

418



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARACÓN

T E M A:

**"IMPROCEDENCIA DEL EMBARGO PRECAUTORIO
CUANDO LA AUTORIDAD FISCAL NO HA HECHO
EXIGIBLE EL CREDITO."**

279829

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A:

ADRIANA SALDAÑA ARCINIEGA.

ASESOR.

LIC. ALICIA C. RIVAS GARCIA.

MEXICO, 2000.



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.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS

Porque mi fé en él, es grande
y porque ha guiado mi camino
para llegar hasta donde estoy.

A MIS PADRES

Eladio Saldaña y Epigmenia Arciniega
Por el infinito amor que les tengo
y por todo el apoyo que me han
brindado a lo largo de toda mi vida.

A MIS HERMANOS

Luis Manuel, Joel, Ana Bertha,
Rodolfo, Narciso y Germán
Por los grandes momentos que
hemos vivido juntos, por todo
su apoyo y comprensión.

A MIS SOBRINOS

Luis, Ericka, Paco, Edith, Hugo,
Yésica, Ricardo, Alejandro, Valeria,
Joelito, Brian y Montserrat.
Por darle alegría a mis días.

A MIS CUNADOS

José Luis Franco Cano,
Graciela Salazar E. y
José Heliodoro Rivas S.
Por todo el apoyo que me
brindaron.

A MI ESPOSO

Jorge Antonio Rivas Silva

Porque haberlo encontrado en mi camino
fue lo más hermoso que me pudo suceder
en la vida y por el infinito amor,
apoyo, comprensión, paciencia y por todo
el éxito que hemos obtenido juntos.

A MIS SUEGROS

José Heliodoro Rivas Sánchez y

María Elena Silva Martínez,

Por todo el apoyo y comprensión que
me han dado, así como por haber
creído en mí.

A MIS MAESTROS

Por todos los conocimientos
que me transmitieron y porque
sin ellos esto no existiría.

A MIS ASESORA DE TESIS
Lic. Alicia C. Rivas García
Porque sin su apoyo esto no
hubiese sido posible.

A MI UNIVERSIDAD

La Grandiosa Universidad Nacional Autónoma de México por haberme brindado la oportunidad de formarme profesionalmente en alguna de sus aulas. Pero en especial, a mi Escuela Nacional de Estudios Profesionales Aragón.

A MIS AMIGAS

Martha, Brenda, Francisca,
Ana Lilia, Rocio, Adriana
y Ericka.
Por el apoyo recibido.

A MI PRIMO

Agustín Gómez Saldaña
Por creer en mí y darme
la confianza aforada.

I N D I C E

INTRODUCCION

CAPITULO 1 RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

PAGINA

1.1	Concepto de Relacion Juridica Tributaria.....	2
1.2	Concepto de Obligación Fiscal.....	4
1.3	Elementos de la Obligación Fiscal.....	6
1.3.1	Sujetos.....	6
1.3.1.1	Sujeto activo.....	6
1.3.1.2	Sujeto pasivo.....	17
1.3.1.3	Sujeto pasivo solidario.....	27
1.3.2	Objeto.....	29
1.4	Obligaciones de los sujetos de la Relacion Juridica Tributaria.....	30

CAPITULO 2 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL

2.1	Facultades de condonación.....	35
2.2	Facultades de autorizar pagos en parcialidades, conceder plazos, estímulos fiscales y subsidios...	39
2.3	Facultades de comprobación.....	40
2.3.1	Mediante un proceso de fiscalización de escritorio.....	41
2.3.2	Mediante un proceso de fiscalización de dictámenes.....	42
2.3.3	Mediante un proceso de fiscalización directa.....	44
2.3.3.1	Procedimiento ordinario.....	44
2.3.3.2	Procedimiento sumario.....	51

2.4 Facultades de hacer exigibles Créditos Fiscales a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	54
---	----

CAPITULO 3
EL EMBARGO DEFINITIVO EN MATERIA FISCAL

3.1 Exigibilidad del Crédito Fiscal.....	57
3.2 El Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	65
3.2.1 Requerimiento de pago.....	68
3.2.1.1 Cuando el contribuyente paga o garantiza.....	73
3.2.1.2 Cuando el contribuyente no paga o no garantiza.....	76
3.3 Concepto de embargo.....	77
3.4 Reglas para el embargo.....	78
3.5 Orden para designar bienes a embargar.....	84
3.6 Bienes exceptuados de embargo.....	86
3.6.1 Tercería excluyente de dominio.....	88
3.6.2 Bienes embargables ya embargados.....	90

CAPITULO 4
EL EMBARGO PRECAUTORIO

4.1 Estructura del Estado.....	92
4.2 El Estado como Ente Financiero.....	93
4.3 El Acto Administrativo.....	94
4.4 Extinción del Acto administrativo.....	95
4.5 Supuestos para que proceda el embargo precautorio	96
4.6 El embargo precautorio contemplado en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se contrapone a lo que establece el artículo 65 del mismo ordenamiento.....	108

4.7 Propuesta para derogar la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.....	122
CONCLUSIONES.....	127
BIBLIOGRAFIA.....	131

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

He elaborado este trabajo en mi caracter de postgraduada de la Licenciatura en Derecho y de ciudadana preocupada por el presente y el futuro de nuestro país, así como observadora de la realidad del mismo, con el objeto de aportarle un beneficio social.

La presente tesis se encuentra integrada de cuatro capítulos por medio de los cuales se hace un análisis del embargo precautorio como un acto administrativo realizado por la autoridad fiscal para llevar a cabo su cometido, es decir, la de recaudar, enterar, administrar, etcétera, las contribuciones y darles destino público por mandato constitucional.

La primera parte se refiere a temas generales, en la cual se hace un enfoque panorámico de la Relación Jurídica Tributaria y su concepto, así como también el de Obligación Fiscal dados por diversos autores así como uno propio; los elementos de la obligación fiscal dentro de los cuales encontramos a los sujetos que pueden ser: activo, pasivo y pasivo solidario; el objeto de la obligación fiscal y por último las obligaciones de éstos.

La segunda parte abarca temas de importancia como son: las facultades de la autoridad fiscal dentro de las que encontramos: la potestad de condonar tributos; autorizar pagos en parcialidades; comprobación de que los contribuyentes están

cumpliendo con sus obligaciones fiscales, dentro de las cuales destacan tres supuestos: el primero es el relativo a la fiscalización de escritorio, el segundo la fiscalización de dictámenes y el tercero y último el de fiscalización directa que a su vez es de dos tipos: mediante un procedimiento ordinario y el segundo a través de un procedimiento sumario, ambos previstos en la ley; así también, la facultad de hacer exigibles créditos fiscales a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución contemplado en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

En la tercera parte se analiza el embargo definitivo en materia fiscal, comenzando por el estudio de la exigibilidad de un crédito fiscal y del Procedimiento Administrativo de Ejecución; requerimiento de pago; asimismo, analizaremos y daremos un concepto de embargo; las reglas para embargar; bienes exceptuados de embargo ya sea por tercería excluyente de dominio o bien porque los bienes a embargar ya se encuentren embargados.

El cuarto y último capítulo se encuentra integrado del estudio del Embargo Precautorio en particular, comenzando por el análisis de los supuestos a través de los cuales puede la autoridad trabar embargo como medida cautelar o provisional; la oposición que existe entre el artículo 145 y 65 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto al pago o garantía de créditos fiscales adeudados por el contribuyente al fisco

federal y por último una propuesta para derogar la fracción IV del artículo 145 del citado ordenamiento legal.

CAPITULO 1

RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

- 1.1 Concepto de Relación Jurídica Tributaria.
- 1.2 Concepto de Obligación Fiscal.
- 1.3 Elementos de la Obligación Fiscal.
 - 1.3.1 Sujetos.
 - 1.3.1.1 Sujeto activo.
 - 1.3.1.2 Sujeto pasivo.
 - 1.3.1.3 Sujeto pasivo solidario.
 - 1.3.2 Objeto.
- 1.4 Obligaciones de los sujetos de la Relación Jurídica Tributaria.

RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

1.1 CONCEPTO DE RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.

Dar un concepto de algo o sobre algo siempre resulta difícil, debido a que se corre el riesgo de que no se tomen en cuenta todos los aspectos que componen ese algo o sobre lo que se pretende hablar o conceptualizar.

En nuestro caso particular existen variedad de autores que han dado un concepto de lo que es una relación jurídica tributaria. Tal es el caso del teórico Sergio Francisco de la Garza quien señala que una Relación Jurídica Tributaria "es aquella que tiene como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales".(1)

Ahora bien, Emilio Margain ha definido a la relación jurídica tributaria de la siguiente manera "La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria".(2)

El criterio del maestro De la Garza aunque acertado no menciona algo que sin duda es importante y es que la fuente

(1) De la Garza, Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano". 9a. Ed. Editorial Porrúa, S.A.. México 1979. pág. 431.

(2) Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario". 12a. Ed. Editorial Porrúa. Mexico 1996. pág. 304.

inmediata de la relación tributaria es la ley, si bien es cierto que nacera un vínculo entre un sujeto activo, llamese Federación, Distrito Federal, Municipios, etc., y entre un sujeto pasivo que es propiamente el contribuyente de la cual derivarán derecho y obligaciones reciprocas entre ambas partes, también lo es que la ley es la que va a dar nacimiento a disposiciones supremas que regulen este tipo de relaciones a que nos referimos.

Nuestra Constitución establece en su artículo 31 fracción IV, que:

Son obligaciones de los mexicanos:

"...IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Es en virtud de este ordenamiento que se va a dar una Relación Jurídica Tributaria entre un sujeto activo (Federación, Estados, etc.) y un sujeto pasivo (mexicanos y extranjeros, sean personas físicas o morales), en nuestro sistema fiscal mexicano, es por eso que volvemos a redundar que la ley (la constitución) es fuente inmediata de relaciones, sean civiles, penales, laborales, fiscales; estas últimas las más importantes por nuestro objeto de estudio.

De esta forma podemos decir, que una Relación Jurídica Tributaria es aquel vínculo jurídico derivado del artículo 31 fracción IV constitucional, cuya finalidad es la de contribuir al gasto público y de la cual nacerán derechos y obligaciones recíprocos entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

1.2 CONCEPTO DE OBLIGACION FISCAL.

Emilio Margain la ha definido como el "vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".(3)

Del anterior concepto se desprenden los siguientes elementos:

- a) Existencia de un vínculo jurídico.
- b) Acreedor o sujeto activo.
- c) Deudor o sujeto pasivo y,
- d) Prestación pecuniaria o en especie.

Entendemos por vínculo en sentido amplio, la unión de una cosa con otra, entonces vínculo jurídico es la relación que se va a dar entre un particular y el Estado como ente soberano, de ahí que sea jurídica esa unión.

El Estado viene a ser el acreedor de la obligación fiscal, es decir, el que tiene derecho de exigir de sus deudores o contribuyentes determinada cosa, en nuestro caso particular contribuciones.

(3) Idem. Pág. 253.

Claro esta que el Estado como sujeto activo puede recaudar contribuciones a través de los siguientes organos:

- 1.- Federación que es propiamente la Secretaría de Hacienda y Crédito público, a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT),
- 2.- Distrito Federal, a través de la Secretaría de Finanzas,
- 3.- Entidades Federativas o Fisco Local,
- 4.- Municipios o Fisco Municipal y,
- 5.- Organismos Descentralizados, como dependientes de los Organos Centralizados (Secretarías de Estado) que coadyuvan con el Ejecutivo Federal en la administración del país.

Por lo que respecta al deudor o sujeto pasivo, lo es propiamente el particular o contribuyente persona física o moral, que es el que va a estar obligado a dar, o sea a pagar una contribución al sujeto activo o estado.

Por último la prestación pecuniaria se traduce a un pago en dinero y cuando se dice excepcionalmente en especie se refiere a que la contraprestación se puede hacer con cualquier otra cosa distinta del dinero.

1.3 ELEMENTOS DE LA OBLIGACION FISCAL.

1.3.1 SUJETOS.

Los sujetos dentro de la obligación fiscal son: sujeto activo, sujeto pasivo y sujeto pasivo solidario y sobre ellos recae directamente la acción, es decir, recaudar, administrar o contribuir, según corresponda a uno y otro.

1.3.1.1 SUJETO ACTIVO.

Entendemos por sujeto activo como aquél que tiene la facultad de exigir del sujeto pasivo el pago de cierta cantidad de dinero y en ocasiones en especie, para integrar el gasto público y destinarlo a la realización del bien común.

En virtud del artículo 31, fracción IV constitucional, el sujeto activo de la Relación Jurídica Tributaria lo es la Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios y también aunque no lo mencione el referido artículo los Organismos Descentralizados, debido a que colaboran con el Ejecutivo Federal en la administración pública en términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Cabe aclarar, que no todos los órganos mencionados cuentan con las mismas facultades y atribuciones, ya que existen limitaciones constitucionales, debido a que, mientras unos recaudan, imponen, administran y sancionan otros sólo recaudan y administran como es el caso de los municipios y los

organismos descentralizados, es decir, que tienen una soberanía tributaria subordinada como lo afirma Ernesto Flores Zavala en su obra "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas".

Dicho lo anterior, es factible realizar un estudio sobre cada uno de los sujetos activos de la Relación Jurídica Tributaria ya antes descritos.

En materia fiscal la FEDERACION esta representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con base al artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es sujeto activo ya que puede imponer las contribuciones que considere necesarias para cubrir su presupuesto y además de que es la única que puede ser acreedor de créditos fiscales, es decir, cuenta con más preferencia para ser pagado frente a otros acreedores con el valor de los bienes que causaron un impuesto.

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público sustento el siguiente criterio: si el artículo 73 de la Constitución precisa sobre lo que compete legislar al Congreso de la Unión, o sea, las facultades delegadas por los Estados a favor de la Federación, debe entenderse dentro de la facultad de reglamentar jurídicamente determinada actividad queda comprendida también, en forma exclusiva la de naturaleza

impositiva. Por ejemplo, si la Federación es la única que puede legislar en materia de instituciones de crédito, sólo ella puede gravar las actividades de estas".(4)

Como bien, a quedado asentado anteriormente el artículo 73 constitucional en sus fracciones VII y XXIX establece las facultades del Congreso de la Unión para legislar sobre contribuciones al decir en la fracción VII, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Y en la fracción XXIX.- Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre comercio exterior.
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27 constitucional.
- 3o. Sobre Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguros.
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5o. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica,
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados,
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos,
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación,
 - f) Explotación forestal y,
 - g) Producción y consumo de cerveza.

(4)Op. Cit. pág. 257.

Es a la luz de estas fracciones que nacen las prerrogativas sobre las cuales la Federación ha de obtener contribuciones.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a partir del primero de julio de 1997 cuenta con un Órgano Desconcentrado que tiene carácter de autoridad fiscal el cual se denomina Servicio de Administración Tributaria (SAT), y que tiene por objeto la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos y sus accesorios para financiar el gasto público; además de que goza con autonomía técnica al momento de dictar sus resoluciones, así como también autonomía financiera.

Dentro de las atribuciones del Servicio de Administración Tributaria podemos mencionar las siguientes:

- I.- Recaudar impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y sus accesorios,
- II.- Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la policía fiscal,
- III.- Representar los intereses de la Federación en controversias de carácter fiscal,
- IV.- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones y aprovechamientos en los que México sea partícipe,
- V.- Ejercer aquellas en materia de coordinación fiscal,

VI.- Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas el acceso a la información para evitar la evasión fiscal y la doble tributación de acuerdo con las leyes y tratados en materia fiscal y aduanera,

VII.- Vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, o bien ejercer las facultades de comprobación,

VIII.- Participar en las negociaciones de los tratados internacionales que celebre el Ejecutivo Federal en materia fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos internacionales,

IX.- Proporcionar recíprocamente la asistencia a instancias supervisoras y reguladoras de otros países con los que se hayan firmado acuerdos,

X.- Funcir como órgano de consulta del Gobierno Federal en materia fiscal y aduanera,

XI.- Localizar y listar a los contribuyentes para ampliar y mantener actualizados sus registros,

XII.- Emitir disposiciones generales para el ejercicio de sus actividades y,

XIII.- Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las antes enunciadas.

El Servicio de Administración Tributaria se integra de la siguiente manera:

- a) Junta de Gobierno,
- b) Presidente y,
- c) Unidades Administrativas.

La Junta de Gobierno a su vez se integra:

- a) Secretario de Hacienda y Crédito Público,
- b) Dos representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y,
- c) El Presidente del Servicio de Administración Tributaria.
- d) Dos representantes del Servicio de Administración Tributaria de nivel inmediatamente inferior al presidente, designados por este.

Para ser presidente del Servicio de Administración Tributaria se necesita ser ciudadano mexicano y haber sido designado por el Presidente de la República, haber desempeñado cargos de alto mando, además de no haber sido sentenciado por delitos dolosos que no amerite pena privativa de libertad por más de un año, además de no haber sido inhabilitado para ejercer el servicio público.

Entre sus atribuciones más importantes esta la de fungir como órgano de consulta del gobierno federal en materia fiscal y aduanera, localizar y listar a los contribuyentes para mantener actualizado el registro que corresponda, entre otras.

Las ENTIDADES FEDERATIVAS son sujetos activos de la Relación Jurídica Tributaria en cuanto a lo que establece el artículo 124 constitucional, que nos indica que lo que no esta concedido a la federacion esta reservado para los estados.

Además, de que el artículo 31 fracción IV constitucional obliga a contribuir a los gastos públicos no sólo de la Federación, sino también de los Estados.

Anotado lo anterior, podemos decir, que es en virtud del artículo 124 que las entidades federativas pueden establecer tributos aunque en forma limitada, toda vez de que la Federación es la que tiene el poder tributario exclusivo sobre las materias que establece el artículo 73 fracción XXIX, entonces podemos decir que, para que los estados puedan establecer grávamenes sólo deberán gravar las materias que no sean exclusivas de la Federación sin autorización del Congreso de la Unión.

Los artículos 117 y 118 del ordenamiento legal ya mencionado nos establece algunas restricciones más, hacia los estados para establecer contribuciones en materia fiscal y aduanera.

De todo lo que hemos tratado anteriormente nos podemos dar cuenta de que los Estados cuentan con una soberanía tributaria limitada o condicionada por la Federación, en virtud de lo que establecen los artículos 73 fracción XXIX, 117 y 118 constitucionales como facultades exclusivas de esta.

Sergio Francisco De la Garza nos dice: "Es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de los Estados, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica el poder de tributación, y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía".(5)

Ahora bien, Flores Zavala a diferencia de lo que nos señala Sergio F. De la Garza sostiene que la Federación no puede prohibirles a los Estados el establecimiento de impuestos, sino que solo la constitución puede limitarlos pero solo en aquellos casos que pretendieran establecer gravámenes exclusivos de la Federación; los Estados libremente establecer los impuestos que consideren necesarios, pero que no correspondan a la Federación.

Asimismo, de la lectura del artículo 73 fracción XXIX, último párrafo se desprende que las entidades federativas participarán del rendimiento de las contribuciones exclusivas de la federación, en la proporción que la ley determine, esto quiere decir, que las entidades formarán su hacienda también del cúmulo y participación de ganancias que la Federación obtenga por concepto de impuestos de carácter federal.

Por lo que hace al DISTRITO FEDERAL, como sujeto activo de la Relación Tributaria debemos asimilarlo junto con los

(5) De la Garza, S. Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". 9a. Ed. Editorial Porrúa. México 1979. Pág. 223.

Estados o mejor dicho con las Entidades Federativas, ya que como bien lo señala el artículo 42 constitucional cuando dice, que el territorio nacional comprende el de las partes integrantes de la federación y asimismo, el artículo 43 del mismo ordenamiento señala como parte integrante de la Federación al Distrito Federal.

Así también el artículo 122 del texto constitucional menciona en su párrafo segundo que son autoridades locales del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia.

Dentro de las facultades de la Asamblea Legislativa se encuentran algunas de carácter fiscal como la de examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, así como aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

La Hacienda Pública del Distrito Federal también se compone de los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos que tenga a su cargo.

Es en virtud de lo anterior, que se considera sujeto activo puesto que tiene facultades de recaudación y administración de contribuciones, además de que así lo establece el artículo 31, fracción IV.

El MUNICIPIO, también tiene soberanía tributaria subordinada, debido a que su actividad financiera queda

supeditada a la de los Estados, pero aún así el artículo 31, fracción IV constitucional lo considerará sujeto activo de la Relación Jurídica Tributaria en cuanto a que tiene la facultad de exigir el pago de un tributo a sus deudores, así como también de administrar su propia hacienda pública; facultades que le son concedidas por el artículo 115 fracciones II y IV.

El Congreso Constituyente de 1917 debatió sobre la forma en que darían autonomía financiera a los municipios, aunque resultó en vano su pretensión, toda vez de que los municipios sólo pueden administrar su hacienda formada por las contribuciones que les señalen los Estados y además de que su hacienda es muy limitada, es decir, que tiene muy pocas fuentes de donde obtener ingresos.

La Hacienda de los Municipios se formará:

- a) De los rendimientos de los bienes que les pertenezcan,
- b) De las contribuciones e ingresos que los Estados les establezcan a su favor,
- c) De las contribuciones sobre propiedad inmobiliaria, y
- d) De las contribuciones que tengan por base el cambio del valor de los inmuebles.

Por lo que respecta a los ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS, aunque no los menciona la constitución como sujetos activos, nosotros consideramos que si lo son en cuanto a que coadyuvan con el Ejecutivo Federal en la Administración Pública Federal

en términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en los artículos 10., párrafo tercero; 30. y 45.

Estos organismos son creados por un decreto del Ejecutivo Federal o bien del Congreso de la Unión, según se trate, y son partes integrantes de la Administración Pública.

El maestro Miguel Acosta Romero en su obra "Teoría General del Derecho Administrativo" nos proporciona en un listado las principales características de estos organismos:

1.- Son creados invariablemente por un acto legislativo, ya sea del Congreso de la Unión, ó bien, por Decreto del Ejecutivo.

2.- Tienen régimen jurídico propio.

3.- Tienen personalidad jurídica propia.

4.- Tienen una denominación.

5.- La sede de las oficinas y dependencias y ámbito territorial.

6.- Tienen órganos de dirección, administración y representación.

7.- Cuentan con una estructura administrativa interna.

8.- Cuentan con patrimonio propio.

9.- Objeto.

10.- Finalidad.

11.- Régimen Fiscal."(6)

(6) Acosta Romero, Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo". 12a. Edición. Editorial Porrúa. México 1995. págs. 513 - 514.

Es en el último punto de este listado donde podemos encontrar su naturaleza de sujeto activo, es decir, que es en cuanto al régimen fiscal que un organismo descentralizado va a ayudar al Ejecutivo en la administración pública debido a que, "si este realiza una actividad que no corresponde al Estado y este mismo le ha dado un régimen jurídico propio y personalidad y si a través de estos supuestos obtienen beneficios entonces estos beneficios podrían ingresar al patrimonio del Estado como Productos".(7)

Como bien sabemos, el Estado obtiene ingresos a través de impuestos, aprovechamientos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social y de productos.

1.3.1.2 SUJETO PASIVO.

El sujeto pasivo de la Relación Jurídica Tributaria lo es el contribuyente sea persona física o moral, es decir, el que esta obligado a pagar una determinada cantidad en dinero o en especie por concepto de pago de tributos que establece el sujeto activo, o sea el Estado o Federación.

El fundamento legal del sujeto pasivo lo encontramos primeramente en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, cuando dice que es "obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público...", y así también, el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación cuando refiere

(7) Idem. Pág. 526.

que es "obligación de las personas físicas y las morales contribuir para los gastos públicos...".

1.- PERSONAS FISICAS.

Las personas físicas son aquellos entes biológicos capaces de tener derechos y obligaciones y que deben reunir determinados requisitos como:

- a) Un nombre,
- b) Domicilio,
- c) Estado Civil,
- d) Patrimonio,
- e) Nacionalidad y,
- f) Capacidad.

a) NOMBRE

El nombre es el conjunto de palabras que sirven para particularizar a las personas físicas o bien es un signo de identidad.

El nombre se estructura con el nombre propio o de pila y los patronímicos o apellidos.

Las características del nombre son las siguientes:

- 1.- Es absoluto.
- 2.- No es valuable en dinero.
- 3.- Es imprescriptible.
- 4.- Es intransmisible.

5.- Es indice de filiación o identificación familiar.

6.- Es inmutable.

La manera como se adquiere el nombre son las siguientes:

1.- Por filiación consanguinea.

2.- Por filiación adoptiva.

3.- Por virtud del matrimonio.

4.- Por decisión administrativa del juez.

5.- Por sentencia judicial.

6.- Por legitimación.

Para efectos de derecho fiscal el nombre de una persona fisica es importante ya que a través de él, la autoridad fiscal formará claves para efectos de organizar el Registro Federal de Contribuyentes.

El Registro Federal de Contribuyentes de las personas fisicas se integrará de cuatro letras, seis digitos y una homoclave.

Las cuatro letras se tomarán: las dos primeras letras del apellido paterno, la primera del materno y la primera letra del nombre, en este caso el de pila.

b) DOMICILIO

El Código Civil del Distrito federal en su articulo 27 señala que "el domicilio de las personas fisicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de este, el lugar del

centro principal de sus negocios, en ausencia de estos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontrarán."

Para el Derecho fiscal el domicilio es importante en tanto que a través de él se puede controlar el cumplimiento de obligaciones por parte del sujeto pasivo, entonces el domicilio que interesa es el domicilio fiscal.

En el caso de personas físicas el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación refuta domicilio fiscal en tres supuestos:

El primero se refiere en cuanto a actividades empresariales, el domicilio será el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

El segundo supuesto, el local que utilicen como base fija en la realización de sus actividades cuando la persona física preste servicios personales independientes.

Y por último, el lugar donde tengan su asiento principal de sus actividades.

c) ESTADO CIVIL

El Estado Civil de una persona física se puede definir como la relación que guarda el individuo con su familia.

En el estado de Tamaulipas en el año de 1929 se estableció el impuesto a la soltería, es decir, este impuesto debían pagarlo los célibes.

Se puede decir, que se tomaba en cuenta el estado civil de una persona para disminuir o aumentar los gravámenes que debían pagar.

Esta situación en nuestros días no se encuentra vigente ya que esto sería a todas luces inconstitucional porque no se cumpliría con las garantías de igualdad que consagra nuestra constitución.

d) PATRIMONIO

En el derecho privado el patrimonio es un atributo de la personalidad del sujeto pasivo y es aquél conjunto de bienes, derechos, obligaciones y cargas que se pueden apreciar en dinero.

Asimismo, el patrimonio puede dividirse en: patrimonio pasivo y patrimonio activo, a los cuales también se les conoce con el nombre de solvencia e insolvencia, es decir, cuando la suma de todos los bienes y derechos dan un resultado activo mayor que el pasivo se dice que existe solvencia y cuando la suma de obligaciones y cargas dé un pasivo mayor a un activo, entonces existe insolvencia.

El patrimonio de un sujeto pasivo es importante en el Derecho Fiscal, toda vez de que es a través de este que el contribuyente va a tener o no, una capacidad contributiva, esto quiere decir que, con el patrimonio que se tenga se va a contribuir al gasto público como lo manda el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

e) NACIONALIDAD

La nacionalidad es uno de los factores más importantes en el Derecho Fiscal, es decir, "es uno de los factores en los que se basa la sujeción personal, o sea, el derecho del Estado para gravar a un sujeto, cualquiera que sea el origen de su capital o de su renta".(B)

Nuestra Constitución en su artículo 31, fracción IV, es clara al manifestar que, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, es decir, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, es decir, que todos los que tengamos una nacionalidad mexicana sea cual fuere el medio por el que se haya obtenido, contamos con esa obligación; pero cabe aclarar que también están obligados los extranjeros a contribuir para el gasto público cuando estos realizan actividades gravadas dentro de nuestro territorio o también porque en ella tienen sus capitales y la fuente de sus rentas, esto debido a lo que

(B) Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". 22a. Edición. Editorial Porrúa. México 1984. Pág. 78.

establece el artículo primero de nuestra carta magna, es decir, conforme al principio o garantía de igualdad, así las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

f) CAPACIDAD

En el Derecho Privado la capacidad es la aptitud de ser titular de derechos y obligaciones.

A su vez esta se divide en capacidad de goce y capacidad de ejercicio, la primera es la titularidad que tiene un sujeto para gozar de derechos y obligaciones y la segunda es la potestad para hacer valer esos derechos o bien, obligarse en la relación jurídica.

En el Derecho Fiscal sólo es suficiente tener capacidad de goce o llamada también de obrar, porque la obligación tributaria no va a depender de la voluntad de los individuos, esto significa que la ley establece que todos los mexicanos debemos contribuir al gasto público y en ningún momento menciona edades.

En materia fiscal se requiere de una capacidad económica que a diferencia de la capacidad de derecho privado en esta se necesita encuadrar en una figura muy peculiar como es, "la posibilidad de ser titular de relaciones económicas".(9)

(9) Rodríguez Lobato, Rafael. "Derecho Fiscal". Editorial Harla. México 1986.

Lo anterior, se puede explicar de la siguiente manera, podemos pensar que para el derecho privado sólo podremos hacer valer nuestros derechos si tenemos una capacidad de ejercicio que se adquiere con la mayoría de edad; mientras que en materia fiscal por la simple realización de conductas que causen un tributo, ya contamos con una capacidad económica que será suficiente para involucrarnos en una relación jurídica de tipo fiscal.

2.- PERSONAS MORALES

Las personas morales en el Derecho Fiscal se puede definir como un ente jurídico capaz de tener derechos y obligaciones.

Las personas morales se pueden clasificar de la siguiente manera:

- I.- Derecho Privado
 - /
 - Sociedades Mercantiles
 - {
 - Asociaciones
 - Sociedades Civiles
 - \

- II.- Derecho Social
 - /
 - Laboral
 - {
 - Sindicatos
 - Coaliciones
 - Confederaciones
 - \
 - Agraria
 - {
 - Ejidos
 - Comunidades
 - \

- /
- | - Federación
- | - Entidades Federativas
- | - Municipios
- III.- Oficiales { - Distrito Federal
- | - Organismos Descentralizados
- \

- IV.- Fines Politicos o Electorales { -Partidos Politicos
- | -Asociaciones
- | Politicas
- \

- /
- | - Asociaciones Religiosas
- V.- Indole Religioso { - Templos
- | - Iglesias
- \

Al igual que la persona física, la moral debe contar con determinados atributos como:

- a) Razón o Denominación Social .
- b) Domicilio
- c) Patrimonio
- d) Nacionalidad.

- a) RAZON O DENOMINACION SOCIAL

En cuanto a la razón o denominación social, para el derecho mercantil va a ser un conjunto de letras con el cual se va a diferenciar de las demás personas morales.

Para efectos de carácter fiscal es importante para la correspondiente inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, que se formará una clave con las tres primeras letras del nombre, la fecha en que quedo inscrita el acta constitutiva en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio y al final una homoclave.

b) DOMICILIO

En el caso de las personas morales el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación nos señala en la fracción II cual será el domicilio de estas:

El primer supuesto que nos marca, cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.

El Segundo y último supuesto, cuando se trate de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero en dicho establecimiento, cuando sean varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o el que llegasen a designar.

c) PATRIMONIO

Al patrimonio de las personas morales le serán aplicables las mismas reglas que a las personas físicas, es decir, que es importante en virtud de que con él se pagarán contribuciones al fisco federal.

También es importante aclarar que el pago de tributos se puede hacer en especie, es decir, que si una sociedad no cuenta con dinero en efectivo para pagar lo podrá hacer con mercancía que esta produzca.

d) NACIONALIDAD

Existen dos elementos irrefutables de la nacionalidad de las personas morales:

1.- Un vínculo jurídico entre el Estado y una persona moral, ya que esta sea capaz de tener derechos y obligaciones, por lo que no existe ningún obstáculo que impida que tengan nacionalidad.

2.- La vinculación jurídica debe pertenecer a una razón de pertenencia.

Como ya lo habíamos dicho, es en virtud de la sujeción que tenga el sujeto pasivo con el estado para que este grave a un sujeto no importando cual sea el origen de su capital o su renta, este criterio de nacionalidad no es adoptado por México, sino el de residencia.

1.3.1.3 SUJETO PASIVO SOLIDARIO.

El sujeto Pasivo puede ser de dos formas:

DIRECTO: Es el que genera el crédito fiscal.

INDIRECTO O SOLIDARIO: Es aquél que sustituye al sujeto directo en el cumplimiento de la obligación por mandato de ley o en forma voluntaria.

De lo anterior, se deriva una responsabilidad solidaria, que es cuando se garantiza el interés fiscal en una forma

voluntaria por medio de un tercero, a través de prenda, fianza hipoteca, depósito, etc.

El contribuyente cuando tiene un crédito fiscal deberá garantizarlo dentro de los 45 días siguientes a que surta efectos la notificación correspondiente, pero si no puede, entonces podrá hacerlo un tercero en forma voluntaria o por mandato de ley, el cual se llamara sujeto pasivo solidario, y se dice que es solidario porque ayuda al sujeto pasivo directo que es el que generó el crédito fiscal.

La responsabilidad solidaria que maneja el Código Fiscal de la Federación abarca los siguientes supuestos:

- 1.- Al tramitar o autorizar actos u operaciones.
- 2.- Los propietarios y empresas de medios de transporte.
- 3.- Al retener el sujeto pasivo directo el monto de los créditos que este debe pagar con motivo de los pagos que recibe el retenedor y serán responsables solidarios hasta por el monto total de las contribuciones.
- 4.- Los recaudadores, que son los que venden sus bienes o servicios y tienen la obligación de recaudar las contribuciones.
- 5.- Responsables por sustitución, que es de dos tipos:
 - A) Legal, dentro de las que encontramos:

a) Herencias, legados y donaciones (van a ser responsables hasta por el monto total).

b) Representación: Patria Potestad, Tutela, Sociedades Mercantiles y residentes en el extranjero (serán responsables por el tiempo que haya durado su función).

B) Voluntaria, garantizará el interés fiscal.

6.- Los que adquieran un bien afecto al pago de créditos que el obligado directo no paga.

7.- Los agentes en liquidación, serán responsables por las contribuciones que debió pagar la sociedad en quiebra o liquidación, así como los que causarón su gestión.

8.- Los agentes de verificación, son los que deben cerciorarse de que el contribuyente cumplió con sus obligaciones fiscales.

9.- Los socios y accionistas.

La responsabilidad solidaria va a abarcar el monto total de la contribución y los accesorios a excepción de las multas.

1.3.2 OBJETO.

Existen autores que definen al objeto de la obligación fiscal simplemente como un dar, aunque existen otros que lo amplían a dar, hacer o no hacer.

El teórico Emilio Margain Manautou refiere que "el objeto de la obligación fiscal es aquello que se grava: como por ejemplo la Ley del Impuesto a la Producción del Petróleo, grava la producción del petróleo ya que al gravarla esta señalando como objeto de la obligación fiscal un acto o un hecho que al realizarse por el contribuyente lo hace coincidir en la hipótesis que la ley señala como generador de un crédito fiscal".(10)

Consideramos que el objeto de la obligación fiscal es contribuir al gasto público por mandato del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, debiendo tener como finalidad la realización del bien común a través de la satisfacción de necesidades colectivas, es decir, la prestación de un servicio público.

1.4 OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION FISCAL.

Las obligaciones que tengan un sujeto y otro son diversas, pero de manera general para el derecho fiscal son: principales que a su vez se traduce en una obligación de dar o percibir y secundarias que se subdividen en obligaciones de hacer, no hacer o tolerar; como bien las clasifica Ernesto Flores Zavala en su obra "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas".

(10) Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario". 12a. Edición. Editorial Porrúa. México 1996.

Sujeto Activo

Este sujeto tiene dos tipos de obligaciones, una principal y otra secundaria: la primera consiste en el cobro o la percepción de la contribución, recibir el pago de las mismas, es decir, tiene una obligación recaudatoria. Ahora, por lo que hace a las segundas son aquellas que tienen por objeto determinar créditos fiscales y evitar posibles evasiones al fisco, estas obligaciones a su vez se subdividen en:

a) Obligaciones de hacer.- entre las que figuran la determinación de créditos fiscales. liquidación de contribuciones, práctica de visitas domiciliarias y de inspección y revisión de declaraciones, revisión de libros contables y locales de los contribuyentes entre otros.

b) Obligaciones de no hacer.- la autoridad fiscal no esta obligada a expedir licencias, autorizaciones, libros contables sin que el sujeto pasivo no haya cumplido con todos los requisitos fiscales que al efecto se señalen.

Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo tiene también dos clases de obligaciones: principales y secundarias: las principales consisten en un dar, es decir, pagar la contribución en dinero o en especie y las secundarias pueden ser de tres formas:

a) Obligaciones de hacer.- consisten en la presentación de declaraciones, avisos de cambio de domicilio, llevar la contabilidad de su negociación, expedir comprobantes fiscales.

b) Obligaciones de no hacer.- el sujeto pasivo no podrá proporcionar datos falsos a la autoridad, no realizar tráfico de mercancías, entre otras.

c) Obligaciones de tolerar.- permitir la práctica de visitas domiciliarias, así como la inspección de libros, locales, documentos que sean propiedad del contribuyente.

Sujeto Pasivo Solidario

Señala Flores Zavala que los "terceros no tienen obligación principal y que solo pueden tener obligaciones secundarias"(11), pero nosotros consideramos que si tienen obligación principal y es la de retener, recaudar o enterar las contribuciones en virtud de lo que establece el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación; la obligación secundaria se subdivide en:

a) Obligaciones de hacer.- realizar declaraciones, avisos de cambio de domicilio, etcétera, cuando el sujeto pasivo directo no pueda realizarlo.

b) obligaciones de no hacer.- son las mismas que para el sujeto pasivo directo, como, no alterar sellos oficiales, no traficar con mercancías, etcétera.

(11) Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". 22a. Edición. Editorial Porrúa. México 1984.

c) Obligaciones de tolerar.- deberán tolerar visitas domiciliarias y de inspección, entre otras: a las propiedades del sujeto pasivo directo a efecto de que la autoridad fiscal verifique si la actividad que se realiza es aquella que esta dada de alta.

CAPITULO 2

FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL

- 2.1 Facultades de condonación.
- 2.2 Facultades de autorizar pagos en parcialidades, conceder plazos, estímulos fiscales y subsidios.
- 2.3 Facultades de comprobación.
 - 2.3.1 Mediante un proceso de fiscalización de escritorio.
 - 2.3.2 Mediante un proceso de fiscalización de dictámenes.
 - 2.3.3 Mediante un proceso de fiscalización directa.
 - 2.3.3.1 Procedimiento ordinario.
 - 2.3.3.2 Procedimiento sumario.
- 2.4 Facultades de hacer exigibles Créditos Fiscales a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL

Facultad en un sentido amplio es aquella libertad con que cuenta un sujeto para poder realizar algo; y en sentido estricto es aquella potestad que tiene la autoridad para establecer de manera imperativa contribuciones a cargo de los particulares.

Las autoridades fiscales para llevar a cabo su cometido cuenta con las siguientes facultades:

2.1 FACULTADES DE CONDONACION

Así, entendemos por condonación en sentido amplio como la renuncia a un derecho, y en sentido estricto como la facultad que tiene la autoridad fiscal de abstenerse de disponer de un derecho que legalmente le corresponde.

Mario Pugliese establece que "el Estado puede renunciar al cobro de un tributo exigible o ya calificado en virtud del poder discrecional que la soberanía financiera le atribuye".(12)

En materia fiscal la condonación se puede ver desde dos puntos de vista, el primero como un modo extintivo de la obligación fiscal y el segundo como una facultad de la autoridad fiscal federal, en este caso representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así también es facultad del Poder Ejecutivo Federal la condonación de contribuciones.

(12) Pugliese, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero". 2a. Edición. Editorial Porrúa S.A. Mexico 1976. Pág. 364.

El maestro Sergio Francisco de la Garza señala "debe distinguirse entre la condonación de tributos y la condonación de multas, pues el régimen a que esta sujeto cada uno de estos créditos es distinto".(13)

Partiendo de esta idea podemos decir que, por lo que respecta a la condonación de tributos solo puede realizarla el Ejecutivo Federal por virtud de lo que establece el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación, cuando dice:

"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcial, el pago de contribuciones y sus accesorios..."

La condonación de tributos que nos menciona el artículo 39 fracción I, deberá ser de carácter general, es decir, que debe abarcar a todos los contribuyentes, nunca debe ser particular, porque no cumplirá con la garantía de igualdad jurídica que establece nuestra constitución.

Por lo que respecta a la condonación de multas el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación establece "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar multas por infracciones a las disposiciones fiscales, para la cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que puso la sanción".

(13) De la Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". 9a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1979. P. 579.

Cabe hacer una observación, como es sabido las multas entran dentro de lo que el artículo 39, fracción I considerará accesorios, pero como señala S. Francisco de la Garza, estas tienen un régimen jurídico distinto.

Debemos también aclarar que la facultad discrecional a que se refiere el artículo 39 no es otra cosa que la potestad que tienen algunos órganos del Estado para fijar el límite legal de su actuación.

Ahora bien, entendemos por multa en un sentido amplio, como una pena, que en este caso será pecuniaria.

En Derecho Fiscal se pueden conceptualizar a las multas como las sanciones que impone la autoridad a los contribuyentes, que de una u otra manera han quebrantado las disposiciones fiscales.

Las multas se pueden clasificar de acuerdo al Código Fiscal de la Federación de la siguiente manera:

1.- DETERMINADAS O FIJAS: Son las que están de manera fija en las leyes, como las que establece el artículo 76 fracción I del código mencionado que serán del 50% de la contribución omitida cuando el infractor las pague antes de la notificación de la resolución que determine la contribución que omitió.

2.- DETERMINABLES: Son aquellas multas que se determinan entre una mínima y una máxima, como son los casos que establece el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación.

3.- AUTODETERMINABLES: Este tipo de multas son aquellas que el mismo contribuyente determina. Pero este tipo de multas no están previstas en la ley, por lo tanto, no son aplicables.

Las reglas para imponer las multas son las siguientes:

La primer regla, es la de cumplir con lo que establece la constitución en sus artículos 16 y 22; el primero cuando dice "ninguna persona puede ser molestada en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento"; y el segundo cuando dice que "quedan prohibidas las multas excesivas".

La segunda regla, consiste en el cálculo de la multa y sera tomando en cuenta como base el monto total de la prestación que se incumplió.

La tercer y última regla, se refiere a que cuando la autoridad no pueda determinar el monto de la infracción; el monto de la multa se calculará entre mínimos y máximos.

Entonces, enlazando la figura de la condonación y las multas, debemos destacar que existen dos tipos de condonación de multas que son:

TOTAL: Este tipo de condonación procede cuando la autoridad se da cuenta por medio de pruebas que la persona a quien se le atribuye una infracción no es responsable de lo que se le imputa.

PARCIAL: Es aquella que realiza la autoridad analizando las causas que dieron origen a la multa y resuelve que es procedente una reducción.

Estos dos tipos de condonación deben estar sometidos a ciertas reglas entre las que destacamos dos:

- a) Que hayan quedado firmes.
- b) Que no hayan sido impugnadas.

2.2 FACULTADES DE AUTORIZAR PAGOS EN PARCIALIDADES, CONCEDER PLAZOS, ESTIMULOS FISCALES Y SUBSIDIOS.

Así, como es facultad del Ejecutivo Federal condonar ya sea total o parcialmente el pago de una contribución, así como sus accesorios, también es una facultad la de autorizar un pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades: así como la de conceder estímulos fiscales y subsidios.

La razón por la cual se dan este tipo de facultades es debido a que surgen situaciones emergentes, como por ejemplo en caso de catástrofes como sismos, incendios, etcétera.

Es por este motivo que el Ejecutivo Federal a través de resoluciones de carácter general dicta estas medidas.

El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación señala "Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 48 meses".

Para calcular el monto de una parcialidad se realizará de la siguiente forma:

1.- La primera parcialidad será el resultado de dividir el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, entre el número de parcialidades solicitadas.

2.- La segunda y siguientes parcialidades se calcularán tomando en consideración el saldo expresado en Unidades de Inversión y el promedio de las tasas de recargos conforme a la Ley de Ingresos de la Federación correspondientes al mes en que solicite la autorización y a los dos meses anteriores.

2.3 FACULTADES DE COMPROBACION

Conforme al artículo 31 fracción II y IX de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público calcular los ingresos de la Federación, del Distrito Federal, entre otros, así como del cobro de los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, etc.

Por lo tanto, la Secretaría de Hacienda y Crédito para llevar a cabo su tarea debe de valerse de los medios necesarios para llevar a cabo su cometido, es por ello que realiza actividades tendientes a comprobar el exacto cumplimiento de las leyes fiscales que no tienen otro objeto que el de recaudar contribuciones y destinarlas al gasto público por mandato constitucional.

2.3.1 FACULTADES DE COMPROBACION MEDIANTE UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION DE ESCRITORIO

Este tipo de facultad se le llama así, debido a que se va a realizar en las oficinas de la autoridad fiscal, es decir, todas las personas físicas y morales deberán hacer llegar a la autoridad su contabilidad para que esta la verifique.

El artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación establece la facultad de revisar la contabilidad de los contribuyentes al establecer:

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

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, documentos o informes que se les requieran".

En el caso de que haya alguna omisión de contribuciones la autoridad deberá emitir una resolución que determinará las contribuciones que se omitieron y deberá notificarse al contribuyente, excepto cuando existe un saldo a favor en este supuesto se compensarán.

2.3.2 FACULTADES DE COMPROBACION MEDIANTE UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION DE DICTAMENES

También el artículo 42, fracción IV del Código Fiscal de la Federación establece la facultad que tiene la autoridad fiscal de revisar los dictámenes hechos por Contadores Públicos que presten sus servicios a los contribuyentes, al establecer:

"Revisar los dictámenes formulados por contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes".

El maestro Raúl Rodríguez Lobato en su obra "Derecho Fiscal" nos hace el siguiente comentario "La revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales se refiere a la posibilidad de que los particulares tienen, de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular para que éste formule un dictámen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales correspondientes".(14)

(14) Rodríguez Lobato, Rafael. "Derecho Fiscal". Editorial Harla. México 1986. pág. 213.

Se presumirán ciertos los hechos asentados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes si cumplen con los siguientes requisitos:

1.- El Contador Público deberá estar registrado ante las autoridades fiscales y sólo lo pueden obtener los mexicanos que tengan título de Contador Público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y pertenecer a un colegio de contadores, así como también los extranjeros con derecho a dictaminar, siempre y cuando México haya celebrado Tratados Internacionales con su país.

El Contador Público que desee obtener su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá cubrir los siguientes requisitos:

A) Presentar una solicitud ante las autoridades fiscales, acompañada de:

- a) Copia certificada del documento que acredite su nacionalidad mexicana.
- b) Copia certificada de la Cédula Profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- c) Copia certificada de la constancia emitida por el colegio de contadores que lo acredite como miembro activo.

B) Deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no es sujeto de ningún proceso y no está condenado por delitos fiscales o delitos intencionales.

Una vez realizado lo anterior, el contador público deberá avisar de todo cambio en la solicitud a la autoridad fiscal, así como comprobar los tres primeros meses de cada año que es socio activo del colegio de contadores.

2.- El dictámen deberá formularse de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

3.- Emitir un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

2.3.3 MEDIANTE UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DIRECTA

Se denomina proceso de fiscalización directa en virtud de que la autoridad realizará de manera personal la verificación de la contabilidad del contribuyente.

2.3.3.1 MEDIANTE UN PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Este tipo de facultades se traducen a la práctica de visitas en el domicilio fiscal de contribuyente para que la autoridad pueda cerciorarse de que se están cumpliendo con sus obligaciones fiscales, a través de la revisión de los libros y papeles donde consten las operaciones financieras del contribuyente; dado esto con fundamento en el artículo 16, párrafo once, constitucional.

Asimismo, el artículo 42 del Código Tributario en su fracción tercera establece la potestad que tiene la autoridad fiscal para practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios y los terceros con ellos relacionados y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

La orden de visita deberá reunir los requisitos constitucionales de cualquier acto de autoridad, que establece el artículo 16 de nuestra Carta Magna:

1.- El primero de ellos es que la orden de visita deberá ser emitida por una autoridad competente, en este caso por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria.

2.- El segundo requisito es el de fundamentación y motivación de la orden de visita, es decir, la autoridad deberá razonar los motivos por los cuales lleva a cabo la visita domiciliaria y citar los preceptos legales que se adecuan al acto de autoridad que se pretenda ejecutar.

3.- El tercero, debe ser por escrito la orden de visita, ya que de ser de forma oral no tendrá validez alguna.

En materia fiscal, las ordenes de visita también deben reunir las formalidades prescritas para los cateos, conforme a lo que establece el artículo 16, párrafo octavo constitucional, cuando dice:

1.- La orden de visita deberá ser emitida por autoridad competente, además de que debe ser por escrito.

2.- Deberá expresarse el lugar que ha de inspeccionarse.

3.- Deberá manifestarse el nombre de la persona a quien va dirigida la orden de visita y el de su representante legal o persona autorizada para tal efecto, en su caso.

4.- Se levantará una acta circunstanciada en presencia de dos testigos.

5.- El acta de visita debe contener el nombre de las personas que la practicarán, indicando además si la harán en forma conjunta o separada.

El procedimiento o visita domiciliaria se inicia con la notificación al contribuyente, representante legal o persona autorizada, del acta de visita, sino se encuentran ninguna de estas personas en el domicilio que se haya señalado para oír y recibir notificaciones, el notificador deberá dejar un citatorio para que lo espere al siguiente día y hora hábil, pero si el citatorio no es atendido la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Ahora bien, en el supuesto de que si se haya atendido, el acta de notificación deberá contener las siguientes formalidades.

1.- Lugar, fecha y hora de la notificación,

2.- Descripción del acto o resolución que se notifica.

- a) Fecha
- b) Lugar de emisión
- c) Nombre

3.- Clave y nombre del notificador.

4.- Nombre de la persona con la que se entiende la diligencia y especificar con que documento acreditó la personalidad con la que se ostenta.

5.- Firma del notificador y del notificado. En este supuesto pueda darse el caso de que el notificado no quiera recibir o firmar la notificación; el notificador deberá realizar una constancia que deberá aparecer en el acta de notificación.

Los visitadores deberán identificarse para realizar la visita domiciliaria con credencial vigente, exigiendo de la persona que los atiende también acredite su personalidad ya sea como persona física o como representante legal; así como también para requerirla que designe dos testigos, ya que en caso de negarse o bien de que los que haya designado se nieguen a hacerlo, los visitadores deberán designarlos, asentando esta situación en el acta que levanten, la cual se va a traducir a una acta de inicio, que tendrán que firmar los testigos, los visitadores y los visitados.

Pueden haber posteriormente actas parciales que deberán cumplir con los mismos requisitos de las actas de inicio y se

consignan en ella todos los hechos de que tengan conocimiento los visitantes, tales como informes de terceros, entre otros.

Una vez que se ha realizado lo anterior los visitantes procederán a revisar el lugar, documentos, libros, registros, etcétera, que integren la contabilidad del contribuyente y además de que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, asimismo, podrán hacer una relación de los mismos, verificar todos los bienes y mercancías, discos, cintas que se encuentren en el lugar.

Dispone el artículo 45 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, que cuando los visitados lleven su contabilidad por medio de un sistema de registro electrónico deberán poner a disposición de los visitantes el equipo de cómputo y sus operadores para que los auxilien.

Una vez que se ha realizado la revisión los visitantes deberán formular una última acta parcial o complementaria consignando en ella todos los hechos omisiones o circunstancias que se dieron en el desarrollo de la visita.

Por último se levantará una acta final, pero entre esta y la última acta parcial debén transcurrir 20 días, durante los cuales el contribuyente podrá aportar pruebas o manifestar lo que a su derecho convenga, ya que de no hacerlo se le tendrán por consentidos los hechos, pero si lo hace, entonces en el acta final se tendrá que hacer un nuevo resumen de la última acta parcial, valorando las pruebas aportadas por el

contribuyente y haciendo una cuantificación de inicio y término del plazo.

Realizado lo anterior deberá recaer una resolución la cual podrá ser favorable o desfavorable:

1.- Cuando la resolución es favorable, significa que la contabilidad del contribuyente esta al corriente y no se le ha determinado ningún crédito fiscal.

2.- Pero cuando la resolución es desfavorable, es decir, porque se encontraron errores, omisiones, irregularidades o infracciones a las disposiciones fiscales, entonces se deberá hacer una determinación de créditos fiscales.

Si el contribuyente no está conforme con la resolución tendrá los siguientes medios de defensa.

A) Administrativos

a) Recurso de Revocación, ante la autoridad que emitió la resolución.

B) Contenciosos

a) Juicio de Nulidad, ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Si dentro del desarrollo de la visita el contribuyente creé que los visitantes le estan violando alguna garantía individual, podrá hacer valer el Juicio de Amparo.

Si en el momento en que se va a cerrar el acta final el visitado o su representante no se encuentran presentes se les dejará un citatorio para que se presenten al día hábil siguiente, sino llegarán a presentarse el acta se cierra con la persona que esté presente en el lugar visitado.

Se firmará el acta por los visitantes o visitador, el visitado o la persona con quien se haya entendido la diligencia y los testigos firmarán el acta y se dejará una copia al visitado.

Si los testigos, o la persona con la que se entendió la diligencia se oponen a firmar el acta o aceptar la copia se asentará esta circunstancia en el acta y no por ello invalidará el valor probatorio de la misma.

El plazo en que las autoridades deben concluir las visitas domiciliarias es de seis meses, contados a partir de que se les notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación de la autoridad y podrá ampliarse hasta dos ocasiones por períodos iguales cuando el contribuyente haya notificado el cambio de domicilio.

Si la autoridad no levanta el acta final en el término de seis meses y en su caso de doce o dieciocho meses, la visita domiciliaria se entiende concluida en esa fecha, quedando sin efecto las actuaciones que se realizaron durante ella.

2.3.3.2 MEDIANTE UN PROCEDIMIENTO SUMARIO

Sumario, significa celeridad o rapidez, es decir, que el procedimiento se realiza de una manera rápida.

El artículo 55 del Código Fiscal de la Federación dispone los supuestos en los cuales puede determinarse presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como sus ingresos o el valor de los actos, actividades o activos por los que debán pagar contribuciones a los cuales les sea aplicable un procedimiento sumario, destacando los siguientes:

1.- Cuando se opongan u obstaculizen las facultades de comprobación de las autoridades fiscales u omitan presentar la declaración hasta el momento de que se inicien dichas facultades, siempre que haya transcurrido un mes desde el día que se venció el plazo de la presentación de la declaración.

2.- Cuando el contribuyente no proporcione los libros y registros de su contabilidad.

3.- Cuando existan irregularidades en el registro de operaciones, ingresos o compras, en el registro de compras, gastos o servicios y en el registro de existencias que debán figurar en los inventarios o se registren precios distintos.

4.- Cuando no se lleve un control o valuación de los inventarios.

5.- Cuando no se utilicen los equipos de registro fiscal autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

6.- Cuando se adviertan otras irregularidades en la contabilidad del contribuyente que imposibilite el conocimiento de sus operaciones.

La autoridad fiscal deberá calcular los ingresos de los contribuyentes sobre los que se puedan cobrar contribuciones, independientemente de los siguientes supuestos:

- 1.- A partir de la declaración del contribuyente.
 - 2.- Por información de terceros.
 - 3.- Por información de otras autoridades fiscales como el Departamento del Distrito Federal, la Tesorería de la Federación, Subsecretaría de Finanzas y a través de órganos desconcentrados como el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fomento Nacional de Vivienda para los Trabajadores.
 - 4.- En base a la contabilidad del mismo contribuyente.
 - 5.- De manera indirecta, a través de organismos económicos como la Banca Nacional de Crédito, el Registro Público de la Propiedad y el Comercio, Comisión Nacional Bancaria, entre otros.
- La autoridad fiscal para determinar presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente deberá sacar un promedio diario y lo multiplica por los días del periodo abarcado que

no se pagaron contribuciones al resultado se le aplicará la tasa o tarifa que corresponde y el resultado es la omisión de la contribución.

Cuando los contribuyentes encuadren en alguno de los supuestos que establece el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad procederá de la siguiente manera:

1.- Se le notificará al contribuyente mediante acta parcial que es posible que se le determine presuntivamente la utilidad fiscal que obtiene en un término de tres meses a partir de que se inicia la visita domiciliaria.

2.- El contribuyente podrá corregir su situación fiscal dentro de los quince días siguientes a la fecha de la notificación del acta parcial.

3.- Cuando el contribuyente hubiere corregido su situación fiscal dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial la autoridad podrá dar por terminada la visita domiciliaria.

El acta final se levantará y se hará constar que el contribuyente corrigió su situación fiscal.

2.4 FACULTADES DE HACER EXIGIBLES CREDITOS FISCALES A TRAVES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

La exigibilidad de un crédito nace por aquellas obligaciones que surgen de actos soberanos al establecer de una manera imperativa contribuciones que son recaudadas para satisfacer los servicios y gastos públicos.

El autor Gregorio Sánchez León en su obra "Derecho Fiscal Mexicano" señala que "una vez que la obligación fiscal se determina en cantidad líquida y por tanto surge un crédito fiscal, este debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas".(15)

Por lo tanto el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación dispone que "las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación".

Ahora bien, si el contribuyente no paga o no garantiza el interés fiscal dentro de los 45 días partir de que surtió efectos la notificación respectiva, entonces una vez transcurrido este plazo la autoridad fiscal esta facultada

(Sánchez León, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano". 8a. Edición. Cardenas Editores y Distribuidores. México 1991. Pág. 76.

para hacer exigible el crédito fiscal que se adeuda, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, o también llamado Procedimiento Económico-Coactivo.

CAPITULO 3

EL EMBARGO DEFINITIVO EN MATERIA FISCAL

- 3.1 Exigibilidad del Crédito Fiscal.
- 3.2 El Procedimiento Administrativo de Ejecución.
 - 3.2.1 Requerimiento de pago.
 - 3.2.1.1 Cuando el contribuyente paga o garantiza.
 - 3.2.1.2 Cuando el contribuyente no paga o no garantiza.
- 3.3 Concepto de embargo.
- 3.4 Reglas para el embargo.
- 3.5 Orden para designar bienes a embargar.
- 3.6 Bienes exceptuados de embargo.
 - 3.6.1 Tercería excluyente de dominio.
 - 3.6.2 Bienes embargables ya embargados.

EL EMBARGO DEFINITIVO EN MATERIA FISCAL

3.1 EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL

Primero debemos distinguir entre la exigibilidad de un crédito fiscal y el nacimiento del mismo crédito fiscal. El nacimiento del crédito fiscal consiste en la aprobación o creación de un vínculo entre el acreedor y el deudor, mientras que la exigibilidad consiste en que la autoridad fiscal, titular del crédito se encuentra facultada por la ley para obligar al deudor del pago de una prestación.

Como ya se había establecido en el capítulo anterior la exigibilidad de un crédito esta supeditada al pago o garantía del mismo, de lo contrario la autoridad podrá hacerlo exigible mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución a partir de que transcurrieron los 45 días siguientes a la notificación de dicho crédito, según lo establece el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

Ya que se otorga el término de 45 días hábiles a efecto de que se pague o se interponga algún medio de defensa.

Si opta por el segundo supuesto debe garantizar el interés fiscal, ya que durante el lapso que dure el litigio no podrá exigirse el pago de dicho crédito.

En tanto no excedan los 45 días para el pago o bien quede firme la resolución impugnada, en caso de haber hecho valer

algún medio de defensa no podrá la autoridad fiscal federal iniciar su procedimiento coercitivo, siempre y cuando se encuentre garantizado el interés fiscal.

Durante el lapso que dure la ventilación de las instancias promovidas se deberá garantizar el interés fiscal a través de los siguientes medios:

1.- DEPOSITO: Cuando el interés fiscal se garantiza con depósito en dinero en las instituciones crediticias autorizadas, la cantidad original deberá permanecer en depósito mientras subsista la obligación o garantía y una vez que el crédito fiscal a quedado firme se ordenará su aplicación a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2.- PRENDA: Si se garantiza el interés fiscal con prenda se constituirá sobre bienes muebles hasta por el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes, en este caso la autoridad fiscal podrá autorizar a instituciones y acreedores públicos para valuar y mantener actualizado el valor de la prenda.

La prenda se inscribirá en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio correspondiente y cuando los bienes estén sujetos a esta formalidad se admitirán en prenda los bienes que se encuentren en el domicilio fiscal o en el de los acreedores.

Tratándose de bienes de procedencia extranjera sólo se

aceptarán en prenda cuando se compruebe con la documentación correspondiente la legal estancia en el país. En este caso solo se aceptarán en prenda los bienes importados.

3.- HIPOTECA: Cuando se garantiza el interés fiscal con hipoteca sobre bienes inmuebles será hasta por el 75% de su valor, ya sea de avalúo o catastral.

Para ello deberá acompañar a su solicitud la petición respectiva del certificado del Registro Público de la Propiedad y el comercio que hubiera sido expedido dentro de los tres meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud y en el mismo deberá constar que el bien inmueble está libre de gravamen o de afectación urbanística o agraria en su caso.

4.- FIANZA: Si se trata de una garantía por póliza de fianza esta deberá quedar en poder y guarda de la autoridad fiscal.

En estos casos la autoridad calificará la póliza con el objeto de que todas y cada una de las obligaciones adeudadas se encuentren garantizadas por tales pólizas de manera expresa, las que deberán incluir la actualización de las contribuciones y los accesorios correspondientes.

5.- OBLIGACION ASUMIDA POR UN TERCERO: Cuando un tercero asume la obligación de garantizar el interés fiscal por cuenta de otro con prenda, hipoteca o embargo en la vía administrativa, este deberá cumplir con los requisitos que se establecen para cada una de estas formas de garantía.

a) Manifestar su aceptación ante el notario o ante la autoridad fiscal encargada del cobro del crédito fiscal, en este último supuesto se hará mediante el levantamiento de una acta la cual será firmada por dos testigos.

b) Si el obligado es una persona moral, el monto de la garantía será menor del 10% de su capital social siempre y cuando se no se hayan tenido pérdidas en los dos últimos ejercicios fiscales de doce meses o aún teniéndola esta no haya excedido del 10% de su capital social.

c) Si el obligado es una persona física el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de sus ingresos declarados en el último ejercicio fiscal de 12 meses.

6.- EMBARGO EN LA VIA ADMINISTRATIVA: Se inicia por solicitud gestionada por el interesado quien señalara los bienes en que deba trabarse embargo los cuales deberán ser suficientes para garantizar el interés fiscal.

No serán susceptibles de embargo los bienes ubicados fuera de la circunscripción territorial de la autoridad ejecutora, así como los que reporten un gravamen o algún embargo anterior y bienes de fácil descomposición, deterioro o bien, materias inflamables.

Antes de practicarse la diligencia, de embargo el contribuyente debe cubrir por concepto de gastos de ejecución el 2% del crédito fiscal e inscribir el embargo en el Registro

Público de la Propiedad y el Comercio correspondiente. El depositario de los bienes, tratándose de personas físicas lo será el propietario y de personas morales lo será el representante legal.

Mucho se ha criticado que el embargo en materia fiscal es violatorio de garantías individuales, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió algunas tesis:

"INTERES FISCAL. GARANTIZARLO MEDIANTE EL EMBARGO, QUE ESTABLECE EL ARTICULO 141 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. PARA OBTENER LA SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION, NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

A través del embargo, el deudor puede garantizar el interés fiscal a fin de cumplir con uno de los requisitos que exige el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, para obtener la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución; y, a la vez, satisfacer la necesidad jurídica de que el fisco tenga asegurado el cumplimiento cabal del crédito fiscal, quedando conciliado el derecho del deudor a ser oído en el juicio y en interés de la sociedad en que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones, por lo que el artículo del mismo ordenamiento no viola la garantía de audiencia.

Novena Epoca. Tomo II. Noviembre de 1995. Pág. 91.

Amparo en revisión 723/94. Almacenes Distribuidores de Carne y Productos Agropecuarios, S.A. de C.V. 5 de octubre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Neófito López Ramos".

"INTERES FISCAL. EL EMBARGO PREVISTO EN LOS ARTICULOS 141 Y 144 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, ES UNA MEDIDA PRECAUTORIA QUE NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

Es una medida que por su naturaleza precautoria hace innecesario que la norma exija que previamente a trabarlo la autoridad justifique que exista peligro o temor de que el contribuyente oculte, dilapide o enajene sus bienes, puesto que como no es un acto de privación, sino únicamente basta que esté determinado un crédito fiscal en contra del contribuyente, y que esté una vez notificado, pretenda y acredite la impugnación del crédito, para que se justifique trabar el embargo, cuando el deudor opte por dicha medida para garantizar el interés fiscal, sin que por ello se infrinja la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional.

Novena Epoca. Tomo II. Noviembre de 1995. Pág. 90.

Amparo en revisión 724/94. Almacenes Distribuidores de Carne y Productos Agropecuarios, S.A. de C.V. 5 de octubre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Neófito López Ramos."

Las anteriores tesis resultan acertadas ya que el embargo en la vía administrativa como medio para garantizar el interés fiscal no implica la privación ilegal de bienes del contribuyente debido a que es él mismo quien lo ofrece para que se suspenda el Procedimiento Administrativo de Ejecución y no por ello existe una violación a la garantía de audiencia a la que alude el artículo 14 constitucional.

7.- TITULOS VALOR O CARTERA DE CREDITOS DEL PROPIO CONTRIBUYENTE: Cuando el contribuyente demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad de créditos a través de cualquiera de las formas enunciadas, se podrá garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito mediante los títulos valor que exhiba el contribuyente o la cartera de créditos a favor del mismo contribuyente.

La Autoridad Fiscal tiene 5 años contados a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos su notificación para hacer exigible el crédito, de lo contrario queda sin efectos el acto de autoridad que se pretende hacer valer, por la figura de la prescripción que contempla el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación:

"Cuando la autoridad persigue a un deudor de la hacienda pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente está armada de la potestad económico-coactiva que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo, llegando el agente de la autoridad a apoderarse de bienes del deudor y hacer trance y remate de ellos, sin necesidad de intervención de otra autoridad y menos de la judicial".(16)

La Suprema Corte de Justicia ha sustentado al respecto el siguiente criterio:

(16) Castillo Velasco, José María del. "Ensayo sobre el Derecho Administrativo Mexicano". Tomo II. México 1974. Págs. 264 - 265.

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION. NO PUEDE INICIARSE EL. SI NO ESTA PREVIAMENTE DETERMINADO Y NOTIFICADO UN CREDITO FISCAL, AUN CUANDO EL CONTRIBUYENTE UNA VEZ QUE OPTO POR AUTOCORREGIRSE HAYA INCUMPLIDO CON EL PAGO EN PARCIALIDADES.

De conformidad con los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, que contienen verdaderas formalidades técnico-jurídicas, ad hoc con los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se deduce que para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, es necesario que exista la determinación de un crédito, la legal notificación de lo adeudado, así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días a la fecha en que surta efectos la citada notificación, para que en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal ni se interponga medio de defensa alguno entonces exigiese su cumplimiento.

Novena Epoca. Tomo IV. Agosto de 1996. Pág. 710.

Amparo directo 344/96. Manufacturas Leal, S.A. de C.V. 10 de junio de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Meza Pérez. Secretaria: Sandra Dinhora Guerra Garza."

El criterio anterior es acertado en el sentido de que para que la autoridad fiscal pueda iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución sin que esté acto de autoridad viole la garantía de audiencia del particular, es necesario que concurren tres requisitos principales, que son:

- a) La previa determinación de un crédito.
- b) La legal notificación de lo adeudado.
- c) Que hayan transcurrido 45 días, una vez que haya surtido efectos la notificación para requerir de pago al contribuyente.

3.2 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

ANTECEDENTES

En la Cultura Azteca los Calpixques o autoridades hacendarias se encargaban de cobrar tributos a aquellos pueblos que tenían bajo su poder, pero cuando estos se negaban al pago de estos tributos eran castigados severamente con la esclavitud.

En la Epoca Colonial en la Nueva España, los Oficiales Reales tenían potestad para realizar los cobros de la Real Hacienda, mediante la ejecución, venta y remate de bienes que deberían ser suficientes a cubrir lo que se debía a las arcas reales.

En el México Independiente a través de distintas leyes que regulaban la facultad económico-coactiva del Estado es como se llega a lo que ahora consagra la Constitución Federal en el artículo 31 fracción IV.

NATURALEZA JURIDICA

Es un Procedimiento Administrativo de Ejecución en tanto que quien lo realiza es la Administración Pública; y

es de ejecución porque es un medio a través del cual se logra la satisfacción de un interés por parte del acreedor.

"El Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene, pues, como finalidad, la recaudación e importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de este crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor o aún en contra de su voluntad". (17)

Ahora bien, una de las características principales del Procedimiento Administrativo de Ejecución es que la ejecución es de carácter forzoso, esto quiere decir, que se realiza aún en contra de la voluntad del contribuyente; a su vez, la ejecución forzosa tiene las siguientes características:

1.- Existe un crédito fiscal que no ha sido pagado o garantizado dentro de un término que establece el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación por parte del contribuyente.

Los créditos fiscales determinados por la autoridad por concepto de impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y aprovechamientos y productos debido a que su facultad económico-coactiva la realiza en sus relaciones de derecho público.

(17) De la Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". 9a. Edición. Editorial Porrúa. México 1979. Pág. 756.

2.- Se invade la esfera jurídica del sujeto pasivo, toda vez de que se extraen de su patrimonio algunos bienes o dinero para satisfacer el crédito fiscal adeudado.

3.- Se satisface el interés de la autoridad fiscal ya sea por la adjudicación de bienes o por la obtención de dinero.

CONCEPTO

El diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México conceptualiza al Procedimiento Administrativo de Ejecución como "aquél procedimiento administrativo que se realiza mediante una vía ejecutiva con dos partes, el Estado-Ejecutor y el Contribuyente-Deudor, sin mediar un tercero imparcial, por lo que no compete a la función jurisdiccional su implementación".

Dando un concepto muy particular de lo que es el Procedimiento Administrativo de Ejecución decimos que es aquel procedimiento mediante el cual las autoridades fiscales hacen efectivos los créditos fiscales que han sido exigibles y que no se ha cubierto su pago o bien no se han garantizado dentro de los plazos que establece la ley.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución presenta las siguientes fases o etapas:

- 1) Requerimiento de Pago.
- 2) Embargo.
- 3) Remate.

Pasando al análisis de las mismas.

3.2.1 REQUERIMIENTO DE PAGO

En tesis jurisprudencial la Suprema Corte de Justicia analiza la naturaleza jurídica, por llamarlo así de esta figura jurídica en la cual establece que:

"COBROS FISCALES. PROCEDIMIENTO DE EJECUCION SIN NOTIFICACION PREVIA DEL CREDITO.

El artículo 14 constitucional señala que nadie podrá ser afectado en sus derechos, sin respetarle previamente la garantía de audiencia.

Ya se ha estimado, en materia fiscal, que como tanto el monto los créditos, como el objeto de los mismos, deben estar previstos en la ley del Congreso, en términos del artículo 31, fracción IV, de la propia Constitución Federal, no resulta necesario que previamente al fincamiento del crédito se oiga al causante en defensa de sus derechos. A más que tal procedimiento podría entorpecer la recaudación en forma insoportable. Sin embargo, cuando no se trata de la determinación del crédito, sino del inicio del procedimiento de ejecución, es decir, con el requerimiento de pago con apercibimiento de embargo, y del embargo mismo, si es necesario que se respete la garantía previa de audiencia en el sentido de que previamente al inicio del procedimiento económico coactivo se debe notificar el crédito al deudor, a

fin de que se tenga oportunidad de pagarlo, o de hacer uso de los medios de defensa legales, si estima que el cobro es indebido, para lo cual, si desea suspender dicho cobro, deberá garantizar el crédito fiscal en términos de ley. Pero si las autoridades fiscales inician el procedimiento de ejecución sin haber previamente notificado el crédito al causante, ahora si le están violando la garantía de audiencia que establece el artículo 14 constitucional, ya que ni el mencionado artículo 14 ni el 16, ni el 31, fracción IV, autorizan el cobro de impuestos en esta forma, que crearía para los causantes una situación insostenible de legalidad y arbitrariedad y los colocaría al margen de un estado de derecho y en situación de indefensión, con el peligro de que sus bienes fuesen sacados a remate sin que se les hubiera notificado el crédito antes de iniciar el procedimiento de ejecución.

Séptima Epoca. Volumen 133-138, Sexta Parte. Pag. 199.

Amparo en revisión 567/79. Ma. del Carmen Juárez Herrera, Sesión del 6 de diciembre de 1979. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco".

El requerimiento de pago comienza 45 días después de que surtió efectos la notificación del crédito y sin que el contribuyente no pague o garantice el interés fiscal, la autoridad procederá a requerirle el pago, dictando una resolución que recibe el nombre de "Mandamiento de Ejecución" el cual deberá contener los requisitos del artículo 16 constitucional y 38 del Código Fiscal Federal:

- 1.- Debe ser por escrito,
- 2.- Debe ser emitido por autoridad competente,
- 3.- Se debe indicar el fundamento de la autoridad para emitir ese acto, así como el motivo por el cual se emitió el objeto del mismo.
- 4.- La autoridad debe designar los notificadores que se encargarán de realizar la diligencia, debiendo constar sus nombres completos,
- 5.- Se debe expresar la causa de la habilitación de días y horas hábiles,

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sustentó en tesis de jurisprudencia lo siguiente:

"ORDEN DE VISITA. NECESIDAD DE EXPRESAR LA CAUSA POR LA QUE
SE HABILITAN DIAS Y HORAS.

Para efectuar una orden de visita no es suficiente que en el oficio relativo se mencione que la misma se llevará a cabo en el lugar señalado en la citada orden durante días y horas hábiles o inhábiles en términos del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, toda vez de que el artículo 282 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, dispone que para que el tribunal pueda habilitar los días y horas inhábiles deberá expresar la causa y las diligencias que hayan de practicarse para que se satisfaga el requisito constitucional de fundar y motivar todo acto de autoridad. De lo que se infiere que la habilitación de días y

horas hábiles para la práctica de visitas domiciliarias, del Procedimiento Administrativo de Ejecución, notificación, y de embargo precautorio debe contener expresamente la causa que lo exige y el objeto que persiga, pues de lo contrario contraviene el artículo 13 del Código Fiscal Federal.

Octava Epoca. Tomo I. Segunda Parte-2. Pág. 452.

Revisión Fiscal 10/88. Land de Puebla, S.A. de C.V. 23 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Fuente: Gilberto Chávez Priego. Secretaria: María de la Paz Flores Barruecos".

6.- Deberá estar firmado por autoridad competente,

7.- Se indicará el nombre de la persona a quien se le va a iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, o bien de su representante legal y,

8.- Deberá determinarse el domicilio fiscal.

La diligencia de requerimiento de pago inicia con la presencia del notificador en el domicilio fiscal, debiéndose identificar con credencial vigente expedida por autoridad competente y pedirá a la persona que lo atiende también lo haga, sino se encuentra el interesado o representante legal dejará citatorio para que lo esperen al día siguiente hábil y también a una hora hábil determinada. Si al llegar al otro día a la hora indicada no se encuentra el interesado o representante legal, el notificador procederá a realizar la diligencia con la persona que se encuentre en el domicilio y si este se negare a recibir el mandamiento o no hubiera nadie en el domicilio; la diligencia se realizará con un

vecino y si este también se niega a recibirla el notificador realizará una cédula de instructivo apareciendo en ella una constancia transcribiendo todos los hechos que ocurrieron, además, de un extracto de la resolución, esta deberá ser firmada por el notificador, el vecino o la persona que lo atendio y por dos testigos y colocarse en un lugar visible del domicilio.

Y en el supuesto de entenderse la diligencia de notificación el notificador ejecutor procederá a requerir el pago; si el contribuyente accede a pagar deberá hacerlo mediante un cheque certificado a favor de la Tesorería de la Federación o bien deberá presentarse personalmente ante este organismo a efecto de que le sea expedido un recibo que deberá pagar en una Institución de Crédito.

Asimismo, el contribuyente deberá pagar el 2% por concepto de gastos de ejecución en virtud de lo que establece el artículo 150 del Código Tributario, cuando dice: "Cuando sea necesario emplear el Procedimiento Administrativo de Ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales están obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución".

Si el contribuyente realiza el pago del crédito fiscal y los gastos de ejecución, entonces el Procedimiento Administrativo de Ejecución se agota. Pero también puede darse el caso de que el contribuyente no realice el pago de la

manera que se indico, pero la ley le otorga la posibilidad de garantizar el interes fiscal a través de los siguientes medios:

- 1.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas.
- 2.- Prenda o Hipoteca,
- 3.- Fianza otorgada por institución autorizada,
- 4.- Obligación solidaria asumida por un tercero.
- 5.- Embargo en la via administrativa,
- 6.- Titulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

3.2.1.1 CUANDO EL CONTRIBUYENTE PAGA O GARANTIZA.

Cuando el contribuyente accede al requerimiento de pago que se le hace, el Procedimiento Administrativo de Ejecución se suspende o bien no se inicia.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se suspende cuando el deudor paga o garantizó una vez que transcurrieron 45 días contados a partir de que surtió efectos la notificación y la autoridad emitió un mandamiento de ejecución para requerirle el pago, es decir, una vez iniciadas sus facultades económico-coactivas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo:

"SUSPENSION. PROCEDIMIENTO DE EJECUCION FISCAL. SI ES
PROCEDENTE.

Si bien es cierto que tradicionalmente se ha considerado que todo procedimiento es de orden público y suspenderlo contravendría a lo dispuesto por la fracción II del artículo 124 de la Ley de Amparo, tal criterio resulta correcto cuando se trata de procedimientos judiciales o administrativos tendientes a resolver un conflicto, esclarecer una situación, o declarar un estado o situación jurídica, pues en estos casos indiscutiblemente que la sociedad está interesada en que los procedimientos no se detengan ni se paralicen hasta llegar al objetivo para el cual son substanciados, resultando de orden público su continuación e improcedente la medida suspensiva para detenerlos, la circunstancia antes apuntada no se presenta tratándose de procedimientos de ejecución fiscal, ya que en estos casos no se tiende a solucionar un conflicto, al esclarecimiento de ciertos hechos o declaración de una situación jurídica, pues ya existe una resolución fiscal sobre la cuestión planteada en el procedimiento administrativo que se decidió a través de la citada resolución. De la manera anterior, todos los actos realizados por las autoridades con el fin de hacer efectivos los créditos fiscales determinados en la resolución con la que culminó el procedimiento administrativo fiscal, no pueden considerarse más que actos ejecutivos realizados con el objeto de hacer efectiva la obligación tributaria en contra del particular a través de embargos, remates, adjudicaciones, intervenciones con cargo a la caja, etc., que conjuntamente integrarán el denominado procedimiento de ejecución fiscal, suspendible en los términos

del artículo 135 de la Ley de Amparo, medida que surtirá efectos, siempre y cuando se encuentre garantizado el interés fiscal respecto del crédito que se intenta hacer efectivo a través de los actos ejecutivos, ya sea mediante depósito de la cantidad que se cobra en Nacional Financiera S.A. o en defecto de esta en la sociedad nacional de crédito que el juez señale dentro de la jurisdicción, o bien ante la autoridad exactora, salvo que de antemano se hubiere constituido ante ésta última. En este orden de ideas, aunque el procedimiento fiscal tendiente a la determinación de los créditos indudablemente será de orden público, resultando imposible impedir su continuación a través de la medida suspensiva, sin embargo los actos de ejecución tendientes a hacer efectivos los créditos ya determinados aún y cuando se trate de procedimientos económico-coactivos, si pueden ser suspendidos. Por otra parte, el artículo 138 de la Ley de Amparo permite el otorgamiento de la suspensión en forma tal que no impide la continuación del procedimiento en el asunto que haya motivado el acto reclamado, hasta dictarse resolución firme en él, a no ser que la continuación de dicho procedimiento deje irreparablemente consumado el daño o perjuicio que pudiera ocasionarse al quejoso. Así pues aunque se admitiera que el procedimiento administrativo de ejecución es de orden público, y no pudiera ser objeto de suspensión en términos generales, según lo ordena el artículo 138 de la Ley de Amparo, es factible conceder la medida, pues de continuarse el aludido

procedimiento, pudieran causar daños o perjuicios de imposible reparación al quejoso, siendo el objeto de la medida suspensiva impedir que se continúen los actos ejecutivos.

Séptima Epoca. Volumen: 181 - 186. Sexta Parte. Pág. 205.

Incidente de suspensión en revisión 1763/83. El David, S.A. 25 de abril de 1984. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel".

De la lectura de la tesis jurisprudencial anterior podemos resaltar que el Procedimiento Administrativo de Ejecución se suspende una vez que el contribuyente cumplió con el pago que se le requirió o bien garantizó el interés fiscal.

Asimismo, no se iniciará el Procedimiento Administrativo de Ejecución si el contribuyente paga o garantiza el interés fiscal dentro del término de 45 días hábiles, una vez que se le notifico el crédito fiscal que adeuda.

El contribuyente podrá realizar el pago mediante cheque certificado a favor de la Tesorería de la Federación, o bien puede garantizar el interés fiscal mediante alguno de los medios anotados anteriormente.

3.2.1.2 CUANDO EL CONTRIBUYENTE NO PAGA O NO GARANTIZA.

Cuando el contribuyente no paga o no garantiza el interés fiscal, ya sea antes de iniciado el Procedimiento Administrativo de Ejecución o bien durante él, la autoridad levantará una acta de embargo manifestándole al contribuyente que señale bienes que sean suficientes para garantizar el

crédito fiscal que adeuda, y en el caso de no designarlos la ley faculta al notificador ejecutor para señalarlos.

3.3 CONCEPTO DE EMBARGO.

Embargo en sentido amplio es aquella retención o secuestro de bienes por mandamiento de la autoridad fiscal competente.

"Fénech, entiende por embargo de bienes como, el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor, en su poder o en el de terceros, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito".(18)

En materia fiscal debemos entender por embargo como aquél acto de la autoridad fiscal, consistente en el suceso de bienes del contribuyente para el aseguramiento del interés fiscal, toda vez de que éste no pago o no garantizó dentro de los términos que establece la ley.

Entonces dentro de las características principales del embargo podemos mencionar las siguientes:

1.- Existe un acto de autoridad que deberá cumplir con los requisitos del artículo 16 constitucional, es decir, debe ser

(18) Idem. pág. 762.

por escrito, emitido por autoridad competente, fundado y motivado.

2.- Se da un secuestro de bienes del deudor.

3.- Se asegura el interés fiscal.

Debemos distinguir entre lo que es un embargo precautorio, un embargo en la vía administrativa y un embargo definitivo.

El embargo precautorio es aquél que realiza la autoridad fiscal conforme a lo que establece el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, es decir, cuando exista temor de que el contribuyente realice maniobras tendientes a evadir sus obligaciones fiscales, en cambio el embargo en la vía administrativa se da como una forma de garantía del interés fiscal, esto quiere decir, que el mismo contribuyente es quien lo propone como medio para garantizar un crédito fiscal que adeuda al fisco; a diferencia del embargo definitivo, si pudieramos llamarlo así ya que este se da cuando el contribuyente no pago o no garantizó el interés fiscal dentro de los términos que establecen las leyes fiscales.

3.4 REGLAS PARA EL EMBARGO.

El artículo 151 del Código Fiscal de la Federación dispone "Las autoridades fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en su caso de no hacerlo en el acto procederán como sigue:

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

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

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

Por lo que respecta a la primera regla, los bienes deberán ser señalados por el deudor o representante legal y en caso de negativa los designará el notificador ejecutor previa autorización de la autoridad fiscal competente en los siguientes casos:

A) Cuando el deudor o persona con quien se entienda la diligencia no señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.

B) Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargar, señale:

a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción territorial de la oficina ejecutora. .

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.

c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

Una vez que se han designado deberá acreditarse su propiedad mediante facturas o recibos de compra; inmediatamente después el representante de la autoridad nombrará un depositario de los bienes conforme con lo que establece el artículo 153 párrafos primero y último del Código Tributario; cuando dice en el primer párrafo: "Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales.

Y en el último párrafo se señala lo siguiente: El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado."

Siendo aplicable a este punto la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia que al rubro dice:

EMBARGO, DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION, EL ARTICULO 153, PARRAFOS PRIMERO Y ULTIMO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN CUANTO AUTORIZA EL NOMBRAMIENTO DEL DEPOSITARIO DE LOS BIENES POR PARTE DEL JEFE

DE LA OFICINA EJECUTORA O DEL EJECUTOR, LIBREMENTE Y BAJO SU RESPONSABILIDAD, NO VIOLA LOS ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES, TRATANDOSE DE BIENES DISTINTOS DE LOS RAICES Y DE LAS NEGOCIACIONES.

Al disponer el artículo 153, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación, que el nombramiento del depositario de los bienes embargados dentro del procedimiento administrativo de ejecución lo harán los jefes de las oficinas ejecutoras o los ejecutores libremente y bajo su responsabilidad, no infrinje el artículo 16 constitucional tratándose del embargo de bienes distintos de los raices y de las negociaciones, pues aún cuando no establece reglas o directrices respecto de la persona en quien pueda recaer, ello no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado, en primer término porque al Fisco acreedor corresponde el derecho de tal nombramiento, ya que se trata de hacer efectivo un crédito fiscal exigible y, en segundo lugar, porque el precepto con claridad determina que dicho nombramiento se hará bajo la responsabilidad del ejecutante y, además, que el depositario debe desempeñar su cargo conforme a las disposiciones legales. Tampoco lo anterior infrinje el artículo 14 constitucional porque al ejecutado se le da intervención durante la secuela del procedimiento administrativo de ejecución y el nombramiento de referencia se trata de una actuación y derecho que no le corresponde como deudor, y, por ende, no es

necesario darle intervención, máxime que se trata de actos de cobro de un crédito fiscal, respecto de los cuales la garantía de audiencia no tiene que ser previa según la jurisprudencia de la Suprema Corte, bastando que con posterioridad tenga el contribuyente oportunidad de defensa a través del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el juicio de nulidad fiscal.

Novena Epoca. Tomo III. Mayo de 1996. Pág. 110.

Amparo en revisión 517/95. London Clothes, S.A. 4 de marzo de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria. María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot".

Ahora bien, por lo que se refiere a la segunda regla para embargar, el artículo 164 del Código Fiscal Federal nos señala que la autoridad que embargue una negociación el depositario tendrá carácter de interventor con cargo a la caja o bien de administrador debiéndose anotar su nombramiento en el Registro Público que corresponda a la negociación intervenida.

Cuando en interventor es encargado de la caja tendrá las siguientes obligaciones:

- 1.- Deberá separar las cantidades por concepto de salarios.
- 2.- Deberá retirar de la negociación intervenida el 10% de dinero en la caja de la oficina ejecutora, diariamente.
- 3.- Cuando conozca de irregularidades en el manejo del negocio que pongan en peligro los intereses del fisco podrá

dictar las medidas que estime convenientes para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora.

Si las medidas que dictó el interventor no son acatadas, la oficina ejecutora ordenará que se suspenda la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien se enajenará la negociación para que con el importe de ella se satisfaga el crédito fiscal adeudado.

Una vez que se ha tomado la decisión de cambiar el cargo de interventor con cargo a la caja por administrador, este tendrá las siguientes facultades y obligaciones:

Dentro de las principales facultades están la de ejercer actos de dominio y administración para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas; así como otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes y revocar los concedidos por la sociedad intervenida.

Las obligaciones del administrador serán:

- a) Rendir cuentas a la oficina ejecutora, y
- b) Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe a la caja de la oficina ejecutora.

La intervención se levantará cuando se satisfaga el crédito fiscal o bien cuando la negociación se haya enajenado, la

oficina ejecutora dará aviso al Registro Público para que se cancele la inscripción.

3.5 ORDEN PARA DESIGNAR BIENES A EMBARGAR.

El artículo 155 establece que, la persona con quien se haya entendido la diligencia de embargo tendrá derecho a señalar los bienes de acuerdo con el siguiente orden:

- a) Dinero, metales preciosos, y depósitos bancarios.
- b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de la Federación, Estados y Municipios y de empresas de reconocida solvencia,
- c) Bienes muebles, y
- d) Bienes inmuebles.

La persona que atiende deberá designar dos testigos que al término de la diligencia firmarán el acta de embargo o si se niega a designarlos o bien ya designados estos se oponen a firmar, esta circunstancia se asentará en el acta sin que ello afecte el acto que se efectúa.

La Suprema Corte de Justicia emitió el siguiente criterio:

"EMBARGO EN MATERIA FISCAL, FALTA DE NOMBRAMIENTO DE TESTIGOS DURANTE LA DILIGENCIA DE. EL EJECUTOR NO ESTA OBLIGADO A DESIGNARLOS.

El numeral 155 del Código Fiscal de la Federación, segundo párrafo, señala: "La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y sino lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negarán a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo". Ahora bien, si el Juez constitucional estima que ante la rebeldía del oponente a nombrar testigos, a fin de que estén presentes en la diligencia de embargo, deben ser nombrados por el ejecutor, tal consideración es ilegal, pues del numeral en cita se advierte que el ejecutor no se encuentra obligado a designar a los testigos, sino que tal potestad pertenece sólo a la persona con quien se entienda la diligencia, pero la falta de designación o la negativa de los testigos a firmar no afectará su validez.

Novena Epoca. Tomo III. Mayo de 1996. Pág. 625.

Amparo en revisión 69/96. Fernando Beltrán Salinas. 14 de marzo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Darío Carlos Contreras Reyes. Secretaría: Silvia Ivonne Solís Hernández".

El criterio jurisprudencial anterior es acertado en el sentido de que la falta de nombramiento de testigos en una diligencia no debe afectar el acto de autoridad que se pretende hacer valer, ya que es accesorio y no algo principal que sea de importancia para invalidarlo.

Cuando el contribuyente o representante legal se niegan a hacer la designación de los bienes que son susceptibles de

embargo entonces lo hará el notificador executor previa autorización de la autoridad fiscal, cuando se den algunas de estas circunstancias:

a) Cuando el contribuyente debiendo designar bienes para embargar no lo hace,

b) Cuando el contribuyente no sigue el orden establecido en el artículo 155 del código tributario.

c) Cuando los bienes que el contribuyente señalo se encuentren fuera de la jurisdicción territorial de la autoridad.

d) Cuando los bienes señalados por el contribuyente sean de fácil descomposición o deteriorables o bien se trate de bienes inflamables o tóxicos.

3.6 BIENES EXCEPTUADOS DE EMBARGO.

El artículo 157 del Código Fiscal Federal señala en el artículo 157 cuales son los bienes que quedan exceptuados de embargo siendo los siguientes:

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

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

- 3.- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- 4.- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del executor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- 5.- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- 6.- Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados pero no los derechos sobre las siembras.
- 7.- El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- 8.- Los derechos de uso o de habitación.
- 9.- El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- 10.- Los sueldos y salarios.
- 11.- Las pensiones de cualquier tipo.
- 12.- Los ejidos.

3.6.1 TERCERIA EXCLUYENTE DE DOMINIO.

En ocasiones, la ejecución de una resolución fiscal puede llegar a afectar por diversos motivos algunos bienes o derechos de personas que no hayan intervenido como partes en un procedimiento del cual ha derivado la ejecución. En tales circunstancias esas personas denominadas terceros extraños al procedimiento o terceros excluyentes de dominio pueden oponerse a la ejecución para defender sus bienes y derechos a través del procedimiento que establece nuestro Código Fiscal Federal.

En el Derecho Privado una tercería excluyente de dominio se define de la siguiente manera " Las tercerías excluyentes son procedimientos a través de los cuales los terceros ajenos a la relación procesal se oponen a la afectación de sus bienes o de sus derechos, ya sea que dicha afectación haya sido decretada como una medida cautelar o bien se haya llevado a cabo con motivo de la ejecución procesal a través de la vía de apremio".(19)

En materia fiscal una tercería excluyente de dominio se puede definir como la oposición que hace un tercero que es ajeno al procedimiento a un acto de la autoridad fiscal que pretende privarle de lo que le pertenece.

El artículo 158 del Código Fiscal de la Federación señala que "si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un

(19) Ovalle Fabela, José. "Derecho Procesal Civil". 3a. Edición. Editorial Harla. México 1989. Pág. 275.

tercero en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse todos los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación en los términos de este código."

Para que se de una tercería excluyente de dominio deben concurrir los siguientes requisitos:

- a) Debe realizarse un embargo,
- b) El embargo debe tratarse sobre bienes de un tercero o parte de ellos.
- c) El tercero no deberá tener responsabilidad solidaria con el deudor.

Reunidos estos requisitos el tercero ajeno al procedimiento podrá pedir a la autoridad la devolución de sus bienes, una vez que previamente ha acreditado su propiedad mediante facturas, recibos de compra, etcétera.

3.6.2 BIENES EMBARGABLES YA EMBARGADOS.

Partiendo de la idea de que el fisco federal cuenta con más preferencia para ser pagado frente a otros acreedores puede darse el caso de que los bienes sobre los cuales la autoridad va a trabar un embargo estos se encuentren ya sujetos a algún tipo de gravamen, como por ejemplo un embargo en la vía judicial, una hipoteca, etcétera, no obstante de esto la autoridad fiscal llevará a cabo la diligencia de embargo.

Una vez que se ha realizado el embargo de bienes, estos deberán ser entregados al depositario que haya sido designado y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Ahora bien, en el supuesto de que los bienes que fueron señalados para el embargo estuvieren embargados por autoridades locales, la autoridad fiscal también podrá realizar la diligencia de embargo dando aviso a la autoridad local y en caso de discrepancia entre los organismos resolverá en lo conducente el Tribunal Fiscal Federal y mientras se resuelve esta situación no se hará aplicación del producto, excepto si a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se garantizó el interés fiscal de una manera satisfactoria.

EL EMBARGO PRECAUTORIO

- 4.1 Estructura del Estado
- 4.2 El Estado como Ente Financiero
- 4.3 El Acto Administrativo
- 4.4 Extinción del Acto administrativo
- 4.5 Supuestos para que proceda el embargo precautorio
- 4.6 El embargo precautorio contemplado en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se contrapone a lo que establece el artículo 65 del mismo ordenamiento
- 4.7 Propuesta para derogar la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación

EL EMBARGO PRECAUTORIO

4.1. ESTRUCTURA DEL ESTADO

El Estado se divide en tres poderes federales que son:

A) PODER EJECUTIVO: Reside en el Presidente de la República y es auxiliado en sus actividades por las Secretarías y Departamentos de Estado; por la Procuraduría General de la República, por el Gobierno del Distrito Federal, por los Organismos Descentralizados, Empresas del Estado y Fideicomisos Públicos y tiene como funciones primordiales la de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión (artículo 80 constitucional).

B) PODER LEGISLATIVO: Esta constituido por un Congreso Federal que a su vez se integra de dos camaras, una de Diputados que representa a la nación y otra de Senadores que representa a las Entidades Federativas, su función más importante es la iniciativa y formación de leyes (artículos 50, 51 y 52 constitucionales).

C) PODER JUDICIAL: Esta integrado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Consejo de la Judicatura Federal, Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunales Unitarios y Juzgados de Distrito y entre sus funciones se encuentra la de hacer que se cumplan las leyes emitidas por el Congreso de la Unión (artículo 94 constitucional).

4.2 EL ESTADO COMO ENTE FINANCIERO

A través del Poder Ejecutivo el Estado desarrolla una actividad que se encamina a la satisfacción de necesidades generales a través de los servicios públicos, que se traducen a la gestión de intereses económicos principalmente.

La actividad financiera del Estado puede definirse como "La actividad que desarrolla el Estado como ente con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines".(20)

La actividad financiera del Estado se divide en tres momentos:

- a) La obtención de ingresos por conducto de Instituciones de Derecho Público o de Derecho Privado.
- b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales,
- c) La realización de un conjunto de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, prestación de servicios públicos, entre otras.

(20) Ortega, Joaquín B. "Apuntes de Derecho Fiscal". Pág. 1.

4.3 EL ACTO ADMINISTRATIVO

"Es una manifestación unilateral y externa de la voluntad que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone para satisfacer el interés general".(21)

Características del Acto Administrativo.

- 1.- Es un acto jurídico que emana de la Administración Pública, es de Derecho Público y está sometido a Derecho Administrativo.
- 2.- El acto administrativo se agota con su cumplimiento.
- 3.- Es una decisión ejecutoria.
- 4.- Es una declaración que emana de la autoridad administrativa de manera unilateral.
- 5.- A través de él la autoridad crea, modifica, reconoce, transmite o extingue situaciones jurídicas.
- 6.- Se propone la satisfacción de un interés general.

Elementos del Acto Administrativo.

- 1.- Sujeto,

(21) Acosta Romero, Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo". 12a. Edición. Editorial Porrúa. México 1995. Pag. 749.

2.- La manifestación externa de la voluntad.

3.- Objeto, y

4.- La forma.

4.4 EXTINCION DEL ACTO ADMINISTRATIVO

La extinción de un acto administrativo se refiere al cese o desaparición de los efectos que éste debe producir o bien por cumplimiento voluntario ya sea de los particulares o de la propia administración.

Los medios normales por los que se extingue un acto administrativo es por el cumplimiento voluntario de dicho acto, como ya se menciono con anterioridad.

Los medios anormales son:

a) REVOCACION ADMINISTRATIVA: Es un acto por medio del cual la autoridad deja sin efectos total o parcialmente un acto que era válido, por razones de interés público o de legalidad.

b) RESCISION: Esta forma de extincion solo se da en aquellos actos que tienen caracter de contratos o convenios.

c) PRESCRIPCION: Es la extinción de las obligaciones por el paso del tiempo.

d) CADUCIDAD: Es un medio de extinción por falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley.

e) TERMINO Y CONDICION: El término es un acontecimiento futuro de realización cierta y la condición también solo que es de realización incierta y de los cuales depende el nacimiento o extinción de una obligación.

f) RENUNCIA DE DERECHOS: Esta puede darse mediante una manifestación unilateral de la voluntad, cuando a partir de una fecha deja de ejercitar o de hacer valer determinados derechos.

g) IRREGULARIDADES E INEFICIENCIA DEL ACTO: Esta se da cuando alguno de los elementos no reúne los requisitos necesarios para ser válido.

h) DECISIONES ADMINISTRATIVAS O JURISDICCIONALES.

4.5 SUPUESTOS PARA QUE PROCEDA EL EMBARGO PRECAUTORIO

Generalidades

El maestro José Ovalle Fabela ha definido al embargo precautorio como "la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una prestación de condena que se plantea o planteará en juicio".(22)

(22) Ovalle Fabela, José. "Derecho Procesal Civil". 3a. Edición. Editorial Harla. Mexico 1989. Pág. 293.

El embargo precautorio es una figura jurídica empleada por la autoridad y cuya finalidad es la de prevenir determinados acontecimientos futuros que pretenda realizar el contribuyente, es decir, que quiera ocultarse o bien enajenar sus bienes para evadir sus obligaciones fiscales.

El procedimiento Administrativo de Ejecución es un medio a través del cual la autoridad va a satisfacer el interés fiscal que le es adeudado por parte del contribuyente y una de las primeras formas para llevarlo a cabo es el embargo precautorio de bienes o también llamado secuestro provisional de bienes, cuando se encuentre en alguno de los supuestos que establece el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Supuestos

Quando hablamos de un supuesto decimos que es una hipótesis dentro de la cual va a encuadrar la conducta de un sujeto para que pueda surgir una consecuencia.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación nos establece en cuatro fracciones cuales son aquellas hipótesis dentro de las cuales la autoridad fiscal pueda realizar un embargo precautorio, cuando establece:

"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".

Se podrá practicar embargo precautorio sobre los bienes o negociación del contribuyente para asegurar el interés fiscal cuando:

"I.- El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio".

Relacionado este primer supuesto encontramos lo que nos menciona el artículo 40 del Código Tributario cuando establece "cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, estas podrán indistintamente:

I.- Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

II.- Imponer la multa que corresponda."

El segundo supuesto para que proceda embargo precautorio es el que nos establece la fracción II del artículo 145 del ordenamiento legal anteriormente citado, al establecer:

"...II.- Después de iniciadas las facultades de comprobación el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, dilapide o enajene sus bienes."

Al respecto de los dos supuestos antes mencionados la Suprema Corte de Justicia de la Nación en tésis de jurisprudencia sustento lo siguiente:

"EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL, EL ARTICULO 145
FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVEE
(VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 1976) ES VIOLATORIO
DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

El artículo 145, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse, cuando se percaten de alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal, o cuando exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de las autoridades quienes cuentan con el plazo de un año para emitir resolución que finque el crédito que, en su caso, llegase a existir, lo que se traduce en una violación a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comento utilice los términos "contribuciones causadas y exigibles", toda vez de que la causación de una contribución se encuentra estrechamente vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero. Por otra parte, la remisión al diverso numeral 55 de propio código no torna constitucional el precepto, toda vez, de que las hipótesis previstas en este

artículo sólo facultan a la autoridad a llevar a cabo el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que deban pagar contribuciones, por ello no debe seguirse el embargo precautorio para trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de modo que pretender justificar la medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de un año que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra.

Novena Epoca. Tomo VII, Enero de 1998, Pág. 102.

Amparo en revisión 2711/96. Seguridad Interna del Sur, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Martínez Sanabria.

Amparo en revisión 2548/96. Torres Mazatlán, S.A de C.V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo en revisión 2799/96. Moda Infantil Duende, S.A de C.V., 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Aleman, Sergio Salvador Aguirre Anquiano y Olga María Sanchez Cordero. Ponente: Olga María Sanchez Cordero; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Carlos Mena Adame."

"CREDITO FISCAL. PLAZO PARA IMPUGNAR LA RESOLUCION QUE DETERMINA SU IMPOSICION CUANDO EL CONTRIBUYENTE MANIFIESTA TENER CONOCIMIENTO DE SU EXISTENCIA EN EL EMBARGO QUE GARANTIZA EL PAGO.

Cuando un contribuyente dice ignorar los fundamentos y motivos por los cuales se determinó un crédito fiscal a su cargo, manifestando que de su existencia tuvo conocimiento con motivo de la diligencia de embargo de bienes de su propiedad practicada en la vía de ejecución del mismo, debe concluirse que en este caso el contribuyente se asemeja a un tercero extraño al procedimiento administrativo, por lo que el término legal para impugnar dicho crédito fiscal, ya sea a través del recurso de revocación o el juicio de nulidad, empieza a transcurrir a partir de la diligencia de embargo aludida.

Novena Epoca. Tomo VI. Agosto de 1997. Pág. 698.

Amparo directo 435/97. Francisco Crescencio Prigada. 9 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo."

Los anteriores criterios desde nuestro particular punto de vista podemos decir, que por lo que respecta al relacionado con la fracción I, del artículo 145 del Ordenamiento Tributario, resulta evidentemente irregular, debido a que la autoridad no puede privar de los bienes, derechos, etcetera, del contribuyente sino mediante un acto de autoridad competente, previamente fundado y motivado y por escrito, para que este tenga validez, según lo establece el artículo 16 de la Constitución Política.

En consecuencia, la autoridad fiscal no deberá en ningún momento realizar un acto de privación de bienes de los contribuyentes, toda vez de que la Constitución Federal es el máximo ordenamiento legal, y sus inferiores nunca podrán traspasar sus límites.

Ahora bien, el contribuyente podrá recurrir al Recurso de Revocación ante la autoridad que emitió el acto o bien el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y una vez agotados estos medios podrá recurrir al Juicio de Amparo con la finalidad de que le sea restituido plenamente su derecho de propiedad, cuando manifieste no haber tenido conocimiento del secuestro de bienes del cual fue objeto.

Respecto al párrafo que antecede existen algunas tesis jurisprudenciales que confirman lo descrito en el.

"JUICIO DE NULIDAD, DEBE AGOTARSE PREVIAMENTE A LA
INTERPOSICION DEL JUICIO DE AMPARO.

Contra los actos que determinan y fincan un crédito a favor del fisco federal, resulta improcedente el juicio de amparo, en atención a que, previamente a su interposición, la parte quejosa debe instaurar contra ellos el juicio de nulidad fiscal ante la Sala Regional del Centro del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 238, fracción II, del Código Fiscal de la Federación y 23 de la Ley Orgánica de dicho Tribunal, en relación al 73, fracción XV, de la Ley de Amparo, pues a través de dicho procedimiento pueden legalmente revocarse, modificarse o nulificarse los actos reclamados y, en su oportunidad, suspenderse sus efectos, de acuerdo a lo estatuido en el artículo 144 del invocado código tributario, en el que se previene, en lo conducente, que si se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza legalmente el interés fiscal, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución, de lo que se infiere que en dicho supuesto no se exigen mayores requisitos que los establecidos en la Ley de Amparo para conceder la suspensión definitiva.

Octava Epoca. Tomo VII. Enero. Pág. 293.

Amparo en revisión 148/90. Univex, S.A. 4 de diciembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Tello Cuevas. Secretario: J. Jesús Luis Lerma Macías."

Con relación a la fracción II, del artículo 145 del Código Fiscal Federal podemos decir que entre una de las facultades de la autoridad fiscal, es la de comprobar que el contribuyente, este cumpliendo con las disposiciones fiscales establecidas; esta facultad podrá llevarla a cabo a través de tres procedimientos que son:

- 1) MEDIANTE UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION DE ESCRITORIO.
- 2) MEDIANTE UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION DE DICTAMENES.
- 3) MEDIANTE UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION DIRECTA:
 - A) Mediante un procedimiento ordinario
 - b) Mediante un procedimiento sumario.

Respecto al proceso de fiscalización de escritorio, el artículo 42 fracción II del Código Tributario Federal establece que la autoridad podrá exigir de los contribuyentes la exhibición en su domicilio toda la documentación en la que obre su contabilidad para llevar a cabo su revisión.

Por lo que hace al segundo caso, también contemplado en el artículo 42 del código ya mencionado, relativo a la revisión de dictámenes llevado a cabo por contadores particulares contratados por los contribuyentes, y que a su vez la autoridad solicitará a estos.

El tercer supuesto relativo a la fiscalización directa se materializa a través del procedimiento ordinario o bien mediante un procedimiento sumario.

El primero de ellos se inicia con una orden de visita emitida por autoridad competente, por escrito, fundada y motivada, la que posteriormente deberá notificarse al contribuyente.

Este procedimiento se realiza con el fin de verificar todos los documentos, libros, registros, archivos, etcétera, donde obre la contabilidad de los contribuyentes con el fin de constatar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Deberá notificarse al contribuyente que se ha determinado un crédito fiscal a su favor y que cuenta con 45 días para pagarlo o garantizarlo junto con sus accesorios, de acuerdo con lo que establece el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

El Segundo procedimiento se realiza en tres etapas:

La primera, es determinar presuntivamente la utilidad del contribuyente a través de los supuestos que establece el artículo 55, notificándose mediante acta parcial para que corrija su situación fiscal.

En la segunda etapa el contribuyente podrá corregir su situación dentro de los 15 días siguientes a la notificación del acta parcial.

Y por último en la tercer etapa si el contribuyente corrigió su situación fiscal podrá darse por terminado el procedimiento, de lo contrario se iniciará el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Asimismo, podemos concluir que después de que la autoridad haya agotado todos y cada uno de los medios antes descritos el contribuyente desaparezca o exista riesgo de ello o de que venda u oculte sus bienes, podrá embargarlos precautoriamente para asegurarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se le hayan determinado.

"...III.- El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que esta obligado".

Este supuesto que se describe en la fracción III del artículo 145, el cual refiere que una vez que la autoridad inicie una orden de visita con el fin de verificar la contabilidad del contribuyente podrá asegurarse de que esta cumpliendo con sus obligaciones fiscales, es decir, esta realizando sus declaraciones de impuestos anualmente, etcétera, éste se niegue a proporcionarsela, en este momento la autoridad procederá a embargar de manera precautoria los bienes que se hallen en el lugar con el fin de garantizar o asegurar el interés fiscal.

"...IV.- El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un

monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo".

Relativo a este supuesto el artículo 60. del Código Fiscal de la Federación establece el momento de causación de las contribuciones cuando dice "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran", asimismo, también establece que las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación".

Corresponde al contribuyente la determinación de las contribuciones a su cargo, aunque la autoridad también podrá hacerlo y el contribuyente tendrá la obligación de proporcionarle toda la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la causación del tributo.

Por otro lado la exigibilidad es una figura por medio de la cual la autoridad titular del crédito fiscal se encuentra facultada por la ley para obligar al contribuyente al pago de una prestación que no cumplió.

Para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es necesario que exista la determinación de un crédito, la legal notificación de lo adeudado, así como que haya

transcurrido el plazo de 45 días a la fecha en que surta efectos la notificación, para que en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal o no se interponga medio de defensa alguno, entonces se exija su cumplimiento.

"...V.- Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado".

4.6 EL EMBARGO PRECAUTORIO CONTEMPLADO EN EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION SE CONTRAPONA A LO QUE ESTABLECE EL ARTICULO 65 DEL MISMO ORDENAMIENTO.

De la lectura de la fracción IV del artículo en mención se desprenden 7 puntos de importancia:

A) El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el propio contribuyente o bien por la autoridad.

B) Existe el riesgo para la autoridad de que el contribuyente evada el cumplimiento del crédito fiscal que le ha sido determinado.

C) La autoridad concederá tres días al contribuyente para que desvirtúe el monto por el que se trabó embargo.

D) El embargo solo quedará sin efectos si la autoridad no concluye la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, (artículo 46-A) cuando no se especifique en la solicitud de visita el plazo para proporcionar los informes o documentos, cuando la documentación no sea proporcionada por la persona a quien se dirigió la solicitud o bien cuando no se cumplan con las formalidades establecidas; y de 18 meses máximos si la autoridad fuera de una visita domiciliaria notifique mediante solicitud que necesita informes, datos o documentos para el ejercicio de sus facultades de comprobación, contados desde la fecha en que fue practicado el embargo; una resolución en la que determine créditos fiscales.

E) Si la autoridad dentro de los plazos señalados en el inciso anterior emite resolución el embargo se convertirá en definitivo.

F) Si el contribuyente paga o garantiza el interés fiscal se destrabará el embargo.

G) El embargo precautorio practicado antes de la fecha de la exigibilidad del crédito se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad del mismo y se aplicará el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por otro lado el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación establece "Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación".

De la lectura de este artículo podemos destacar los siguientes puntos de importancia:

1.- La autoridad dentro de sus facultades de comprobación determinará las contribuciones que haya omitido el contribuyente.

2.- Los créditos fiscales determinados, así como sus accesorios deberán garantizarse o pagarse por el contribuyente dentro de los 45 días siguientes a que haya surtido efectos su notificación.

Respecto al primer supuesto de este artículo ya habíamos visto cual era el procedimiento a través del cual la autoridad determinará créditos fiscales adeudados por los contribuyentes basándose en principios estrictamente apegados a la Constitución, para las visitas domiciliarias, el registro de contabilidad la inspección del lugar, etcétera; todo esto para no vulnerar la esfera jurídica de los particulares.

En el segundo supuesto se establece el termino dentro del cual el contribuyente podrá pagar o garantizar el crédito adeudado; la forma de pago se hará en un mismo acto o bien podrá solicitar el pago en parcialidades, las cuales no excederán de 48 y serán el resultado de dividir la cantidad adeudada entre el numero de parcialidades solicitadas; la garantía del interes fiscal se podrá realizar a través de las formas que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, entre las cuales figurán: la prenda o hipoteca, el depósito, la fianza, la obligación asumida por un tercero, títulos valor o cartera de créditos del contribuyente o bien el embargo en la vía administrativa.

Estos medios son solicitados por el contribuyente con la finalidad de que se suspenda el Procedimiento Administrativo de Ejecución o bien, para solicitar una prórroga para el pago de los créditos fiscales.

Sin embargo, una vez analizados estos artículos podemos decir que resultan contrarios toda vez de que el artículo 145 establece que aún y cuando no se haya determinado el crédito fiscal, la autoridad podrá embargar de manera precautoria los bienes del contribuyente, sin proporcionarle más término que el de 3 días para que desvirtúe el monto por el que se trabo el embargo; mientras tanto el artículo 65 dispone 45 días para pagar o garantizar dicho crédito siempre y cuando hayan sido determinados por la autoridad.

La determinación de un crédito fiscal es una figura de importancia, debido a que por regla general un embargo siempre se practica con base en el monto de una contribución omitida, en consecuencia si esta resulta evidentemente menor a la totalidad de los bienes embargados, se estará en presencia de una violación de garantías individuales a cargo del particular, al privarlo de sus bienes o su fuente de ingresos.

El criterio anterior se sustenta en la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a la letra dice:

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

En los términos en los 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 infrinje el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar su 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 omnimodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación el monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de 1 año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.

Novena Epoca. Tomo II. Septiembre de 1995. Pág. 27.

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

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

Amparo en revisión 1505/94. Jarabes Veracruzanos, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente:

Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

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

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

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

De la lectura de la tesis de jurisprudencia que antecede podemos destacar los siguientes puntos de importancia que

fundamentan la inconstitucionalidad del embargo precautorio de bienes del contribuyente:

1.- El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación autoriza la traba del embargo precautorio sobre bienes del contribuyente sin que se encuentre determinada la obligación, ni la cantidad del mismo.

2.- Se crea un estado de incertidumbre, debido a que el contribuyente desconoce el monto del crédito.

3.- La determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal.

4.- No existe la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal.

Si tomamos en cuenta que la autoridad tiene 5 años para emitir una resolución en virtud del término de la prescripción que impute un crédito a cargo del particular estaríamos constatando la violación a sus derechos fundamentales. Debido a que a ninguna persona se le puede privar de sus propiedades según lo establece el artículo 16 constitucional, y que como resultado del embargo, en la resolución del mismo no se determine ningún crédito a cargo del contribuyente.

Al respecto la Suprema Corte ha sustentado en pleno la siguiente jurisprudencia que justifica lo dicho anteriormente.

"EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTICULO 145, FRACCION IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVEE, ES VIOLATORIO DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

El artículo 145, fracción IV del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando se percaten de alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal o cuando existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, quienes cuentan con el plazo de un año para emitir resolución que finque el crédito que, en su caso llegue a existir, lo que se traduce en una violación a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comento utilice los términos "contribuciones causadas", toda vez que la causación se encuentra estrechamente vinculada con su determinación la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero. Por otra parte, la remisión del diverso numeral 55 del propio código no torna constitucional el precepto toda vez que la hipótesis prevista en este artículo solo facultan a la autoridad a llevar a cabo

el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que debán pagar contribuciones, pero de ello no puede seguirse el embargo precautorio pueda trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de modo que pretender justificar la medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, maxime que el plazo de un año que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra.

Novena Epoca. Tomo VI. Noviembre de 1997. Pag 5.

Amparo en revisión 2206/96. Tabiquera Coacalco, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguinaco y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Carlos Mana Adame.

Amparo en revisión 3023/96. Tabiquera Tláhuac S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo en Revisión 2565/96. Tabiquera San Lorenzo S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José V. Aguinaco Alemán, Sergio S. Aguirre Anquiano y Olga M. Sánchez Cordero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Victor Francisco Mota Cienfuegos.

Amparo en revisión 2050/96. Tebi, S.A. de C.V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José V. Aguinaco Alemán, Sergio S. Aguirre Anquiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 2389/96. Tabiquera San Andrés Tlalpan, S.A. de C.V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos Ausentes: José V. Aguinaco Alemán, Sergio S. Aguirre Anquiano y Olga M. Sánchez Cordero. Ponente: Sergio S. Aguirre Anquiano en ausencia hizo suyo el proyecto Genaro D. Góngora Pimentel. Secretaria: Maria Alejandra de León González".

El Tribunal en pleno en su sesión privada celebrada el tres de noviembre en curso aprobó, con el número 88/1997 la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal a 3 de noviembre de 1997.

Estamos de acuerdo con el criterio anterior, toda vez de que el término que se maneja para la autoridad finque un crédito fiscal es demasiado largo, ya que es injustificado la traba de embargo sobre los bienes del contribuyente, debido a

que este tipo de medidas puede poner en riesgo la estabilidad financiera del mismo al encontrarse durante tanto tiempo bajo esta figura.

Si dentro de los plazos de 6 y 18 meses a partir del día en que se notifique al particular el inicio de las facultades de comprobación, la autoridad emite resolución en la que se determinen créditos fiscales, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá con el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Al lado de la determinación existe otra figura que es la exigibilidad del crédito Fiscal y que tiene su nacimiento en el momento en que la autoridad requiere el pago o la garantización del interés al contribuyente, concediendo 45 días para hacerlo, según así lo establece el artículo 65 del Ordenamiento Fiscal en mención, sin embargo la fracción IV del artículo 145 del mismo ordenamiento dispone que aún y cuando no se haya hecho exigible un crédito fiscal la autoridad podrá trabar embargo precautorio.

Sin embargo, lo expuesto anteriormente no cumple con los principios de legalidad de todo acto de autoridad, toda vez de que no es factible que se pueda trabar embargo sin antes haber concedido al particular los medios de defensa necesarios para que garantice el interés fiscal o pague, por lo tanto no se justifica que la autoridad alegue que existe temor fundado de que el contribuyente desaparezca o dilapide sus bienes y que realiza este acto como una medida cautelar.

La exigibilidad de un crédito fiscal siempre va aparejada con el requerimiento de pago del mismo, ya que es con este que se comienza el Procedimiento Administrativo de Ejecución y en el caso que nos ocupa no se dan ninguna de las dos situaciones.

El requerir de pago al contribuyente significa iniciar un procedimiento en contra de algo que tiene la certeza de que existe, es decir, que se dio una relación jurídica entre el contribuyente y la hacienda federal, asimismo, que se incumplió con una obligación fiscal derivada de esta relación y que por su parte la autoridad determinó el monto de la misma y proseguirá a hacer exigible el cobro de la misma.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en Jurisprudencia sostuvo lo siguiente:

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION, ES IMPROCEDENTE SI PREVIAMENTE NO SE DETERMINA Y NOTIFICA EL CREDITO FISCAL POR LA AUTORIDAD HACENDARIA, AUN CUANDO EL CONTRIBUYENTE, QUE OPTO POR LA AUTODETERMINACION HAYA INCUMPLIDO EL PAGO EN PARCIALIDADES.

De conformidad con el artículo 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, que contienen verdaderas formalidades técnico-jurídicas, ad - hoc con el artículo 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se deduce que para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución es necesario que exista la determinación de un

crédito, la legal notificación de lo adeudado, así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días, a la fecha en que surta efectos la citada notificación para que, en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, ni se interponga medio de defensa alguno, entonces exigirse su cumplimiento. Ahora bien, no puede tenerse por cumplidos tales requisitos cuando la autoridad exactora inicia el procedimiento económico-coactivo en contra del contribuyente porque esté incumpliendo con el pago de tres parcialidades en forma sucesiva a que se había obligado al optar por autocorregir su situación fiscal, dado que el incumplimiento de la obligación unilateral de pago no exime a la autoridad correspondiente de cumplir con las formalidades contempladas en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación antes referidos.

Novena Epoca. Tomo VII. Marzo de 1998. Pág. 712.

Revisión Fiscal 15/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Puebla, en representación de las autoridades demandadas (Cecilia Exsome Nahum). 9 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Revisión Fiscal 15/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Puebla (Transportes Uriarte e Hijos, S.A de C.V.) 30 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Loranca Muñoz. Secretaria: Hilda Tame Flores.

Revisión Fiscal 27/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Puebla, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de otros (Ortopedia Médica Especializada, S.A. de C.V.) 28 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Humberto Schettino Reyna.

Revisión Fiscal 32/97. Administradora Jurídica de Ingresos de Puebla (Confecciones y Artesanías Típicas de Tlaxcala, S.A. de C.V.) 15 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Mesa Alarcón. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

Revisión Fiscal 33/97. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Puebla (Estudio, Supervisión y Control de Obras, S.A. de C.V.) 12 de febrero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Loranca Muñoz. Secretaria: Hilda Tame Flores."

4.7 PROPUESTA PARA DEROGAR LA FRACCION IV DEL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es aquella actividad administrativa que el Estado realiza por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacer efectivos los créditos fiscales que tenga a su favor a cargo de particulares.

Si bien es cierto que, la autoridad fiscal como una facultad discrecional establece contribuciones, también es que, debe cumplir con lo que esta previamente establecido en

la ley al momento de querer hacer exigible el cobro de la misma, ya sea porque el contribuyente no pago, no garantizó el interés fiscal, no pidió un pago en parcialidades o bien porque no impugnó el propio crédito a través de los medios de defensa que otorga la ley, como son: recurso de revocación ante la misma autoridad que emite la resolución o juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o ante el Poder Judicial Federal, dentro del término de 45 y 15 días respectivamente, contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación del crédito fiscal que se adeuda, es en este momento en que la autoridad se encuentra facultada para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Cabe hacer mención que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se refiere al embargo precautorio como una facultad de la autoridad fiscal y como una medida cautelar cuando se creé que el contribuyente va a realizar acciones tendientes a evadir sus obligaciones.

De la lectura de la fracción IV del citado artículo se desprenden dos irregularidades:

- 1.- El Embargo Precautorio se podrá realizar aún y cuando el crédito fiscal no se haya hecho exigible pero existe temor fundado de que el contribuyente realice maniobras tendientes a evadir su cumplimiento.

2.- Así también, el Embargo Precautorio se podrá practicar aún y cuando la autoridad no haya determinado créditos fiscales a los contribuyentes.

Analizando los dos supuestos anteriores podemos decir que la autoridad no cumple con orden en el procedimiento, puesto que el embargo precautorio aunque sea como medida cautelar no reúne los requisitos de un embargo definitivo, ya que para que se de éste, primeramente es necesario que la autoridad haga una determinación del monto sobre el cual se va a trabar embargo, así también, resulta inconcebible que se establezca que se practicará embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente aunque el crédito no haya sido exigible por la autoridad fiscal, si ya habíamos mencionado que para que la autoridad pueda privar al contribuyente de sus bienes es requisito indispensable la exigibilidad del crédito.

Si partimos de la idea de que derogar significa, quitar parte de la fuerza de la ley, entonces podemos decir que la fracción IV es parte de un artículo, que éste a su vez, es parte de una la ley o sea de un todo.

Una vez que se analizaron los postulados a través de los cuales la autoridad fiscal tendrá la potestad para llevar a cabo el embargo precautorio de bienes del contribuyente, podemos decir que tal práctica no debería llevarse a cabo ya que con ello transgrede los derechos constitucionales del particular.

Las garantías individuales afectadas con tal acto de autoridad son principalmente las consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales ; la primera de ellas contenida en el artículo 14 se refiere a que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, y la segunda contemplada en el artículo 16 del mismo ordenamiento legal que se traduce en un acto de molestia, es decir, que "nadie podrá ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Lo anterior, nos lleva a pensar que la actividad llevada a cabo por la autoridad fiscal se encuentra llena de irregularidades, en virtud de que la presunción de que el particular tenga un crédito fiscal pendiente de pago, no es razón justificada para que se le prive de sus bienes sin concederle más plazo que el de tres días para desvirtuar el monto de lo embargado.

Sin embargo, la práctica del embargo precautorio esta considerada por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación como una facultad de las autoridades hacendarias para obtener la satisfacción del interés fiscal que se presume le es debido.

Los criterios jurisprudenciales emitidos por la honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación enriquecen también la presente propuesta al referirnos en alguno de ellos que para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito, la legal notificación de lo adeudado, así como que hayan transcurrido el termino de cuarenta y cinco días, a la fecha en que surta efectos la citada notificación para que, en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interes fiscal, ni se interponga medio de defensa alguno, entonces exigirse su cumplimiento.

Es por ello que se propone la derogación de la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, porque ningún acto de autoridad debe vulnerar los derechos de los particulares, debido a que la ley esta planeada para otorgar seguridad jurídica y el ser deudor del fisco federal no justifica la violación de garantías individuales que realiza la autoridad fiscal para obtener la satisfacción de sus propios intereses.

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

PRIMERA: El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos del país.

SEGUNDA: Siendo la ley fuente inmediata de relaciones jurídicas y de la cual van a nacer derechos y obligaciones recíprocas entre el sujeto activo y el sujeto pasivo: entendiéndose por sujeto activo al Estado en todas sus modalidades y el sujeto pasivo, al contribuyente.

TERCERA: Si bien es cierto, que los créditos fiscales son aquellos que tiene derecho a recibir el Estado por concepto de contribuciones, aprovechamientos o sus accesorios, también lo es que, la autoridad fiscal para llevar a cabo su actividad recaudatoria, así como destinarlos al gasto público, debe observar un procedimiento apegado en la ley.

CUARTA: Para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes la autoridad deberá respetar la garantía de audiencia, notificándose al contribuyente con la finalidad de que tenga la oportunidad de pagar, garantizar o hacer uso de los medios de defensa legales, si estima que el crédito que se le determinó es indebido.

QUINTA: Un crédito fiscal se determina en primer lugar por el propio contribuyente y en segundo lugar por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

SEXTA: El artículo 65 del Código Fiscal de la Federación dispone que los créditos deberán pagarse o garantizarse dentro de los 45 días a que surta efectos su notificación.

SEPTIMA: Un crédito fiscal se hará exigible a los 45 días siguientes de aquel en que haya surtido efectos la notificación del crédito adeudado, es decir, la autoridad requerirá de pago al contribuyente o en su caso para que lo garantice a través de los medios que la ley le otorga para tal fin.

OCTAVA: Si el contribuyente no paga o no garantiza el interés fiscal dentro del término de 45 días que establece el artículo 65 ya mencionado entonces la autoridad podrá hacer exigible el crédito adeudado mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

NOVENA: La exigibilidad de un crédito esta supeditada a la determinación del mismo, debido a que no se puede exigir algo que no existe.

DECIMA: La autoridad puede iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución de manera apegada a la ley y es necesario que se determine previamente un crédito fiscal adeudado por el particular, para así, poder hacerlo exigible, es decir, requerir de pago al contribuyente.

DECIMA PRIMERA: Existe contradicción entre los artículos 145 y 65 del Código Fiscal de la Federación, toda vez de que el artículo 145 dispone que se podrán embargar bienes del contribuyente aun y cuando no hayan sido exigibles sin darle más plazo que el de tres días para desvirtuar el monto por el que se trabó el embargo, por lo tanto el artículo 65 establece que los créditos adeudados por los contribuyentes deberán pagarse o garantizarse dentro de los 45 días siguientes a que surta efectos la notificación.

DECIMA SEGUNDA: Los plazos con los que cuenta la autoridad para exigir un crédito no se justifica, toda vez de que son demasiado prolongados, además de que se estaría en presencia de una violación a las garantías individuales del particular, en específico la consagrada en el artículo 16 constitucional al establecer que nadie podrá ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

DECIMA TERCERA: Para que un crédito pueda hacerse exigible es necesario su previa determinación, su legal notificación y que hayan transcurrido 45 días después de que surta efectos la misma, de otra manera es improcedente el embargo de bienes del contribuyente, ya que carece de fundamento legal el acto de autoridad que se pretende ejecutar.

DECIMA CUARTA: Debe derogarse la fracción IV, del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación porque no se apega a lo que establece nuestra Carta Magna a lo relativo a la garantía de audiencia y de seguridad jurídica establecidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, respectivamente.

DECIMA QUINTA: Asimismo, a declarado inconstitucional la Suprema Corte de Justicia de la Nación la práctica del embargo precautorio en materia fiscal en virtud de que se afecta la esfera jurídica del particular, dejándolo en estado de indefensión frente a dicho acto.

DECIMA SEXTA: La finalidad de la ley es el bien común y está destinada para la salvaguarda de los intereses de la comunidad, por lo que con la derogación del la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación dejaremos a un lado las arbitrariedades que algunas autoridades llevan a cabo para proteger sus propios intereses sin tomar en cuenta la afectación que sufren los particulares.

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

- ACOSTA ROMERO, Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo". 12a. Edición. Editorial Porrúa. México 1995.
- ARRIQUA VIZCAINO, Adolfo. "Derecho Fiscal". 11a. Edición. Editorial Themis. México 1996.
- CANASI, José. "Derecho Administrativo". Vol. I. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1974.
- CASTILLO VELAZCO, José María del. "Ensayo sobre Derecho Administrativo Mexicano". Tomo II. México 1974.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". 9a. Edición. Editorial Porrúa. México 1979.
- FAYA VIESCA, Jacinto. "Finanzas Públicas". 1a. Edición. Editorial Porrúa. México 1971.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". 22a. Edición. Editorial Porrúa. México 1984.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario". 12a. Edición. Editorial Porrúa. México 1996.
- MARTINEZ LOPEZ, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano". 4a. Edición. Ediciones Contables y Administrativas. México 1979.
- OVALLE FABELA, José. "Derecho Procesal Civil". 3a. Edición. Editorial Harla. México 1976.
- PUGLIESE, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero". 2a. Edición. Editorial Porrúa. México 1976.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YANEZ, Jorge. "Derecho Tributario Mexicano". Editorial Trillas. México 1971.

RODRIGUEZ LOBATO, Rafael. "Derecho Fiscal". Editorial Harla. México 1986.

SANCHEZ LEON, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano". 8a. Edición. Cardenas Editor y Distribuidor. México 1991.

SANCHEZ PINA, José de Jesús. "Noiones de Derecho Fiscal". 5a. Edición. Editorial Pac S.A. de C.V. México 1979.

L E G I S L A C I O N

"Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos". 123a. Edición. Editorial Porrúa. México 2000.

"Código Fiscal de la Federación". 1a. Edición. Ediciones Depalma. México 2000.

"Reglamento del Código Fiscal de la Federación". 1a. Edición. Ediciones Depalma. Mexico 2000.

"Ley Orgánica de la Administración Pública Federal". 36a. Edición. Editorial Porrúa. Mexico 1999.

"Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria". 1a. Edición. Ediciones Depalma. México 2000.

"Reglamento del Servicio de Administración Tributaria". 1a. Edición. Ediciones Deplama. México 2000.

O T R O S

"Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 9a. Edición. Editorial Porrúa. S.A. México 1996.

"Diccionario para Juristas". Juan Palomar de Miguel. 1a. Edición. Ediciones S.de R. L. Mexico 1981.

CD-Rom, Compila Ius 9, 1998. (Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).