la visita, ya sea el contribuyente, o su representante legal o terceros.
- d) Si se dejó citatorio, la hora que se fijó en el mismo para que el visitado o su representante legal se presentaran al día hábil siguiente para hacerles entrega de la orden
- e) Consignar el nombre completo de la persona con quien se entiende la visita; los datos del documento con que se identifica; los datos de la escritura en la que consta el poder que ostenta, si es el representante legal; el puesto que dice tiene en la empresa y el documento con el que lo acredita.
- f) La identificación circunstanciada de los visitantes.

g) Deberá hacerse mención pormenorizada de la designación de testigos, asimismo, se deberá asentar en el acta, el nombre completo, edad, lugar de residencia, ocupación y domicilio de ambos testigos.

h) Por otra parte, se asentará en el acta en mención, una relación de los registros, documentación contable, declaraciones y de la documentación, en su caso, no engranada a la contabilidad que se haya encontrado.

Inmediatamente después de que se entregue la orden, deberá iniciarse la revisión y aún en el supuesto de que el examen de los libros y documentos sea hecho con posterioridad, el acta parcial de inicio se levantará de acuerdo a las formalidades anteriormente señaladas.

Revisión del cumplimiento de obligaciones.

Para efectos de la revisión que lleven a cabo los auditores, debe tenerse presente lo siguiente:

Que el único período y las únicas obligaciones tributarias susceptibles de verificación, son aquellas que expresamente se detallan en la orden. Cualquier exceso puede provocar la nulidad del procedimiento, lo anterior con fundamento en el artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

En caso de encontrar libros duplicados, documentación contable comprobatoria no engranada a la contabilidad o, doble juego de facturas, o que el contribuyente no haya presentado algún aviso, conforme al artículo 45, penúltimo párrafo del Código Tributario se deberá levantar un acta parcial en la que se asienten tales hechos.

Es conveniente que los auditores desde el inicio de la visita, localicen, concentren y controlen toda clase de libros de contabilidad y sociales, registros auxiliares, pólizas, documentación comprobatoria de ingresos, de compras, de gastos, declaraciones presentadas, contratos celebrados, controles e informes, relacionados con las operaciones y actividades del contribuyente, ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44, fracción II, segundo párrafo del Código Fiscal.

Si el contribuyente exhibe documentación que se presume es apócrifa, de inmediato se debe obtener copia certificada de dicha documentación de conformidad con el tercer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

Aseguramiento de documentación y colocación de sellos.

De conformidad con el artículo 46, fracción III del Código Fiscal de la Federación, desde el inicio o durante el desarrollo de la visita domiciliaria, las autoridades fiscales podrán asegurar la contabilidad, correspondencia, bienes y mercancías del contribuyente, cuando se presente alguno de los siguientes supuestos:

- a) Que exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de visita domiciliaria.
- b) Que se localice correspondencia, documentación o bienes que no estén registrados en contabilidad.
- c) Que se descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte, se debió manifestar a las autoridades fiscales o autorizarse por ellas, sin haber cumplido con esa obligación.

Cuando se deba asegurar la contabilidad, correspondencia, bienes o mercancías, se deberá levantar un acta parcial en la que se fundamente y circunstanee ese aseguramiento, siempre que el mismo no impida la realización de las actividades del visitado, entendiéndose por esto, que la contabilidad y correspondencia asegurada no esté relacionada con las actividades del mes en curso y de los dos anteriores, además, en dicha acta se indicará que lo asegurado estará a disposición del contribuyente para su consulta, previa solicitud que éste realice a los visitadores.

Los visitadores para realizar el aseguramiento de la contabilidad, correspondencia o bienes, podrán indistintamente sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o, en muebles, archiveros u oficinas en donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con la que se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, el cual se asentará en el acta parcial que se levante; de igual forma, en esa acta deberá apercibirse al particular de las penas en que incurrir los depositarios infieles.

El nombramiento del depositario no debe dejar lugar a dudas, por lo que, para ese propósito en el acta debe asentarse categóricamente que una vez requerido el visitado o la persona con la que se entienda la diligencia, una u otra aceptó esa función y protestó su fiel desempeño.

En caso de que sea bastante la documentación que deba asegurarse, se recomienda asentarse en papeles de trabajo y sólo consignar en el acta parcial que al efecto se levanta, el resumen de los totales mensuales, si se trata de documentación comprobatoria; además en dicha acta se manifestará que dichos papeles de trabajo forman parte de la misma y, que se entrega al visitado copia legible certificada de los mismos y que en el original de ellos, firmó de recibido el visitado o su representante legal o, la persona con la que se entienda la diligencia, así como todos los que intervinieron en su levantamiento.

Cuando exista negativa del visitado o de la persona con la que se está entendiendo la diligencia, de aceptar la depositaria, ese hecho se hará constar en el acta parcial que al efecto se levanta y se valorará si es necesario solicitar la ampliación a los ejercicios anteriores al que se revisa.

En caso de que sean necesarios los sellos fiscales o fajillas, estos deberán ser firmados tanto por el personal actuante como por la persona con quien se entiende la visita. De su colocación deberá obrar constancias en un acta parcial.

Los sellos consisten en fajillas de papel que tienen un formato especial y están engomados en su parte posterior para que se puedan fijar; si los visitadores carecen de ellos pueden preparar sus propios sellos de la Dependencia, y los firmarán los auditores y la persona con quien se entienda la diligencia.

También deberá precisar con todo detalle, en el acta parcial que se levante para el aseguramiento, la documentación o lugares que se sellan; particularmente tratándose de sitios o locales, debe mencionarse en el acta cuáles y cuántos lugares de acceso existen, así como su ubicación y si tienen o no ventanas, también si en el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

Por otra parte, dado que el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo establece que en ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado para revisarla en las oficinas de dicha autoridad, los visitadores se encuentran facultados por ese mismo numeral para obtener copias de la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que previo cotejo con sus originales, se certifiquen y se anexen a las actas parciales o a la final que se levanten con motivo de la visita.

En caso de que al inicio de la visita o durante su desarrollo, se dé alguna de las hipótesis contenidas en las nueve fracciones del párrafo tercero del citado Artículo 45 y los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad, deberán levantar un acta parcial en la que circunstanciarán esa situación y con esa acta se dará por terminada la visita domiciliaria, por lo que la misma se continuará en las oficinas de la autoridad, donde se levantará el acta última parcial y la final con las formalidades que para tal fin establece el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Si sólo se obtiene parte de la contabilidad, en el acta parcial que se levante se señalarán los documentos de los que se obtuvieron copias y se continuará la visita en el domicilio donde se venía desarrollando, pues en este caso no se podrá dar por terminada la misma, ni continuarla en las oficinas de la autoridad, ello de conformidad con el último párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

Circunstanciación de los hechos

De conformidad con la fracción I, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, las actas de auditoría que se levanten durante la visita deben contener los hechos y omisiones observados durante la misma de una manera circunstanciada, lo cual debe entenderse como la forma de detallar y asentar clara y pormenorizadamente cada uno de los hechos y omisiones acaecidos, la documentación o bienes que se revisaron y el procedimiento que se siguió para determinar ingresos omitidos, datos todos estos que deben estar soportados con la documentación comprobatoria idónea.

Es necesario resaltar que los datos deben asentarse en actas, son exclusivamente los relacionados con la revisión que se está practicando, es decir, concretamente los hechos y omisiones que se conozcan en el desahogo de la visita.

Las observaciones consignadas en actas deben estar debidamente circunstanciadas y cuando se efectúe algún desglose en papeles de trabajo, esa circunstancia se asentará en el acta correspondiente; dichos papeles de trabajo deberán estar firmados por el visitado, su representante o el tercero con quien se haya entendido la diligencia, los testigos y cuando menos uno de los visitadores, y se les entregará a los mismos una copia, asentándose en el acta, en forma precisa, que la persona con quien se entiende la visita recibió de conformidad una copia legible de los mismos y que éstos forman parte integrante del acta.

Conforme a la fracción IV del artículo 46 del Código Tributario, durante la visita domiciliar se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos u omisiones o circunstancias de carácter concreto.

En la última acta parcial se harán constar los hechos u omisiones conocidos durante la visita y entre ésta y la última acta final, deberán transcurrir veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal, en su caso, ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, fracción IV, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Si el contribuyente visitado no presenta antes del cierre del acta final los libros, documentos o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas citadas anteriormente, ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, fracción IV, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que las observaciones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado consignadas en las actas parciales, en la última acta parcial y en el acta final de auditoría, no constituyen resolución fiscal pues en ellas no se determinan las consecuencias legales de los hechos y omisiones conocidos, en virtud de que esas consecuencias se manifestarán en la liquidación, que en su caso, se emita.

En la fracción VI del artículo 46 del Código Fiscal, se establece que si al cierre del acta final de visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que espere a una hora determinada del día siguiente y si no se presentaren, el acta se levantará con quien se encuentre presente, debiendo firmarla los que en ella intervienen y en caso de que acepten firmar el acta, así se hará constar en la misma.

La conclusión de la visita conforme a lo señalado en el artículo 46-A será dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se comunicó el inicio de las facultades de comprobación, con excepción de los contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades de otros países o esté ejerciendo sus facultades para verificar precios de transferencia o cuando la autoridad aduanera esté efectuando verificaciones de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados celebrados por México con otros países; así también respecto de aquellos contribuyentes que formen parte del sistema financiero, y los que consoliden para efectos fiscales, respecto de los cuales las autoridades podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada.

La visita podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones. Por último, señalaremos que la visita domiciliar se puede concluir anticipadamente, cuando el visitado hubiere presentado aviso, manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado y cuando el visitado haya optado por corregir su situación fiscal, lo anterior con fundamento en el artículo 47 del Código Tributario.

Capítulo 4.- Conceptos de Derecho Tributario

4.1.- La Obligación Tributaria.

El Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno, pero además existen otras obligaciones a cargo tanto del contribuyente como de terceras personas, las cuales son de naturaleza administrativa o de policía tributaria.

Para el Maestro Emilio Margain, la obligación Tributaria es el vínculo jurídico que existe entre el Estado como sujeto activo, el cual exige al sujeto pasivo denominado deudor, el cumplimiento de una obligación pecuniaria, excepcionalmente en especie.²³

Respecto a esta definición, consideramos que no es correcta, en razón de que lo que define el maestro Emilio Margain es el concepto de relación jurídica tributaria y no la obligación tributaria del sujeto pasivo, es decir, en nuestro entender la obligación tributaria es aquella obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La obligación tributaria la podemos dividir en obligación tributaria sustantiva y en obligación tributaria formal.

Son obligaciones tributarias sustantivas las que conllevan un dar, que como señalamos anteriormente debe ser en dinero y excepcionalmente en especie.

²³ Margain Manautou, Emilio, Op Cit, pág. 253.

Las obligaciones tributarias formales son las consistentes en un hacer, no hacer o tolerar, las cuales tienen mucha importancia, en razón de que sin ellas la recaudación sería difícil efectuarla.

Consideramos que la obligación tributaria, consiste en el constreñimiento de los sujetos pasivos de dar, hacer, no hacer o tolerar, aunque desde el punto de vista fiscal, la obligación tributaria principal es la de dar, que consiste en la entrega de dinero, la cual es primordial para satisfacer las demandas de la comunidad.

Se considera la obligación tributaria como la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido o como conducta debida a una sujeción de una persona a un mandato legal. Al realizarse las conductas previstas en las normas surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones y que pueden ser de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar.²⁴

En las obligaciones derivadas de la causación de un tributo el objeto es siempre un dar, consistente en una cantidad de dinero que se entrega al Estado.

Cuando se trate de obligaciones de hacer estamos en presencia de actos como la presentación de declaraciones, avisos, llevar una contabilidad. Estas obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales, en razón de que si la autoridad se da cuenta al ejercer sus facultades de comprobación de que los contribuyentes omitieron declarar sus ingresos, presentar los avisos a que está obligado, como el aviso para presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o la obligación de llevar contabilidad, pueden determinar los ingresos omitidos o que se dejaron de declarar o, en su caso, imponer las multas a que se hagan acreedores por la omisión de estas obligaciones.

²⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit, pág. 98.

En cambio en las obligaciones de no hacer tenemos como ejemplo el no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía que por la que no se acredite la legal estancia en el país. Tienen relación con la prevención de la obligación fiscal.

Y las obligaciones de tolerar, que consisten en admitir las revisiones, inspecciones, visitas domiciliarias. Las anteriores obligaciones tienen relación con la represión a la evasión fiscal.

Lo anterior es así, debido a que el que se lleve una adecuada contabilidad, que se presenten declaraciones, avisos o que no se introduzca al país mercancía sin documentación aduanera, conlleva a una obtención adecuada de ingresos en dinero, con los que se dará cumplimiento a la satisfacción de las necesidades colectivas.

La característica de la obligación tributaria, es que debe estar prevista en una ley, es decir, que el legislador debe plasmarla en el contenido normativo de las leyes.

El nacimiento de la obligación tributaria, se origina cuando se dan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes, es decir, nace la obligación tributaria cuando se realizan los supuestos jurídicos previstos en las normas.

No hay que confundir el presupuesto de hecho contenido en las normas o hecho imponible, con el hecho generador, que es en sí la conducta o acción que efectúan los particulares y a partir de la cual nace la obligación tributaria.

Como ejemplo de lo anterior, tenemos que el hecho imponible previsto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es la prestación de servicios y el hecho generador es la conducta prevista en la norma, es decir, la prestación por una persona de un servicio, por lo que su actuar originará que se actualicen los supuestos del citado artículo.

En nuestro sistema normativo, específicamente en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se establece que las contribuciones se causarán conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, de lo cual se desprende que el hecho imponible consistente en el pago de las contribuciones se efectuará, cuando los contribuyentes realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, como la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo.

4.2. La Determinación Fiscal.

Quando nace la obligación tributaria, es decir, que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la norma, es necesario que los particulares voluntariamente o las autoridades en ejercicio de sus facultades de comprobación, determinen el quantum de la obligación tributaria, es decir, el importe que deben pagar los contribuyentes por concepto de las contribuciones que adeudan.

Conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación se establece que las disposiciones que establecen cargas a los particulares, es decir, las que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, son de aplicación estricta; asimismo, en el artículo 1 del citado Código se establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir conforme a las leyes fiscales respectivas; de lo cual podemos señalar que es en la ley fiscal en donde se establecen los hechos imposables o presupuestos de hecho que darán lugar a la obligación tributaria, la cual se determinará en cantidad líquida de acuerdo al objeto, sujetos, base, tasa o tarifa previstas en las citadas leyes.

Para Sergio Franciso de la Garza, la determinación consiste por una parte en el reconocimiento que hacen los particulares de que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de las autoridades fiscales que constata que efectivamente se han realizado las situaciones jurídicas o de hecho imputables a los particulares y, como consecuencia cuantificar el adeudo en dinero.²⁵

²⁵ De la Garza, Sergio F, Op. Cit, pág. 556.

La obligación tributaria de dar, que nace por los hechos generadores de los particulares, no es suficiente para obtener los ingresos por la realización de la conducta prevista en la ley, sino que es necesario que esta conducta se materialice a través de procedimientos de comprobación y cuantificación que se denominan determinación fiscal.

La determinación entonces, consiste en precisar en cantidad líquida la obligación fiscal, previa la constatación de la realización del hecho imponible o la existencia del hecho generador.

El nacimiento de la obligación tributaria se efectúa cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, pero la determinación de esta obligación, en cuanto a formas o métodos debe estar prevista en las propias leyes impositivas.

Si en las leyes impositivas se establecen los hechos imponibles de la relación jurídica tributaria, también deben establecerse las formas o métodos en que se harán cuantitativos las obligaciones que se generen con las conductas de los contribuyentes.

Conforme a lo antes expuesto, la determinación de la obligación tributaria consiste primeramente en la constatación de que se han realizado los hechos imponibles previstos en las leyes y posteriormente el cálculo aritmético que da lugar a la cantidad a pagar o crédito fiscal.

4.3.- La Exigibilidad del Crédito Fiscal.

Los créditos fiscales son exigibles dentro del término previsto en las leyes fiscales respectivas, es decir, que los créditos fiscales se exigen una vez que haya transcurrido la fecha de pago y no se haya enterado, o bien, no se haya garantizado el mismo, por la interposición de algún medio de defensa.

Por regla general, en las leyes fiscales se establecen las fechas en que deberán de pagarse las contribuciones y a partir de esta fecha si los sujetos pasivos no han las han enterado, el crédito fiscal se hace exigible.

De lo expuesto, podemos señalar que la exigibilidad del crédito fiscal, es la posibilidad de hacer efectiva la obligación, en virtud de que el sujeto pasivo no la satisfizo durante la época de pago, por lo que si no ha transcurrido la época de pago de la obligación fiscal no se puede exigir el crédito determinado, ya sea por el contribuyente, por la autoridad o por ambos.

En el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, se establece que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen, así como los demás créditos fiscales deberán pagarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al que haya surtido efectos la notificación de la resolución correspondiente.

Cuando la obligación tributaria se determine por las autoridades, el sujeto pasivo deberá pagarla dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al en que haya surtido efectos la notificación de la resolución correspondiente, de lo contrario, se podrá hacer exigible el crédito fiscal a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Tratándose de las contribuciones determinadas por los particulares, se harán exigibles a partir del momento en que en la ley se establezca la fecha de pago, es decir, cuando se realice el supuesto normativo previsto en las respectivas disposiciones fiscales.

Así también, en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el legislador previó que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, de lo cual se desprende que es en las leyes fiscales especiales en donde se establecerán los plazos en los que los contribuyentes deberán pagar las contribuciones a que se encuentren afectos, y en caso de que no cumplan con esta obligación, se harán exigibles por las autoridades fiscales.

No hay que confundir el nacimiento de la obligación tributaria con la exigibilidad de la misma, ya que el nacimiento de la obligación tributaria se efectúa cuando se dan los hechos generadores por los particulares respecto de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las normas fiscales, en cambio la exigibilidad de la obligación tributaria consiste en la posibilidad de que las autoridades encargadas de recaudar las contribuciones, puedan hacer efectivo ese crédito fiscal, a través del procedimiento administrativo de ejecución, cuando no se haya cubierto en tiempo.

4.4.- Las Formas de Extinción del Crédito Fiscal.

La obligación fiscal se puede extinguir de diferentes formas, como el pago, la prescripción, la compensación y la condonación, que son figuras jurídicas previstas como formas de extinción del crédito fiscal en materia tributaria.

4.4.1.- El pago

El pago de la obligación fiscal es la forma de extinción de obligaciones por excelencia, es decir, es el medio idóneo a través del cual la obligación fiscal se satisface, y consiste en la prestación o que realiza el sujeto pasivo a favor del sujeto activo que en este caso es el Estado.

El pago liso y llano es aquél que se realiza sin que el sujeto pasivo oponga objeción de ninguna naturaleza, es decir, que entrega al sujeto activo la cantidad que éste le haya determinado o la que se haya autodeterminado el particular, y que implica en algunas ocasiones el pago de lo debido y el pago de lo indebido.

Por otra parte tenemos el **pago provisional** el cual se realiza por disposición de la ley a cuenta del pago del ejercicio, entendiéndose éste el que se efectúa al final de cada año.

En efecto, algunas disposiciones fiscales prevén que los contribuyentes realicen pagos durante un ejercicio fiscal, los cuales tendrán la naturaleza de provisionales, mismos que se enterarán a cuenta del impuesto anual.

El pago en anticipos, consiste en que el contribuyente paga una parte del ingreso gravado a cuenta del que se adeuda al Fiscal Federal, distinguiéndose del pago provisional, ya que este último se efectúa en base a estimaciones, es decir, que se realiza un pago sin que se tenga la certeza de que al final del ejercicio exista un crédito fiscal por pagar y el pago en anticipos ya se sabe cuánto es lo que se adeuda y únicamente se paga parte de éste, ejemplo de ello son los ingresos de los cuales se tiene conocimiento que se percibirán en un cierto periodo, y respecto de los cuales únicamente se pagará parte del impuesto generado por la totalidad del ingreso.

El pago definitivo, es aquél que se realiza con motivo de una autodeterminación por parte del particular que no se encuentra sujeta a verificación en el instante en que se paga por parte de las autoridades, en razón de que el pago lo realizan los particular adecuándose a las hipótesis señaladas en las normas, precisando la cuantía del crédito y respecto de la cual la autoridad la acepta tal y como se presenta, sin que con ello se impida a la autoridad a que en ejercicio de sus facultades de comprobación constatare la veracidad y legalidad del pago efectuado.

También tenemos el **pago extemporáneo**, que es aquél que se realiza fuera de los plazos previstos en las normas, el cual puede ser espontáneo o mediante requerimiento de autoridad.

Este pago extemporáneo cuando es espontáneo por parte de los contribuyentes, se realiza sin que haya mediado gestión de cobro por parte de la autoridad, caso en el cual el contribuyente quedará eximido de las multas por presentar el cumplimiento de su obligación, fuera del plazo previsto en las leyes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, y ello sucede siempre y cuando la omisión no haya sido descubierta por las autoridades, o el pago se haya realizado con posterioridad al inicio de las facultades de comprobación de la autoridad.

El pago extemporáneo por requerimiento, es aquél que se efectúa cuando las autoridades descubren la omisión en que incurrieron los particulares, es decir, que media gestión de cobro por parte del Estado.

Por último tenemos el **pago a plazos**, que es aquél que efectúan los particulares, previa autorización de las autoridades fiscales, derivadas de un crédito fiscal determinado por las propias autoridades o autodeterminado por los propios particulares, el cual puede ser diferido o en parcialidades.

En el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación se establece que las contribuciones y sus accesorios se causarán y se pagarán en moneda nacional y aquellos pagos que se realicen en el extranjero, podrán hacerse en la moneda del país de que se trate.

Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México.

4.4.2.- La Prescripción

Otra forma de extinción del crédito fiscal es la prescripción regulada en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, la cual consiste en la liberación de una obligación por el transcurso del tiempo.

Como se ha señalado en el presente trabajo, los contribuyentes están obligados a pagar contribuciones cuando realicen conductas previstas en las normas fiscales respectivas, y esta obligación de pagar contribuciones deberá realizarse en los plazos previstos en las propias leyes.

Cuando nace la obligación para los contribuyentes del pago de las contribuciones, correlativamente nace a favor del Fisco Federal un crédito fiscal que tiene derecho a recibir, derivado de su facultad de imperio.

Este crédito fiscal se extingue por prescripción en el plazo de cinco años, es decir, los particulares se liberan de la obligación de pagar el crédito fiscal transcurridos cinco años a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

El término para que se consuma la prescripción, puede interrumpirse con cada gestión de cobro que realicen las autoridades fiscales o cuando el deudor reconozca expresa o tácitamente la existencia de crédito, entendiéndose que existe la gestión de cobro a cualquier actuación realizada dentro del procedimiento administrativo de ejecución.

Debe precisarse que conforme al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, se extinguen los créditos fiscales que se encuentren determinados en cantidad líquida, ya que de lo contrario existiría imposibilidad material para hacerlo.

Es importante señalar que existen diferentes tipos de crédito fiscal que son aquellos que determina la autoridad, y los que nacen cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho.

Algunos Tribunales Colegiados y algunas Salas del Tribunal Fiscal de la Federación consideran que conforme al artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, el crédito fiscal es aquél que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, esto es, aquél que nace en el instante en que se realiza la situación jurídica o de hecho, es decir, cuando se pagan las contribuciones conforme a las leyes fiscales.

No estamos de acuerdo en que el crédito fiscal nace en el momento en que se pagan las contribuciones, ya que esta autodeterminación de los particulares no implica que se hayan cumplido debidamente con las contribuciones a que se encuentran afectos, por lo que en caso de que exista irregularidad en el pago de las mismas, sería imposible que se exigiera su cobro o que prescribiera la obligación, ya que no existe en ese instante una determinación del adeudo en cantidad líquida por la autoridad competente.

Por ello, la prescripción del crédito fiscal a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, es la que se deriva de la determinación que realizan las autoridades y que se encuentra en cantidad líquida, ya que si los créditos fiscal se hacen exigibles a través del procedimiento administrativo de ejecución, debe ser condición sine qua non, que exista una determinación en cantidad líquida que se deba exigir.

La prescripción es la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo, confirmándose una renuncia, abandono o inactividad que lleva a la extinción de una obligación.

4.4.3.- La compensación

La compensación es otra forma de extinción del crédito fiscal derivado de una obligación recíproca entre dos entes, que en el caso son el Fisco Federal y los particulares, es decir, la compensación operar cuando el Fisco y los deudores o sujetos pasivos son acreedores y deudores recíprocos, situación que está contemplada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

En este último precepto legal se 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.

Existe una excepción a la regla anterior, que consiste en que si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual estén obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo con los requisitos previstos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establecidos en reglas de carácter general que al efecto expida.

También se establece la posibilidad de compensar créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, con excepción de las sociedades nacionales de crédito, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación.

Para concluir, señalaremos que la compensación como forma de extinción del crédito fiscal, tiene lugar cuando el Fisco y los contribuyentes tienen créditos y deudas unos con otros, derivados de la aplicación de una misma ley y siempre y cuando estas deudas sean liquidas y exigibles, es decir, que estén precisadas en un monto determinado y cuando el derecho del acreedor no se encuentre sujeto a duda.

4.4.4.- La condonación

La condonación como forma de extinción del crédito fiscal, consiste en la renuncia que hacen las autoridades fiscales del derecho que tienen de hacer exigible un crédito fiscal, y es una facultad que la ley le concede a las propias autoridades para declarar que se han extinguido los créditos fiscales o las obligaciones formales que se relacionan con los mismos.

Esta condonación podemos dividirla en dos partes, que es la renuncia a hacer exigible un crédito fiscal y la declaración de que se ha extinguido éste.

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

Las resoluciones que emita el Ejecutivo Federal deberán precisar las contribuciones que se van a condonar, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficios.

La condonación a que hemos hecho alusión, no implica únicamente la extinción del crédito fiscal respecto de obligaciones fiscales derivadas de la causación de los tributos, sino que también pueden ser materia de condonación las multas, ya que así lo dispone el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación y que constituye otra condonación distinta a la prevista en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, en razón de que ésta se dirige únicamente a personas en particular.

En efecto, conforme al artículo 74 del Código Tributario, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá condonar también las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual deberán apreciarse discrecionalmente por la autoridad, las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción cuando haya sucedido tal situación.

Para el caso de condonación de multas, en el artículo de referencia se establece que la solicitud que se realice por medio de los particulares, no constituirá instancia y por lo tanto, las resoluciones que dicten las autoridades competentes, no podrán impugnarse por los medios de defensa que establece el Código Fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas, cuando éstas hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación, y decimos un acto administrativo conexo, aquél en que las partes no sean las mismas o el acto administrativo impugnado sea distinto al que se pretenda aplicar la condonación, cabe señalar que esta condonación es distinta a la prevista en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación y por lo tanto no constituye una de las formas de extinción de la obligación tributaria.

Es importante manifestar, que la condonación como medio extintivo del crédito fiscal es una facultad discrecional de la autoridad, la cual deberá tomar en cuenta para decretar la condonación, las circunstancias que imperen en cada caso, y siempre y cuando se esté en los supuestos del artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

4.5.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Hay que dejar claro antes de definir el concepto de embargo, que en nuestro sistema jurídico existe un procedimiento a través del cual se ejerce la facultad económico-coactiva, es decir, la facultad de hacer efectivos los créditos fiscales a favor del erario Federal, que el Código Fiscal de la Federación lo denomina procedimiento administrativo de ejecución, que comprende al conjunto de actos que se realizan para la obtención vía forzosa del crédito fiscal debido por el deudor.

El procedimiento administrativo de ejecución a que hacemos alusión en el párrafo que antecede, es el conjunto de actos que tiene el Poder Ejecutivo para obligar al deudor a cumplir con sus obligaciones fiscales, esta facultad se debe ejercer únicamente cuando los contribuyentes son omisos en el cumplimiento exacto del entero de sus contribuciones y previa determinación que la autoridad realice y que quede firme.

Mucho se ha discutido en la doctrina y en el Poder Judicial, al momento de estudiar la constitucionalidad, respecto de la facultad económico coactiva, en razón de que el Poder Ejecutivo se encuentra facultado conforme a los artículos 145 y 151 del Código Fiscal de la Federación, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, es decir, cuando no hubiere sido cubierto o garantizado el crédito fiscal dentro de los plazos señalados por la ley, a través del embargo de bienes o derechos.

Es importante señalar que el procedimiento administrativo de ejecución tiene su fundamento en la facultad soberana del Estado, a través del Poder Ejecutivo, por lo tanto, si una de las facultades del Estado es la de recaudar las cantidades necesarias para satisfacer las necesidades de la sociedad, es evidente que debe contar con las medidas necesarias, como lo es la ejecución forzosa, para cumplir con dicho cometido.

Esta facultad económico-coactiva, se encuentra prevista en el Título V, Capítulo III, que comprende del artículo 145 al 196, del Código Fiscal de la Federación.

El procedimiento administrativo de ejecución comprende varias etapas que son: el embargo, la designación de depositario, el remate de los bienes previo avalúo y publicación del remate; entrega de los bienes adjudicados y la aplicación del producto del remate. En nuestro caso únicamente analizaremos el embargo.

En estas consideraciones, se puede manifestar que si los contribuyentes no satisficieron el crédito fiscal determinado, mediante el pago que es el cumplimiento normal de todo tipo de obligaciones, se llevara a cabo la ejecución. El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, define cuando se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, esto es, cuando las autoridades exijan el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley y no haya sido pagado por el deudor, previo requerimiento.

El mecanismo que tiene a su cargo el Servicio de Administración Tributaria para cobrar los créditos determinados por la autoridad fiscal, la corrección realizada por el contribuyente a instancia de la autoridad, en los casos previstos en los artículos 48 fracción VI y 58 fracción I del Código Fiscal de la Federación y la autodeterminación, que es aquella determinación efectuada por el contribuyente en forma espontánea, es el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El Procedimiento mencionado procede en los casos que señala el Código Fiscal de la Federación, cuando el contribuyente teniendo a su cargo un crédito no lo paga, lo controvierte y no lo garantiza, o parcializado para su pago se revoca esa autorización.

Podemos decir que el Procedimiento Administrativo de Ejecución es el medio coactivo del Estado que le permite realizar el cobro de sus créditos o adeudos que los contribuyentes o gobernados tienen en su contra, el cual se efectúa sin someterse a la competencia u obligación de ocurrir a los juzgados del orden común para demandar su pago.

Dicho procedimiento se encuentra regulado en el capítulo III, del Título V del Código Fiscal de la Federación, el cual se inicia porque quedó firme la determinación del crédito fiscal y éste se ha vuelto exigible.

Las etapas o partes en que se compone el procedimiento administrativo de ejecución son el requerimiento, el embargo, el avalúo y su notificación, la convocatoria para el remate y la adjudicación de los bienes.

4.5.1.- El Requerimiento.

El cumplimiento de las obligaciones fiscales puede darse de manera voluntaria o forzosamente; ocurre esto último cuando el sujeto pasivo, llamado comúnmente contribuyente, se ve forzado a cubrir sus créditos fiscales, constituidos por corrección, autodeterminación o determinación. El requerimiento del pago del crédito fiscal se encuentra previsto en el primer párrafo del artículo 151 y en el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación.

La corrección se da cuando la autoridad ha ejercido facultades de comprobación y encuentra omisiones a cargo del contribuyente, lo cual se notificará al particular y éste podrá corregir su situación fiscal respecto de las distintas contribuciones que se causen por el ejercicio revisado, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal debiendo cubrir los créditos fiscales, las actualizaciones, recargos y multas, en este último caso de corregirse la situación fiscal del contribuyente, se pagará una multa mínima, es decir, del 50% de las contribuciones omitidas actualizadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 76, fracción I del Código Fiscal de la Federación; dicha corrección se hará mediante una declaración complementaria de acuerdo a lo precisado en el artículo 32 del citado Código.

En el caso de la autodeterminación, ésta consiste en que habiendo descubierto el contribuyente que en algún periodo o ejercicio, omitió el cumplimiento cabal de las obligaciones fiscales o que existen diferencias en tal cumplimiento, espontáneamente mediante la presentación de la declaración complementaria ya aludida corrige su situación fiscal. La espontaneidad impide que pague la sanción o multa de conformidad con lo señalado en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación; cabe señalar que también existe autodeterminación cuando se presentan las declaraciones anuales o provisionales de cada contribución.

La determinación o liquidación de los créditos fiscales son emitidas por la autoridad como resolución, derivadas del ejercicio de las facultades de comprobación.

Las autoridades fiscales pueden practicar el procedimiento administrativo de ejecución respecto de los créditos fiscales que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de accesorios, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Para hacer efectivo el crédito fiscal, sus actualizaciones, recargos, accesorios exigibles, debe solicitarse del contribuyente su pago, lo cual deberá hacer la autoridad que controle el crédito mediante documento denominado requerimiento el cual se notificará al contribuyente, con apercibimiento al deudor que de no hacer el pago se le embargarán bienes suficientes.

Conforme al artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, el ejecutor designado por la autoridad exactora deberá constituirse en el domicilio del deudor para notificarle el oficio de requerimiento el cual deberá reunir con los requisitos del artículo 38 del Código citado, es decir, constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, fundarse y motivarse, precisar el objeto del requerimiento, ostentar la firma de la autoridad competente, señalar el nombre de la persona a la que va dirigido y en caso de que el requerimiento vaya dirigido a un responsable solidario, deberá expresarse la causa legal del mismo.

4.5.2.- El Embargo.

Hecho el requerimiento y no habiendo pago, se procederá al embargo de bienes conforme a lo dispuesto en las fracciones I y II, del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.

El embargo que es el aseguramiento de bienes propiedad del deudor, es un concepto jurídico que entraña la posibilidad de dejar esos bienes en depósito del ejecutado, de la propia autoridad ejecutora o de un tercero.

De todo embargo se deberá levantar acta circunstanciada, señalando o describiendo los bienes que se aseguren. En dicha acta se asentará el nombre de los testigos que proponga el ejecutado, su representante legal o con quien se entienda la diligencia, previo requerimiento del ejecutor, apercibiéndolo de que de no hacerlo los designará el ejecutor, de acuerdo con lo estipulado en el último párrafo del artículo 155 del Código Tributario.

El embargo puede recaer sobre bienes en general o sobre negociaciones, también llamadas empresas. El embargo de negociaciones debe ser en todo lo que por hecho y derecho le corresponde, esto es, activos fijos.

Conforme al artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, el embargo de bienes, derechos reales o negociaciones, debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio de cada uno de los lugares en donde se encuentren ubicados, para evitar que terceros simulen una adquisición o en realidad la realicen en demérito de los intereses del fisco.

Si se impide al ejecutor el acceso al lugar donde estén los bienes posibles de embargar, se puede pedir el auxilio de la fuerza pública, sellar el lugar para evitar la extracción de bienes o efectuarse el rompimiento de cerraduras, señalando tales circunstancias en el acta circunstanciada que para el efecto se tiene que levantar, de acuerdo a lo señalado en los artículos 162 y 163 del Código Fiscal de la Federación.

En el artículo 155 del Código Fiscal Federal, se establece que la persona con quien se entienda la diligencia tendrá derecho a señalar bienes en el siguiente orden: 1) dinero, metales preciosos, depósitos bancarios, 2) acciones, bonos cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro, 3) bienes muebles no comprendidos anteriormente y 4) bienes inmuebles.

El ejecutor procederá a señalar bienes sin sujetarse al orden anterior, si la persona con quien se entienda la diligencia no señala bienes suficientes, o los señalados no lo fueran en el orden citado, estén ubicados en circunscripción diferente de la autoridad fiscal respectiva que controle el crédito, reporten gravámenes, son de fácil descomposición o son materias inflamables, lo anterior de acuerdo con lo señalado en el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación.

No pueden ser sometidos a embargo conforme al artículo 157 del Código citado los siguientes bienes:

- a) El lecho cotidiano y los vestidos del ejecutado o su familia.
- b) Los muebles que sean indispensables para el ejecutado y su familia.
- c) Los indispensables para la actividad o profesión a que se dedique el ejecutado.
- d) Los que estén designados a una negociación y que al ser separados impidan la realización de su objeto.
- e) Armas, vehículos y caballos, que los militares utilicen en su actividad.
- f) Las semillas y frutos no cosechados, pero sí sus derechos.
- g) El derecho de usufructo pero no sus frutos.
- h) Los derechos de uso o habitación.
- i) Los que constituyen el patrimonio familiar debidamente inscrito en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
- j) Los sueldos y salarios.
- k) Las pensiones de cualquier tipo.
- l) Los ejidos.

En el caso de que sean embargados créditos a favor del ejecutado conforme al artículo 160 del Código Fiscal, será notificado el hecho a los deudores, apercibidos del doble pago si no lo hacen ante el fisco.

Si en el momento de practicar el embargo se apersona un tercero que acredite con documento que es el propietario de los bienes embargados, se asentará en el acta respectiva y se agregarán los documentos para que sea la autoridad fiscal respectiva que controla el crédito, quien resuelva en definitiva si el embargo procede o se tiene por no practicado de acuerdo al artículo 158 del Código Fiscal de la Federación.

De conformidad con el artículo 153 del Código Tributario, al depositario lo designará la autoridad fiscal respectiva que controle el crédito, o a falta de ello el ejecutor, quien podrá ser removido libremente por el primero de los mencionados.

La depositaria tiene dos variantes, más conocidas como intervención con cargo a caja o en grado de administración conforme a lo dispuesto en los artículos 164 al 171 del Código Fiscal de la Federación.

El interventor con cargo a caja únicamente vigila las operaciones del bien embargado y separa de los mismos la cantidad que permita acumular al mes el 8% del monto del crédito y en 3 meses el 24%, y en el caso de que no se pueda realizar, se debe continuar con el procedimiento administrativo de ejecución

El interventor en grado de administrador sustituye al administrador o consejo de administración en las sociedades correspondientes.

Todo depositario tiene el imperativo de entregar a la autoridad ejecutora los bienes dejados bajo su guarda o depósito conforme al artículo 161 del Código Fiscal, en el término de 24 horas si se trata de dinero, metales preciosos, alhajas y valores; y de cinco días en el caso de los demás bienes.

Es posible que los bienes embargados sean propiedad de un tercero, existan gravámenes anteriores a favor de terceros o de la autoridad fiscal local conforme a lo dispuesto en los artículos 158 y 159 del Código Fiscal de la Federación, en tales casos se hará saber de esos terceros el nuevo embargo para que ejerzan sus derechos y en caso de que la autoridad ejecutora les niegue su preferencia, se les hará saber que tienen derecho a interponer el recurso de revocación o, en caso de desacuerdo de la autoridad fiscal local, ésta podrá inconformarse ante el Poder Judicial Federal.

4.5.3.- El Avalúo

Los actos administrativos mencionados en los párrafos anteriores, dan origen a la necesidad de valorar los bienes embargados, para fijar el precio que será la base del remate que en su momento se llevará a cabo, ya que así lo dispone el artículo 175 Código Fiscal de la Federación, practicado por el perito o fijado por la autoridad y el ejecutado, si se trata de bienes muebles.

Para cada caso existe un término que se inicia a partir de la fecha en que se practique el embargo y que se cuantifica en la forma siguiente:

- 6 días en el caso de convención entre la autoridad y el ejecutado.
- 10 días para bienes muebles.
- 20 días para bienes inmuebles.
- 30 días para negociaciones.

4.5.4.- La Notificación del avalúo

Como el avalúo es un acto administrativo que una vez determinado establece el precio que debe servir de base para el remate, debe ser notificado personalmente al deudor de acuerdo a lo precisado en los artículos 173, 175 y 176 del Código Fiscal de la Federación, quien podrá impugnarlo dentro del término de 10 días.

También pueden impugnar el avalúo, es decir inconformarse por el monto del mismo, los terceros con derecho, ya sea de dominio o de preferencia.

Debido a la impugnación, la autoridad fiscal respectiva que controle el crédito, deberá esperar a que se resuelva el recurso administrativo para continuar con el procedimiento administrativo de ejecución, pero en el caso de que la resolución señale un valor mayor en un 10% al del avalúo practicado, la autoridad ejecutora designará un perito tercero y el resultado será la base para el remate, en el caso de que resulte una diferencia menor, la autoridad fiscal respectiva que controle el crédito, tomará el resultado como base para el remate.

4.5.5.- El Remate

El concepto remate tiene la idea de la enajenación de los bienes embargados a alguno de los postores, también llamados compradores que asisten a la reunión a la que exprofeso se convoca, garantizando su intervención, en la que se busca a aquel que dé más dinero por el bien sometido a enajenación, a estos casos se les llama subasta pública según el artículo 174 del Código Fiscal de la Federación, la cual procede convocar para su celebración en día y hora, dentro de los 30 días siguientes a aquella fecha en que quedó determinado el precio del bien de acuerdo con el artículo 176 del Código Fiscal de la Federación o que hubieren ocurrido alguno de los sucesos previstos en el artículo 73 del código citado, es decir:

- Cuando existiendo embargo precautorio los créditos se hagan exigibles, es decir queden determinados en cantidad líquida y no se paguen al momento del requerimiento, de acuerdo con lo dispuesto en la fracción II del artículo 173 del Código Fiscal de la Federación.
- Cuando el ejecutado no proponga comprador antes de que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen al fisco en un caso o del día anterior a tales circunstancias, siempre que el precio cubra el valor señalado a los bienes embargados en este último caso y en el primer caso que la cantidad que se ofrece sea suficiente para cubrir el crédito fiscal de acuerdo a los artículos 178, 192, fracción I del Código Tributario Federal.

- Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

Salvo en los casos en que se trate de bienes con valor superior a cinco salarios mínimos del Distrito Federal elevados al año, la convocatoria para remate en primera almoneda, se hará dentro de los 30 días siguientes a la fecha en la que se determinó el precio base del remate, y cuando menos 10 días de anticipación a la misma, fijándose en lugar visible y usual de la autoridad fiscal respectiva que controle el crédito y en los lugares públicos que se considere conveniente; en el caso expresado al inicio de este párrafo, serán dos las convocatorias y se publicarán de siete en siete días, en el periódico oficial de la entidad que corresponda y en el de mayor circulación, debiendo ser la última cuando menos con 10 días de anticipación a la fecha del remate de conformidad con el artículo 176 del Código Fiscal.

En la convocatoria se publicará para su citación, el nombre de los acreedores que aparezcan en el certificado de gravamen si se conociera su domicilio o habiendo fallecido no se conozca al representante de la sucesión. Si lo anterior no ocurre la citación deberá ser personal.

Las convocatorias para segunda o ulterior almoneda, se efectuarán si en la primera almoneda no comparecieran postores o habiendo comparecido, del depósito de la postura o la misma postura no llenaren los requisitos legales, provocando que se declare desierta.

Conforme al artículo 191 del Código Tributario, en la misma acta que se levante para hacer la declaratoria de desierta la primera almoneda se señalará día y hora dentro de los 15 días siguientes, para que tenga verificativo la segunda o ulterior almoneda, debiendo hacerse una sola publicación de convocatoria.

La postura en ofrecimiento de compra es legal, cuando el precio cubre las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate, según se trate de primera o segunda almoneda de acuerdo al artículo 179 del Código Fiscal, debiendo conforme al artículo 181 presentarse mediante escrito al que acompañe certificado de depósito o efectivo por el 10% del valor mencionado anteriormente, debiendo reunir el mismo los siguientes requisitos de conformidad con lo previsto en los artículos 38 y 182 del Código Fiscal de la Federación.

- a) Nombre
- b) Razón social
- c) Nacionalidad
- d) R.F.C. en su caso
- e) Domicilio fiscal y social
- f) Fecha de constitución de la persona moral cuando se trate de una persona de este tipo.
- g) La cantidad que ofrezca y la forma de pago.
- h) La autoridad a la que se dirige.

El día y hora señalado se hará saber a los presentes qué posturas fueron calificadas como legales y cuál es la mejor de ellas, concediendo 5 minutos cada vez hasta que la última postura no sea mejorada, siendo así, la autoridad fiscal respectiva que controle el crédito, fincará el remate a favor de quien hubiere hecho la mejor postura conforme al artículo 183 del Código Tributario.

Se establece en el artículo 191 del Código Fiscal, que si debe celebrarse ulterior almoneda, para la segunda, el valor base para el remate sería igual al que resulte de disminuir el 20% del monto del avalúo, y si no se fincare, se considerará que la enajenación se efectuó al 50% del valor del avalúo, adjudicándose el bien en ese valor al Fisco.

4.5.6.- La Adjudicación.

Atendiendo a lo previsto por el tercer párrafo del artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, cuando no se fincare el remate de bienes en segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor de avalúo, aceptándose como dación en pago para que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo.

Una vez declarada desierta la segunda almoneda, la autoridad ejecutora procederá de inmediato a realizar simultáneamente las siguientes acciones:

- Aplicar contablemente al crédito fiscal el monto equivalente al 50% del valor de avalúo de los bienes que estuvieron sujetos a remate.
- Realizar alguno de los siguientes supuestos:
- Enajenar fuera de remate los bienes.
- Atendiendo a la competencia que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le otorga a la Dirección de Procedimientos de la Tesorería de la Federación, esta autoridad es la facultada para autorizar la enajenación fuera de remate de los bienes que habiendo salido a remate en segunda almoneda no fueron enajenados.
- Solicitar para sí o para el Gobierno Federal, la adjudicación de los bienes que no fueron enajenados en segunda almoneda, los cuales mediante declaración realizada en el acta de la misma, con fundamento en el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, se consideran enajenados al 50% del valor de avalúo aceptándose como dación en pago, para lo cual se observará el siguiente procedimiento:

Se deberá solicitar la adjudicación a la Dirección de Administración de Cartera y Activos no Monetarios de la Tesorería de la Federación, quien resolverá girando instrucciones.

Tratándose de bienes inmuebles, instruirá para llevar a cabo la escrituración inmediata e incorporación al patrimonio inmobiliario federal, poniendo el bien a disposición de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo a través de la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales.

La Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales dictará el Acuerdo de destino a favor de la dependencia solicitante.

Se realizará la afectación presupuestal correspondiente en los términos del artículo 29 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación.

En el caso de bienes muebles, esa Dirección deberá recibir la solicitud y emitir el acuerdo de destino que corresponda en los términos del artículo 28 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación.

Todo el ámbito administrativo y en este caso administrativo fiscal, debe contemplarse jurídicamente en los tres niveles existentes: normativo, legal y constitucional.

La legalidad del procedimiento administrativo de ejecución se encuentra regida por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Los actos que deben realizarse para cumplir con el procedimiento administrativo de ejecución no deben vulnerar las garantías individuales señaladas en la Constitución.

La competencia de la autoridad ejecutora se encuentra en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y en los Acuerdos de Delegación de Facultades.

Capítulo 5.- El Embargo.

5.1.- Concepto de Embargo.

La palabra embargo deriva de lo siguiente:

"Del Verbo embargar, que proviene del Latín vulgar imbaricare, usado en la península ibérica con el significado de cerrar una puerta con trancas o barras, que era el procedimiento originario del embargo.

"En términos generales, el embargo puede ser definido como la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio, o bien satisfacer directamente una pretensión ejecutiva".²⁶

La anterior definición adecuándola a la materia fiscal quedaría, como la afectación de bienes de una persona física o moral, por parte de una autoridad administrativa, para asegurar el cumplimiento de un crédito fiscal. En efecto, el embargo como parte integrante del procedimiento administrativo de ejecución tiene como una de sus características, la ejecución forzosa, es decir, es el medio a través del cual se satisface la pretensión del acreedor cuando la obligación no es cumplida por el deudor, aun en contra de la voluntad de éste.

La teoría ha sostenido que el embargo cuenta con cuatro características que son las siguientes:

1. La provisionalidad, que consiste en que el embargo sólo subsiste hasta la conclusión del procedimiento que se instauró y dentro del cual se decretó la medida.

²⁶ José Ovalle Fabela.- Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV, Editorial UNAM, México, D. F., 1983, pág. 38

2. Su accesoriedad, toda vez que el embargo no constituye un fin en sí mismo, sino que depende o nace de un proceso principal, como lo es el proceso de fiscalización.
3. Su celeridad o sumariedad, en cuanto que por su misma finalidad, deben dictarse y tramitarse en plazos muy breves.
4. Su flexibilidad, en razón de que el embargo puede modificarse cuando varíen las circunstancias sobre las que se apoya.

5.2.- Clasificación del Embargo.

El embargo lo podemos clasificar en tres: a) embargo precautorio, provisional o cautelar, b) embargo garante y c) embargo ejecutivo o definitivo.

a) En nuestro sistema legal, existe la posibilidad de que se garantice un proceso definitivo, como lo es en el presente caso el proceso de fiscalización, con objeto de que éste se resuelva satisfactoriamente, es decir, a través de la realización de una actividad procesal previa tendiente a asegurar el éxito de un proceso definitivo. Esta actividad recibe el nombre de proceso cautelar, vocablo que deriva de caución que significa garantía y lo es del éxito final del segundo proceso.²⁷

El Código Fiscal de la Federación establece la posibilidad de que se practique embargo precautorio sobre los bienes o la negociación del contribuyente, con objeto de asegurar el posible interés fiscal derivado del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, ello de conformidad con lo establecido en su artículo 145.

²⁷ Becerra Bautista, José, El Proceso Civil en México, Porrúa, Tercera Edición, México, D. F., 1970, pág. 397.

Los supuestos legales que hacen posible la traba de un embargo precautorio son por ejemplo cuando a juicio de las autoridades fiscales hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; presupuesto en el que no estamos de acuerdo en razón de que para que proceda la ejecución forzosa de un crédito fiscal debe acreditarse la existencia de un título ejecutivo que demuestre el interés jurídico del fisco federal.

El embargo precautorio cumple con las características de provisionalidad, accesoriedad y flexibilidad.

En efecto si cumple con la característica de provisionalidad, debido a que tiene vigencia hasta que concluya el procedimiento de fiscalización con la emisión de una resolución, ya que dentro de dicho procedimiento se decretó la medida cautelar.

También, el embargo precautorio tiene como característica la accesoriedad, en razón de que depende y nace de un procedimiento principal, es decir, del procedimiento de fiscalización.

Por último, el embargo precautorio es flexible, toda vez que puede modificarse o ampliarse, si los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales, ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 154 del Código Fiscal de la Federación.

b) Otro tipo de embargo que se encuentra especificado en el Código Fiscal de la Federación es el embargo garante, mismo que se encuentra establecido en el artículo 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación y que tiene como objeto principal, garantizar el interés fiscal de la Federación, comprendiendo las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.

El embargo como garantía procede cuando se solicita la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, se solicite la prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades y se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación, es decir, cuando los bienes señalados para la traba ya estuvieren embargados por autoridades no fiscales.

Este tipo de embargo cumple con la característica de provisionalidad ya que subsiste hasta la conclusión de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, o del cumplimiento del pago en parcialidades que le fue autorizado o cuando éste se aplique en términos del artículo 159 del citado ordenamiento.

En cuanto a la característica de accesoriedad, podemos señalar que el embargo como garantía, la cumple en razón de que nace o depende de un crédito principal.

Sin embargo no cumple con la característica de celeridad o sumariedad, debido a que no existe un plazo establecido para su tramitación o conclusión.

Por último, señalamos que el embargo como garantía establecido en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, puede ampliarse en caso de que exista motivo para ello, es decir, que la garantía no sea suficiente para garantizar el interés fiscal de la Federación, máxime que en el antepenúltimo párrafo del citado precepto legal, se establece que si la garantía no es suficiente al momento de su aceptación o con posterioridad se exigiría su ampliación, concluyéndose que si se cumple con la característica flexibilidad.

c) El embargo es ejecutivo o definitivo, cuando es decretado dentro de un procedimiento judicial de ejecución forzosa, para lograr el cumplimiento coactivo de una sentencia de condena o de algún otro título ejecutorio; así como el decretado con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

El embargo ejecutivo o definitivo en materia fiscal se encuentra tutelado por el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación y tiene como objeto el que las autoridades fiscales hagan efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios, requiriendo de pago al deudor.

Una vez que se requiere de pago al deudor, la autoridad puede en caso de que éste no se efectúe, embargar bienes suficientes, para en su caso rematarlos o enajenarlos, así como embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de que se obtengan los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios, ello a través de la intervención de las negociaciones.

Ahora bien, el embargo definitivo no cumple con todas las características de provisionalidad, accesoriedad, celeridad y flexibilidad, por lo siguiente:

El embargo definitivo no es provisional, ya que como señalamos anteriormente, este tipo de embargo se efectúa con objeto de satisfacer un crédito fiscal determinado y sus accesorios legales, a través del remate o enajenación de los bienes o negociaciones embargados, por lo tanto si la provisionalidad a que se hace referencia consiste en que exista el embargo como medida cautelar, luego entonces en este tipo de medidas definitivas no opera la provisionalidad citada.

En cambio, el embargo definitivo sí cumple con la característica de accesoriedad, ya que depende de un procedimiento efectuado previamente, como lo es el procedimiento de fiscalización, el cual se inicia con el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, mismo que concluye con una resolución definitiva en la que se determina la situación fiscal de los contribuyentes.

En esta tesitura, el embargo definitivo tampoco cumple con la característica de celeridad o sumariedad, en virtud de que no se establecen plazos para que se concluya esta medida, por lo que todo depende del procedimiento que se efectúe para el remate o su enajenación o en su caso, de la intervención que se practique a la negociación que se embargue y del tiempo en que se tarde en recaudar los ingresos necesarios para cubrir o satisfacer el crédito fiscal.

Por último, el embargo definitivo sí satisface la característica de flexibilidad, debido a que se puede ampliar en caso de que los bienes embargados o las negociaciones embargadas no sean suficientes para cubrir los créditos fiscales determinados, lo anterior de conformidad con lo dispuesto en artículo 154 del Código Fiscal de la Federación.

La diferencia entre estas tres clases de embargo, radica en que para el embargo precautorio no es necesario que exista un crédito fiscal determinado por la autoridad, lo cual sí ocurre en los embargos definitivo y garante.

5.3.- Propósitos del Embargo.

El objeto o propósito de los embargos es el de asegurar el cumplimiento de una obligación que tiene un deudor con respecto de su acreedor y en materia fiscal se puede definir como el facultad que tiene la autoridad para hacer efectivo un crédito fiscal adeudado.

Así también, el objeto del embargo no es privar al deudor de la facultad de disposición de sus bienes, sino la de constituir una garantía. En efecto, si un contribuyente no cumple con su obligación de pagar los créditos fiscales a su cargo, el Fisco Federal tendrá la potestad de hacer efectiva la facultad económico-coactiva, mediante la traba de un embargo sobre los bienes o derechos del deudor y con el único objeto de garantizar el pago.

El Profesor José Becerra Bautista señala que "...todo deudor tiene una responsabilidad genérica de garantizar sus obligaciones y de responder de ellas con la totalidad de sus bienes, pero cuando uno o varios bienes quedan embargados en forma específica que si bien no afecta la propiedad del deudor sobre lo secuestrado, sí altera la disponibilidad que tenía antes del secuestro, pudiendo convertirse en simple custodia cuando el acreedor lo escoge para depositario de los bienes embargados."²⁸

De igual forma podemos señalar que, el propósito del embargo es el de afectar los bienes del deudor para que el acreedor tenga preferencia respecto a otros acreedores, lo mismo sucede cuando por virtud de embargo se exige la venta de los bienes afectados para hacerse el pago preferente con el producto de la venta; no se omite señalar que en materia fiscal los créditos fiscales son preferentes a cualquier otro crédito; por último el embargo tiene como característica la de perseguir los bienes cuando no respetándose el depósito de los mismos pasaren a manos de terceros.

Por lo anterior, podemos recalcar que de manera general el propósito del embargo es el de constituir una garantía para el pago de los créditos que se adeuden al Fisco Federal.

²⁸ Becerra Bautista, op. cit., pág. 309.

5.4.- El Embargo Precautorio.

El Lic. Armando Porras y López señala que es frecuente que en nuestro sistema legal se lleve a cabo una medida preventiva antes de que se emplace legalmente a la parte demandada o antes de que se dicte sentencia definitiva, esta medida a que hace referencia el autor citado, es de carácter cautelar, en razón de que tiene como objeto asegurar bienes necesarios en caso de existir una sentencia favorable para que inicie un proceso y con objeto de obtener la seguridad de que los derechos afectados se satisfagan debidamente con la sentencia y de esta forma el demandado no pueda ocultar, enajenar o dilapidar los bienes a efecto de quedar insolvente.²⁹

En materia fiscal, el embargo precautorio lo podemos definir como aquella facultad que tienen las autoridades administrativas para que en forma cautelar o preventiva se aseguren los bienes del deudor para evitar que realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones a que está sujeto como contribuyente o como responsable solidario y en consecuencia para que garantice el posible crédito que se llegare a determinar o el crédito fiscal determinado pero no exigible

El embargo precautorio que regula el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, sólo puede efectuarlo o trabarlo una autoridad competente en estricto apego a los artículos 16 Constitucional y 38 del referido Código; algunos autores manifiestan que es necesaria la existencia de un crédito para que proceda este embargo, lo cual en nuestro sistema legal ocurre parcialmente, ya que del texto del precepto legal en cita se puede desprender que basta el temor fundado de la autoridad para que pueda ejercer esta facultad discrecional o que el crédito fiscal esté determinado pero no sea exigible, se entiende por temor fundado de la autoridad, el que el particular se oponga u obstaculice a la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, lo cual consideramos es inconstitucional.

²⁹ Porras y López, Armando, Derecho Procesal Fiscal, Textos Universitarios, Segunda Edición, México, D. F., 1974, pág. 150.

De igual forma el temor fundado de la autoridad para embargar precautoriamente bienes de los particulares, consiste en que una vez iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca, o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

En esta tesitura, también podemos señalar como temor fundado de la autoridad para embargar bienes precautoriamente, el hecho de que el contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que se encuentra obligado y, por último en caso de que el particular realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Aunado a lo anterior, el Lic. Raúl Martínez Botos señala que el embargo precautorio es una medida cautelar que realizan las autoridades fiscales, con objeto de que previamente a la conclusión del procedimiento de fiscalización se aseguren los derechos del Estado, los cuales se pretenden obtener mediante una resolución definitiva que se dicte en este procedimiento, además de que se preserve la posible ejecución del deudor si es que la autoridad llega a determinar un crédito fiscal, limitando al contribuyente para que disponga o goce de sus bienes hasta en tanto se emita la resolución determinándole un crédito o eximiéndole de responsabilidad.³⁰

Conforme a lo expuesto, la naturaleza jurídica del embargo precautorio en nuestro sistema jurídico, es la de asegurar el posible crédito fiscal que se llegare a determinar o aquél que ya se encuentre determinado pero no sea exigible, lo cual consideramos que es inconstitucional.

³⁰ Martínez Botos, Raúl. Medidas Cautelares, Universidad, Buenos Aires, Argentina, 1990, pág. 161.

En efecto, es inconstitucional el embargo precautorio a que hace alusión el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que se deja en inseguridad jurídica a los particulares cuando la autoridad funda su acto en esta disposición legal, ya que viola el principio de legalidad establecido en el artículo 16 constitucional, en virtud de que en las fracciones I, II y III del citado precepto legal se faculta a las autoridades fiscales para trabar embargo precautorio sin que exista crédito fiscal determinado, lo cual ya ha sido declarado inconstitucional por la Jurisprudencia 17/95 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a la letra dice lo siguiente:

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

No obstante que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que prevé el embargo precautorio ya fue declarado inconstitucional por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideramos que la reforma que sufrió el artículo mencionado para 1988 también es inconstitucional, en cuanto a su fracción IV.

En la jurisprudencia 17/95 el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se señaló que era inconstitucional el texto del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, por lo que hace a la traba del embargo precautorio sin que se encontrara determinada la obligación de enterar algún tributo o la cuantificación del mismo, con la sola justificación de que se pretendía asegurar el interés fiscal, lo cual dejaba en estado de incertidumbre a los particulares, ya que se permitía que las autoridades a su arbitrio determinara los bienes que serían sujetos del embargo, sin que previamente hubiera un interés fiscal que garantizarse.

Es inconstitucional el embargo precautorio previsto en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que si bien es cierto que se viola la garantía de legalidad porque se faculta a las autoridades a practicarlo sin que exista un crédito fiscal determinado y exigible, también lo es que el embargo precautorio es violatorio del artículo 14 Constitucional

Al permitirse a las autoridades practicar embargos precautorios sin que exista un crédito fiscal determinado en cantidad líquida, pero que además sea exigible, contraviene lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 14 de nuestra Carta Magna, ya que se está privando al particular de sus propiedades, posesiones o derechos sin que se decida un procedimiento establecido en el que se cumpla con todas las formalidades previstas en las leyes fiscales.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación no cumple con la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 14 Constitucional, en cuanto a que prevé la posibilidad de que se practiquen embargos precautorios sobre los bienes de los particulares, sin que previamente se haya concluido un procedimiento en el que se cumplan las formalidades previstas en las leyes.

Cuando en el artículo 145 del Código Tributario se faculta a las autoridades fiscales para que embarguen precautoriamente bienes de los contribuyentes sin que exista un crédito fiscal determinado, se deja de observar el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, en el cual se establece que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio; esta expresión de juicio equivale a la idea de procedimiento, es decir, a aquellos actos que tienen como fin determinar la situación jurídica del particular.

Con el embargo precautorio previsto en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades privan de sus bienes a los contribuyentes sin que antes se hubiere iniciado un procedimiento administrativo o, éste iniciado, no se haya concluido mediante una resolución que haya quedado firme.

Por lo tanto, cuando en el artículo 14 constitucional se habla de que no se puede privar a alguien de sus bienes, sino mediante juicio, dicho mandamiento se traduce a la materia administrativa como una orden que deben cumplir las autoridades para que sólo mediante un procedimiento que culmine con una resolución y que ésta quede firme, se pueda privar a los particulares de un bien, caso contrario es el que ocurre con el embargo precautorio previsto en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

De esta forma, cuando las autoridades administrativas inician un procedimiento, éste debe ventilarse de acuerdo con las disposiciones legales establecidas para el caso, en el cual se le debe otorgar su derecho de defensa antes de que se concluya el procedimiento mediante la emisión de la resolución que importe la privación de alguno de los bienes jurídicamente tutelados por el artículo 14 Constitucional.

El hecho de que en las leyes se establezca la posibilidad de audiencia o de defensa de los particulares antes de que sean privados de sus bienes, no impide que este acto de privación final pueda ser impugnado en los tribunales o ante las autoridades correspondientes.

Cuando el artículo 14 Constitucional dispone que nadie puede ser privado de sus bienes sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en la materia administrativa tal disposición se traduce en que el procedimiento efectuado con objeto de privar a los contribuyentes de un bien, debe efectuarse por la autoridad ya existente, es decir, una autoridad que esté prevista en el Reglamento Interior respectivo.

De lo anterior se desprende que sólo autoridades administrativas que se encuentren creadas en disposiciones legales, pueden practicar actos administrativos procedimentales que concluyan con la emisión de una resolución en la que se materialice la situación jurídica del particular, como lo es la resolución que determine un crédito fiscal o aquella que determine la privación de los bienes del particular.

También el artículo 14 Constitucional establece que el juicio previo al acto de privación debe realizarse cumpliendo con las formalidades procesales esenciales, lo cual implica que para que se pueda privar a un particular de sus propiedades, posesiones o derechos, las autoridades deben cumplir con cada uno de los mandamientos establecidos en las leyes de carácter procesal; como ejemplo de ello es que en una visita domiciliaria se identifiquen los visitantes, para que los particulares tengan la certeza de que éstos son trabajadores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y no queden en estado de indefensión.

Las formalidades procesales tienen su razón de ser en la propia naturaleza de todo procedimiento, en el cual se pretenda resolver la situación jurídica de un particular, y para ello el legislador debe estatuir en las leyes correspondientes los procedimientos necesarios cuando se trate de un acto privativo, para que el particular esté en posibilidad de defenderse, procedimiento que debe observarse obligatoriamente por las autoridades.

Estas formalidades procesales a que hace referencia el artículo 14 Constitucional en su segundo párrafo tienen el carácter de esenciales, ya que debe garantizarse al particular la seguridad jurídica necesaria de que va a ser escuchado en defensa de sus intereses, con la aportación de pruebas que desvirtúen las observaciones que realicen las autoridades previas al acto de privación.

La inobservancia de cualquier formalidad dentro de cualquier procedimiento fiscalizador o como en el caso el procedimiento administrativo de ejecución, conlleva a que el particular sea afectado en sus defensas y en su garantía de seguridad jurídica, audiencia y debido proceso previstas en el artículo 14 Constitucional.

Por último, las autoridades deben aplicar los procedimientos necesarios que culminen con la privación de los bienes de los particulares conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, ya que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, de acuerdo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 Constitucional.

De lo expuesto, podemos concluir que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional ya que no cumple con la garantía de seguridad jurídica, audiencia y debido proceso prevista en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, ya que se permite la practica de un acto de privación como lo es el embargo precautorio, sin que exista un procedimiento previo en el que se otorgue el derecho de defensa de los particulares y en el que no se realicen los actos procedimentales necesarios como la notificación del acto administrativo, la determinación de que existe el incumplimiento de una obligación fiscal, la etapa de ofrecimiento de pruebas y por último el acto o resolución en la que se determine la situación jurídica del particular, así como su posterior impugnación ante los órganos jurisdiccionales correspondientes.

En virtud de que fue declarado inconstitucional el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación al no existir un crédito fiscal determinado que fuera la base para determinar el embargo precautorio de bienes, el legislador lo reformó incluyendo la fracción IV que establece que podrá practicarse embargo precautorio sobre bienes o negociaciones de los particulares, cuando ya exista crédito fiscal pero éste no sea exigible, lo cual consideramos que es también inconstitucional, ya que mientras no sea exigible un crédito fiscal, tampoco podrá trabarse embargo alguno.

En efecto, consideramos que la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, por violación al artículo 14 Constitucional, ya que se deja en estado de indefensión a los contribuyentes que son sujetos de embargo precautorio por parte de la autoridad hacendaria, al señalar que podrá practicarse éste, cuando se determine un crédito fiscal pero no sea exigible, lo cual crea incertidumbre jurídica en los particulares, ya que se hace exigible un crédito fiscal cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que haya determinado contribuciones, conforme al artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

De lo expuesto, se desprende que hasta en tanto no sea exigible un crédito fiscal, no podrá trabarse embargo sobre los bienes de los particulares, ya que éstos tienen cuarenta y cinco días para pagar el crédito determinado, garantizarlo o impugnarlo, razón por la cual al permitir la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal la práctica de embargos precautorios, se está impidiendo que los contribuyentes puedan efectuar cualquiera de los actos antes citados, ya que el crédito fiscal aún no es exigible.

Es inconstitucional el artículo 145 del Código Fiscal, al permitir que se practique embargo precautorio cuando exista crédito fiscal determinado pero éste no sea exigible, lo cual crea incertidumbre jurídica en los contribuyentes, ya que no existe un procedimiento en el que el particular sea escuchado en defensa de sus intereses y en el que exista un crédito fiscal a favor de la autoridad.

Conforme al artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, los particulares podrán garantizar o pagar un crédito fiscal determinado por las autoridades fiscales dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de éste, razón por la cual consideramos que es inconstitucional la fracción IV del artículo 145 del citado ordenamiento legal, en virtud de que permite la práctica del embargo precautorio cuando no sea exigible el crédito fiscal, contrario a lo que dispone el primero de los preceptos legales referidos.

Así también, los contribuyentes podrán impugnar un crédito fiscal determinado dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución emitida por las autoridades fiscales, ya sea a través del recurso de revocación o juicio de nulidad conforme a los artículos 121 y 207 del Código citado.

5.4.1.- El Embargo Precautorio de Cuentas Bancarias.

Una de las derivaciones de los embargos preventivos, son los embargos precautorios de cuentas bancarias; este tipo de actos jurídicos últimamente en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria han proliferado, teniendo como fundamento el artículo 145 fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, derivadas de las facultades que les otorga su Reglamento Interior, han llevado a la práctica la realización de embargos precautorios de cuentas bancarias, ello con objeto de que los particulares supuestamente no realicen maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Así también, las autoridades hacendarias efectúan constantemente embargos precautorios en las cuentas bancarias de los particulares a través de una solicitud que se realiza a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, fundando su actuación en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, ya que una vez iniciadas las facultades de comprobación, estas autoridades conocen actos del particular que obstaculicen o se opongan a la iniciación o desarrollo de las mismas, así como cuando iniciadas éstas, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes y cuando esté un crédito fiscal determinado pero no sea exigible

De igual forma las autoridades fiscales con fundamento en el artículo 145 fracciones I, II, III y IV del citado ordenamiento legal, pueden embargar precautoriamente cuentas bancarias de los contribuyentes, previa solicitud a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, en el caso de que no se proporcione la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que se encuentran afectos.

Consideramos que este embargo precautorio de cuentas bancarias es inconstitucional, toda vez que si se parte de la idea de que con el embargo precautorio se pretende evitar que el particular realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como contribuyente o como responsable solidario, se contraviene la garantía de audiencia y seguridad jurídica prevista por el artículo 14 Constitucional.

La naturaleza del embargo precautorio de cuentas bancarias, es la de asegurar el posible crédito fiscal que llegara a determinarse, o bien el crédito fiscal ya determinado pero no exigible, lo cual es inconstitucional, ya que la autoridad al solicitar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores que embargue precautoriamente las cuentas bancarias de los particulares, lo hace sin que previamente haya concluido un procedimiento y que además éste haya quedado firme.

Con el embargo precautorio de cuentas bancarias se viola en perjuicio de los particulares las garantías de seguridad jurídica y audiencia previstas en el segundo párrafo, del artículo 14 Constitucional, ya que se les priva de la disponibilidad de sus bienes sin que exista un procedimiento en el que se hayan cumplido con las formalidades previstas en el Código Fiscal de la Federación.

De acuerdo a lo dispuesto en el segundo párrafo, del artículo 14 Constitucional sólo se podría privar a los particulares de sus bienes, mediante un procedimiento en el que se cumplan las formalidades previstas en las leyes.

Cuando se embargan precautoriamente las cuentas bancarias de los particulares conforme al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se les está privando de un bien sin que antes se hubiere iniciado un procedimiento administrativo o, éste iniciado, no se haya concluido a través de una resolución que haya quedado firme, lo cual atenta contra la seguridad jurídica de los particulares.

En el artículo 14 Constitucional se dispone que no se puede privar a alguien de sus bienes, sino mediante juicio, que en materia administrativa se traduce en un mandamiento para las autoridades para que únicamente a través de un procedimiento, en el que se haya escuchado al particular en defensa de sus intereses, y mediante una resolución que quede firme, se le pueda privar de un bien.

Las autoridades fiscales cuando pretendan privar a los particulares de sus cuentas bancarias deberán tener la certeza de que éstos incumplieron con sus obligaciones fiscales, lo cual se logrará previo procedimiento de fiscalización, en el que antes de que se emita resolución, se escuche los particulares en defensa de sus intereses, para que posteriormente se emita una resolución que una vez firme, faculte a las autoridades a embargar las cuentas bancarias; pero si se realiza un embargo precautorio de cuentas bancarias sin que exista un crédito fiscal exigible, se vulneran las garantías de audiencia y seguridad jurídica previstas en el artículo 14 Constitucional.

Aun cuando exista un crédito fiscal determinado, las autoridades no pueden practicar embargos precautorios de cuentas bancarias, pues dicho crédito no ha quedado firme, debido que los particulares pueden impugnarlo.

De acuerdo al artículo 65 del Código Fiscal de la Federación los contribuyentes podrán garantizar o pagar un crédito fiscal determinado por una autoridad, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de dicho crédito, por lo que si antes de que se cumpla este plazo las autoridades practican embargos precautorios de cuentas bancarias, se atenta contra la seguridad jurídica de los particulares.

Un crédito fiscal determinado puede ser impugnado por el particular vía recurso administrativo o vía juicio de nulidad, razón por la cual es inconstitucional un embargo precautorio de cuentas bancarias fundamentado en la fracción IV, del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, ya que contraviene lo dispuesto en el artículo 14 Constitucional, pues con la traba del embargo no se cumplen las formalidades previstas en las leyes, ya que es necesario para privar a un particular de sus bienes, que el crédito haya quedado firme.

Capítulo 6.- Crítica a las Órdenes de Embargo Precautorio y propuesta de solución.

A manera de crítica, podemos señalar que es necesario como requisito de procedencia del embargo que éste verse sobre un derecho susceptible de exigirse coactivamente y así asegurar la ejecución forzada sobre los bienes o derechos del particular; situación que no se da en el embargo precautorio de cuentas bancarias, toda vez que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación únicamente prevé que se podrá practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubieren causado, es decir, no existe un derecho ejecutivo a través del cual la autoridad se base para causar molestia en los bienes o derechos de los particulares o cuando se haya determinado un crédito fiscal pero no sea exigible.

En efecto, debe de haber una verosimilitud del derecho que se invoca, es decir, debe existir la certeza jurídica de que existe en favor del fisco federal un derecho para poder ejercer su facultad económica coactiva, lo cual no acontece en el embargo precautorio de cuentas bancarias, en razón de que la autoridad realiza este tipo de embargo solamente basado en un juicio subjetivo de que existe peligro de que el particular evada el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o cuando haya crédito fiscal determinado pero éste no sea exigible.

De lo anterior, se desprende que solamente se puede trabar un embargo precautorio de cuentas bancarias, si existe la certeza para la autoridad de que hay un crédito a su favor que puede ser exigido legalmente a través del procedimiento administrativo de ejecución, esto es, que exista un crédito fiscal determinado exigible, por la autoridad, por lo tanto, las ordenes de embargo precautorio de cuentas bancarias, no deben estar sustentadas en cuestiones subjetivas como lo son el que se obstaculice o se oponga un contribuyente al inicio de las facultades de comprobación, a que éste una vez iniciadas las facultades de comprobación, se oculte, enajene o dilapide sus bienes, que no proporcione contabilidad o que realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o que exista crédito fiscal determinado pero no exigible, ya que de ninguna forma dan certeza jurídica de un derecho que puede exigirse legalmente.

En efecto, los créditos fiscales determinados son la expresión de la autoridad a través de la cual se tiene la seguridad de que existe un adeudo por parte de los contribuyentes, ya sea por contribuciones, aprovechamientos, o sus accesorios, que tenga derecho a percibir el Estado, situación en la cual sí se puede hacer efectivo el procedimiento administrativo de ejecución y como consecuencia se puede efectuar un embargo de cuentas bancarias.

Es inconstitucional el embargo precautorio, ya que se viola en perjuicio de los particulares la seguridad jurídica que les ofrece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que para que se pueda afectar la esfera jurídica de un particular es necesario además de un mandamiento escrito de autoridad competente, que se funde y motive debidamente el acto de molestia, que se ventile un procedimiento en el que se otorgue la oportunidad de defensa al particular y que culmine con una resolución en la que se establezca la situación jurídica de éste.

Entendemos por afectación en la esfera jurídica de los particulares, aquél acto a través del cual se afecta directamente los derechos, posesiones, papeles, propiedades o bienes de los gobernados, situación que se da cuando las autoridades fiscales practican embargos precautorios en las cuentas bancarias que tienen abiertas a su nombre.

Ahora bien, la seguridad jurídica de los particulares puede salvaguardarse si previo a los embargos de cuentas bancarias, existió un procedimiento en el que se le haya otorgado al particular su derecho de defensa y se hayan cumplido con todas las formalidades previstas en el Código Fiscal de la Federación, respecto del procedimiento de fiscalización que haya culminado con una resolución en la que se determinó la situación jurídica del particular.

Por lo tanto al ser inconstitucional el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, no únicamente como se establece en la jurisprudencia 17/95 transcrita anteriormente, sino porque se viola el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional al permitirse a las autoridades para que practiquen embargos precautorios sin que exista un procedimiento en el que se haya determinado que el particular incumplió con sus obligaciones fiscales, proponemos que se derogue dicho artículo 145, debido a que no tiene caso que exista una disposición fiscal como ésta si solamente se puede privar a los particulares de sus propiedades, posesiones o derechos, a través de un procedimiento que haya culminado con una resolución y que ésta se haga exigible, caso para el cual el Código Fiscal de la Federación establece o prevé el procedimiento administrativo de ejecución.

Conclusiones

1.- La Certidumbre y Seguridad jurídica previstas en el artículo 14 Constitucional son garantías que los particulares tienen para que no sean privados de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante un procedimiento seguido ante las autoridades previamente establecidas, en el que se cumplan con las formalidades esenciales y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Esto es, que la actuación de las autoridades debe someterse al derecho, lo cual significa que la seguridad jurídica es la certeza que tiene los gobernados de que su situación jurídica no será modificada más que por los medios legales previamente establecidos.

Por lo tanto la seguridad y certidumbre jurídica, son garantías que tienen los particulares de que sus derechos no serán afectados sin causa que lo justifique y, que en todo caso, éstos le serán restituidos a través de los mecanismos jurídicos que prevean en las leyes.

2.- La garantía de audiencia prevista en el artículo 14 Constitucional consiste en que los particulares pueden ser escuchados en defensa de sus intereses antes de que sean privados de sus propiedades, posesiones o derechos, lo que da certeza a los gobernados de que ninguna autoridad podrá ejercer un acto de privación en su contra, ya que de lo contrario las instituciones jurídicas le restituirán en sus derechos a través de los mecanismos jurídicos establecidos en las leyes.

3.- Un crédito fiscal es la precisión en cantidad líquida de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, ahora bien, un crédito fiscal exigible es el que se ejecuta una vez que hayan transcurrido los plazos previstos en las leyes, esto es, cuando haya transcurrido la fecha de pago y no se haya enterado o garantizado y no se haya interpuesto algún medio de defensa.

La exigibilidad del crédito fiscal, es la posibilidad de hacer efectiva la obligación, en virtud de que el sujeto pasivo no la satisfizo durante la época de pago, a través del procedimiento administrativo de ejecución.

4.- El embargo precautorio consiste en el aseguramiento de bienes del deudor para evitar que realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como contribuyente o como responsable solidario, para garantizar el posible crédito que se llegare a determinar o que una vez determinado aún no sea exigible.

5.- El embargo precautorio de cuentas bancarias es aquel que practican las autoridades administrativas a través de una solicitud que se realiza a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, para que se congelen las cuentas bancarias de los contribuyentes, cuando éstos obstaculicen o se opongan a la iniciación de las facultades de comprobación o cuando iniciadas éstas el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes y cuando esté un crédito fiscal determinado pero no sea exigible.

6.- El embargo precautorio de cuentas bancarias regulado por el artículo 145, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación es violatorio de las garantías de audiencia y seguridad jurídica por lo que es inconstitucional, al no haber existido un procedimiento seguido ante las autoridades fiscales en el que se hayan cumplido las formalidades esenciales de acuerdo con las leyes, expedidas con anterioridad al hecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 Constitucional.

Bibliografía

1. Acosta Romero, Segundo Curso de Derecho Administrativo Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, D.F. 1993.
2. Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, Décima Primera Edición, México, D.F., 1993.
3. Armienta, Gonzalo, el Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, Editorial Manuel Porrúa, Primera Edición, México, D.F.
4. Becerra Bautista, José, El Proceso Civil en México, Editorial Porrúa, Tercera Edición, México, D.F. 1970.
5. Burgoa Orihuela, Ignacio, El Estado, Editorial Porrúa, Primera Edición, México, D.F., 1970.
6. Burgoa Orihuela, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, Décimo Tercera Edición, México, D.F., 1998.
7. Cortina Gutiérrez, Alonso, Ciencia Financiera y Derecho Tributario, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Primera Edición, México, D.F., 1981.
8. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Elementos de Derecho Administrativo, Editorial Limusa, Quinta Reimpresión, México, D.F., 1996.
9. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, Tercera Reimpresión, México, D.F., 1992.
10. De la Cueva, Mario, La Idea del Estado, Editorial UNAM, Segunda Edición, 1980
11. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Décimo Octava Edición, México, D.F., 1994.

12. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial UNAM, México, D.F., 1983.
13. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, Trigésima Edición, 1993.
14. Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, Trigésimo Cuarta Edición, México, D.F., 1996.
15. Harach, Dino, El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Editorial Abeló-Perrot, Segunda Edición, Buenos Aires Argentina, 1971.
16. Heller, Hermman, Teoría del Estado, Editorial Fondo de Cultura Económica, Primera Edición, Séptima Reimpresión, México, D.F. 1974.
17. Kaye, Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, Cuarta Edición, México, D.F., 1994.
18. Kelsen, Hans, Teoría General del Derecho, Editora Nacional, México, D.F., 1973
19. Lares, Teodosio, Lecciones de Derecho Administrativo, Editorial UNAM, Primera Reimpresión, México, D.F., 1978.
20. Lomelí Cerezo, Margarita, Prescripción y Caducidad en el Derecho Mexicano, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Agosto 1993.
21. Margain Manautou, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Universitaria Potosina, Décimo Primera Edición, San Luis Potosí, 1993.
22. Martínez Botos, Raúl, Medidas Cautelares, Editorial Universidad, Unica Edición, Buenos Aires Argentina, 1990.

23. Porras y López, Armando, Derecho Procesal Fiscal, Editorial Textos Universitarios, Segunda Edición, México, D.F., 1974.
24. Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, D.F., 1976
25. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, Segunda Edición, México, D.F., 1986.
26. Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas, Décima Edición, 1996.
27. Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Porrúa, Décimo Sexta Edición, México, D.F., 1995.
28. Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo II, Editorial Porrúa, Décimo Sexta Edición, México, D.F., 1995.
29. Serra Rojas, Andrés, Teoría General del Estado, Editorial Porrúa, México, D.F., 1964
30. Vázquez, Alejandro A., Derecho de Retención, Editorial Palma, Segunda Edición, Buenos Aires Argentina, 1962.
31. Vedel, Georges, Derecho Administrativo, Editorial Aguilar, Primera Edición, Madrid España, 1980.

Legislación

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley de Ingresos de la Federación.
4. Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.
5. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
6. Ley del Seguro Social.
7. Ley Federal de Derechos.