

635



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO

"VIOLACION A LOS ARTICULOS 14 Y 16
CONSTITUCIONALES GENERADA POR EL EMBARGO
PRECAUTORIO DE MERCANCIAS DE PROCEDENCIA
EXTRANJERA DURANTE LA PRACTICA DE UNA
VISITA DOMICILIARIA"

T E S I S

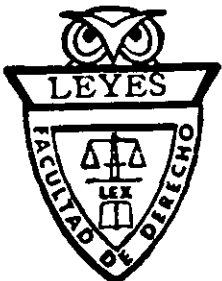
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

RONALDO BRUNO / MOYA ALESSIO ROBLES

297462



CIUDAD UNIVERSITARIA, D. F.

2001.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO**

SECRETARÍA GENERAL
SISTEMA DE
MEXICO


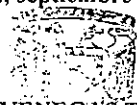
**ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN
ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P R E S E N T E**

Muy Distinguido Señor Director:

El alumno **MOYA ALESSIO ROBLES RONALDO BRUNO**, inscrito en el Seminario de Derecho Constitucional y de Amparo a mi cargo, ha elaborado su tesis profesional intitulada **"VIOLACION A LOS ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES GENERADA POR EL EMBARGO PRECAUTORIA DE MERCANCIAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA DURANTE LA PRACTICA DE UNA VISITA DOMICILIARIA"**, bajo la dirección del suscrito y del Lic. Sergio A. Linares Pérez, para obtener el título de Licenciado en Derecho.

El Lic. Linares Pérez, en oficio de fecha 22 de febrero de 2001, y el Dr. Luciano Silva Ramírez, mediante dictamen del 3 de septiembre del mismo año, me manifiestan haber aprobado y revisado, respectivamente, la referida tesis; y personalmente he constatado que la monografía satisface los requisitos que establece el Reglamento de Exámenes Profesionales, por lo que, con apoyo en los artículos 18, 19, 20, 26 y 28 de dicho reglamento suplico a usted ordenar la realización de los trámites tendientes a la celebración del Examen Profesional del compañero de referencia.

**A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cd. Universitaria, D.F., septiembre 3 de 2001.**



**DR. FRANCISCO VENEGAS TREJO
DIRECTOR DEL SEMINARIO.**

NOTA DE LA SECRETARÍA GENERAL: El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad.



LIBERTAD NACIONAL
AVENIDA LI
MEXICO

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO**


**DR. FRANCISCO VENEGAS TREJO
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO.
P R E S E N T E**

Distinguido Doctor:

Con toda atención me permito informar a Usted que he revisado completa y satisfactoriamente la monografía intitulada "VIOLACION A LOS ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES. GENERADAS POR EL EMBARGO PRECAUTORIO DE MERCANCIAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA DURANTE LA PRACTICA DE UNA VISITA DOMICILIARIA", elaborada por el alumno MOYA ALESSIO ROBLES RONALDO BRUNO, por lo que salvo su mejor opinión, estimo procedente continuar con los trámites inherentes al caso.

Sin más por el momento, reciba un cordial saludo.

**A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cd. Universitaria D.F., septiembre 3 de 2000.**


**DR. LUCIANO SILVA RAMIREZ
Profesor Adscrito al seminario de Derecho
Constitucional y de Amparo.**

lrm

SERGIO ANTONIO LINARES PEREZ

México, D.F. a 22 de Febrero de 2001

Dr. Francisco Venegas Trejo
Director del Seminario de Derecho
Constitucional de Amparo

Distinguido Doctor:

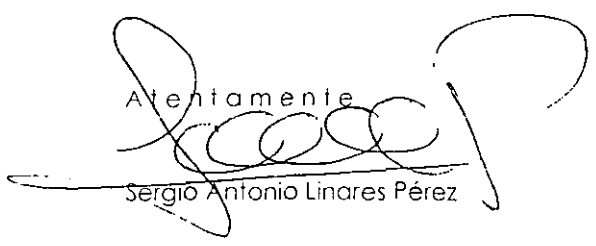
El alumno Ronaldo Bruno Moya Alessio-Robles, ha concluido la elaboración de su tesis recepcional bajo la asesoría de un servidor, intitulada "Violación a los Artículos 14 y 16 Constitucionales Generada por el Embargo Precautorio de Mercancías de Procedencia Extranjera Durante la Práctica de una Visita Domiciliaria".

Este trabajo lo preparó el alumno apoyándose en la bibliografía adecuada al tema, dedicándole un amplio estudio en la investigación, preparación y elaboración de su tesis.

Considero que su trabajo recepcional reúne los requisitos reglamentarios, por lo que lo remito a usted para su distinguida consideración y aprobación.

Aprovecho esta oportunidad para reiterarle mi más distinguida consideración.

Atentamente



Sergio Antonio Linares Pérez

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL
Y DE AMPARO

"VIOLACIÓN A LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES GENERADA
POR EL EMBARGO PRECAUTORIO DE MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA
EXTRANJERA DURANTE LA PRÁCTICA DE UNA VISITA DOMICILIARIA"

RONALDO BRUNO MOYA ALESSIO ROBLES

CIUDAD UNIVERSITARIA , D.F.

2001.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO
Y A SU FACULTAD DE DERECHO

A MIS PADRES
RONALDO Y ALEJANDRA,
por todo su apoyo y cariño a lo largo de mi vida.

A MI HERMANO GABRIEL,
por la amistad que nos une y por todos los momentos
que hemos pasado juntos.

A BECKY,
con profundo cariño y todo mi amor.

AL LICENCIADO SERGIO ANTONIO LINARES PEREZ.
Con respeto y gran admiración.

A MI FAMILIA.
A mis abuelos Domingo, Ayis, Victor y Mildred, a mis tíos Tamara, Conrado,
Carmen, David, Juan José y Olga; a mis primos Conrado, Alejandro, Verónica,
Sasha, Ian, Claudia y Juan José.

A MIS AMIGOS,

UNAM: Eduardo, David, Toño, Marie Alsace,
Karla, Pable, Alain, Ivette, Lalo.

SAT : Karina, Christian, Norman, Chucho, Juan Carlos,
Julio, Gaby, Vic, Chava.

BRC: Pedro, Luis Manuel, Francisco, Martín,
Chava, Alex, Gil, Sergio, Joaquín, Charly, Origel.

por mencionar sólo algunos.
Por su gran afecto.

INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPITULO 1. La Obligación Tributaria en Nuestra Constitución.

1.1. El Concepto de Constitución.	p. 1
1.1.1. La Constitución en Sentido Material y en Sentido Formal.	p. 5
1.1.2. Las Partes Integrantes de la Constitución.	p. 6
1.2. La Supremacía Constitucional.	p. 8
1.2.1. El Poder Constituyente y el Poder Constituido.	p. 14
1.2.2. Control de la Constitucionalidad de los Actos de Autoridad.	p. 21
1.3. La Constitución como Fuente Originaria de la Obligación Fiscal.	p. 26
1.3.1. Concepto de la Obligación Fiscal y sus Elementos Personales.	p. 33
1.3.1.1. Clasificación de las Obligaciones Fiscales.	p. 36
1.3.1.2. Nacimiento y Extinción de la Obligación Tributaria.	p. 37
1.3.2. Garantías Individuales a las que esta sujeta la Obligación Fiscal.	p. 47
1.3.2.1. Las Garantías de Proporcionalidad y Equidad Tributarias.	p.49
1.3.2.2. La Garantía o el Principio de Legalidad Tributaria.	p.52

CAPITULO 2. Las Garantías Individuales Relacionadas con las Visitas Domiciliarias.

- 2.1. Antecedentes Históricos.** p. 55
- 2.2. Requisitos del Artículo 16 Constitucional aplicables a las Visitas Domiciliarias.** p. 62
- 2.3. Las Visitas Domiciliarias como Excepción a la Garantía del Derecho Publico Subjetivo de Inviolabilidad del Domicilio.** p. 78
- 2.4 La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal.** p. 83
- 2.5 Las Visitas Domiciliarias en lo Particular, Marco Legal para su Desarrollo.** p. 90
 - 2.5.1 Inicio de la Visita Domiciliaria.** p. 92
 - 2.5.2 Desarrollo de la Visita Domiciliaria.** p. 99
 - 2.5.3 Terminación de la Visita Domiciliaria.** p.103
 - 2.5.4.El Procedimiento Administrativo de Ejecución (P.A.E.).** p. 107
 - 2.5.5.El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (P.A.M.A.).** p. 131

CAPITULO 3. Concepto y Marco Jurídico del Embargo.

- 3.1. Definición Etimológica y Jurídica de Embargo.** p. 135
- 3.2. Clasificación del Embargo.** p. 139
- 3.3. Naturaleza Jurídica del Embargo.** p. 140
- 3.4. Análisis del Embargo Judicial y el Embargo Administrativo, sus similitudes.** p. 152
- 3.5. El Embargo Precautorio en la Ley Aduanera.** p. 161
- 3.6. Comentarios acerca de los presupuestos que establece la Ley Aduanera para la práctica del Embargo Precautorio.** p. 166

CAPITULO 4. Violación a los Artículos 14 y 16 Constitucionales por la práctica del Embargo Precautorio durante el Desarrollo de una Visita Domiciliaria.

- 4.1. Fundamento Constitucional de la Facultad Económico Coactiva.** p. 172

- 4.2. Violación a la Garantía de Legalidad y Seguridad Jurídica p. 177
consagrada en el Artículo 16 Constitucional provocada por
el Embargo Precautorio previsto en la Ley Aduanera.
- 4.3. Violación a la Garantía de Audiencia provocada por el p. 186
Embargo Precautorio previsto por el Artículo 151 de la Ley
Aduanera.

CONCLUSIONES. p. 191

INTRODUCCION

En los principios de la humanidad, el hombre pertenecía a pequeños grupos o comunidades en las que obtenía los satisfactores necesarios para sobrevivir. Sin embargo, en la medida en que fue aumentando el número de integrantes de dichos grupos, las necesidades de consumo para sus miembros *fue aumentando también y al verse imposibilitados para producir* suficientes satisfactores tuvieron la necesidad de comerciar con otros grupos o comunidades con el fin de obtener aquellos satisfactores indispensables para sobrevivir.

Con el paso del tiempo, esta actividad de intercambio de satisfactores a la cual se le denominó comercio, se convirtió en una actividad de suma importancia para el hombre toda vez que de ella dependía el desarrollo de las comunidades. Tal es la importancia del comercio que hoy en día representa la base para el desarrollo de la economía de los países.

Debido a la importancia y al gran crecimiento que ha tenido el comercio internacional, los gobiernos de cada Estado vieron la necesidad de intervenir en esas relaciones comerciales mediante el ejercicio de la función aduanera.

En el presente trabajo analizo a la luz de la Constitución, la medida cautelar que utilizan las autoridades para asegurar que aquellos sujetos que importan mercancías cumplan con todas las obligaciones derivadas de la importación y exportación de dichas mercancías de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

Es importante que las autoridades vigilen constantemente las actividades de importación y exportación que realizan los gobernados en virtud de que una falta absoluta de control podría traer aparejada graves repercusiones para la economía del país, como sucede cuando se introducen al mercado nacional mercancías en condiciones de dumping o discriminación de precios pues dichas mercancías bajo estas condiciones provocan una competencia desleal frente a los productores nacionales.

La actuación de la autoridad fiscal para controlar las importaciones y exportaciones provoca violaciones a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos toda vez que ésta se encuentra facultada para practicar embargos precautorios en abstracto durante las visitas domiciliarias, es decir, embargos cuya finalidad es garantizar un crédito fiscal que deriva de las contribuciones al comercio exterior y que aún no es líquido y exigible lo cual deja a los gobernados en un estado de inseguridad jurídica.

En este sentido, la actividad controladora de la autoridad también afecta la economía del país pues al embargarse precautoriamente mercancías de procedencia extranjera durante la visita domiciliaria puede darse el caso de que esa mercancía ya estaba lista para ser entregada a los clientes de la empresa que sujeta al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad y, por lo tanto, la empresa no podrá entregar a sus clientes dicha mercancía que le fue embargada hasta en tanto no se levante el embargo. Esta situación puede provocar un incumplimiento al contrato de compraventa, suministro o cualquier otro que la empresa haya firmado con su cliente, pues la mercancía puede quedar embargada por varios meses hasta que la autoridad determine si efectivamente hay o no un crédito fiscal. Derivado de lo anterior, los clientes pueden demandar a la empresa por incumplir el contrato respectivo y además el prestigio de la empresa se va deteriorando con dichos clientes. Si esta situación se repite de manera continua la empresa eventualmente dejará de tener clientes y tendrá que declararse en quiebra, extinguiéndose así una fuente de empleos y una fuente de ingresos para el Estado.

El Estado mexicano debe controlar la importación y la exportación de mercancías pero siempre dentro de un marco de legalidad que brinde seguridad y certeza a los sujetos que realizan estas operaciones y sobre todo, el Estado debe ejercer esta función de control y vigilancia sin afectar algunas empresas por tratar de proteger a otras.

CAPITULO 1

“La Obligación Tributaria en nuestra Constitución”

1.1 El Concepto de Constitución.

Toda asociación permanente necesita de un principio ordenador conforme al cual se constituya y desenvuelva su voluntad. Este principio de ordenación será el que limite la situación de sus miembros dentro de la asociación y en relación con ella. Una ordenación o estatuto de esta naturaleza es lo que se llama Constitución.¹

La palabra Constitución posee diversos significados. Cualquier objeto tiene una constitución. Y desde este punto de vista, cualquier Estado posee una constitución, que es el conjunto de las relaciones que se verifican en esa comunidad, los actos que se realizan entre gobierno y pueblo y el logro de un cierto orden que permite que se efectúen una serie de hechos que se reiteran.²

Un país puede tener una constitución escrita o una consuetudinaria, esto es, que está hecha a base de costumbres. Los países con constituciones escritas tratan de que todo el mecanismo de gobierno se encuentre en un sólo documento escrito, aunque no siempre se logra.³

La Constitución de los Estados abarca los principios jurídicos que designan los órganos supremos del Estado, los modos de su creación, sus

¹ G. JELLINEK; “Compendio de la Teoría General del Estado”; tr. G. García Mainez; Editor Manuel de J. Nucamendi, México, 1936, p. 187.

² CARPIZO, Jorge; “Estudios Constitucionales”, 6ª edición, Editorial Porrúa, México 1998 p.294.

³ Idem. P.294.

relaciones mutuas, fijan el círculo de su acción y por último, la situación de cada una de ellas respecto del poder del Estado.⁴

Para Hans Kelsen, la palabra Constitución contiene dos sentidos: el *lógico-jurídico* y el *jurídico-positivo*.

La Constitución en el sentido lógico jurídico es la norma fundamental, es una hipótesis básica. Esta norma no fue creada conforme a un procedimiento jurídico, luego no es una norma de Derecho positivo, ya que esta norma no es "puesta", sino "supuesta". La Constitución en sentido lógico-jurídico permite considerar el Derecho como un conjunto, un sistema de normas válidas. Si partimos de la hipótesis que "esta norma fundamental" es válida, resulta también válido todo el orden jurídico que le está subordinado. La ciencia jurídica comprueba que la mencionada norma fundamental sólo es supuesta si el sistema jurídico, creado conforme a la Constitución jurídica positiva, es eficaz. O sea, que el supuesto se quiebra si ese orden jurídico no es efectivo. La formulación de este sentido de Constitución responde a una necesidad teórica, estriba en la necesidad de partir de un "supuesto unitario que fundamente la unidad del orden jurídico estatal en la multitud de actos jurídicos estatales y permita comprender como relaciones jurídicas una serie de situaciones fácticas de poder."⁵

Ahora bien, la Constitución en sentido jurídico-positivo nace como grado inmediatamente inferior de la Constitución en sentido lógico-jurídico. La Constitución, esto es, el hecho de constituir un orden jurídico estatal, fundamentando su unidad, consiste en la norma fundamental hipotética no positiva, que es lo que hemos llamado Constitución en sentido lógico-jurídico, pues sobre dicha norma se basa el primer acto legislativo no determinado por ninguna norma superior de Derecho positivo.⁶

⁴ Op. Cit., G. JELLINEK, p 187

⁵ Idem . p. 35.

⁶ Idem p. 36

Para Carl Schmitt existen cuatro conceptos de Constitución: el absoluto, el relativo, el positivo y el ideal.

La Constitución en sentido absoluto la examina desde dos diferentes puntos de vista: como ser y como deber ser.

Desde el punto de vista del ser, la Constitución en sentido absoluto nos presenta una determinada comunidad como un todo, como el conjunto de relaciones que se desarrollan en esa sociedad, como el resultado de la existencia real que existe en ese conglomerado; a su vez este enfoque del concepto absoluto se subdivide en tres acepciones:

a) Como *unidad*, es el punto de convergencia del orden social. Aquí la Constitución no es sistema de normas jurídicas, sino el ser de la comunidad, en su concreta existencia política, aquí el Estado es la Constitución, es un status de unidad y ordenación;

b) Como *forma de gobierno*, aquí tampoco la Constitución es sistema de preceptos jurídicos, sino una forma que afecta a toda la comunidad a toda la organización comunitaria y determina la manera de ser de la comunidad por constituirse ella en monarquía, aristocracia o democracia. También desde este punto de vista el estado es una Constitución, porque es una monarquía, o una república, etcétera;

c) Como *fuerza y energía*, la Constitución no es estática, sino dinámica, por ser vida, por ser el resultado de intereses contrapuestos que día a día conforman la unidad política.

Desde el punto de vista del deber ser, la Constitución en sentido absoluto es la Norma de Normas, es decir, la normación total de la vida del Estado, no es la ejecución del ser, no es un devenir sino que es un simple deber-ser, es la ordenación normada de toda la existencia estatal. La Constitución como ordenación jurídica significa que hasta el acto jurídico más concreto de ese orden de reglas puede ser referida su validez a esa Norma de Normas.

La constitución en sentido relativo significa *la ley constitucional en particular*, se atiende a un criterio formal, es decir, no interesa la importancia de las normas que contenga esa Carta Magna, sino el hecho de estar esas reglas en el Código Supremo, esos preceptos tienen la categoría de constitucionales. En este sentido relativo toda diferenciación de contenido carece de relieve. La importancia del sentido relativo estriba en que los preceptos constitucionales generalmente siguen un proceso más complejo para su modificación que las leyes secundarias.

Sentido positivo de Constitución significa "decisión política del titular del poder constituyente", son determinaciones, decisiones que afectan al mismo ser social. Las decisiones fundamentales son los principios rectores del orden jurídico. Los que marcan y señalan el ser del orden jurídico, son la esencia misma de ese Derecho.

La base de este sentido positivo estriba en la distinción entre Constitución y Ley Constitucional, ya que la Constitución sólo se integra por las decisiones fundamentales⁷, por esos principios esenciales, y todas las demás normas contenidas en el folleto denominado Código Supremo son Leyes Constitucionales pero no Constitución, que es el corazón y el alma de todo ese orden jurídico.

Constitución en sentido ideal son los diferentes idearios que sostienen los partidos políticos, así cada partido político reconoce como verdadera Constitución aquella que corresponde a sus principios políticos. Este

⁷ Estas decisiones son la estructura, la base y el contenido principal de la organización política, y sobre ellas descansan todas las demás normas del orden jurídico. Estas decisiones no pueden ser reformadas por el Congreso o el Parlamento, sino únicamente por la voluntad directa del pueblo.

Al analizar la Constitución de Weimar, Schmitt concluyó que las decisiones fundamentales que ésta contenía eran: 1) el principio de soberanía, por medio del cual se decía que Alemania fuera: a) una república, b) democrática y c) federal; 2) la idea de representación, y 3) la decisión a favor del estado burgués de derecho con sus principios: a) derechos fundamentales, y b) división de poderes. (CARPIZO, Jorge; "La Constitución Mexicana de 1917"; 11ª edición; Editorial Porrúa; México 1998, p. 119).

concepto ideal es una noción revolucionaria, porque es la invitación a cambios en la estructura política de una sociedad y a reformas constitucionales.⁸

1.1.1 La Constitución en sentido Material y en sentido Formal.

De acuerdo con la concepción de Kelsen respecto de la Constitución en sentido jurídico-positivo que se mencionó con anterioridad, éste ordenamiento legal puede contemplarse desde dos puntos de vista: material y formal.

La Constitución en sentido material significa que ella contiene: i) el proceso de creación de las normas jurídicas generales como las leyes; ii) las normas referentes a los órganos superiores, lo que estos pueden realizar, como se divide la competencia de ellos, y iii) las relaciones de los hombres con el poder estatal; o sea, en la Constitución se encuentra todo un catálogo de derechos fundamentales.

La Constitución en sentido formal existe cuando la distinción entre leyes ordinarias y leyes constitucionales; y cuando éstas últimas para su creación y modificación siguen un procedimiento diferente y más complicado que el que se necesita respecto a las leyes ordinarias, y además se necesita un órgano especial que no es el que crea y modifica la legislación secundaria. La Constitución en sentido formal sólo existe cuando hay Constitución estricta, o sea que no se le halla en los países de Norma Fundamental Consuetudinaria.⁹

En efecto, la Constitución, desde el punto de vista material, contiene tres aspectos fundamentales:

⁸ Idem Págs. 37 y 38

⁹ Idem Págs. 36 y 37.

- a) Los derechos fundamentales que tienen todos los hombres, mismos que pueden oponer frente a las autoridades gubernamentales.
- b) El proceso legislativo, esto es, aquél proceso para la creación y derogación de leyes.
- c) Aquellas normas que sirven para la creación, así como para el otorgamiento de facultades a los órganos de gobierno.

El sentido formal de la Constitución implica un procedimiento y un órgano especiales, cuya única finalidad es la de crear o modificar aquellas normas que se encuentran dentro de la propia Constitución. Esto es, los países que cuentan con constitución escrita, para poder modificar el contenido de la Constitución requieren de la participación de un Poder Constituyente para modificar su Norma Fundamental, pues el Poder Constituido no puede en ningún momento modificar el contenido de la Constitución que lo creó y le otorga sus facultades.

1.1.2 Partes Integrantes de la Constitución.

Desde el punto de vista material, nuestra Constitución busca la organización del poder público con la finalidad de impedir que las autoridades del Estado abusen del poder que les ha sido otorgado por el propio pueblo a través de la Constitución.

En este sentido nuestra Constitución se encuentra sustentada en dos principios fundamentales y, es precisamente en estos dos principios donde encontramos las partes integrantes de nuestra Constitución.

De acuerdo con el primer principio, la Constitución enumera ciertos derechos del individuo, llamados fundamentales, mismos que se sustraen de manera expresa y concreta de la invasión del Estado. Tales derechos del individuo se clasifican teóricamente en dos categorías: derechos del

individuo aislado y derechos del individuo relacionado con otros individuos. Todos son derechos de la persona frente al Estado, pero la primera categoría comprende derechos absolutos, como la libertad de pensamiento, la libertad de tránsito, la libertad personal protegida contra detenciones arbitrarias, etcétera; en tanto que la segunda clase contiene derechos individuales que no quedan en la esfera del particular, sino que al traducirse en manifestaciones sociales requieren la intervención ordenadora y limitadora del Estado, como la libertad de cultos, la de asociación, la de prensa, etcétera.

La parte de la Constitución que trata de los derechos fundamentales del hombre, recibe el nombre de *dogmática*. Nuestra Constitución designa tales derechos con el nombre de garantías individuales, denominación impropia, según lo advirtió Montiel y Duarte¹⁰, puesto que una cosa son los "derechos individuales" que la Constitución enumera, y otra la "garantía" de esos derechos, que en México reside en el juicio de amparo. El capítulo primero de la Constitución, que comprende 29 artículos, se refiere a los derechos fundamentales, por más que existan dispersos en los restantes artículos de la Constitución algunos otros de esos derechos tal como las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias contenidas en la fracción IV del artículo 31.¹¹

El segundo principio antes mencionado, es complementario del primero. Para realizar el desiderátum de la libertad individual, no basta con limitar en el exterior el poder del Estado mediante la garantía de los derechos fundamentales del individuo, sino que es preciso circunscribirlo en el interior por medio de un sistema de competencias. La garantía orgánica contra el abuso del poder, está principalmente en la división de poderes. La

¹⁰ Montiel y Duarte, "Derecho Público Mexicano", México 1871, Introducción página III.

¹¹ TENA RAMIREZ, Felipe; "Derecho Constitucional Mexicano"; 31ª edición; Editorial Porrúa; México 1997, Págs. 22 y 23.

parte de la Constitución que tiene por objeto organizar el poder público, es la parte *orgánica*. En nuestra Constitución todo el título tercero, desde el artículo 49 hasta el 107, trata de la organización y competencia de los poderes federales, en tanto que el título cuarto, relacionado también con la parte orgánica, establece las responsabilidades de los funcionarios públicos. Es la parte orgánica la que propiamente regula la formación de la voluntad estatal; al insuflar en los órganos facultades de hacer, a diferencia de la parte dogmática que generalmente sólo erige prohibiciones.¹²

Además de la parte dogmática y la orgánica, pertenecen a la Constitución en sentido material los preceptos relativos a la superestructura Constitucional, la cual cubre por igual a los derechos del individuo, a los poderes de la Federación y a los de los Estados. Tales preceptos en nuestra Constitución son los artículos 39, 40, 41, 133, 135 y 136, que aluden a la soberanía popular, a la forma de gobierno, a la supremacía de la Constitución y a su inviolabilidad.¹³

1.2 La Supremacía Constitucional.

La Constitución es la fuente originaria de todas aquellas leyes denominadas secundarias y que componen el derecho positivo, motivo por el cual se considera a la Constitución como un ordenamiento superior a todas aquellas leyes que emanan de ella.

En este sentido Jellinek afirma lo siguiente: "*Los Estados modernos necesitan de un Derecho Constitucional que determine su estructura y su forma de gobierno. La nota jurídica esencial de las leyes constitucionales radica exclusivamente en la superioridad de su fuerza como leyes. En aquellos Estados en que las Constituciones no son superiores a las demás*

¹² Idem, Págs. 23 y 24.

¹³ Idem, Págs. 24 y 25.

leyes, carecen aquellas de toda significación práctica en la vida del Derecho".¹⁴

La Constitución no sólo es una norma, sino precisamente la primera de las normas del ordenamiento entero, la norma fundamental, *lex superior*. Por varias razones. **Primero**, porque la Constitución define el sistema de fuentes formales del Derecho, de modo que sólo por dictarse conforme a lo dispuesto por la Constitución (órgano legislativo por ella diseñado, su composición, competencia y procedimiento) una Ley será válida o un Reglamento vinculante; en este sentido, es la primera de las normas de producción, la norma *normarum*, la fuente de fuentes. **Segundo**, porque en la medida que la Constitución es la expresión de una intención fundacional, configuradora de un sistema entero que en ella se basa, tiene una pretensión de permanencia o duración, lo que parece asegurarla una superioridad sobre las normas ordinarias carentes de una intención total tan relevante y limitada a objetivos mucho más concretos, todos singulares dentro del marco globalizador y estructural que la Constitución ha establecido.¹⁵

"La superioridad constitucional deriva de varios datos ineludibles: a) la Constitución **crea** a los poderes públicos del Estado; b) **delimita** sus funciones –positiva y negativamente–; c) recoge los procedimientos de **creación normativa**; d) reconoce los **derechos fundamentales** de los habitantes del Estado, y e) incorpora los **valores esenciales o superiores** de la comunidad a la que rige".¹⁶

En nuestra Constitución el principio de la supremacía Constitucional lo encontramos en su artículo 133 y, a través de éste principio, se dispone que

¹⁴ Op. Cit. G. JELLINEK, p. 191.

¹⁵ GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; "La Constitución Como Norma y el Tribunal Constitucional"; 3ª edición; Editorial Civitas, Madrid, 1988, Págs. 49 y 50.

¹⁶ CARBONELL, Miguel; "Constitución, Reforma Constitucional y Fuentes del Derecho en México"; 3ª edición; Editorial Porrúa; México, 2000; p. 161.

la Constitución es la Ley Suprema; es decir, se trata de la norma que se encuentra por encima de todo el orden jurídico de nuestro país.

Ahora bien, la forma en que esta redactada la primera parte del artículo 133 Constitucional, podría llevarnos a pensar que no sólo la Constitución reviste la característica de supremacía, sino también todas aquellas leyes creadas por el Congreso de la Unión, así como aquellos tratados internacionales que celebre el Presidente de la República con aprobación del Senado. Sin embargo, la característica de supremacía se reserva única y exclusivamente a la propia Constitución, pues el carácter supremo que se les reconoce a dichas leyes y tratados en el artículo citado, se encuentra condicionado a que los mismos no sean contrarios a la Constitución misma.¹⁷

¹⁷ No cabe duda que la Constitución está por encima de todos los demás ordenamientos jurídicos dentro de nuestro territorio, sin embargo existe un problema entre la supremacía de los Tratados Internacionales celebrados por el Presidente con aprobación del Senado y las Leyes Federales expedidas por el Congreso de la Unión, es decir, ¿cuál de éstos ordenamientos es jerárquicamente superior?. Recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido su criterio respondiendo la pregunta anterior, en los siguientes términos: **"TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERARQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCION FEDERAL.** Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "...serán Ley Suprema de toda la Unión..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los Tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que **sólo la Constitución es la Ley Suprema**. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que **los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local.** Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente ha facultado al Presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a las autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía

Cabe señalar que el hecho de que nuestra Constitución esté por encima de todo el orden jurídico de nuestro país implica que los gobernados tendremos mayor seguridad jurídica en cuanto a la actuación de las autoridades, toda vez que el origen y la competencia de éstas se encuentra especificado en la propia Constitución y, por lo tanto, la actuación de dichas autoridades deberá limitarse a aquello para lo cual fueron expresamente facultadas, pues de otro modo se quebrantaría el principio de seguridad jurídica que deriva del diverso principio de supremacía Constitucional.

A través del principio de la supremacía Constitucional se logra la unificación de todas las normas que conforman el sistema jurídico mexicano y, además, se brinda una protección más efectiva a aquellos derechos fundamentales del hombre previstos por el ordenamiento Constitucional,

de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados." No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA"; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal. (Novena Epoca Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: X, Noviembre de 1999; Tesis: P.LXXVII/99; Página: 46; Materia Constitucional Tesis aislada; Precedentes: Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve. Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Epoca, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA".")

pues al estar contenidos en la Norma Suprema, se garantiza a los gobernados que ninguna otra ley o acto de autoridad podrá restringir o vulnerar esa serie de derechos fundamentales que la propia Constitución les concede, y en caso de que esto suceda existe un medio de defensa previsto por la misma Constitución para salvaguardar esos derechos, el Juicio de Amparo.

Además, el principio de supremacía Constitucional implica que la Constitución siempre tendrá preferencia aplicativa sobre todas las leyes secundarias, pero con mayor razón respecto de aquellas leyes secundarias y tratados internacionales que la contraríen.

En efecto, si la Constitución no estuviese investida de supremacía, dejaría de ser el fundamento de la estructura jurídica del Estado ante la posibilidad de que las normas secundarias pudiesen contrariarla sin carecer de validez formal. A la inversa, el principio de supremacía constitucional se explica lógicamente por el carácter de "ley fundamental" que ostenta la Constitución, ya que sin él, no habría razón para que fuese suprema. Por ello, en la pirámide Kelseniana, la Constitución es a la vez la base y la cumbre, lo fundamendatorio y lo insuperable, dentro de cuyos extremos se mueve toda la estructura vital del Estado.¹⁸

El principio de supremacía constitucional descansa sobre sólidas consideraciones lógico-jurídicas. En efecto, atendiendo a que la Constitución es la expresión normativa de las decisiones fundamentales de carácter político, social, económico, cultural y religioso, así como la base misma de la estructura jurídica del Estado que sobre éstas se organiza, debe autopreservarse frente a toda actuación de los órganos estatales que ella misma crea -órganos primarios- o de los órganos derivados. Dicha autopreservación reside primordialmente en el mencionado principio, según

¹⁸ BURGOA ORIHUELA, Ignacio; *Derecho Constitucional Mexicano*; 7ª edición; Editorial Porrúa; México 1989; p. 359.

el cual, se adjetiva el ordenamiento constitucional como "ley suprema" o "lex legum", es decir "ley de leyes". Obviamente, la supremacía de la Constitución implica que ésta sea el ordenamiento "cúspide" de todo el derecho positivo del estado, situación que la convierte en el índice de validez formal de todas las leyes secundarias u ordinarias que forman el sistema jurídico estatal, en cuanto que ninguna de ellas debe oponerse, violar o simplemente apartarse de las disposiciones constitucionales. Por ende, si esta oposición, violación o dicho apartamiento se registran, la ley que provoque éstos fenómenos carece de "validez formal", siendo susceptible de declararse "nula", "inválida", "inoperante" o "ineficaz" por la vía jurisdiccional o política que cada orden constitucional concreto y específico establezca.¹⁹

Así mismo, la Constitución crea órganos cuya función es el ejercicio del poder público del Estado²⁰, por lo que la existencia de dichos órganos depende directamente del propio ordenamiento constitucional y por ende, necesariamente deben estar subordinados a los mandatos constitucionales. En este sentido, los órganos estatales no pueden transgredir o violentar las disposiciones de la propia Constitución a la cual deben su existencia.

Aunado al principio de supremacía constitucional, se encuentra el principio de control de la constitucionalidad de leyes y actos de autoridad. Los dos principios son complementarios, pues de acuerdo con el principio de supremacía, ninguna ley o acto de autoridad puede violar la Norma Suprema y, por lo tanto, debe asegurarse esto último a través de un medio de defensa adecuado. De nada serviría que la Constitución prevea que ninguna otra ley o acto de autoridad puede contrariar en modo alguno su contenido si no

¹⁹ Idem, p. 359.

²⁰ Con el fin de evitar un abuso del poder, nuestra Constitución consagra el principio de la división de poderes: "Artículo 49. *El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. No podrán reunirse dos o más de éstos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se*

puede hacer efectivo ese mandato a través de un medio adecuado, como lo es el juicio de amparo.

Ahora bien, la supremacía de la Constitución, afirma el Maestro Tena Ramírez, presupone dos condiciones: la primera es que el poder constituyente es distinto de los poderes constituidos, y la segunda consiste en que la Constitución es rígida y estricta.²¹

1.2.1 El Poder Constituyente y el Poder Constituido.

La Constitución, por una parte, configura y ordena los Poderes del Estado por ella construidos; por otra, establece los límites del ejercicio del poder y el ámbito de libertades y derechos fundamentales, así como los objetivos positivos y las prestaciones que el poder debe cumplir en beneficio de la comunidad. En todos esos contenidos, la Constitución se presenta como un sistema preceptivo que emana del pueblo como titular de la soberanía, en su función constituyente, preceptos dirigidos tanto a los órganos del poder por la propia Constitución establecidos como a los ciudadanos.²²

En nuestro sistema jurídico, los órganos de poder reciben su investidura y sus facultades de una fuente superior a ellos mismos, como es la Constitución, lo cual implica que el autor de la Constitución debe ser distinto y estar por encima de la voluntad particular de los órganos. Al primero de ellos se le designa con el nombre de "poder constituyente" y a los segundos se les llama "poderes constituidos".²³

otorgarán facultades extraordinarias para legislar".

²¹ Op. cit. TENA RAMÍREZ, Felipe; p. 12.

²² Op. Cit., GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, p. 48.

²³ Op. cit. TENA RAMÍREZ, Felipe; p. 12.

Podemos afirmar que el poder constituyente es el pueblo, pues es en éste último en quien reside la soberanía y, es además quién va a crear los poderes constituidos (ejecutivo, legislativo y judicial) al momento de crear la Constitución.

Lo que se entiende por Constitución es muy claro, el pueblo decide por sí mismo: 1º Establecer un orden político determinado, definido en su estructura básica y en su función; 2º Pero, a la vez en esa estructura ha de participar de manera predominante, si no exclusiva, el propio pueblo, de modo que los ejercientes del poder serán agentes y servidores del pueblo y no sus propietarios, y, por su parte, esas funciones han de definirse como limitadas, especialmente por la concreción de zonas exentas al poder, reservadas a la autonomía privada (libertades y derechos fundamentales). El poder ha de aparecer, pues, como una construcción de la sociedad o del pueblo, construcción en la cual este se reserva zonas de libertad e instrumentos de participación y control efectivos, de modo que el poder no pueda pretender nunca ser superior a la sociedad, sino sólo su instrumento.²⁴

En su obra Derecho Constitucional, Jorge Carpizo hace una distinción entre poder constituyente, congreso constituyente y asamblea proyectista. El poder constituyente es y sólo puede serlo el pueblo. El congreso constituyente es una asamblea electa por el pueblo para que redacte y promulgue una constitución. En cambio, una asamblea proyectista tiene como misión redactar un proyecto de constitución para que sea puesto a la consideración del pueblo y este decida si lo aprueba o no. Este es el procedimiento constitucional más acorde con la teoría del poder constituyente.²⁵

El Poder Constituyente es aquél órgano cuya única función consiste en la creación de la Constitución. Una vez que ha realizado dicha función,

²⁴ Op. Cit., GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, Págs. 44 y 45.

²⁵ Op. cit. CARPIZO, Jorge; p.15.

desaparecerá, quedando en su lugar los poderes constituidos los cuales gobernarán de acuerdo a los lineamientos contenidos en la propia Constitución.

Resulta necesario que todos aquellos órganos que gobiernan, reciban sus atribuciones de una entidad superior a ellos mismos. La separación y supremacía del poder constituyente respecto a los poderes constituidos, presupone la necesidad de un poder más alto que marca a cada uno de los tres órganos su respectiva competencia. Este poder actúa en diferentes momentos y desempeñando funciones diversas a aquellas de los poderes constituidos. En este sentido, el constituyente precede a los poderes constituidos; cuando aquel ha elaborado su obra, formulando y emitiendo la Constitución, desaparece del escenario jurídico del Estado, para ser sustituido por los órganos creados. Desde el punto de vista de las funciones, la diferencia consiste en que: el poder constituyente no gobierna, sino sólo expide la ley en virtud de la cual gobiernan los poderes constituidos; éstos, a su vez, no hacen otra cosa que gobernar en los términos y límites señalados por la ley emanada del constituyente, sin que puedan en su carácter de poderes constituidos alterar en forma alguna la ley que los creó y los dotó de competencia.²⁶

Cabe señalar que estos últimos dos puntos o características que distinguen a los poderes constituidos del constituyente son de gran relevancia, pues dentro de un Estado de Derecho como en el que vivimos, las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo cual expresamente las faculta la legislación, de otro modo estarían actuando en contra del orden Constitucional; y, el hecho de que los poderes constituidos no puedan modificar en forma alguna aquella ley que los creó, es un principio que brinda mayor seguridad a los gobernados, pues les garantiza en cierto modo

²⁶ Op. Cit. TENA RAMIREZ, Felipe; p. 13.

que aquellas disposiciones constitucionales que limitan la actuación de la autoridad no podrán modificarse fácilmente.

Lo anterior implica que nuestra Constitución es rígida, es decir, que ningún órgano constituido por la propia Constitución podrá modificar el contenido de ésta, toda vez que si esto llegare a suceder se quebrantaría el orden Constitucional.

Existen, para los Estados, dos clases de Constituciones: Constituciones rígidas y Constituciones flexibles. Se llaman Constituciones rígidas a aquellas cuya modificación o evolución es difícil de realizar, porque el aparato modificador es poco elástico. En su carácter de leyes fundamentales no tienen sino que ser acatadas y su mayor observancia indicará la mayor o menor fuerza de un Estado. Las Constituciones flexibles, en cambio, son aquellas que pueden modificarse fácilmente.²⁷

La idea consistente en que: *"en la medida en que la Constitución es la expresión de una intención fundacional, configuradora de un sistema entero que en ella se basa, tiene una pretensión de permanencia o duración, lo que parece asegurarla una superioridad sobre las normas ordinarias carentes de una intención tan relevante y limitada a objetivos mucho más concretos..."*, determina lo siguiente: Primero, la distinción entre un poder constituyente, que es de quién surge la Constitución, y los poderes constituidos por éste, de los que emanan todas las normas ordinarias y de dónde se dedujo inicialmente la llamada rigidez de la norma constitucional, que la asegura una llamada "superlegalidad formal" que impone formas reforzadas de cambio o modificación constitucional frente a los procedimientos legislativos ordinarios; segundo, esta idea llevará también al reconocimiento de una superlegalidad material, que asegura a la Constitución una preeminencia jerárquica sobre todas las demás normas del ordenamiento, producto de

²⁷ Op. Cit.. G. JELLINEK, p. 191 y 192.

poderes constituidos por la Constitución misma, obra del superior poder constituyente y, por lo tanto, dichas normas sólo serán válidas si no contradicen, no ya sólo el sistema formal de producción de las mismas que la Constitución establece, sino, y sobre todo, el cuadro de valores y de limitaciones del poder que en la Constitución se expresa.²⁸

El principio de rigidez del que hablamos se encuentra previsto en nuestra Constitución en el artículo 135, que a la letra dice: "**Artículo 135.** *La presente Constitución puede ser adicionada o reformada. Para que las adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión, por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, acuerde las reformas o adiciones, y que éstas sean aprobadas por la mayoría de las Legislaturas de los Estados. El Congreso de la Unión o la Comisión Permanente en su caso, harán el cómputo de los votos de las Legislaturas y la declaración de haber sido aprobadas las adiciones o reformas*".

Dicho principio garantiza la efectividad de la supremacía constitucional, pues de nada serviría que una ley fundamental fuera suprema, si fácilmente y siguiendo el procedimiento común establecido para la alteración de una ley secundaria, pudiera modificarse, ya que en el supuesto de que el legislador insistiera en que rigiera una ley opuesta a las normas constitucionales podría sin ningún inconveniente realizar su objetivo, reformando simplemente la disposición de la Constitución que fuese contraria al contenido de la ley secundaria. Por lo tanto, debe existir una concurrencia entre los principios de supremacía y rigidez constitucionales para hacer efectivo el imperio de la Constitución.²⁹

En este sentido, se distinguen dos categorías de leyes: las leyes ordinarias, hechas por el legislador en la forma ordinaria, y las leyes

²⁸ Op. Cit., GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, p. 50

²⁹ Op. cit. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, p.368.

constitucionales, hechas en condiciones y con arreglo a formas determinadas y precisas. Las leyes ordinarias no pueden modificar ni derogar las leyes constitucionales, las cuales no pueden ser modificadas ni derogadas sino con sujeción a las formas especiales determinadas en general por la Constitución misma.³⁰

La rigidez de una Constitución proviene, de que ningún poder constituido - *especialmente legislativo* - puede tocar la Constitución; la flexibilidad consiste en que la Constitución puede ser modificada por el poder legislativo. Esta rigidez de la Constitución encuentra su complemento en la forma escrita, pues a pesar de que no es indispensable, si es conveniente, por motivos de seguridad y claridad, que la voluntad del constituyente se externe por escrito en un documento único y solemne.³¹

En este sentido Eduardo García de Enterría señala que *"En un plano formal, puede decirse que la superlegalidad material garantiza, en último extremo la superlegalidad formal o rigidez de la Constitución, al imponer que toda decisión normativa que implique salirse del marco constitucional tenga que ir precedida, bajo pena de nulidad, de una reforma constitucional acordada por sus cauces propios"*.³²

En efecto, contrariamente a lo que sostiene el principio de flexibilidad, el principio de rigidez constitucional establece que para poder llevar a cabo alguna modificación o reforma a la Constitución, es necesaria seguir un procedimiento especial, diverso a aquel procedimiento por el que se modifican las leyes secundarias, en el que se creó un poder extraordinario llamado "constituyente permanente".

"Los puntos extremos de rigidez y de flexibilidad están representados por las Constituciones Americana e Inglesa. Tan difícil es la modificación de

³⁰ DUGUIT, Leon; "Manual de Derecho Constitucional"; 2ª edición española; Madrid, 1926; p. 521.

³¹ Op. cit. TENA RAMIREZ, Felipe; p.13.

la Constitución Americana, que en el curso del siglo XIX sólo se han hecho en ella cuatro adiciones. La Constitución inglesa por no ser una constitución escrita, no exige formalidades que dificulten su modificación. El primer sistema, que podríamos llamar americano, tiene la ventaja de favorecer la permanencia de la Constitución y proteger a las minorías de la dominación inconsiderada de las mayorías absolutas. Por el contrario, el sistema inglés de las Constituciones Flexibles tiene también sus ventajas, ya que en todo tiempo y sin dificultad puede adaptarse la legislación a las necesidades de las relaciones existentes, y, sobre todo, porque este sistema puede abrir el camino para que se reconozcan los obstáculos que oponen las leyes y se puedan llevar acabo modificaciones que muchas veces resultan innecesarias".³³

Así las cosas, podemos afirmar que la rigidez contribuye de manera muy importante a la estabilidad de la Constitución, pues su objetivo es dificultar el cambio de las normas que integran a la propia Constitución. Sin embargo, también podemos afirmar que desde un punto de vista político, la rigidez constitucional más que dotar de estabilidad al texto constitucional frente a las eventuales mayorías parlamentarias, lo que trata de hacer es garantizar el control del cambio por esas mismas mayorías; es decir, garantizar que sea muy difícil cambiar el *status quo* imperante sin contar con la anuencia de los grupos de interés que así lo establecieron. Lejos de servir para facilitar el cambio constitucional en una sociedad dinámica, el mecanismo de reforma de las Constituciones rígidas puede servir para detener ese mismo cambio, o bien, para canalizarlo y controlarlo.³⁴

Ahora bien, la manera en que está redactado el citado artículo 135 Constitucional puede llevarnos a pensar que ese poder constituyente

³² Op. Cit., GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo, p.50.

³³ Op. Cit., G. JELLINEK, p. 192.

³⁴ CARBONELL, Miguel; "Constitución, Reforma Constitucional y Fuentes del Derecho en

permanente tiene la facultad de reformar la Constitución, sin restricción alguna modificándola en su totalidad. En este sentido, comparto la opinión del Dr. Ignacio Burgoa en el sentido de que el concepto de "reforma" implica necesariamente una modificación parcial, puesto que si fuere total, se trataría de una sustitución o transformación. Una reforma es algo accesorio o anexo a algo principal, que es precisamente su objeto; por lo tanto, cuando se elimina lo principal, la reforma no tiene razón de ser. Así las cosas, la facultad reformativa que el artículo 135 confiere al Congreso de la unión y a las Legislaturas de los Estados equivale sólo a una alteración parcial de la Constitución. Una reforma implica la adición, la disminución o la modificación parcial de un todo, pero nunca su eliminación integral, porque entonces no sería reforma, ya que ésta altera pero no extingue. En otras palabras, reformar significa lógicamente alterar algo en sus accidentes sin cambiar su esencia o sustancia.

1.2.2 Control de la Constitucionalidad de los actos de autoridad.

Democracia y normatividad constitucional son conceptos que se autoimplican, pues solamente en un sistema democrático cabe entender una Constitución como normativa, toda vez que los regímenes autoritarios no suelen caracterizarse por su estricta observancia de las formas jurídicas. Por otro lado, la democracia encuentra su mejor garantía en la normatividad constitucional: no basta la sola proclamación retórica de los derechos fundamentales (*derechos de todos, mayorías y minorías*) y de la división de poderes; hay que hacer que esos postulados se cumplan en la realidad; hay que poner los medios para que sean exigibles y exigidos, y para que, en caso de ser violadas las normas que los recogen, se produzca la

consecuente sanción y reparación. La democracia sobrevive cuando dentro del Estado se cuenta con la vigencia efectiva de una Constitución normativa, que es el mejor obstáculo a la arbitrariedad y al autoritarismo.³⁵

El que la Constitución sea, ante todo, un orden jurídico, un ordenamiento o una parte de él supone que deba considerársele, en primer lugar, como norma. De ello se deriva que sus preceptos tienen que concebirse como vinculantes para la conducta de los sujetos a los que se destinan. Las formas en que cada precepto constitucional concreto vincula a los ciudadanos y a los poderes públicos son variadas, puesto que la fuerza de obligar de la Constitución tiene modulaciones impuestas.³⁶

En este sentido, los ciudadanos y los poderes públicos no se encuentran vinculados a la Constitución de la misma forma. Mientras para los ciudadanos la Constitución significa sobre todo una vinculación de carácter negativo en el sentido de que, para ellos, basta con que no actúen contra lo dispuesto en la Constitución para que de hecho, la cumplan, para las autoridades esa vinculación es doble: es negativa en el mismo sentido que para los ciudadanos (*es decir, las autoridades también deben abstenerse de actuar contra la Constitución*), pero es también positiva desde el punto de vista de que las autoridades están "obligadas" a dar cumplimiento de forma activa ("*positiva*") a los mandatos de la Constitución.³⁷

En nuestro régimen jurídico, se considera al juicio de amparo como un medio para la protección de la Constitución. En efecto, la actuación de las autoridades (ejecutivas, legislativas o judiciales) se ve limitada por la propia Constitución y, a fin de hacer efectiva la observancia de dicho ordenamiento por parte de las autoridades en lo relativo a las garantías individuales, la propia Constitución establece en sus artículos 103 y 107, ese medio de

³⁵ CARBONELL, Miguel; "Constitución, Reforma Constitucional y Fuentes del Derecho en México"; 3ª edición; Editorial Porrúa; México, 2000; Págs. 148 y 149.

³⁶ *Idem*, Págs. 149 y 151.

defensa que le permite imponerse efectivamente ante la actuación de las autoridades frente a los gobernados, el juicio de amparo.

El juicio de amparo tiene como finalidad esencial la protección de las garantías del gobernado y el régimen competencial existente entre las autoridades federales y las de los Estados, pero además, extiende su tutela a toda la Constitución a través de la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16. Es cierto que esta tutela se imparte siempre en función del interés particular³⁸ del gobernado, ya que sin la afectación de éste por un

³⁷ Idem, Págs. 151 y 152.

³⁸ El interés particular se refiere al "interés jurídico" que deben tener los gobernados para poder promover validamente el juicio de amparo sin correr el riesgo de que se sobresea dicho juicio en términos de los artículos 73, fracción V y 74, fracción III, de la Ley de Amparo. El interés jurídico de los gobernados para promover el juicio de amparo surge cuando el acto de autoridad afecte su esfera jurídica (derechos y obligaciones), y en este momento podrán promover el juicio de amparo.

"INTERÉS JURIDICO. INTERES SIMPLE Y MERA FACULTAD. CUANDO EXISTEN. El interés jurídico, reputado como un derecho reconocido por la ley, no es sino lo que la doctrina jurídica conoce con el nombre de derecho subjetivo, es decir, como facultad o potestad de exigencia, cuya institución consigna la norma objetiva del derecho. En otras palabras, el derecho subjetivo supone la conjunción en su esencia de dos elementos inseparables, a saber: una facultad de exigir y una obligación correlativa traducida en el deber jurídico de cumplir dicha exigencia, y cuyo sujeto, desde el punto de vista de su índole, sirve de criterio de clasificación de los derechos subjetivos en privados (cuando el obligado sea un particular) y en públicos (en caso de que la mencionada obligación se impute a cualquier órgano del Estado). Por tanto, no existe derecho subjetivo ni por lo mismo interés jurídico, cuando la persona tiene sólo una mera facultad o potestad que se da cuando el orden jurídico objetivo solamente concede o regula una mera actuación particular, sin que ésta tenga la capacidad, otorgada por dicha orden, para imponerse coercitivamente a otro sujeto, es decir, cuando no haya un "poder de exigencia imperativa"; tampoco existe un derecho subjetivo ni por consiguiente interés jurídico, cuando el gobernado cuenta con un interés simple, lo que sucede cuando la norma jurídica objetiva no establezca a favor de persona alguna ninguna facultad de exigir, sino que consigne solamente una situación cualquiera que pueda aprovechar algún sujeto, o ser benéfica para éste, pero cuya observancia no puede ser reclamada por el favorecido o beneficiado, en vista de que el ordenamiento jurídico que establezca dicha situación no le otorgue facultad para obtener coactivamente su respeto. Tal como sucede, por ejemplo, con las leyes o reglamentos administrativos que prohíben o regulan una actividad genérica, o que consagran una determinada situación abstracta en beneficio de la colectividad. Si el estatuto legal o reglamentario es contravenido por algún sujeto, porque su situación particular discrepa o no se ajusta a sus disposiciones, ninguno de los particulares que obtenga de aquél un beneficio o derive una protección que pueda hacer valer tal discrepancia o dicho desajuste por modo coactivo, a no ser que el poder de exigencia a la situación legal o reglamentaria se le conceda por el ordenamiento de que se trate. Por tanto, si cualquier autoridad del Estado determina el nacimiento de una situación concreta, que sea contraria a la primera, desempeñando un acto opuesto o no acorde con la

acto de autoridad, el amparo es improcedente; pero también es verdad que de manera simultánea, al preservar dicho interés, mantiene y hace respetar el orden constitucional. De ahí que el control de la Constitución y la protección del gobernado frente al poder público, sean los dos objetivos lógica y jurídicamente inseparables que integran la esencia del juicio de amparo.³⁹

El juicio de amparo es el medio jurídico de que dispone cualquier gobernado para obtener en su beneficio la observancia de la Ley Fundamental contra todo acto de cualquier órgano del Estado que la viole o pretenda violarla.

Además del juicio de amparo, existen también dentro de nuestro sistema jurídico otros medios de control constitucional: las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad.

Las controversias constitucionales son un medio de control constitucional previsto por el artículo 105 de nuestra Constitución en virtud del cual, la Suprema Corte de Justicia conocerá y resolverá aquellas controversias que se susciten entre:

- a) La Federación y un Estado o el Distrito Federal;
- b) La Federación y un Municipio;
- c) El Poder Ejecutivo y el Congreso de la Unión; aquél y cualquiera de las Cámaras de éste o, en su caso, la Comisión Permanente, sean como órganos federales o del Distrito Federal.
- d) Un Estado y otro, o el Distrito Federal;
- e) El Distrito Federal y un Municipio;
- f) Dos Municipios de diversos Estados;
- g) Dos Poderes de un mismo Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;

ley o el reglamento respectivo, es a esa misma autoridad o a su superior jerárquico a los que incumbe poner fin a dicha contrariedad o discordancia, revocando o nulificando, en su caso, el acto que las haya originado, pues el particular sólo puede obtener su revocación o invalidación cuando la ley o el reglamento de que se trate le concedan "el poder de exigencia" correspondiente. (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1988, Primera Parte, Tribunal Pleno, Págs. 180-181.)

³⁹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio; "El Juicio de Amparo"; 35ª edición; Editorial Porrúa; México 1999; p.144

- h) Un Estado y uno de sus Municipios, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;
- i) Un Estado y un Municipio de otro Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales; y
- j) Dos órganos de Gobierno del Distrito Federal, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación no conocerá de aquellas controversias que se susciten entre las entidades antes mencionadas que se refieran a la materia electoral. En lo referente a las controversias mencionadas en los incisos c), g) y j), las resoluciones que dicte la Suprema Corte, con aprobación de por lo menos ocho votos, tendrán efectos generales; en los demás casos, dichas resoluciones tendrán efectos únicamente respecto de las partes en la controversia.

La acción de inconstitucionalidad es otro medio de defensa constitucional en virtud del cual se puede llegar a declarar la invalidez de normas de carácter general que contravengan lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las acciones de inconstitucionalidad deben ejercitarse, dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la norma.

Podrán ejercitar la acción de inconstitucionalidad:

- En contra de leyes Federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión, el equivalente al 33% de la Cámara de Diputados o el equivalente al 33% del Senado.
- En contra de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, el equivalente al 33% del Senado o el Procurador General de la República.
- En contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, el Procurador General de la República.
- En contra de las leyes expedidas por las legislaturas estatales, el equivalente al 33% de los integrantes de dichos órganos legislativos.
- En contra de leyes expedidas por la Asamblea de representantes del Distrito Federal, el equivalente al 33% de los integrantes de dicha Asamblea.

- En contra de leyes electorales federales o locales, los partidos políticos con registro ante el Instituto Federal Electoral, por conducto de sus dirigencias nacionales;
- En contra de leyes electorales expedidas por órganos legislativos de los Estados, los partidos políticos con registro estatal, por conducto de sus dirigencias;

El Ministro Juventino V. Castro señala que existen tres formas principales para la defensa de la Constitución: el primero es mediante factores sociales o culturales, que se traducen en un respeto voluntario del orden que se ha establecido; el segundo es por factores políticos, creados en las propias constituciones, que nos proporcionan la estructura o principios funcionales del Estado, y que arrancan principalmente del sistema de división de poderes que aparece en las constituciones modernas; y finalmente, el tercer medio es a través de sistemas jurídicos que crean instrumentos para restaurar el orden constitucional violado. Sin embargo, el distinguido jurista antes citado, considera que el factor jurídico es el que verdaderamente permite la defensa constitucional, toda vez que este consiste en el establecimiento de un sistema normativo que indica con precisión las acciones procesales que deben utilizarse cuando aparecen las violaciones constitucionales; los órganos ante los cuales pueden plantearse los reclamos; los titulares de dichas acciones; los procedimientos para plantear el conflicto constitucional; y los medios que se proporcionan a los órganos públicos para hacer cumplir las resoluciones definitivas que emitan respecto al planteamiento constitucional, y que permitirán reinstaurar el orden constitucional quebrantado.⁴⁰

1.3 La Constitución como fuente originaria de la obligación fiscal.

⁴⁰ CASTRO, Juventino V.; "Garantías y Amparo"; 7ª edición; Editorial Porrúa; México 1991; p.277.

La obligación tributaria, como cualquiera otra, tiene una causa que justifica el cobro al cual están sometidos los patrimonios y las rentas de los ciudadanos. Si la obligación tributaria fuera justificable sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier tributo, y puede servirse de medios coercitivos para exigir el pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre tributos y extorsiones arbitrarias del poder público.⁴¹

*"El concepto de "causa" de la obligación tributaria fue elaborado ante todo en Italia por Griziotti, quién afirma que la causa del impuesto, o sea el fundamento jurídico último de la obligación de los ciudadanos de pagar el impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas, o sea, de manera más amplia, en las ventajas que el contribuyente obtiene, por pertenecer a la colectividad, directa o indirectamente, por medio de los servicios públicos, o de los beneficios que recibe de la vida social."*⁴²

No obstante lo anterior, cabe señalar que el concepto de causa no puede, sino entre límites restringidos, trasladarse a la legislación positiva. En efecto, la fuente de la obligación tributaria es siempre la ley positiva.⁴³

Ahora bien, la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares esa "obligación tributaria", esto es, la obligación de aportar una parte de su riqueza para hacer posible el ejercicio de las atribuciones que están encomendadas al Estado Mexicano, recibe el nombre de "poder tributario". Esto es, el Estado por su naturaleza misma tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad pueda encontrar organización y vida; por ello, el Estado deberá expedir las leyes que regirán la conducta entre los particulares, entre éstos y el Estado, y las

⁴¹ PUGLIESE, Mario; "Instituciones de Derecho Financiero, Derecho Tributario"; Fondo de Cultura Económica, México 1939; Págs. 109 y 110.

⁴² Idem, p. 111.

leyes que rijan la actuación del Estado como autoridad. Asimismo, el Estado deberá impartir justicia evitando que los particulares resuelvan sus diferencias mediante el uso de la fuerza, realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares por sí mismos no podrían realizar ni prestar.

Para realizar todas esas actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado; por lo tanto, el Estado, ejercitando ese "poder tributario", exige a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza mediante aportaciones que son denominadas contribuciones.⁴³

Cabe señalar que la facultad tributaria no solo implica una potestad que detenta el Estado para establecer o imponer contribuciones a los gobernados, sino que dicha facultad trae aparejada otra función además del establecimiento de las contribuciones, la cual consiste precisamente en el cobro de las mismas, aún en contra de la voluntad de los gobernados.

En este sentido Gregorio Rodríguez Mejía señala lo siguiente: *"Por lo que respecta al concepto de esta facultad, y para integrarlo adecuadamente, hemos de decir que es efectivamente una potestad, manifestación de la soberanía estatal, tanto de establecer como de cobrar las contribuciones...Pensamos que no puede ser completo el concepto de esta facultad si se refiere sólo a una función legislativa, sino que debe reunir ésta y a la ejecutiva de cobrar las contribuciones... Según nuestro criterio, la facultad tributaria se desdobra en la de establecer y en la de cobrar... En*

⁴³ Idem; p. 112.

⁴⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano"; 18ª edición; Editorial Porrúa, México 1999, Págs. 207 y 208.

*resumen decimos que la facultad tributaria es el derecho que tiene el Estado de establecer y cobrar las contribuciones.*⁴⁵

Por otra parte, el autor en comentario señala que la facultad tributaria también se manifiesta cuando el poder público exenta del pago a determinados contribuyentes, así como cuando hace uso de la fuerza pública para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes. Dentro de la facultad tributaria está constituida por la creación de las leyes fiscales, el cobro de las contribuciones, exigir el pago de las mismas y aplicar penas por la violación a dichas leyes fiscales e incluso por la condonación de las contribuciones y sus accesorios.⁴⁶

De lo anterior se sigue que el origen de la obligación para contribuir a los gastos públicos del Estado Mexicano de acuerdo a nuestro sistema jurídico, tiene un carácter eminentemente Constitucional. En efecto, conformidad con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Federal, los mexicanos estamos obligados a contribuir al gasto público⁴⁷ así de la Federación como del Distrito Federal, Estados y Municipios en que residamos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En este sentido, el único que puede establecer contribuciones a cargo de los gobernados es el Estado Mexicano a través de la creación de leyes, pues de acuerdo con el principio de legalidad previsto en el propio artículo 31 fracción IV Constitucional, la única forma en que podrá ser válida la obligación tributaria es si la misma se encuentra prevista por un acto material y formalmente legislativo.

⁴⁵ RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio; "Teoría General de las Contribuciones"; 1ª edición; Editorial Porrúa; México 1994, p. 39.

⁴⁶ Idem, p. 39.

⁴⁷ "Por gasto público se entiende toda erogación por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto" (Rodríguez Mejía, Gregorio; "Teoría General de las Contribuciones"; 1ª edición; Editorial Porrúa; México 1994; p.47).

Si bien es cierto que el Estado es el único que puede crear contribuciones mediante la elaboración de leyes, no hay que pasar inadvertido el hecho de que ello es en virtud de que recibe la facultad tributaria del propio pueblo. En este sentido, el Estado como depositario de esa facultad tributaria, debe hacer uso de ella por el pueblo y para el pueblo; y por lo tanto esa facultad tributaria del Estado no puede ser en ningún momento ilimitada.⁴⁸

Así mismo, el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución es el fundamento del primer momento de la actividad financiera del Estado,⁴⁹ es decir, la obtención de recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades de la colectividad a través de la prestación de servicios, como son: agua potable, drenaje, alumbrado público, escuelas, hospitales, limpia, seguridad pública, etc.

De acuerdo con lo antes mencionado, la única manera en que el Estado puede obligar a los mexicanos a cumplir con lo ordenado por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es a través del ejercicio de la función legislativa.

En efecto, al desarrollar el Estado su función legislativa a través de los órganos que de acuerdo al régimen constitucional forman el Poder Legislativo, éste crea las leyes necesarias para imponer las contribuciones a los gobernados necesarias para cubrir el gasto público de cada año.⁵⁰

⁴⁸ RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio; "Teoría General de las Contribuciones"; 1ª edición; Editorial Porrúa; México 1994; p. 44.

⁴⁹ La Actividad Financiera del Estado consiste básicamente en la realización de tres etapas fundamentales, a saber: la obtención de recursos dinerarios, el manejo o la administración de los mismos y el empleo de esos recursos monetarios, con la finalidad de poder prestar servicios que satisfagan las necesidades de la población.

⁵⁰ Gabino Fraga en su obra "Derecho Administrativo" señala que "La función legislativa, desde el punto de vista formal, es la actividad que el Estado realiza por conducto de los órganos que de acuerdo con el régimen constitucional forman el Poder legislativo. En México, la función legislativa formal es la que realiza el Congreso Federal compuesto por la Cámara de Diputados y la de Senadores. (Constitución Federal, art. 50). Entra también en el concepto

Conforme al sistema de división de poderes, el poder tributario es atribuido exclusivamente al poder legislativo (Congreso de la Unión y Legislaturas Locales), el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan cuales son los hechos o situaciones que al producirse o realizarse, generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En cambio, corresponde al poder ejecutivo, el determinar o el comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos, o bien, verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley.⁵¹

En términos de la fracción II del artículo 115 Constitucional, los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley, asimismo, los Ayuntamientos de los Municipios tendrán la facultad de expedir reglamentos heterónomos (*bandos de policía y buen gobierno, circulares y disposiciones administrativas de observancia general*), con sujeción a las bases normativas que deberán expedir las legislaturas de los estados. En este sentido, los Municipios carecen de la primera etapa de la potestad tributaria, consistente en la creación de las contribuciones, sin embargo los Estados podrán ejercer la siguiente etapa de la potestad tributaria, la cual consiste en poder exigir el pago y el cumplimiento de las disposiciones fiscales a los contribuyentes que residan dentro de la jurisdicción del Municipio.⁵²

de función legislativa formal el conjunto de actos que cada una de las Cámaras puede realizar en forma exclusiva (Const. Fed., arts. 74 y 76).

⁵¹ Op. cit. DE LA GARZA, Sergio Francisco; Págs. 208 y 209.

⁵² Los Municipios no tienen potestad tributaria, pues no están facultados para expedir leyes que impongan contribuciones a los gobernados. En términos del artículo 115 Constitucional, los Municipios gozan de autonomía financiera, la cual consiste en la facultad de poder manejar libremente los recursos económicos que les corresponden.

"La fracción IV del artículo 115 Constitucional hace referencia a las fuentes de ingresos de los municipios, como los rendimientos de los bienes que le pertenezcan y de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas de los estados establecen a su favor, destacándose las contribuciones fijadas por las legislaturas de los estados sobre propiedad

Ahora bien, en la fracción VII del artículo 76 constitucional se establece la **potestad tributaria** del Congreso de la Unión, misma que consiste en la facultad jurídica para crear contribuciones, recaudarlas y afectarlas al gasto público. Dicha facultad única y exclusivamente la puede detentar el Estado Mexicano, esto es, que por ningún motivo algún particular, ya sea persona física o moral, podrá ejercer dicha potestad tributaria.

El poder tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado como generadores de los créditos fiscales. En ese momento, el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a las leyes aplicables de manera tal que cualquier separación de su conducta respecto a aquellas que han sido establecidas por la ley, producirá como consecuencia que el particular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado. Por el contrario, el momento en que se presenta el ejercicio del poder tributario, es aquel en que el Estado actuando soberanamente y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.⁵³

inmobiliaria; las participaciones cubiertas por la Federación a los municipios, en la forma y tiempos que anualmente se determinan por las legislaturas de los estados, y por último, los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos. ... Por otra parte, el texto constitucional es preciso al señalar que las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, a favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o municipios estarán exentos de dichas contribuciones. A mayor abundamiento, establece que tampoco lo harán las leyes federales. En reiteradas ocasiones la Suprema Corte ha sostenido el criterio de que cualquier ordenamiento secundario que pretenda hacer nugatoria tal atribución a favor del municipio es inconstitucional." (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada; Tomo I; UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas; 14ª edición; Editorial Porrúa, México 1999; p.p. 1165 y 1166.)

1.3.1 Concepto de la Obligación fiscal y sus Elementos Personales.

Emilio Margain Manautou define a la obligación tributaria 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"⁵⁴.

Hay que recordar que la obligación tributaria encuentra ciertas similitudes con la obligación del derecho común, tales como: sujetos (*acreedor y deudor*) y objeto. Así mismo, ambas obligaciones guardan ciertas diferencias a las cuales debemos acudir para poder distinguir cuando estamos frente a una y otra. Al respecto Margain Manautou señala cuáles son las principales diferencias:

- "a) **La obligación tributaria es de Derecho Público**, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, v. gr.: cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditada a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal;
- b) **La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley**, la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional;

⁵³ Idem, p. 208.

⁵⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"; Editorial Porrúa; México 1997; Pág.226.

- c) **En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado;** en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad;
- d) **En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado.**
- e) **En la obligación tributaria el objeto es único y consiste siempre en dar;** en la obligación del Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer o de no hacer;
- f) **La obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie;** en la obligación de dar del Derecho Privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios;
- g) **La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos;** la obligación del Derecho Privado no.
- h) **La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo;** la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.
- i) **La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos impositivos,** sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí

responsabilidad alguna en caso de que su representado no cumpla la obligación."⁵⁵.

Por lo que hace a los elementos personales, tenemos que en toda relación tributaria siempre existen dos sujetos, uno que tiene el carácter de activo y otro que interviene con el carácter de pasivo.

El sujeto activo, que es aquél que tiene el derecho a recibir y en su caso exigir el pago de las contribuciones, cabe señalar que éste será siempre el Estado en cualquiera de los tres niveles de gobierno: Federación, Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios.

Aún cuando todos los anteriores sujetos intervienen en la relación tributaria con el carácter de "activos", el derecho que tienen a recibir las contribuciones no comparte la misma extensión o amplitud, pues solamente la Federación y las Entidades locales podrán establecer y recaudar contribuciones, mientras que los Municipios solamente podrán recaudar aquellas contribuciones que previamente hayan sido establecidas por las Entidades Federativas.

Los sujetos pasivos son aquellos que tienen la obligación de pagar las contribuciones.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 en su artículo 20 define al sujeto pasivo de la siguiente manera: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal". Por su parte, el Código Fiscal de la Federación de 1966 define al sujeto pasivo como: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

⁵⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Editorial Porrúa; 13ª edición; México 1997; Págs. 225 y 226.

Debemos distinguir el sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto; el primero, es el que se ha definido en el párrafo anterior, el segundo, es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos.⁵⁶

1.3.1.1 Clasificación de las Obligaciones Fiscales.

La obligación fiscal es una obligación *ex-lege*, de naturaleza pública y por lo tanto, la fuente exclusiva de la cual deriva dicha obligación es la ley.

Dentro del derecho fiscal no sólo encontramos reguladas las obligaciones de dar a cargo de los contribuyentes, mismas que consisten por lo general en el pago de una cantidad determinada de dinero y excepcionalmente en el pago en especie al Estado por haberse realizado el hecho imponible que señala la ley para la causación de una contribución, sino que además existe otro tipo de obligaciones que revisten un carácter administrativo y que además son indispensables para que pueda hacerse efectiva la obligación de dar que deriva de la causación del tributo. En efecto, dentro del derecho fiscal existen obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar; como ejemplo podemos mencionar la obligación de los contribuyentes de presentar declaraciones tanto de pago como informativas.

Las obligaciones de hacer y de tolerar revisten una gran importancia, toda vez que permiten al fisco determinar si los contribuyentes se han liberado de su obligación de dar pues en la medida en que los contribuyentes cumplen con las obligaciones de hacer y de tolerar, las autoridades fiscales

⁵⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto; "Finanzas Públicas Mexicanas"; Ed. Porrúa; México 1998, Pág. 55

podrán mantener un control más efectivo respecto de cuáles contribuyentes son los que adeudan alguna contribución al Estado Mexicano.

Al respecto Raúl Rodríguez Lobato señala que existen dos tipos de obligaciones fiscales, las sustantivas y las formales, como se menciona a continuación: *"Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambas son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlas por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etcétera), un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera), o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales). Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal. A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal"*⁵⁷.

1.3.1.2 Nacimiento y Extinción de la Obligación Tributaria.

Para que surja la obligación tributaria a cargo de los gobernados, resulta indispensable la existencia previa de una relación tributaria entre el Estado y sus gobernados, pues en torno a dicha relación van a generarse todas las obligaciones fiscales, tanto sustantivas como formales.

⁵⁷ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; "Derecho Fiscal"; Editorial Harla; cuarta edición; México 1997; Pág. 109.

La relación tributaria podemos definirla de la siguiente manera: *"la relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria"*.⁵⁸

Lo anterior significa que la relación tributaria va a existir desde el momento en que el sujeto pasivo (contribuyente) se ubica en la hipótesis normativa, o bien, realiza el hecho imponible que marca la ley fiscal para la causación de algún tributo; siendo en ese preciso momento cuando se generan las obligaciones fiscales tanto sustantivas como formales. En este sentido, resulta de suma importancia la creación de la relación tributaria para que surjan las obligaciones tributarias, en otras palabras, el presupuesto necesario que determina la existencia de las obligaciones fiscales siempre será la relación tributaria.

Sin embargo, puede haber relación tributaria y no existir obligación tributaria alguna, pues no es sino hasta que el sujeto pasivo de la relación se adecua en la hipótesis normativa o realiza el hecho imponible que prevé la ley fiscal, para que en ese momento surja la obligación tributaria.

Ahora bien, el hecho imponible es la hipótesis normativa o presupuesto de hecho previsto por la ley, mismo que al ser realizado por los contribuyentes provoca el surgimiento de la obligación fiscal. Rodríguez Lobato siguiendo a Sainz Bujanda lo define de la siguiente manera: *"es el hecho hipotéticamente previsto en la norma que genera, al realizarse, la obligación tributaria"* o bien *"el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta"*⁵⁹. *El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y*

⁵⁸ Op. Cit. MARGAIN MANAUTOU; pag

⁵⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; "Derecho Fiscal"; Editorial Harla; cuarta edición; México 1997; Pág. 115.

el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley”.

Por lo que hace al hecho imponible, cabe mencionar que éste solo es una hipótesis que encuentra su existencia en la propia legislación y que se va a actualizar en el mundo fáctico conforme se vayan realizando, por los particulares, hechos concretos que se adecuen a las conductas descritas en dicha hipótesis normativa. A esos hechos concretos o conductas que realizan los particulares se les conoce como “hecho generador”.

En este sentido, resulta evidente la diferencia que existe entre el hecho imponible y hecho generador, pues mientras que el primero consiste en un presupuesto que marca la ley para el nacimiento de la obligación fiscal el segundo de ellos, o más bien el hecho generador, son las conductas de los particulares que actualizan esa hipótesis normativa y que permiten el nacimiento de la obligación tributaria.

El nacimiento de la obligación fiscal, dentro de la legislación mexicana, se encuentra previsto en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación señalando al respecto lo siguiente: *“las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran”.*

Cabe mencionar que existen diferentes momentos para el nacimiento de la obligación tributaria atendiendo a las distintas clases de contribuciones. Así tenemos por ejemplo que en tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o un hecho de un particular. En cuanto a los derechos, la obligación nace al momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En las

contribuciones especiales, la obligación nace al momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, al momento de prestar el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.⁶⁰

La obligación tributaria, al igual que las demás obligaciones jurídicas (específicamente las de derecho privado), tiene diversos modos de extinguirse; el más común y más natural es el pago. Sin embargo, existen también otros modos de extinción para la obligación tributaria, tales como: la compensación, la condonación (renuncia del acreedor) y la prescripción.

El Pago.- El modo de extinción por excelencia de la obligación fiscal es el pago, toda vez que satisface la pretensión creditoria del sujeto activo, cumpliéndose así los fines y propósitos de la relación tributaria.

En efecto, toda vez que la obligación tributaria tiene un carácter eminentemente pecuniario, el pago es la manera normal y ordinaria de poner fin a la obligación tributaria. La entrega de la suma de dinero adecuada, constituye la forma natural de poner fin a la obligación fiscal.

Cabe mencionar que resultan aplicables los principios del derecho federal común en la materia tributaria, siempre y cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propio del derecho fiscal (artículo 5° del CFF). En este sentido, el Código Civil para el Distrito Federal en materia Común y para toda la República en materia Federal define al pago en su artículo 2062: *"Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiere prometido"*.

El pago presupone el carácter líquido de la deuda, lo que implica que la obligación tributaria previamente haya sido determinada por el propio contribuyente (principio de autodeterminación) o bien, por las autoridades

⁶⁰ Op. Cit. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; Pág. 120

fiscales como consecuencia de una visita domiciliaria o una revisión de gabinete.

Así las cosas, la determinación es un requisito indispensable para la exigibilidad del crédito, y este, a su vez, es un prerequisite para la realización del pago.⁶¹

El pago constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades⁶². En efecto, la obligación tributaria, dentro del género de las obligaciones jurídicas en general, pertenece a la categoría de las obligaciones "ex lege" o legales, es decir, que dicha obligación encuentra su fuente en la ley y surge por determinación de ella una vez que se realiza el supuesto previsto en la norma; por lo tanto, en la obligación tributaria la voluntad del sujeto pasivo carece de toda relevancia para la constitución de este tipo de obligaciones, a diferencia de las obligaciones voluntarias o consensuales, en las que la voluntad del sujeto deudor es la que da nacimiento y vida a la obligación siempre y cuando se encuentre tutelada por la norma jurídica, es decir para que la voluntad pueda ser fuente de obligaciones se requiere que exista una norma que le atribuya tal eficiencia.

La obligación tributaria reviste un carácter personal, y a fin de que el pago constituya una forma de extinguirla, se requiere cumplir con ciertos requisitos relacionados con los sujetos que intervienen en la relación tributaria.

Esto es, para que el pago pueda extinguir la obligación tributaria es necesario que el sujeto receptor del pago se encuentre legitimado para ello. En efecto, el órgano del Estado receptor del pago deberá estar expresamente facultado por el orden jurídico para ello, así tenemos que el

⁶¹ Op. cit., DE LA GARZA, Sergio Francisco; p. 595.

⁶² Idem, p. 596.

Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 4° establece que la recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Por lo que hace a los sujetos que deben efectuar el pago a fin de que pueda extinguirse la obligación fiscal, cabe señalar que la aptitud jurídica para efectuar el pago de una contribución adeudada, recae sobre el contribuyente o deudor directo, el deudor solidario (artículo 26 Código Fiscal Federal vigente), los sucesores, los deudores sustitutos (sujeto pasivo por adeudo ajeno: retenedores).

Asimismo, existen ciertas normas legales que permiten que algunas personas, que no son obligados tributarios, si lo desean, por convenir a sus intereses, pueden pagar la deuda tributaria liberando, sin substituirlo, al obligado a cumplir la prestación fiscal. Tal es el caso de los acreedores hipotecarios del deudor o los demás acreedores concurrentes con el fisco, sea por embargo, prenda o hipoteca.

En este sentido, el Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal dispone que el pago *puede ser hecho por el mismo deudor, por sus representantes o por cualquier otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación (artículo 2065)*, en cuyo caso se verifica por ministerio de ley la subrogación, y es evidente que los acreedores hipotecarios o prendarios del deudor, o los embargantes que deseen deshacer el privilegio del Fisco, tienen interés jurídico en realizar el pago, no obstante que no tienen ninguna obligación tributaria al respecto. Tienen la categoría de sujetos que pueden pagar, aquellos que han convenido los sujetos pasivos pagar por su cuenta la prestación fiscal que corresponde a aquellos, sin que el Fisco reconozca

eficacia a dichos pactos privados que solamente producen efectos interpartes.⁶³

El objeto del pago en las obligaciones tributarias consiste por una parte en la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en especie (obligaciones sustantivas), y por otra, en la realización de un hecho positivo, o de un hecho negativo, que puede ser una abstención o tolerancia.

El objeto del pago está sujeto a tres principios:

- a) Principio de Identidad, el cual consiste en que debe cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra.
- b) Principio de Integridad, el cual consiste en que la deuda no se considera pagada hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Mientras no se cubra la totalidad de la deuda se generan recargos (intereses moratorios) por las cantidades insolutas.
- c) Principio de Indivisibilidad, el cual consiste en que el pago no podrá hacerse parcialmente, sino que debe efectuarse en una sola exhibición, salvo que exista convenio de pago en parcialidades o bien, que la ley autorice pagos parciales.

La regla en cuanto al lugar en que debe efectuarse el pago es que debe efectuarse en la oficina recaudadora del lugar que la ley determine. No obstante lo anterior, existen leyes de impuestos especiales que señalan lugares diversos de aquellos en los que comúnmente se realizan los pagos. Así tenemos que los impuestos al comercio exterior (Impuesto General de Importación e Impuesto General de Exportación) deberán cubrirse en la aduana del lugar por el que se realice la entrada al territorio nacional o la salida del mismo, de las mercancías.

⁶³ Idem, p.597.

Por otra parte, al tener la obligación tributaria su origen en la legislación, su cumplimiento necesariamente deberá efectuarse en el tiempo indicado por la propia ley.

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6°, como regla general, que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en la ley, y en caso de que exista disposición expresa, el pago se hará mediante declaración que se presentará en la oficina autorizada dentro de los plazos que este artículo indica.

Por su parte, el artículo 65 del citado Código Fiscal establece que aquellas 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 intereses dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, esto último será en caso de que el contribuyente decida impugnar ese crédito fiscal que le fue determinado.

Asimismo, el aludido Código Fiscal Federal, en su artículo 66, prevé la figura del pago diferido o en parcialidades, y para ello, el sujeto obligado al pago deberá contar con autorización expresa, deberá garantizar el interés fiscal y por último, pagar la actualización y recargos correspondientes para gozar de este beneficio.

La Prescripción.- Esta es una institución prevista por nuestra legislación fiscal que produce efectos liberatorios para los sujetos deudores respecto de sus obligaciones fiscales. Dicha figura está regulada por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, y para que produzca sus efectos extintivos, es necesario el transcurso de un período de 5 años.

El plazo mencionado podrá interrumpirse en los siguientes casos: con cualquier gestión de cobro (cualquier actuación dentro del procedimiento administrativo de ejecución) que el acreedor notifique al deudor, por el

reconocimiento expreso o tácito por parte del obligado respecto a la existencia de la obligación.

La Compensación.- La compensación es otra figura regulada por el Código Fiscal de la Federación (artículo 23) que también tiene efectos liberatorios para los sujetos deudores.

En materia civil esta figura se encuentra regulada por el artículo 2185 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, que establece: "Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho".

El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

Los presupuestos necesarios para que opere la compensación son los siguientes:

- a) **Reciprocidad y propio derecho.** Es necesario que los acreedores y deudores lo sean por propia derecho y obligación propia (art. 2185 CCDF).
- b) **Principalidad de las Obligaciones.** Los créditos compensables deben ser principales y no accesorios o dependientes.
- c) **Fungibilidad.** En principio los créditos fiscales compensables deben de ser de dinero.
- d) **Liquidez.** Los créditos fiscales deben ser líquidos.

En relación con este último inciso, la doctrina considera como deuda líquida aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse mediante una operación aritmética, el Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, aplicable supletoriamente en materia fiscal, requiere para que haya lugar a la compensación que

las deudas sean igualmente líquidas y exigibles, y llama deuda líquida a aquella cuya cuantía se halla determinada o pueda determinarse dentro del plazo de nueve días (artículo 2189 CCDF).

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación dispone que cuando el crédito y la deuda no provengan de la aplicación de la misma ley tributaria, la deuda del fisco sólo se considerará líquida y exigible si previamente ha sido reconocida por la autoridad que corresponda (artículo 29 CFF).

- e) **Exigibilidad y firmeza.** Los créditos compensables deben ser exigibles. El Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal llama exigible las deudas cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho (artículo 2190 CCDF). Deben ser además firmes, es decir no estar sujetos a controversia, para que puedan ser exigibles.
- f) **Libre disposición de los créditos.** No pueden compensarse los créditos cuando uno o ambos estén sujetos a embargo o a cualquier otra institución que restrinja su libre disposición.
- g) **Procedencia.** El Código Fiscal de la Federación exige que ambos créditos deriven de una misma contribución. Se entiende como una misma contribución cuando se trate del mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social (artículo 23 CFF).⁶⁴

La Condonación.- El Código Fiscal de la Federación instituye la condonación y reducción de créditos fiscales como medio de extinción de los mismos. Tal institución equivale a la remisión de la deuda (también llamada condonación) que establece el Código Civil cuando dispone que "cualquiera

⁶⁴ Idem, Págs. 615 y 616.

puede renunciar a su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe" (artículo 2209).

Debe distinguirse entre condonación de tributos y la condonación de multas, pues el régimen a que está sujeto cada uno de esos créditos es distinto.

La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto.

En cambio la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual.⁶⁵

1.3.2 Garantías Individuales a las que está sujeta la obligación fiscal.

En nuestro régimen jurídico Constitucional, las garantías individuales o derechos públicos subjetivos se encuentran localizados en los primeros veintinueve artículos de la Constitución; sin embargo, existen algunas garantías individuales que no están contenidas en esos primeros veintinueve artículos. Tal es el caso de las garantías que se refieren a la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público de la Federación, Estado o Municipio en que residan, es decir, aquellas garantías que protegen a los gobernados de la Potestad Tributaria del Estado Mexicano.

Las garantías individuales que rigen en materia tributaria se encuentran previstas en el artículo 31, fracción IV Constitucional:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

.....

⁶⁵ Idem, p.619.

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito federal o del estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

El contenido de esta fracción es muy extenso y de ella derivan las tres garantías individuales que rigen en materia tributaria: proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

En la fracción IV del artículo 31 Constitucional se establece la “obligación” de los mexicanos, de contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los estados y del municipio donde residan, en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El significado de la palabra “contribuir” empleada en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es el de cubrir los impuestos federales, estatales y municipales que fijen las leyes (artículo 2 fracción I, del Código Fiscal de la Federación). La contribución es la aportación en dinero o en especie que deben al Estado las personas físicas o morales que la ley establece a su cargo. Contribuir vale tanto como pagar conjuntamente con otros sujetos, el tributo que la ley determina, para sufragar los gastos necesarios para el desarrollo adecuado de las funciones que incumben al Estado.⁶⁶

El cumplimiento del deber establecido por la fracción IV del artículo 31 Constitucional tiene un contenido económico que se traduce en el pago de las sumas de dinero que en ejercicio del poder soberano el poder público legislativamente determina por medio del impuesto, cuya cuantía el Estado determina a cargo del causante. Y tiene también un contenido político-económico, que es el de participar en los gastos que requiere la nación para su existencia, seguridad y desarrollo.⁶⁷

⁶⁶ “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada”; Tomo I; UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas; 14ª edición; Editorial Porrúa; México 1999; p.p. 411 y 412.

⁶⁷ Idem, p. 412.

"Esta facultad del Estado debe ser ejercida de manera proporcional y equitativa, y este es el criterio para juzgar la constitucionalidad de las leyes tributarias. El tributo o impuesto es el acto soberano, unilateral, que fija o determina la cuantía económica de la contribución proporcionalmente a la capacidad económica del causante y en manera equitativa. ... De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: 1º que sea proporcional; 2º que sea equitativo, y 3º que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan dos o cada uno de esos requisitos, el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad mínima de las acciones que a juicio del Estado fueran convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos."⁶⁸

1.3.2.1 Las Garantías de Proporcionalidad y Equidad Tributarias.

La proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aún cuando el precepto en el que se establecen se encuentra localizado fuera de la parte de la Constitución que contiene las garantías de los gobernados.

La intención del Constituyente al incluir en la Constitución los conceptos de proporcionalidad y equidad tributaria, fue buscar una justicia tributaria, es decir, que los impuestos fueran justos.

Estos conceptos los encontramos por primera vez en la Constitución de 1857 en su artículo 36, el cual establece: "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la

⁶⁸ Idem, p. 412.

Federación, como del estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

La exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que son indispensables en todo sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.⁶⁹

Con la expresión “proporcional y equitativa” sólo se busca la justicia de los impuestos. Este principio requiere a su vez la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir que todos los que tienen una capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible.⁷⁰

El principio de generalidad no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Por su parte, el principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos, los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo.⁷¹

⁶⁹ Idem, p. 272.

⁷⁰ Op. cit., FLORES ZAVALA, Ernesto; p.214.

⁷¹ Idem, p.214.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que "la *proporcionalidad* radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El *principio de equidad* radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes, de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula".⁷²

⁷² Semanario Judicial de la Federación, 7ª Época, Primera Parte, Vols.181-186, p. 181.

1.3.2.2 La Garantía o el Principio de Legalidad Tributaria.

Este principio se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional al disponer que las contribuciones a cargo de los gobernados para sufragar el gasto público del Estado Mexicano deben estar establecidos por las leyes.

El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "*nullum tributum sine lege*".⁷³

De acuerdo con este principio, la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y

⁷³ Op. cit., DE LA GARZA, Sergio Francisco; p. 265.

autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14, de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretendan justificárseles.⁷⁴

El principio de legalidad debe ser observado por la autoridad legislativa al momento de que expida las leyes reglamentarias de cada uno de los impuestos (previstos por la Ley de Ingresos) que vayan a recaudarse en el ejercicio fiscal. Es decir, las leyes reglamentarias de cada impuesto deberán contener o señalar claramente aquellos elementos esenciales para que los contribuyentes puedan saber a cuanto asciende el monto del impuesto a su cargo; tales elementos son: objeto, sujeto, cuota, tasa, época y lugar de pago, procedimiento para su determinación, exenciones.

Los anteriores elementos deberán consignarse únicamente en la ley reglamentaria del impuesto y no en la Ley de Ingresos, toda vez que ésta última contiene el catálogo de los impuestos que serán recaudados en el ejercicio fiscal.

Hay una sola excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la que proporciona el artículo 131, según el cual: "El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar

⁷⁴ Op. cit.; FLORES ZAVALA, Ernesto; p. 212.

cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida". De no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la república no podría alterar las tasas de los impuestos de importación o exportación, ni mucho menos crear dichas alícuotas, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad. Esta facultad del Ejecutivo constituye, pues, una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la misma Constitución, y la facultad fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950 debido a poderosas razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.⁷⁵

⁷⁵ Op. cit., DE LA GARZA, Sergio Francisco; p. 269.

CAPITULO 2

"Las Garantías Individuales relacionadas con las Visitas Domiciliarias"

2.1 Antecedentes Históricos.

El primer antecedente de las garantías de seguridad jurídica lo encontramos en la Carta Magna Inglesa de 1215 que contiene una serie de limitaciones al poder público. En este sentido su artículo 48 fue redactado así: "Nadie podrá ser arrestado, aprisionado, ni desposeído de sus bienes, costumbres y libertades, sino en virtud del juicio de sus pares según las leyes del país". El precepto estableció la garantía de ser juzgado por sus iguales (pares) lo cual rompió el poder del rey como juez.⁷⁶

Este documento es el primer estatuto político escrito entre el poder y los gobernados, en el que se establecieron ciertas libertades a su favor para contrarrestar el gobierno despótico del monarca. Sin embargo, la Carta Magna no fue más que una imposición al monarca para obligarle a renunciar a parte de sus pretensiones. No creó ni dio poderes al gobierno tal como lo hace la constitución, fue una reconquista. Esta es una carta general acordada con el príncipe que no pretende establecer nada nuevo, sino restablecer las antiguas costumbres y expresa una serie de derechos subjetivos de índole heterogénea.⁷⁷

Otro documento de gran importancia es el "Petition of Rights", mismo que fue creado en el siglo XVII, durante el reinado de Jacobo I, pero que fue aceptado hasta 1628 por el rey Carlos I. En este documento es reconocida la garantía de audiencia en contra de los mandamientos arbitrarios del

⁷⁶ CARPIZO, Jorge; "La Constitución Mexicana de 1917"; 11ª edición; México, 1998; Pág. 129.

⁷⁷ GARCIA PELAYO, Manuel; "Derecho Constitucional Comparado", Manuales de la Revista

monarca que ocasionaran a los gobernados el despojo de sus privaciones tierras o tenencias, privaciones en el derecho de transmitir sus bienes por sucesión o muerte, y aún más por privaciones a su libertad. Es decir, ante la posibilidad de privar al ciudadano de alguno de sus derechos debería existir un juicio previo a este acto conforme a la ley de la tierra o por el debido proceso legal.⁷⁸

En 1679 fue creada otra institución protectora de los derechos humanos, el "Habeas Corpus". Este documento dio efectividad a las garantías contra las detenciones arbitrarias; pues se impuso la obligación a toda autoridad que para privar a un hombre de su libertad debería preceder un mandato judicial que lo dispusiera, debiendo presentarse el cuerpo del preso ante el tribunal en un plazo máximo de 20 días; así también se prohibió reencarcelar a una persona por el mismo cargo.⁷⁹

La Institución del Habeas Corpus es la que debe considerarse como el germen fundamental de la protección procesal de los derechos fundamentales de la libertad humana, especialmente en cuanto a su carácter físico o de movimiento, y por ello ha recibido con justicia el calificativo de "el gran writ".⁸⁰

La primer Constitución que incluyó una declaración de derechos fue la del Estado de Virginia creada en 1776. Esta Constitución contuvo un preámbulo intitulado Bill of Rights, y se declaró que esos derechos eran la base y fundamento del gobierno.⁸¹

de Occidente; 7ª edición; Pág. 253.

⁷⁸ GARCIA PELAYO, Manuel; "Derecho Constitucional Comparado", Manuales de la Revista de Occidente; 7ª edición; Pág. 263.

⁷⁹ JIMÉNEZ De PARGA M.; "Los regimenes Politicos Contemporáneos"; Editorial Rtecnos; Madrid 1960; Pág. 250

⁸⁰ FIX ZAMUDIO Hector; "La Protección Jurídica y Procesal de los Derechos Humanos ante las Jurisdicciones Nacionales"; 1ª edición; U.N.A.M. Editorial Civitas, 1982; pag 61.

⁸¹ CARPIZO Jorge; "La Constitución Mexicana de 1917"; 11ª edición; Editorial Porrúa; México 1998; Pág. 130.

En 1789 nació en Francia la idea de redactar una Constitución que tendría como preámbulo una declaración de los derechos del hombre y del ciudadano. Esta declaración de derechos fue inspirada en las declaraciones norteamericanas.

En Mexico, con el movimiento de Independencia, Ignacio López Rayon redactó un proyecto de constitución donde encontramos diseminados varios derechos del hombre, se abolía la esclavitud, se establecía la libertad de imprenta, y se instituía la ley inglesa del habeas corpus. Este proyecto influyó en la redacción del Decreto Constitucional de Apatzingán del 22 de octubre de 1814.⁸²

En septiembre de 1813, José María Morelos y Pavón convocó a un congreso que se instaló en la ciudad de Chilpancingo (Congreso Anáhuac). Dicho congreso publicó, el 6 de noviembre de 1813, el "Acta de declaración de Independencia" en la que se declaró la emancipación del trono español.

La asamblea constituyente sancionó la Constitución en Apatzingán el 22 de octubre de 1814. Morelos influyó grandemente a la elaboración de ésta constitución, pues la asamblea constituyente se inspiró en sus ideas contenidas en el proyecto que presentó con el nombre de "Sentimientos de la Nación".

La Constitución de Apatzingán fue para su época una Norma Fundamental avanzada, pues contenía toda una enumeración de derechos individuales que agrupó en su capítulo V, de los artículos 24 al 40, con el título "De la igualdad, seguridad, propiedad y libertad de los ciudadanos".⁸³

No obstante que la Constitución de Apatzingán fue la primera en México que contenía un capítulo de los derechos fundamentales del hombre, no alcanzó vigencia práctica. La Constitución de 1824 fue la primera en regir

⁸² CARPIZO Jorge; "La Constitución Mexicana de 1917"; 11ª edición; Editorial Porrúa; México 1998; Pág. 134.

⁸³ CARPIZO Jorge; "La Constitución Mexicana de 1917"; 11ª edición; Editorial Porrúa; México

la vida independiente de México, en la cual no se estableció un capítulo referente a los derechos del hombre, aún cuando en ella se encuentran preceptos aislados que contienen algunas características de seguridad jurídica; tal es el caso del artículo 152 que establecía: "Ninguna autoridad podrá librar orden para el registro de las casas, papeles y otros efectos de los habitantes de la República, si no es en los casos expresamente dispuestos por la ley, y en la forma que ésta determina".⁸⁴

Durante la vigencia de la Constitución de 1824 y hasta la creación de la Constitución de 1857, existió en México una lucha política implacable entre dos partidos los centralistas y los federalistas. El partido centralista era conservador; a él pertenecían las clases social y económicamente privilegiadas, y sus finalidades siempre se manifestaron contrarias a los cambios, buscando en un pasado inalterable el camino del porvenir. Los federalistas se sumaron al pensamiento individualista y liberal y deseaban la transformación de la vida social y política.⁸⁵

El individualismo liberal era entonces la ideología avanzada; luchaba por la supremacía de los derechos del hombre (la libertad, la igualdad, la propiedad) el respeto a la persona humana y la abstención del Estado para intervenir en las relaciones económicas que entre los gobernados establecieran. Para 1835 el partido centralista había triunfado el cual se mantuvo en el poder hasta 1846.⁸⁶

En este lapso se promulgaron dos constituciones, "Las Siete Leyes de 1836" y "Las Bases Orgánicas de 1843".

No obstante la tendencia conservadora y tradicionalista de Las Siete Leyes de 1836, conservó en su texto un capítulo dedicado a los derechos y

1998; Pág. 134.

⁸⁴ TENA RAMÍREZ, Felipe; "Leyes Fundamentales de México, 1808-1964"; 2ª edición; México 1964; Pág. 35.

⁸⁵ RABASA, Emilio y CABALLERO, Gloria; "Mexicano ésta es tu Constitución"; 9ª edición; México Cámara de Diputados LV Legislatura 1992; Pág. XXVI.

obligaciones de los mexicanos y habitantes de la república en el que se consagran diversas garantías de seguridad jurídica.⁸⁷

En 1841 Antonio López de Santa-Anna es designado presidente de la República, quién convocó al Congreso para reformar la Constitución. Dicho congreso, el 12 de junio de 1843, elaboró un documento llamado "Bases de Organización Política de la República Mexicana". Este documento reafirmó las ideas centralistas establecidos en la constitución de 1836.

El 1º de marzo de 1854, el coronel Florencio Villarreal, en el Plan de Ayutla se pronunció en contra de la dictadura de Santa Anna y así comenzó la revolución de Ayutla con la que fue derrocado el dictador. Esta revolución, además de su matiz político, tuvo propósitos sociales: fue la protesta de un pueblo que ansiaba ver respetados los derechos humanos y llevar una vida digna, que le negaban las fuerzas sociales minoritarias, pero poderosas.⁸⁸

El resultado de esta revolución fue la Constitución de 1857, la cual consignó en sus artículos un capítulo de derechos del hombre y además estructuró a la nación como república, democrática y representativa. En la Asamblea Constituyente estuvieron representados tres partidos políticos: conservadores, moderados y liberales.

Debido a la discrepancia de ideologías entre liberales y centralistas se comenzó la Guerra de Tres Años. Los liberales fueron encabezados por

⁸⁶ Idem.

⁸⁷ La primera ley es la que establece la garantía de audiencia al preceptuar: Artículo 2. "Son derechos del Mexicano"; IV. "No poder ser juzgado ni sentenciado por comisión ni por otros tribunales que los establecidos en virtud de la constitución, ni según otras leyes que las dictadas con anterioridad al hecho que se juzga". La quinta Ley en el capítulo de prevenciones generales sobre la administración de justicia en lo civil y criminal establece: Artículo 37. "Toda falta de observancia, en los trámites esenciales que arreglan un proceso, produce su nulidad en lo civil y hará también personalmente responsables a los jueces. Una ley fijará los trámites que, como esenciales, no pueden omitirse en ningún juicio". (TENA RAMÍREZ, Felipe; "Leyes Fundamentales de México; 1808-1964"; 2ª edición; Editorial Porrúa; México 1964, p.p. 205-207.

⁸⁸ RABASA, Emilio y CABALLERO, Gloria; "Mexicano ésta es tu Constitución"; 9ª edición; México Cámara de Diputados LV Legislatura 1992; Pág. XXVII.

Benito Juárez, quién expidió la mayor parte de la Leyes de Reforma, que más tarde fueron incorporadas a la Constitución.

Para finales del siglo XIX, la Constitución de 1857 había cedido su vigencia a la dictadura de Porfirio Díaz; la población sufría de una serie de injusticias y las clases sociales débiles eran explotadas por los poderosos; las desigualdades sociales cada vez eran mayores, lo cual empujó al pueblo Mexicano a empuñar las armas para alcanzar la democracia y justicia en lo que puede llamarse la primer revolución social del siglo XX. El resultado de esta lucha fue la Constitución promulgada el 5 de febrero de 1917, que recogió lo mejor de la tradición nacional, combinó el individualismo con nuevas ideas sociales, consignando en su texto la primera declaración de los derechos sociales de la historia.⁸⁹

Ahora bien, en los antecedentes que mencionamos brevemente se encuentra el origen de esos derechos que son considerados por el hombre como fundamentales y que por lo mismo resulta importante que se garantice su observancia y cumplimiento por parte de las autoridades, a través de su establecimiento en la Constitución.

Las garantías individuales contenidas en nuestra Constitución son aquellos derechos de los gobernados frente al poder del Estado, lo cual implica que la conducta o actuación de las autoridades frente a los gobernados está restringida por esos derechos que se encuentran previstos por el ordenamiento Constitucional.

Al respecto Ignacio Burgoa señala que las garantías individuales se traducen jurídicamente en una relación de derecho existente entre el gobernado como persona física o moral y el Estado como entidad jurídica y política con personalidad propia y sus autoridades.

⁸⁹ RABASA, Emilio y CABALLERO, Gloria; "Mexicano ésta es tu Constitución"; 9ª edición; México Cámara de Diputados LV Legislatura 1992; Pág. XXVIII - XXIX.

Para definir a las garantías individuales, Ignacio Burgoa señala que en la vida del Estado existen relaciones de supra a subordinación, las cuales surgen entre dos entidades colocadas en distintos planos. Es decir, entre el Estado y sus órganos de autoridad, por un lado, y el gobernado, por el otro. Continúa explicando que, en dichas relaciones la persona moral Estatal y sus autoridades desempeñan frente al gobernado la actividad soberana o de gobierno, o sea, actos autoritarios que revisten las características de unilateralidad, imperatividad y coercitividad. Cuando las relaciones de supra a subordinación se regulan por el orden jurídico, su normación forma parte de la Constitución, lo cual implica las garantías individuales. Por ello, el citado autor define a las garantías individuales como las relaciones jurídicas que se entablan entre el gobernado, por un lado y cualquier autoridad estatal de modo directo e inmediato y el Estado de manera indirecta o mediata por el otro.

En este sentido, el citado autor explica que el concepto se forma mediante la concurrencia de los siguientes elementos:

- a) Relación jurídica de supra a subordinación entre el gobernado (sujeto activo) y el Estado y sus autoridades (sujetos pasivos).
- b) Derecho público subjetivo que emana de dicha relación en favor del gobernado (objeto).
- c) Obligación correlativa a cargo del Estado y sus autoridades, consistente en respetar el consabido derecho y en observar o cumplir las condiciones de seguridad jurídica del mismo (objeto).
- d) Previsión y regulación de la citada relación por la Ley Fundamental (fuente).⁹⁰

Ahora bien, las garantías individuales más importantes dentro de cualquier régimen jurídico son las de seguridad jurídica, en virtud de que

⁹⁰ BURGOA ORIHUELA, Ignacio; "Las Garantías Individuales"; 27ª edición; Editorial Porrúa; México 1995; Págs. 165, 166, 167 y 187.

implican el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse toda actividad estatal autoritaria para poder generar una afectación válida en la esfera jurídica del gobernado, integrada por sus derechos públicos subjetivos. En este sentido, cualquier acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previas, no será válido a la luz del derecho.⁹¹

Así las cosas, resulta evidente que las garantías de seguridad jurídica proporcionan certeza a los gobernados respecto de la actuación de las autoridades frente a ellos. Sin la existencia de las garantías de seguridad jurídica, los gobernados estarían expuestos a una serie de abusos por parte de la autoridad, pues al momento de que éstas actuaran en la esfera jurídica de los gobernados lo harían sin limitación alguna, sin tener que cumplir con un mínimo de requisitos o formalidades que protejan los derechos públicos subjetivos de los gobernados consignados en la Constitución.

2.2 Requisitos del Artículo 16 Constitucional aplicables a las Visitas Domiciliarias.

“Durante siglos, el capricho del gobernante fue la medida de las molestias causadas a los particulares. En otras épocas bastaba la simple orden verbal de alguna autoridad para perturbar e incluso encarcelar a las personas, sin existir ningún motivo fundado. Los atentados a la familia, las violaciones de domicilios, las agresiones a las posesiones, sin haber una causa legítima, se sucedieron por mucho tiempo”⁹²

⁹¹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio; “Las Garantías Individuales”; 27ª edición; Editorial Porrúa; México 1995; Págs. 504 y 505.

⁹² RABASA, Emilio y CABALLERO, Gloria; “Mexicano esta es tu Constitución”; 9ª edición; México, Cámara de Diputados LV Legislatura, 1992; Pág. 57.

El artículo 16 de nuestra Constitución fue creado precisamente con el fin de evitar el abuso del poder público; su finalidad es la de proteger a los gobernados en contra de cualquier acto de las autoridades, ya sean ejecutivas, legislativas o judiciales. "La persona de todo hombre debe ser respetada por los funcionarios públicos, hasta el extremo de no poder inferirle ni aun molestia, sino en virtud de mandamiento escrito expedido por la autoridad competente, en el cual se exprese y se funde la causa legal del procedimiento, en el terreno de la ley y de los hechos, es decir, que se exprese la ley que autorice el procedimiento y el hecho que lo motive ... es tan lata esta prevención, que en virtud de ella no puede procederse ni a la simple detención de un estante o habitante del territorio mexicano, sin que se llene la prevención del mandamiento escrito y expedido por la autoridad competente; en el cual se exprese y funde la causa legal del procedimiento".⁹³

En este sentido, el artículo 16 Constitucional protege a los particulares en contra de actos de molestia los cuales, a diferencia de los actos privativos, restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos. "El artículo 16 de nuestra Constitución es uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual, dadas su extensión y efectividad jurídicas, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca".⁹⁴

⁹³ CRUZ MORALES, Carlos A.; "Los Artículos 14 y 16 Constitucionales"; 1ª edición; Editorial Porrúa; México, 1977, Págs. 85 y 86.

⁹⁴ BURGOA ORIHUELA, Ignacio; "Las Garantías Individuales"; 27ª edición; Editorial Porrúa; México, 1995; Pág. 589.

En efecto, la primera parte del artículo 16 Constitucional protege los siguientes bienes jurídicos: a la persona, su familia, su domicilio, papeles o posesiones, al establecer que las autoridades solamente podrán afectar estos bienes jurídicos cuando se cumplan determinados requisitos que señala la propia Constitución. El citado artículo 16 señala como requisitos indispensables para que la autoridad pueda afectar a las personas, a sus familias, papeles o posesiones, el que ésta cuente con una orden escrita, la cual deberá estar fundada y motivada y que la autoridad que la haya expedido tenga facultades expresas en la ley. Estos requisitos o formalidades que deben de revestir todos los actos de las autoridades constituyen un derecho público subjetivo para los gobernados.

“Lo protegido por el párrafo inicial del artículo 16 es no sólo la persona humana y jurídica, sino lo mas preciado para la familia, el domicilio, los papeles y las posesiones. Cualquiera molestia que la autoridad les infiera, queda sujeta a que medie mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. La autoridad debe ejercitar exclusivamente las atribuciones que le confieran la Constitución y las leyes que las creen y que norman su conducta, y respetar escrupulosamente los límites que éstas fijen. El respeto a esta norma realiza la garantía de competencia y el derecho a la legalidad, conforme al cual las autoridades tienen prohibido hacer todo aquello para lo cual no estén expresamente facultadas. El acto de autoridad debe fundarse en derecho, esto es, mencionar cabal y precisamente los preceptos legales relativos. Para motivar el acto la autoridad debe invocar los hechos y circunstancias cuya existencia haga aplicable las normas mencionadas”.⁹⁵

Así las cosas, el artículo 16 Constitucional contiene la más preciosa de las garantías, ya que establece en beneficio de los gobernados un

⁹⁵ “Los Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones”; Tomo III; Manuel Porrúa, S.A. Librería; México, 1978; Pág. 8.

derecho de contornos precisos: que los actos de gobierno pueden afectarlo sólo cuando se emitan en la forma señalada por el artículo 16 Constitucional.⁹⁶

Como ha quedado señalado, la primera parte del artículo 16 Constitucional establece cuales son las formalidades necesarias para que cualquier acto de las autoridades dirigido a los gobernados pueda afectar los bienes jurídicos que tutela. En efecto dicho artículo garantiza a los particulares el derecho que estos tienen a no ser molestados indebidamente por las autoridades cuándo éstas actúan dentro de su esfera jurídica, pues para afectar ese ámbito de los gobernados es necesario que la autoridad cumpla con determinados requisitos.

Los actos de molestia dirigidos a los particulares por las autoridades necesariamente deben constar por escrito y provenir de una autoridad competente, esto es, de aquella que encuentre facultad expresa en la ley para realizar tales actos en la esfera jurídica de los gobernados⁹⁷; pero además dicho escrito de la autoridad competente deberá estar fundado y motivado.

Por fundamentación debemos entender que la autoridad debe señalar clara y expresamente en el acto de autoridad los preceptos legales exactamente aplicables al caso concreto, en los cuales se establezca su facultad para actuar. La motivación de los actos de autoridad es una exigencia esencial para tratar de establecer sobre bases objetivas la

⁹⁶ CRUZ MORALES, Carlos A.; "Los Artículos 14 y 16 Constitucionales"; 1ª edición; Editorial Porrúa; México, 1977, Págs. 79 y 80.

⁹⁷ La legitimidad o competencia de origen y la competencia propiamente dicha son cuestiones jurídicas distintas. "El nombramiento, la elección hecha en términos legales en persona que posea los requisitos necesarios, constituye la legitimidad de una autoridad; a la vez que su competencia no es más que la suma de facultades que la ley da para ejercer ciertas atribuciones. La legitimidad se refiere a la persona, al individuo nombrado para tal cargo público; y la competencia sólo se relaciona con la entidad moral que se llama autoridad, y, abstracción hecha de las cualidades personales del individuo, no mira sino a las atribuciones que esa entidad moral puede ejercer." (Burgoa Orihuela, Ignacio; "Las Garantías Individuales"; 27ª edición; Editorial Porrúa; México 1995; pág. 598.

racionalidad y la legalidad de aquellos; para procurar eliminar, en la medida de lo posible, la subjetividad y la arbitrariedad de las decisiones de autoridad; para permitir a los afectados impugnar los razonamientos de éstas y al órgano que debe resolver la impugnación, determinar si son fundados los motivos de inconformidad.⁹⁶

Ahora bien, los requisitos que establece el primer párrafo del artículo 16 Constitucional también se aplican a las visitas domiciliarias en virtud de que son actos de la autoridad administrativa. En este sentido, el propio el artículo 16 Constitucional establece subgarantías que, al igual que la primera parte del citado precepto Constitucional, tienden a proteger ese derecho que tienen los particulares a no ser molestados en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sin que medie un escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

En México, el desarrollo de las visitas domiciliarias se encuentra primeramente regulado por el artículo 16 Constitucional al establecer lo siguiente: *“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”*.

De la transcripción anterior se desprenden cuales son esas subgarantías de que hablamos, es decir, cuáles son esas formalidades para los cateos que deben ser observadas para la práctica de visitas domiciliarias:

- a) La orden de visita **debe constar por escrito**;
- b) Dicha orden deberá **expresar el lugar o lugares** que han de ser inspeccionados;

⁹⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM; “Constitución Política Mexicana Comentada”; Tomo I; 14ª edición; Editorial Porrúa; México, 1999; Pág. 158.

- c) Nombre de la persona a quién se dirija la orden, es decir, el visitado;
- d) El objeto de la visita domiciliaria;
- e) Levantamiento de acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

De acuerdo con el contenido del propio artículo 16 Constitucional, las citadas subgarantías se encuentran en la legislación secundaria. Hay que recordar que para el desarrollo de las visitas domiciliarias también deberán observarse aquellas disposiciones legales creadas por el legislador ordinario en virtud de que en ellas se amplía el contenido del artículo 16 Constitucional en lo que se refiere a la práctica de las visitas domiciliarias, pues se precisa de que manera las autoridades deberán cumplir con las prevenciones constitucionales para los actos de molestia.⁹⁹

Esto es, en la legislación secundaria se establece de manera más precisa como deben actuar las autoridades al momento de practicar una visita domiciliaria. Por ejemplo, el artículo 16 Constitucional establece: "*Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*"; y para que la autoridad este en posibilidades de cumplir con lo anterior, es necesario aplicar las disposiciones legales del Código Fiscal de la Federación relativas a las notificaciones (artículos 134 al 140), días y horas hábiles para la práctica de visitas domiciliarias (artículo 13) y las reglas para el desarrollo de las visitas domiciliarias (artículos 43 al 49).

⁹⁹ Cabe señalar que aquellas disposiciones legales secundarias que pretendan aplicar las autoridades administrativas para la práctica de visitas domiciliarias necesariamente deben estar de acuerdo con el contenido del artículo 16 Constitucional, toda vez que este artículo es su origen y a la vez su límite. Cualquier disposición legal secundaria que contravenga o exceda lo dispuesto por el citado artículo 16 será inevitablemente inconstitucional.

Estas disposiciones legales creadas por el legislador ordinario deberán aplicarse para la práctica de visitas domiciliarias siempre y cuando no sean contrarias al espíritu del Constituyente plasmado en el propio artículo 16 Constitucional. En materia fiscal, éstas disposiciones legales a que hago referencia se encuentran en el Código Fiscal de la Federación, Código Fiscal de las Entidades Federativas y de los Municipios.¹⁰⁰

Ahora nos corresponde analizar brevemente cada una de las subgarantías que establece el artículo 16 Constitucional para la práctica de visitas domiciliarias.

a) El primer requisito, referente a la necesidad de que la orden de visita sea por escrito deriva del primer párrafo del propio artículo 16 Constitucional, el cual establece: *"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito¹⁰¹ de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento"*.

¹⁰⁰ A partir del año de 1995, en el Distrito Federal fue creado el "Código Financiero para el D.F.", el cual contiene, entre otras cosas, todas aquellas disposiciones que regulan la práctica de visitas domiciliarias para verificar de obligaciones fiscales en el D.F.. Así mismo, en el Estado de México, a partir de 1999, fue creado un "Código Financiero para el Estado de México".

¹⁰¹ En relación con el principio de "mandamiento escrito" que todo acto de autoridad debe satisfacer, cabe señalar que dicho principio implica que ese acto de la autoridad contenga la firma autógrafa de la autoridad competente que lo hubiere emitido.

En materia fiscal, a falta de norma fiscal expresa, de acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común. Así las cosas, el artículo 129 del Código de Procedimientos Civiles establece que son documentos públicos, aquellos que expidan los funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones; la calidad de públicos de esos documentos se demuestra por la existencia regular de los sellos, firma y otros signos exteriores que en su caso provengan de las leyes. Por lo tanto, todo documento público debe estar suscrito por el funcionario competente y para que jurídicamente exista la resolución es preciso que el documento que la contenga lo haya emitido el funcionario a quién legalmente le corresponda, lo que ocurre cuando lo firma; si no aparece su firma autógrafa se viola el principio consagrado por el artículo 16 constitucional porque el principio de "mandamiento escrito" consagrado por el artículo 16 Constitucional, necesariamente se refiere al documento en que se encuentra la firma autógrafa del funcionario competente; no basta para considerar público el documento que ostente otros signos exteriores, ya que dichos signos de ninguna manera pueden sustituir el requisito esencial que debe tener toda resolución como lo es la firma autógrafa del funcionario que la

Esta garantía de seguridad jurídica, equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento u orden escrito. Consiguientemente, cualquier mandamiento u orden verbales que originen el acto perturbador o que en sí mismos contengan la molestia en los bienes jurídicos a que se refiere dicho precepto de la Constitución, son violatorias del mismo. Conforme a la garantía formal a que aludimos, todo funcionario subalterno o todo agente de autoridad debe obrar siempre con base en una orden escrita expedida por el funcionario que se encuentra expresamente facultado para tal efecto por el ordenamiento legal.¹⁰²

En efecto, la visita domiciliaria, en sí misma, constituye un "acto de molestia" para los particulares, toda vez que las personas que son revisadas en su domicilio por las autoridades fiscales deben soportar la injerencia de personas extrañas, las cuales sin lugar a duda, perturban el derecho que tienen los gobernados a gozar de tranquilidad y paz en su domicilio, así como el derecho al secreto y confidencialidad que tienen los gobernados respecto de sus derechos, papeles y posesiones.¹⁰³

emita, y esta firma se da cuando procede de puño y letra del funcionario, ya que así legaliza el documento y le da autenticidad. (T.C.C., 8ª época, S.J.F. Tomo I Segunda Parte-1, Pág.276).

En este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado la siguiente Tesis de Jurisprudencia: "FIRMA FACSIMILAR. DOCUMENTOS PARA LA NOTIFICACION DE CREDITOS FISCALES. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido reiteradamente el criterio de que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, para que un mandamiento de autoridad este fundado o motivado, debe constar en el documento la firma autógrafa del servidor público que lo expida y no un facsímil, por consiguiente, tratándose de un cobro fiscal, el documento que se entregue al causante para efectos de notificación debe contener la firma autógrafa, yq que ésta es un signo gráfico que da validez a los actos de autoridad, razón por la cual debe estimarse que no es válida la firma facsimilar que ostente el referido mandamiento de autoridad." (Tesis de Jurisprudencia 2/92. Segunda Sala SCJN, 8ª época, agosto 1992, Tesis 2ª./J.2/92, página 15).

¹⁰² BURGOA ORIHUELA, Ignacio; "Las Garantías Individuales"; 27ª edición; Editorial Porrúa; México 1995; p. 611.

¹⁰³ El alcance protector del artículo 16 Constitucional se extiende a la correspondencia ya sea cuando se utilice el servicio postal de correos, o bien, algún medio electrónico de comunicación (fax o correo electrónico). "La inviolabilidad de la correspondencia implica el reconocimiento de una personal intimidad de los hombres en la que nadie tiene derecho a

Así las cosas, resulta indispensable que la orden de visita por la cual se da inicio al procedimiento de revisión sea emitida por escrito, a fin de brindarle mayor seguridad jurídica a los particulares que están siendo auditados, debiendo señalarse en el texto de la orden los fundamentos legales así como las consideraciones o razones en que se basó la autoridad para emitir dicha orden.

Cabe mencionar, que no basta con que la autoridad emisora del acto cite en la orden diversos preceptos legales y mencione ciertos razonamientos para fundar y motivar su actuación, sino que a fin de que efectivamente el gobernado tenga plena certeza jurídica respecto de la actuación de la autoridad, es necesario que exista una adecuación entre los fundamentos legales que se citaron y aquellas consideraciones, motivos o razones que llevaron a la autoridad a emitir ese acto de molestia.

Mas aún, para que se cumpla cabalmente la subgarantía de mandamiento escrito, es necesario que el gobernado a quién va dirigido ese acto de molestia, se le comunique o de a conocer, ya sea antes o bien al momento de que se ejecute dicho acto de molestia.

Lo dispuesto por la Constitución en su artículo 16, respecto a los actos de molestia, se refuerza con la legislación secundaria, esto es, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deben satisfacer los actos de autoridad, como lo son las visitas domiciliarias:

- El acto de autoridad debe constar por escrito;
- Señalar la autoridad que lo emite;
- Estar fundada, motivada y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate;
- Ostentar la firma del funcionario competente y el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido (en caso de que se desconozca el nombre de la persona a quién se va a dirigir la

penetrar, si no es con el expreso consentimiento de quién la manifiesta, y protege tanto al que la envía como al que la recibe" (RABASA, Emilio y CABALLERO, Gloria; "Mexicano esta es tu Constitución"; 9ª edición; México, Cámara de Diputados LV Legislatura, 1992).

orden, deberán señalarse datos suficientes que permitan su identificación).

b) El segundo requisito del artículo 16 Constitucional para las visitas domiciliarias consiste en que la orden de visita exprese el lugar o lugares que han de inspeccionarse.

De acuerdo con este requisito, las visitas domiciliarias solo podrán practicarse en aquellos lugares que se mencionan expresamente en la propia orden de visita.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación establece en la fracción I del artículo 43 que la orden de visita deberá contener:

- El lugar o lugares donde deba efectuarse la visita;
- El aumento de lugares a visitarse deberán notificarse al visitado.

De acuerdo con este requisito constitucional para la práctica de visitas domiciliarias, las ordenes de visita deben ser específicas y no genéricas en cuanto al lugar dónde se desarrollará la visita domiciliaria. Es decir, para que la orden de visita sea Constitucional, necesariamente deberá mencionar de manera clara y concreta el lugar o lugares dónde se llevará a cabo.

Para cumplir cabalmente con la subgarantía en comento, no basta que la orden de visita se dirija al domicilio fiscal del contribuyente que la autoridad pretende revisar sino que es necesaria la mención clara y precisa del lugar o lugares donde se llevará a cabo la visita.

Cuando en una orden de visita se señalan una serie de lugares sin precisar su ubicación exacta, por ejemplo cuando en dicha orden se señala lo siguiente: *"así mismo, se les deberá permitir a los visitantes el acceso al establecimiento, oficinas, locales, instalaciones, talleres, fábricas, bodegas y cajas de valores...La visita se llevará a cabo en el lugar o lugares señalados en ésta orden y en ___(se deja espacio)___"*, tal imprecisión provoca que la

orden de visita sea genérica y, por ende, inconstitucional ya que contraviene la subgarantía prevista por el artículo 16 Constitucional relativa a que en las ordenes de visita se expresará el lugar que habrá de inspeccionarse, pues queda abierta la posibilidad de que los visitadores apliquen su criterio particular sobre lo que puede significar “*establecimiento, oficinas, locales, instalaciones, talleres, fábricas bodegas y cajas de valores*” y queda a su elección y no de la autoridad plenamente facultada, que emitió la orden, la determinación de los lugares específicos para efectuar la visita domiciliaria.

c) El tercer requisito a que hicimos referencia consiste en señalar en la orden de visita el nombre de aquella persona a la cual se le dirige aquella.

Conforme al artículo 16 Constitucional, resulta necesario que en la propia orden de visita se individualice al sujeto al cual va dirigida.

Este requisito de seguridad jurídica previsto por el artículo 16 citado, se encuentra previsto en un ordenamiento legal aplicable a las visitas domiciliarias, es decir, en el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

La necesidad de individualizar al sujeto pasivo de la orden de visita, encuentra su origen en que al ser la orden de visita domiciliaria un acto de molestia para los particulares, que implica para la persona a la cual se dirige, tolerar la práctica de la diligencia de comprobación fiscal, resulta indispensable que la persona a la cual se le dirige y entrega dicha orden, cuando menos tenga plena certeza de que es a ella a quien en realidad se pretende visitar, de tal modo que deberá señalarse expresamente su nombre, denominación o razón social a fin de no generar un estado de incertidumbre e inseguridad en los sujetos que son visitados.

En este sentido, las abreviaturas con las que se pueda denominar a la persona a quién se dirige la orden de visita, pueden ser objeto de múltiples

interpretaciones, lo cual se traduce en una flagrante violación de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional.¹⁰⁴

Por lo tanto, resulta necesario que el acto de autoridad consistente en la orden de visita, indique el nombre de la persona física o moral que será visitada a fin de que los contribuyentes a los cuales les sea dirigida una orden de visita tengan plena certeza de que es a ellos a quienes se pretende visitar y que no se trata de otra persona.

Además de que la orden de visita señale expresamente a quién va dirigida, a fin de cumplir con la garantía de seguridad jurídica resulta indispensable que en la propia orden también se señale el nombre de aquellas personas que están siendo facultadas por el órgano emisor del acto de molestia para llevar acabo la visita domiciliaria.¹⁰⁵

Al respecto, el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II establece que la orden de visita, además de contener los requisitos del artículo 38 del propio Código, deberá contener el nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita domiciliaria, las cuales podrán ser aumentadas sustituidas o reducidas previa notificación al visitado.

Estos dos últimos preceptos legales refuerzan lo establecido por el primer párrafo del artículo 16 Constitucional y puede afirmarse que su contenido forma parte de éste último precepto Constitucional, pues aún cuando no mencionan en forma ordenada los requisitos que deben cumplir las órdenes de visita, si cumplen en su conjunto con las prevenciones constitucionales para los actos de molestia, toda vez que el primero de ellos

¹⁰⁴ Por ejemplo, cuando la orden de visita se dirige a: "Juan Martínez D.", y en realidad la autoridad fiscal a quien pretende revisar es a: "Juan Antonio Martínez Domínguez", en este caso se estaría violando el artículo 16 Constitucional pues el sujeto que será revisado no tiene plena certeza de que es a él a quien la autoridad le dirige la orden de visita domiciliaria para revisarlo.

¹⁰⁵ Esto es así por imperativo de lo dispuesto por la primera parte del artículo 16 Constitucional que contiene la subgarantía de que todo acto de autoridad debe provenir de autoridad competente, debiendo entenderse como tal, aquella que se encuentra expresamente facultada por la ley para ordenar la práctica de visitas domiciliarias.

en sus diversas fracciones requiere que conste por escrito, que señale la autoridad que lo expide, que esté fundado y motivado, que se exprese el objeto o propósito que persiga, que ostente la firma del funcionario competente y el nombre de la persona a quien vaya dirigido. Asimismo, el artículo 43 precisa que aparte de los requisitos antes mencionados la orden de visita deberá contener el lugar donde debe efectuarse y el nombre de la persona o personas autorizadas para llevarla a cabo; con lo cual, se cumple enteramente con los requisitos que el artículo 16 Constitucional señala respecto de los cateos.¹⁰⁶

En este sentido, la fracción II del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, al igual que las fracciones II y IV del artículo 38 del mencionado Código, forman parte de la subgarantía contenida en el artículo 16 Constitucional consistente en que todo acto de autoridad dirigido a los particulares debe provenir de autoridad competente, pues tanto la autoridad que emite la orden de visita como aquellas personas que efectuarán la visita necesariamente deben contar con facultad expresa en la ley para realizar tales actos.

d) El cuarto requisito del artículo 16 Constitucional es el referente al objeto de la visita, esto es, que necesariamente debe señalarse la finalidad que se persigue con dicho acto de molestia.

El objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención o fin, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa. El objeto de la orden no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión.

¹⁰⁶ Instancia: T.C.C.; 8ª Epoca; SJF Tomo V Segunda Parte-1, Pág. 326, Materia Administrativa; Rubro: "ORDENES DE VISITA.CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTICULOS 38 Y 43 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION".

En efecto, uno de los requisitos que debe satisfacer toda orden de visita domiciliaria como acto de molestia, de acuerdo con el artículo 16 Constitucional es que en ella se precise el objeto de la misma el cual no sólo consiste en la finalidad que persigue la autoridad fiscal, ¿qué es lo que busca o pretende revisar?, sino que el objeto de la visita implica también la obligación a cargo de la autoridad que la emite, de precisar su alcance temporal toda vez que tal señalamiento permite que el visitado conozca de manera cierta el período en el cual se practicará esa verificación y, además, constriñe a los visitadores a sujetarse a ese espacio temporal que fue previamente determinado por la autoridad ordenadora, dado que acorde con lo que prevé el mismo Código Fiscal de la Federación, la actividad fiscalizadora bien puede recaer en hechos actuales o pasados y, por tanto, se violaría el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 Constitucional si se dejara al arbitrio de los visitadores determinar el período sobre el cual debe recaer la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales¹⁰⁷

Este requisito busca dos fines esencialmente: el primero es que la persona visitada tenga pleno conocimiento de aquellas contribuciones que serán revisadas y el segundo que los visitadores únicamente revisen aquellas obligaciones fiscales precisadas en la orden de visita por la autoridad competente para emitir ese acto de molestia.

En efecto, la orden de visita debe expresar aquello que será objeto de la revisión. De este modo, los visitadores, al momento de desarrollar la visita únicamente se limitarán a revisar lo señalado en ese mandamiento escrito de autoridad competente. En materia fiscal, la orden de visita deberá precisar

¹⁰⁷ Tesis de Jurisprudencia 57/98; Instancia: Segunda Sala; SJF Tomo IX, Junio de 1999; Tesis 2ª./J.57/99; Pág. 343; Materia Administrativa; Rubro: "VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN RELACIÓN CON LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISION".

aquellas contribuciones que serán verificadas, así como aquellos ejercicios fiscales que serán revisados. En caso de que las autoridades revisen contribuciones o ejercicios fiscales que no están expresamente señalados en la orden de visita domiciliaria, se provocará una flagrante violación a la garantía de seguridad jurídica porque los visitadores autorizados en la orden para revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales no fueron expresamente facultadas por la autoridad ordenadora en el propio texto de la orden para revisar esas contribuciones o ejercicios fiscales.

En este sentido, las órdenes de visita domiciliaria que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, de acuerdo con el artículo 16 Constitucional y la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación deben estar fundadas y motivadas, expresando además el objeto o propósito de que se trate para lo cual resulta necesario precisar en dichas órdenes el nombre de los impuestos cuyo cumplimiento las autoridades pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que serán revisadas y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo así se cumple con el requisito del artículo 16 Constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de ordenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate.¹⁰⁸

Así mismo, en caso de que se mencione en la orden de visita que serán revisadas contribuciones a las cuales no está obligado a cubrir el sujeto visitado, provoca que la orden sea genérica y, por ende, violatoria de

¹⁰⁸ Tesis de Jurisprudencia 7/93; Instancia: Segunda Sala; SJF Parte: 68 agosto de 1993; Tesis: 2ª./J./93; Pág. 13; Rubro: "ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS".

la garantía de seguridad jurídica, pues al no tener el sujeto visitado documentos comprobatorios del cumplimiento a esa contribución que no está obligado a pagar, los visitadores podrían iniciar un procedimiento administrativo de ejecución a fin de cobrar un crédito fiscal que en realidad no existe, por no ser sujeto del impuesto la persona que esta siendo revisada.

En efecto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa.¹⁰⁹

e) El último requisito consiste en que al concluirse la auditoría, deberá levantarse un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia.

El que las actas sean circunstanciadas significa que las mismas deberán mencionar detalladamente todos y cada uno de los hechos u omisiones advertidos¹¹⁰ por los visitadores durante el desarrollo de la visita domiciliaria.

¹⁰⁹ Tesis de Jurisprudencia 59/97; Instancia: Segunda Sala; SJF Tomo IV, diciembre de 1997; Tesis: 2ª./J.59/97; Pág. 333; Materia Administrativa; Rubro: "ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO.

¹¹⁰ En términos de lo dispuesto por la fracción IV, segundo párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, los sujetos visitados cuentan con un plazo de 20 días, entre la última acta parcial y el acta final, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones consignados en las

A través de este requisito lo que se busca es que de algún modo exista un registro de aquello que sucedió durante la visita, para que en caso de que el sujeto visitado desee inconformarse sobre algún aspecto de la propia visita exista un documento en el que conste aquello que sucedió y la autoridad que resuelva el conflicto lo pueda hacer con apego a los hechos ocurridos durante la visita.

2.3 Las Visitas Domiciliarias como excepción a la garantía del derecho público subjetivo de inviolabilidad del domicilio.

La primera parte del artículo 16 Constitucional establece cuales son las formalidades necesarias para que cualquier acto de las autoridades dirigido a los gobernados pueda afectar los bienes jurídicos que tutela. Esto es, dicho artículo garantiza a los particulares el derecho que tienen a no ser molestados indebidamente por las autoridades cuándo éstas actúan dentro de su esfera jurídica, pues para afectar ese ámbito de los gobernados es necesario que la autoridad cumpla con determinados requisitos.

"Hasta el advenimiento del Estado Constitucional moderno, del que son características esenciales la división de poderes y la garantía de los derechos fundamentales, en el sentido de que éstos últimos están investidos de obligatoriedad e imperatividad para atribuirles respetabilidad por parte de las autoridades estatales y del estado mismo, privaba la más absoluta

actas por los visitadores. Esto es, en dicho plazo los contribuyentes visitados podrán manifestar lo que a su derecho convenga respecto de aquello que los visitadores consignaron en las actas de la visita, o bien, respecto de aquellos hechos y circunstancias que los propios visitadores omitieron asentar en dichas actas. En caso de que se este revisando mas de un ejercicio o fracción de éste, dicho plazo podrá ampliarse por 15 días

inseguridad de las personas y sus posesiones por la acción arbitraria ejercida por la autoridad y sus agentes".¹¹¹

La privacidad de los individuos es un valor que el Constituyente estimó de gran importancia y, por lo tanto, consideró necesario incluir la garantía de su tutela en el artículo 16 Constitucional.

Como garantía de seguridad jurídica, la inviolabilidad del domicilio se encuentra prevista en el artículo 16 Constitucional. Este derecho público subjetivo determina en qué casos y bajo qué condiciones las autoridades estatales podrán proceder a invadir el domicilio de los gobernados.

El domicilio de los particulares no constituye una esfera de privacidad total, sino que existen ciertos casos en los que resulta necesario que el Estado irrumpa en ese ámbito de privacidad en virtud de que existe un interés general de la sociedad consistente en ver que se paguen completa y oportunamente las contribuciones que son necesarias para cubrir el gasto público, por ejemplo:

- Cuando una autoridad judicial expida una "orden de cateo", la cual será escrita, expresándose en ella el lugar que ha de inspeccionarse, las personas que han de aprehenderse, así como los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirse, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.
- Cuando los militares en tiempo de guerra exijan alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.
- Cuando la autoridad administrativa practique visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

mas, siempre que el contribuyente así lo solicite dentro del plazo inicial de 20 días.

¹¹¹ CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela; "Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal"; Editorial Themis; 2ª edición; México 1997; Pág. 5.

De los tres puntos antes mencionados únicamente me referiré al último de ellos, exclusivamente por lo que hace a las visitas domiciliarias de carácter fiscal, toda vez que dicho punto tercero guarda una estrecha relación con el tema del presente trabajo.

El derecho público subjetivo consistente en la inviolabilidad del domicilio no es absoluto, sino que tiene ciertas restricciones; esto es, cuando nos encontramos frente al interés general de la sociedad en ver que se cumplan oportuna y cabalmente las obligaciones de carácter fiscal, esa esfera de privacidad para los particulares constituida por el domicilio necesariamente deberá ceder ante dicho interés general.

Así tenemos que, en tratándose de visitas domiciliarias, existe un interés de la colectividad en ver que se cumpla la obligación de contribuir al gasto público en los términos del artículo 31 fracción IV Constitucional, esto es, de manera proporcional y equitativa. Por lo tanto, frente a dicho interés general necesariamente debe ceder ese ámbito de privacidad de los particulares constituido por el domicilio.

Cabe señalar que las visitas domiciliarias no son el único medio con el que cuentan las autoridades fiscales para revisar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En efecto, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece cuáles son las facultades de las autoridades en materia de cumplimiento de obligaciones fiscales:

- Requerir a los particulares para que presenten la documentación correspondiente a fin de rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos.
- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban su contabilidad, otros documentos, proporcionen datos o informes en... *“las oficinas de las propias autoridades”* a fin de llevar a cabo su revisión.

- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

En este sentido, si las autoridades fiscales cuentan con medios alternos idóneos para lograr verificar el cumplimiento a las obligaciones fiscales de los particulares, necesariamente deberán agotar previamente esos medios alternos antes de practicar una visita domiciliaria a fin de salvaguardar el derecho público subjetivo consistente en la inviolabilidad del domicilio, porque las visitas domiciliarias constituyen una excepción a la garantía de este derecho y por lo tanto deberán practicarse como último medio para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Dada la importancia que reviste el derecho público subjetivo de la inviolabilidad del domicilio, el Constituyente decidió plasmar este derecho en la Constitución; por lo tanto, la autoridad al ejercer sus facultades de verificación al cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los gobernados, debe hacerlo de tal manera que el derecho a la inviolabilidad del domicilio no se vea afectado, esto es, que la autoridad deberá agotar todos los medios alternos que establece la ley secundaria para revisar el cumplimiento esas obligaciones fiscales antes de practicar una visita domiciliaria. Al realizar lo anterior se evita lo siguiente:

- Molestias innecesarias para los contribuyentes. Al agotarse los medios alternos, como la revisión de gabinete (artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación), para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, las molestias para los contribuyentes visitados son menores toda vez que no tienen que soportar la presencia de los visitantes dentro de su domicilio;
- La práctica de una visita domiciliaria representa un costo mayor para la Administración Pública, pues hay que estar desplazando a

uno o más lugares, el personal necesario para practicar la visita para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En efecto, de una interpretación armónica del artículo 16 Constitucional junto con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal deberá utilizar todos los medios alternos a la visita domiciliaria para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, solamente en caso de que conserve serias y razonables dudas respecto al cumplimiento que ha dado el contribuyente a dichas obligaciones, podrá entonces practicarle una visita domiciliaria con las formalidades constitucionales y legales necesarias.

De lo anterior se sigue que la visita domiciliaria practicada por las autoridades como último medio para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, puede concebirse como esa excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio.

No es óbice para concluir lo anterior que el propio artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establezca en su último párrafo que "*Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente...*", pues esta disposición está contenida en un ordenamiento legal de rango jerárquico inferior a la Constitución y, por lo tanto, dicha disposición legal debe interpretarse armónicamente con el artículo 16 Constitucional, esto es, a fin de que la autoridad respete el derecho público subjetivo de la inviolabilidad del domicilio, deberá agotar los medios de revisión que se establecen en las fracciones II y IV del artículo 42 citado antes de practicar una visita domiciliaria para revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

En efecto, la autoridad siempre debe actuar con apego a la ley, respetando en todo momento el derecho público subjetivo consistente en la inviolabilidad del domicilio, esto es, que si cuenta con medios alternos

eficaces para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales deberá agotar esos medios alternos dejando a las visitas domiciliarias como último medio para cumplir con sus funciones de control y vigilancia, pues de acuerdo con el artículo 16 Constitucional las visitas domiciliarias constituyen una excepción al derecho público subjetivo de inviolabilidad del domicilio y, por lo tanto, la manera en que la autoridad respetará ese derecho es agotando los medios alternos para revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales antes que la práctica de una visita domiciliaria. Esto es, si existen medios alternos idóneos para determinar si se han cumplido cabalmente las obligaciones fiscales es necesario aplicar preferentemente esos medios alternos, por ser la inviolabilidad del domicilio un derecho público subjetivo que tiene rango constitucional.

2.4 La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal.

Las garantías de audiencia y legalidad que consagra este artículo tienen su antecedente inmediato en el artículo 14 de la Carta de 1857, aunque pueden hallarse otros en las diversas leyes constitucionales anteriores.¹¹²

La protección jurídica otorgada al hombre en su vida, libertad, propiedades, posesiones y derechos es relativamente reciente en la historia; surgió porque con demasiada frecuencia las autoridades, arbitrariamente, abusando del poder y sin proceso alguno, imponían a los gobernados las más duras penas y éstos carecían de medios jurídicos para defenderse.¹¹³

El artículo 14 Constitucional tiene singular importancia porque su

¹¹² RABASA, Emilio y CABALLERO, Gloria; "Mexicano esta es tu Constitución"; 9ª edición; México, Cámara de Diputados LV Legislatura, 1992; Pág. 51.

¹¹³ RABASA, Emilio y CABALLERO, Gloria; "Mexicano esta es tu Constitución"; 9ª edición; México, Cámara de Diputados LV Legislatura, 1992; Pág. 51.

aplicación asegura la efectividad de los demás derechos de libertad, igualdad y propiedad, reglamentados en la Ley Fundamental.

Este artículo no sólo reconoce y establece un conjunto de derechos, sino que por su generalidad es también base y garantía para hacer efectivos, por medio del juicio de amparo, todos los que la Constitución otorga.¹¹⁴

En nuestro sistema jurídico, la garantía de audiencia se encuentra prevista en el artículo 14 Constitucional, específicamente en el párrafo segundo de dicho numeral que a la letra dice: "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".

En su segundo párrafo condiciona la privación de la vida, la libertad, la propiedad, las posesiones o derechos de cualquier persona a que medie juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, y a que en dicho juicio se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho y aplicables exactamente a éste. En el lenguaje usual se denomina a tal derecho "*garantía del debido proceso legal*", que, a su vez, se descompone en el derecho de toda persona para ser oída por la autoridad (garantía de audiencia) y para utilizar en su defensa los elementos que las leyes pongan a su alcance.¹¹⁵

"Ningún habitante permanente o transitorio de la República (hombre o mujer, menor o adulto, nacional o extranjero, individuo o persona jurídica o moral) puede ser privado de la vida, de la libertad, de la propiedad o posesiones y, en fin, de todos y cada uno de sus derechos, tanto los

¹¹⁴ RABASA, Emilio y CABALLERO, Gloria; "Mexicano esta es tu Constitución"; 9ª edición; México, Cámara de Diputados LV Legislatura, 1992; Pág. 52.

¹¹⁵ "Los Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones"; Tomo III;

establecidos por la Constitución como los otorgados en las demás leyes, decretos y reglamentos, sin que necesariamente se cumplan las siguientes condiciones: a) Que haya juicio, o sea, una controversia sometida a la consideración de un órgano imparcial del Estado, unitario o colegiado, quien la resuelve mediante la aplicación del derecho al dictar la sentencia o resolución definitiva, que puede llegar a imponerse a los contendientes aun en contra de su voluntad; b) Que el juicio se siga ante un tribunal ya existente, esto es, ante el órgano del Estado previamente establecido que esté facultado para declarar lo que la ley señala en el caso de que se trate; c) Que se cumpla estrictamente con el procedimiento, es decir, con las formalidades y trámites legislativos o judiciales, según el caso, y d) Que todo lo anterior se encuentre previsto en leyes vigentes".¹¹⁶

La garantía de audiencia deben respetarla no sólo las autoridades judiciales y administrativas, sino que también dicha garantía deberá respetarse por las autoridades legislativas, aunque claro, la conducta de estas últimas frente a los particulares debe respetar la garantía de audiencia de manera diferente.

En efecto, la garantía de audiencia en materia legislativa consiste en que aquellos órganos encargados de la creación de las leyes, establezcan en dichas leyes los medios de defensa adecuados para que los particulares puedan impugnar los actos de las autoridades administrativas que les apliquen esas leyes.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia ha resuelto que la garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los

Manuel Porrúa, S.A. Librería; México 1978; Pág. 741.

¹¹⁶RABASA, Emilio y CABALLERO, Gloria; "Mexicano esta es tu Constitución"; 9ª edición; México, Cámara de Diputados LV Legislatura, 1992; Pág. 52 y 53.

procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les de oportunidad de defenderse en contra de los actos que vulneren su esfera jurídica. Sin embargo, el criterio anterior menciona que existe una limitación a dicha garantía de audiencia en tratándose de actos legislativos, la cual consiste en que los órganos legislativos no están obligados a oír a todos aquellos que posiblemente resulten afectados por una ley antes de que ésta se expida, pues el proceso de formación de leyes corresponde exclusivamente a órganos públicos.¹¹⁷

De acuerdo con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación antes mencionado, para que las autoridades legislativas respeten la garantía de audiencia, deberán consignar en aquellas leyes que expidan, los procedimientos necesarios para que los particulares que se vean afectados por un acto de autoridad regulado por dicha ley, puedan interponer esos medios de defensa que la propia ley contiene.

En relación con lo anterior, a primera vista podría parecer que toda ley que no contenga un medio de defensa será inconstitucional. Sin embargo, considero que aquellas leyes que no cuentan un medio de defensa propio no necesariamente tienen que ser inconstitucionales, pues al aplicarse estas leyes a los gobernados, basta con que éstos sean oídos de manera previa por la autoridad que actúe en su esfera jurídica para que se respete el derecho público subjetivo de audiencia previa. Cabe señalar que dentro de nuestro sistema jurídico, aún cuando no se contengan medios de defensa en todas las leyes, los gobernados cuentan con el juicio de amparo para hacer que las autoridades respeten ese derecho público subjetivo de audiencia previa.

Sergio Francisco de la Garza sostiene que en materia tributaria, la garantía del derecho público subjetivo a la audiencia previa se surte en

¹¹⁷ "AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA LEGISLATIVA", Semanario Judicial de la Federación, Vol. 157-162 Primera Parte, Pág. 305, Séptima Época, Pleno.

atención al tipo de contribución de que se trate. En tratándose de impuestos, la audiencia no necesita ser previa, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se pudiera otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, existiendo la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondientes y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la aplicación del gravamen una vez que haya sido determinado para que se cumpla lo dispuesto por el artículo 14 constitucional. En lo que respecta a los derechos, este problema no se plantea, toda vez que la solicitud del servicio y las mas de las veces el pago de los derechos se conocen con antelación ya que de otra manera no se prestan los servicios. Cuando las leyes fiscales establecen para los impuestos el sistema de determinación para el contribuyente, la aplicación de la garantía de audiencia no viene al caso, y que cuando el fisco revisa las declaraciones y descubre créditos fiscales omitidos, la garantía de audiencia se respeta cuando después de ejercido el acto administrativo de fijación de diferencias, el contribuyente tiene la oportunidad de inconformarse y de recurrir el acto. En relación con las contribuciones de mejora, cuando los causantes tienen derecho a conocer el valor de las obras que se van a realizar, antes de su iniciación, tal derecho implica la obligación de la autoridad de dar a conocer al interesado los datos relativos, y la falta de dicho requisito implica la violación del artículo 14 Constitucional.¹¹⁸

En la sesión del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que tuvo verificativo el día 18 de junio de 1996, el Ministro Góngora Pimentel señaló que nuestro sistema tributario no está articulado como en otros países, en los que el trámite de audiencia del obligado tributario constituye un requisito ineludible que la administración tributaria debe satisfacer antes

¹¹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco; "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, edición, México 1999, Págs. 306 a 308.

de dictar el acto de liquidación de la deuda tributaria, sino que el sistema mexicano está articulado de otra manera. Nuestro Código Fiscal Federal no contempla dentro del procedimiento de gestión del tributo, un derecho de "pataleo" en el que el obligado tributario pueda alegar y ofrecer pruebas antes de que el fisco emita su liquidación. Este derecho está dentro de los procedimientos de revisión o impugnación administrativa, es decir, dentro de los medios de defensa.¹¹⁹

Además, señaló que existen otros ingredientes para fortalecer dicho sistema, tales como la existencia de los principios de autodeterminación de las contribuciones por parte de los contribuyentes; el principio de presunción de legalidad que tienen las resoluciones administrativas previsto en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación; el principio de la facultad económico-coactiva del Estado, y el principio de la impugnación de las resoluciones fiscales a través de los medios de defensa procedentes (recurso de revocación y juicio de nulidad) y por lo tanto, en nuestro sistema tributario resulta sumamente difícil –mas no imposible– exigir la audiencia previa del interesado, antes de notificarle el acto definitivo de la Administración.

Por otra parte, en la sesión del Pleno de la Suprema Corte antes mencionada el Ministro Góngora Pimentel señaló que el establecimiento de la garantía de audiencia previa en la legislación puede tener ciertas ventajas y desventajas:

"Como ventajas podemos mencionar las siguientes:

- Pueden corregirse errores de hecho de la autoridad fiscal, evitándose una emisión de la liquidación que evidentemente sería errónea.
- Evitar que se incremente el monto del crédito fiscal por la espera de la notificación de la liquidación correspondiente, toda vez que al permitir que

¹¹⁹ S.C.J.N. "La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal, Constitucionalidad del Artículo 51 del Código Fiscal de la Federación", Serie Debates, México 1997, p.p. 4 y 5.

el contribuyente conozca de antemano el crédito fiscal puede pagarlo desde el momento en que ejerza su derecho de audiencia.

- El contribuyente puede aportar pruebas que permitan a las autoridades emitir una liquidación dentro de un marco de legalidad.
- Si la liquidación es impugnada posteriormente por el contribuyente, el expediente administrativo tendría mayores elementos de juicio para emitir una resolución lo más apegada a derecho que sea posible.
- La instancia produciría un efecto filtro para la promoción indiscriminada de los recursos administrativos y juicios de nulidad.
- Permitiría una fiscalización más intensa con un control interno por parte de la Administración, de las resoluciones de sus funcionarios.
- La instancia previa sería una oportunidad conciliatoria, permitiendo a los sujetos de la relación tributaria resolver sus diferencias en una relación interpersonal, rápida y sin formalismos excesivos.
- La audiencia previa sería un sistema de protección a la posición de los administrados aquí donde los mecanismos de justicia administrativa son excesivamente prolongados y costosos, tanto para el administrado como para la sociedad en su conjunto.

Como desventajas podemos citar las siguientes:

- Los procedimientos de gestión tributaria (fiscalización, recaudación y sanción) se harían más lentos, ya que la audiencia previa del interesado requiere actuaciones adicionales al fisco, como nuevas notificaciones, agotamiento de plazos relativamente amplios, recaudo y valoración de pruebas, etc.
- La fijación del impuesto dejaría de ser establecida unilateralmente por el Estado generando que el crédito fiscal no sea inmediatamente ejecutivo.
- La audiencia previa no permite desvirtuar cuestiones de derecho sino solo de hecho, pues para conseguir lo primero el legislador ha establecido los medios de defensa correspondientes (recurso de revocación y juicio de nulidad).
- Sería sumamente grave tener que llamar a los afectados para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, puesto que paralizaría los servicios correspondientes.
- Exigir la audiencia previa en toda la gestión administrativa equivaldría obstaculizar indebidamente la aplicación de la ley tributaria."¹²⁰

¹²⁰ S.C.J.N. "La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal, Constitucionalidad del Artículo 51 del Código Fiscal de la Federación", Serie Debates, México 1997, pag 7.

2.5 Las Visitas Domiciliarias en lo particular, Marco Legal para su desarrollo.

Las autoridades solamente podrán hacer aquello para lo cual están expresamente facultadas por el orden jurídico. Cualquier actuación de las autoridades realizada fuera de este ámbito de competencia que le otorga la legislación se traduciría en una transgresión al orden constitucional.

La fiscalización¹²¹ es una de las funciones de las autoridades fiscales. Por fiscalización debemos entender todos aquellos actos que son realizados por los órganos de la administración hacendaria cuya finalidad es constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

La administración tributaria está formada por aquél conjunto de órganos y funciones que están dentro del ámbito de la administración pública y cuyo objetivo es lograr el cumplimiento de las obligaciones de carácter fiscal a través de su función principal que es la fiscalización.

El objetivo que se pretende con la fiscalización es reducir la evasión por parte de los contribuyentes, toda vez que al haber un continuo control y una supervisión por parte de las autoridades fiscales, éstos son incitados a cumplir voluntaria y cabalmente con sus obligaciones tributarias, pues de otro modo se harían acreedores a las sanciones y procedimientos previstos por la ley, los cuales incluso pueden ser aplicados coactivamente por las autoridades con el fin de hacer que dichos contribuyentes cumplan con sus obligaciones.

Las visitas domiciliarias o de auditoria, constituyen uno de los medios de fiscalización con el que cuentan las autoridades fiscales para vigilar y controlar la captación de ingresos tributarios a favor del Estado.

¹²¹ El Código Fiscal de la Federación establece cuales son las facultades de la autoridad administrativa para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los gobernados.

Ahora bien, tal como se había mencionado, el marco constitucional dentro del cual deben desarrollarse las visitas domiciliarias está contenido en el artículo 16 de la Constitución Política Mexicana. Sin embargo, dentro de ese marco constitucional existen otras disposiciones legales que deben observarse para la práctica de una visita domiciliaria, las cuales comentaremos en lo conducente.

Además de los requisitos previstos por el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, para el desarrollo de las visitas domiciliarias es necesario que las autoridades cumplan los siguientes: que la orden sea escrita; que indique el lugar dónde se llevará a cabo la revisión; mencionar a quién va dirigida; señalar el objeto de la visita; durante la visita, las autoridades deberán limitarse a exigir la exhibición de libros y papeles; al iniciar la visita deben designarse dos testigos y deberá levantarse acta circunstanciada.

Además de los requisitos anteriores, el marco jurídico legal que regula el desarrollo de las visitas domiciliarias, en materia federal, están contenidas en el Código Fiscal de la Federación.¹²²

Cabe mencionar que el Código Fiscal de la Federación establece los requisitos para la práctica de las visitas domiciliarias y, por ende, resulta aplicable para la traba del embargo precautorio de mercancías de procedencia extranjera durante el desarrollo de la visita domiciliaria al ser un ordenamiento de aplicación supletoria a la Ley Aduanera y, esta última, es la que regula la entrada y salida al país de mercancía de importación.

Ahora bien, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, establece cuáles son esas facultades con que cuentan las autoridades a fin

¹²² Los artículos del Código Fiscal de la Federación que establecen las reglas sobre visitas domiciliarias son los siguientes: 13, 42, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47, 49, 50, 134, 135, 136 y 137. En el texto de estos artículos encontramos tanto los requisitos que establece el primer párrafo del artículo 16 Constitucional relativos a los actos de autoridad (mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento), así como las subgarantías que dicho precepto constitucional establece en relación a las visitas domiciliarias (la orden deberá constar por escrito, señalar el lugar o lugares que serán

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.

En las fracciones III y V del citado artículo 42, prevé a las visitas domiciliarias como una facultad de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de obligaciones a cargo de los contribuyentes.

2.5.1 Inicio de la Visita Domiciliaria.

La visita domiciliaria, como todo acto de autoridad, debe satisfacer los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.¹²³

Ahora bien, además de los requisitos anteriores, la orden de visita deberá cumplir con otras formalidades que se establecen en el Código Fiscal de la Federación (CFF).

A) En este sentido, el artículo 43 se refiere a los lugares donde deberá efectuarse la visita y, a las personas que serán facultadas para practicar la visita domiciliaria.

Por su parte, la fracción I del artículo 44 del citado Código Fiscal establece como el lugar o lugares donde se llevarán a cabo las visitas, aquellos que se señalen expresamente en la orden de visita.

Cabe mencionar que el lugar donde vaya a realizarse la visita domiciliaria no siempre coincide con el domicilio fiscal del contribuyente.¹²⁴

visitados, persona a la que se dirija la orden y el objeto de la visita).

¹²³ El acto de autoridad debe constar por escrito; Señalar la autoridad que lo emite; Estar fundada, motivada y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; Ostentar la firma del funcionario competente y el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido (en caso de que se desconozca el nombre de la persona a quien se va a dirigir la orden, deberán señalarse datos suficientes que permitan su identificación).

No basta que en la orden de visita se mencione el domicilio del contribuyente, sino que debe indicarse de manera expresa cuál o cuáles serán los lugares dentro del domicilio fiscal a los que tendrán acceso los visitantes. Es decir, la ubicación exacta de todos y cada uno de los lugares que serán visitados a fin de proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes.

En relación con lo anterior, puede darse el caso de que la orden de visita domiciliaria mencione lo siguiente: "*...así mismo, deberá permitirse el acceso a los visitantes a los establecimientos, oficinas, locales, instalaciones, talleres, fábricas, bodegas y cajas de valores*". En este caso, al señalarse en la orden una serie de lugares sin precisar su ubicación, ello provocaría que dicha orden de visita sea inevitablemente inconstitucional por violar la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de nuestra Constitución Federal, pues la determinación de aquellos lugares que

¹²⁴ El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación establece el concepto de domicilio fiscal, el cual, tratándose de personas físicas será:

a) cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios. b) Cuando prestan servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades. c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Tratándose de personas morales, el domicilio fiscal será:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio. b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 44, fracción I del Código citado, "La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita", los cuales deben coincidir con el domicilio fiscal toda vez que de acuerdo con el artículo 16 Constitucional, las visitas domiciliarias son para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante la revisión de los documentos que acrediten dicho cumplimiento y esa documentación que es necesaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales debe conservarse precisamente en el domicilio fiscal, tal como lo establece el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación. Es posible que la visita domiciliaria pueda practicarse en una oficina o bodega que no sea el domicilio fiscal del sujeto visitado y, por ende, la documentación con la cual se pueda demostrar el cumplimiento de las obligaciones fiscales no este en ese lugar al momento de la práctica de una visita domiciliaria, situación que provocará que las autoridades embarguen precautoriamente las mercancías de procedencia extranjera que encuentren ahí al no poderse acreditar en ese momento su legal estancia en el país.

serán visitados quedaría a elección de los visitadores y no de la autoridad facultada para emitir la orden.

En efecto, de ocurrir lo anterior se estaría dejando en manos de funcionarios menores, como son los visitadores, el determinar los lugares específicos para el desarrollo de la visita provocando que la orden de visita sea genérica y por ende, se da lugar a que los visitadores apliquen su criterio particular sobre lo que puede significar: "*establecimientos, oficinas, locales, instalaciones, talleres, fábricas, bodegas y cajas de valores*", lo cual se traduce en una flagrante violación al artículo 16 constitucional.

B) El siguiente paso en ésta etapa de inicio, es cuando se da a conocer al gobernado la orden de visita. La entrega de la orden es una formalidad del procedimiento que otorga certeza jurídica al visitado, pues le permite constatar la existencia propia del mandamiento de la autoridad.

Este momento es de gran importancia, toda vez que es cuando el afectado por dicha orden puede conocer integralmente su contenido y así, verificar si el acto de autoridad ha cumplido con todas y cada una de las formalidades que establece la ley.

La fracción II del artículo 44 antes citado establece cómo deben proceder los visitadores al momento de constituirse en el lugar que será visitado. Al presentarse los visitadores en el lugar correspondiente deben buscar al visitado o a su representante legal; en caso de no encontrarlo, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente a fin de recibir la orden de visita. En caso de que no comparezcan se iniciará la visita con quien se encuentre en el lugar visitado.

Al iniciarse la visita domiciliaria, lo ideal es que la orden de visita sea entregada al propio visitado o a su representante. Sin embargo, no siempre se logra esto último; por lo tanto, a fin de que la autoridad hacendaria no vea paralizada su facultad fiscalizadora, ha sido facultada para que pueda iniciar

la diligencia con cualquier persona que se encuentre en el lugar de la visita, siempre y cuando se haya citado previamente a la persona que se dirige la orden o a su representante legal.

En caso de que la diligencia se inicie con un tercero, las autoridades deberán cumplir con todas las formalidades que establece la ley, primeramente identificándose ante dicho tercero y haciendo constar todos los hechos en acta circunstanciada en donde además deberá hacerse constar la identidad de ese tercero y la naturaleza de la relación que tiene con el destinatario de la orden.

Considero que resulta ilegal lo que establece el Código Fiscal en el sentido de que si una vez dejado el citatorio, no se llegare a encontrar el visitado o su representante legal al momento de que se pretenda notificar la orden, *"...la visita se iniciará con quién se encuentre en el lugar visitado"*, pues a primera vista se puede entender que la diligencia se podrá iniciar con cualquier persona que esté en el lugar de la visita, aún cuando se trate de alguien que no tenga relación alguna con aquella persona a la cual le fue dirigida la orden de visita. De realizarse lo anterior, se podrían ocasionar graves perjuicios a la persona a la cual se pretende auditar pues esta última no tendría conocimiento del procedimiento de revisión, y por ende se estarían violando sus derechos de defensa frente al acto de la autoridad, pues no puede impugnarse un acto de autoridad que no se conoce.

La interpretación que debe darse a la expresión en comento, es que el tercero con quien podrá entenderse la diligencia sea una persona que tenga una relación directa con aquella a la cual se le dirige la orden. Es decir, alguien que por un lado tenga acceso a la contabilidad del visitado y pueda verdaderamente ayudar a los visitadores a realizar su función fiscalizadora y, por otro, que avise de inmediato al sujeto visitado acerca del procedimiento de verificación que se inició a fin de que pueda ejercitar sus derechos de defensa en contra de la Administración Pública.

C) Por otra parte, la fracción II en comento establece que al momento que los visitadores pretendan citar al visitado, podrán hacer una relación de los libros, sistemas, registros y demás documentación que integren la contabilidad.

Lo anterior es a todas luces inconstitucional por no respetar el mandato constitucional, pues las autoridades están dando inicio a sus facultades fiscalizadoras sin antes haber cumplido con los requisitos que establece el artículo 16 de la Constitución para la práctica de visitas domiciliarias de esta naturaleza.

En efecto, de acuerdo al artículo 16 Constitucional aquella persona que pretenda ser visitada por las autoridades fiscales para revisar el cumplimiento que ésta ha dado a sus obligaciones fiscales debe estar enterada, es decir, notificada de tal situación mediante un escrito expedido por la autoridad competente en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento; por lo tanto, si las autoridades comienzan a hacer una relación de los libros, sistemas, registros y demás documentación que integren la contabilidad al momento de citar al interesado a través de un tercero, es evidente que y el sujeto visitado aún no se ha enterado del contenido del acto de autoridad, es decir, no ha sido debidamente notificado del acto de autoridad en términos de ley, y la autoridad estará violando el precepto constitucional mencionado.

Ahora bien, si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten. (artículo 44, fracción II, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación)

Además, dicha fracción II del artículo 44 citado faculta a los visitadores para asegurar la contabilidad cuando a juicio de los visitadores

exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras tendientes a impedir el inicio o desarrollo de la diligencia.

Si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, descubren bienes o mercancías, cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

El análisis de esto último, lo cual considero que es inconstitucional, es precisamente el objetivo del presente trabajo y será analizado en el capítulo cuarto.

D) Ahora bien, conforme a la fracción III del artículo 44 del CFF, el acto inmediato siguiente a la entrega de la orden de visita es la identificación de los visitadores ante la persona con quien se entienda la diligencia, para posteriormente requerirla a fin de que designe dos testigos. Desde luego, todo lo anterior deberá hacerse constar en el acta que al efecto se levante por los visitadores.

En caso de que la persona con quien se entienda la diligencia no designe los testigos o bien que los testigos no acepten su cargo, los visitadores podrán designar a los testigos, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

En relación con lo anterior, Sergio Francisco de la Garza afirma que los visitadores deben identificarse precisamente al inicio de la visita, pues de lo contrario el acta es nula. Debe de hacerse constar en el acta que se levante que se identificaron debidamente de tal manera que si en el acta no existe constancia alguna de tal sentido debe estimarse que no se cumplió con la formalidad exigida. Cuando unos visitadores son sustituidos por otros debe de hacerse constar en un acta parcial que para el efecto se levante y

no en el acta final de la visita. Sin embargo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha resuelto que la visita de inspección es válida si en el acta final consta que al iniciarse el personal designado se identifica en ese acto.¹²⁵

Estoy de acuerdo con lo que señala el citado autor en el sentido de que los visitadores necesariamente deben identificarse al momento de que se inicia la visita domiciliaria; pues en caso de no cumplir con dicha formalidad al inicio de la visita, se violaría la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 Constitucional.

En efecto, aún cuando los visitadores sean autoridades competentes y estén facultados para ejecutar el acto consistente en la orden de visita, el visitado debe tener plena seguridad de que esas personas que dicen ser "personal autorizado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público" efectivamente lo sean, pues no basta con que afirmen tener esa calidad para introducirse en el domicilio de los particulares; de lo contrario se estaría violando la garantía de seguridad jurídica, aún cuando los visitadores se identifiquen al momento de levantar el acta final toda vez que durante el desarrollo de la visita el contribuyente no tuvo certeza de que los visitadores fueran personal autorizado.

No puede considerarse constitucional un procedimiento de visita domiciliaria cuando los visitadores no se identifican al inicio de la visita, aún cuando se cumpla con dicha formalidad en una etapa posterior de dicho procedimiento, pues no se está cumpliendo con uno de los requisitos que establece el artículo 16 Constitucional para la práctica de visitas domiciliarias, como lo es que se realice por autoridad competente. En efecto, para cumplir con este requisito constitucional no basta que la autoridad misma sepa que ella es competente para desarrollar la visita, sino que debe

¹²⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco; "Derecho Financiero Mexicano"; 18ª edición; Editorial Porrúa; México 1999; Pág. 738.

acreditar su identidad fehacientemente ante los sujetos visitados al momento de iniciar la visita para darles seguridad jurídica.

Cabe señalar que si el sujeto visitado no tiene plena certeza sobre la identidad de los visitadores éste podría no querer cooperar plenamente con dichos visitadores, lo cual podría perjudicarlo por impedir el desarrollo de la función fiscalizadora del Estado, pues las autoridades fiscales pueden hacer uso de la fuerza pública para ingresar al domicilio del sujeto visitado, romper cerraduras, asegurar la contabilidad e inclusive trabar embargo precautorio para garantizar el interés fiscal.¹²⁶

Por lo tanto, es importante que los visitadores cumplan con este requisito constitucional (previsto por el párrafo primero del artículo 16 de nuestra Constitución) pues de este modo se brinda seguridad jurídica al gobernado de que las personas que ingresan a su domicilio para revisar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales son autoridades a las cuales la ley otorga competencia para dicho fin.

2.5.2 Desarrollo de la Visita Domiciliaria.

Una vez que han sido cubiertas todas las formalidades que se especificaron en el apartado anterior, los visitadores podrán dar inicio al desarrollo de la visita domiciliaria.¹²⁷

Al constituirse los visitadores en el domicilio de los contribuyentes, éstos deberán permitir el acceso a los visitadores al lugar o lugares expresamente señalados en la orden de visita. Así mismo, deberán

¹²⁶ Las formalidades legales que deberán cumplir las autoridades fiscales para dar inicio a la visita domiciliaria son los contenidos en los artículos 38, 43 y 44, todos ellos del Código Fiscal de la Federación.

¹²⁷ Las disposiciones legales que regulan el desarrollo de la visita domiciliaria son el 45, 46 y 49 (este último, para visitas domiciliarias en materia de expedición de comprobantes fiscales, presentación de solicitudes y avisos al R.F.C. ,para solicitar documentación que ampare propiedad de mercancías y verificar que los envases o recipientes cuenten con el marbete o

mantener a disposición de los visitadores la contabilidad y los demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales; y permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Los visitados, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores para que los auxilien en el desarrollo de la visita cuando la contabilidad o parte de ella es llevada con un sistema de registro electrónico, microfilmado, discos ópticos o en algún otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público .

En todas las visitas en el domicilio fiscal o en los lugares señalados en la propia orden, necesariamente debe levantarse acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que conozcan los visitadores. Esos hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas, harán prueba de la existencia de tales hechos u omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones sujetas a revisión.

Cuando la visita se realice simultáneamente en dos o mas lugares, en cada uno se deberán levantar actas parciales, las cuales serán agregadas al acta final que podrá ser levantada en cualquiera de los lugares visitados. En este supuesto deberá haber dos testigos en cada una de las actas parciales que sean levantadas.

Durante el desarrollo de la visita los visitadores podrán asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, colocando para tal efecto sellos o marcas en tales documentos bienes o muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren. Así mismo, previo inventario que al efecto formulen los visitadores, podrán dejar dichos

bienes en calidad de depósito con el visitado o la persona con quién se entienda la diligencia.¹²⁸

Con la colocación de los mencionados sellos o marcas no deberá impedirse al visitado que realice sus actividades. No se considera que se impida la realización de actividades del visitado cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores.

Tal como lo mencioné en el inciso B) del numeral 2.5.1 anterior, no estoy de acuerdo en que la visita domiciliaria pueda entenderse con cualquier persona que se encuentre en el lugar visitado y, por ende, tampoco estoy de acuerdo con la formalidad de que la documentación asegurada pueda dejarse en calidad de depósito con esa misma persona, pues al no tener la calidad de representante legal del contribuyente, se podrían ocasionar graves perjuicios a éste último.¹²⁹

En efecto, quién tiene la representación legal de algún contribuyente, es porque se trata de una persona confiable, motivo por el que si resulta

¹²⁸ El aseguramiento de la contabilidad es distinto al secuestro de la misma. El secuestro de la documentación implica una desposesión transitoria de la contabilidad, lo cual está prohibido por el artículo 16 Constitucional, pues conforme a éste precepto constitucional, durante la visita domiciliaria los visitantes deben limitarse a inspeccionar los papeles y los libros necesarios para comprobar si se han cumplido las obligaciones fiscales sin poder sustraerlos, aún temporalmente, del domicilio del contribuyente.

En cambio, el aseguramiento de la contabilidad únicamente implica sellar y colocar marcas en la documentación, dejándola en calidad de depósito con el propio visitado o su representante legal, sin privarlo de su documentación.

¹²⁹ El representante legal de una persona es alguien en quién se ha depositado cierta confianza para la realización de determinados actos; por lo tanto, en caso de que la documentación asegurada se deje en calidad de depósito con cualquier persona, diferente al representante legal del sujeto visitado, éste último corre un mayor riesgo de que la contabilidad se extravíe o se dañe porque la persona con la cual se dejó en depósito la contabilidad puede ser alguien que no actúe en interés del sujeto visitado y por lo tanto este último será un infractor en términos del artículo 71 del Código Fiscal de la Federación por incumplir con las obligaciones previstas en las disposiciones fiscales. Así las cosas, en caso de que se extravíe o dañe la contabilidad del sujeto visitado, las autoridades podrán multar al sujeto visitado por no tener la documentación contable correspondiente, esto es, por no cumplir con los artículos 28 fracción III (llevar contabilidad en su domicilio) y 30 (guarda de la documentación) del Código Fiscal de la Federación.

necesario asegurar la contabilidad durante la visita domiciliaria, debe designarse como depositario de la misma, al representante legal y no a cualquier persona que carece de dicha representación y que por lo mismo puede tratarse de alguien irresponsable o ignorante, que no vigile adecuadamente la documentación asegurada, pudiéndose llegar a extraviar, lo cual traería aparejado una serie de problemas para el contribuyente, tales como multas o la determinación presuntiva de ingresos.¹³⁰

Cuando se actualice cualquiera de los supuestos mencionados en el artículo 45 del CFF, los visitadores podrán obtener copia de la contabilidad (papeles, discos, cintas y cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos) y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, sin que en ningún caso las autoridades fiscales recojan la contabilidad del visitado. Tales supuestos son los siguientes:

- Cuando se niegue a recibir la orden el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita.
- Cuando no estén sellados aquellos sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- Cuando existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- Cuando se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- Cuando no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita.
- Cuando los datos asentados en la contabilidad no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando

¹³⁰ La persona que recibe la contabilidad como depositario tiene la obligación de recibir, guardar y conservar dicha documentación, así como restituirla al contribuyente que está siendo visitado en el momento que éste lo solicite. En caso de que se extravié o dañe la documentación el depositario será responsable civilmente frente al contribuyente visitado y deberá pagarle daños y perjuicios por no desempeñar su cargo conforme a la ley; sin embargo, para el contribuyente subsiste una responsabilidad frente a las autoridades fiscales por no conservar completa su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 30 y 67 del Código Fiscal de a Federación.

los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalan las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

- Cuando los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores sean desprendidos, alterados o destruidos parcial o totalmente sin autorización legal, o bien, se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores.¹³¹
- Cuando el visitado, su representante o quién se encuentre en el lugar de la visita se niegue a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

Cuando se actualice alguno de los supuestos antes mencionados y los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad, deberán levantar el acta parcial correspondiente, con la que se podrá terminar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final.

Cabe señalar que existen unas actas llamadas "complementarias", que son aquellas en las que los visitadores podrán asentar toda la información necesaria a fin de subsanar las omisiones que haya en las actas parciales. Sin embargo sólo existen actas complementarias de las actas parciales, pues no pueden levantarse actas complementarias respecto del acta final.

2.5.3 La Terminación de la Visita Domiciliaria.

¹³¹ En este caso solo podrá recogerse la contabilidad dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores. (artículo 45, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación)

El plazo para que las autoridades fiscales concluyan la visita que se desarrolle en el domicilio del contribuyente o la revisión de la contabilidad que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, será de seis meses contados a partir de la fecha en que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.¹³²

El plazo antes mencionado constituye la regla general en cuanto a la duración de las visitas domiciliarias, sin embargo, el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación establece una excepción para ciertos contribuyentes atendiendo a ciertas circunstancias particulares.¹³³

Por otra parte, el citado precepto legal, establece que el plazo de seis meses podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido, en la primera ocasión por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión y, en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron esa visita o revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad cambie de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a

¹³² Las disposiciones legales que regulan la terminación de la visita domiciliaria son el 46-A y 47 del Código Fiscal de la Federación.

¹³³ El plazo de 6 meses para el desarrollo de la visita domiciliaria que establece el artículo 46-A no es aplicable a contribuyentes integrantes del sistema financiero, a los que consoliden fiscalmente, así como aquellos contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o este ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los siguientes artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta: artículo 58, fracción XIV (obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables); artículo 64-A (los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables); artículo 65 (métodos para determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas para efectos del artículo 64-A).

su nuevo domicilio las que expedirán los oficios de las prórrogas correspondientes.

Para la terminación de la visita domiciliaria deberá levantarse un acta final en el domicilio del contribuyente, cumpliéndose las formalidades previstas por el artículo 46, fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

Una vez que ha sido levantada el acta final, no podrán levantarse actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita. En la última acta parcial, se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal.¹³⁴

El plazo mencionado de veinte días se ampliará por quince días más cuando se revise más de un ejercicio o fracción de éste y, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Si al cierre del acta final no esta presente el visitado o su representante legal, deberá dejársele citatorio para que esté presente al día siguiente a determinada hora¹³⁵, si no se presenta, el acta final se levantará

¹³⁴ En ocasiones los contribuyentes que durante la visita domiciliaria se percataron de errores en su contabilidad deciden corregirlos o subsanarlos sin esperar a que la autoridad fiscal les liquide un crédito fiscal; esto con el fin de evitar que la autoridad fiscal les embargue bienes suficientes para garantizar el monto del crédito fiscal que se ha generado, o bien, para evitar el pago de una prima por la fianza que tendría que contratar para garantizar el crédito fiscal. Además, al optar por corregir su situación fiscal antes de la liquidación del crédito fiscal, se evita el incremento de los gastos de ejecución correspondientes a la diligencia de notificación del crédito y embargo de bienes para garantizarlo.

¹³⁵ Hay que recordar que para la práctica de visitas domiciliarias existen días y horas hábiles, los cuales se establecen en el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación. Las horas hábiles son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin que se afecte su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Por su parte, el artículo 18 de la Ley Aduanera establece: "Las veinticuatro horas del día y todos los días del año serán hábiles para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras..."

con quién se encuentre en el lugar visitado. Acto continuo, los visitadores, el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos firmarán el acta final, dejándose copia de ésta al visitado.

En caso de que alguna de las personas antes mencionadas (excepto los visitadores) no comparezcan a firmar el acta o bien, se nieguen a firmarla, los visitadores asentarán dicha circunstancia en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Lo anterior, constituye la forma normal de terminación de la visita domiciliaria. Sin embargo, el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación se prevén los casos de conclusión anticipada de la visita domiciliaria. En efecto, cuando el visitado hubiere presentado aviso, a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretenda dictaminar, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado.¹³⁶

¹³⁶ De acuerdo con el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos deberán dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado: I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$7,554,000.00 pesos; que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$15,107,000.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles. III. Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no es aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión. IV. Las entidades de la administración pública federal y las que formen parte de la administración pública estatal o municipal. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases cuando se ubiquen en los supuestos de la fracción I.

Por su parte el artículo 52 del mismo Código establece que se presumirán ciertos los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos cuando se reúnan los siguientes requisitos: I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro sólo podrán obtenerlo: a) personas de nacionalidad mexicana con título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro; b) personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados

Otra forma de concluir la visita domiciliar es en las oficinas de las propias autoridades que practican la visita. Este supuesto se actualiza cuando por determinadas circunstancias que surgen durante la visita, ya no es posible continuar su desarrollo en el domicilio del contribuyente, por lo que las autoridades están facultadas para concluir la revisión de la contabilidad en sus oficinas.

2.5.4 El Procedimiento Administrativo de Ejecución (P.A.E.)

Este procedimiento es un medio a través del cual la autoridad fiscal hace cumplir sus propias resoluciones, pues sería absurdo que la autoridad hacendaria tuviera que acudir a los órganos de impartición de justicia, dependientes del Poder Judicial, para hacer cumplir sus determinaciones.

En efecto, la autoridad fiscal está facultada por el orden jurídico¹³⁷ para hacer cumplir sus propias determinaciones sin acudir a otro organismo de carácter judicial, a efecto de cumplir cabalmente con sus funciones. Es decir, la autoridad fiscal debe tener la suficiente autonomía y fuerza para obligar a los contribuyentes a que cumplan con sus obligaciones fiscales, o de lo contrario éstos no cumplirían voluntariamente y el Estado no obtendría los ingresos suficientes para prestar los servicios públicos.

internacionales de que México sea parte. II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos. III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Los artículos 44 Bis-1 al 58 del Reglamento del citado Código establecen los demás requisitos y condiciones necesarios para poder dictaminar los estados financieros.

¹³⁷ En este caso estamos hablando del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, así como de los Códigos Fiscales de los Estados y sus correspondientes Reglamentos; La Ley Aduanera y su Reglamento y la Ley y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

A fin de garantizar la obtención de ingresos suficientes para el Estado y así, poder brindar mas y mejores servicios públicos, la legislación ha facultado a la Administración Pública para que ejerza el P.A.E. en contra de aquellos contribuyentes que no cumplan voluntariamente con sus obligaciones fiscales.

Resulta obvio que la función del Estado consistente en la prestación de los servicios públicos para la población es de suma importancia y, por ende, sería absurdo supeditar la obtención de ingresos para la prestación de dichos servicios a la decisión de un organismo judicial; por lo tanto, a fin de hacer más rápida la obtención de los ingresos tributarios, la Administración Pública ha sido investida por la legislación con esta facultad.

Además, los contribuyentes no cumplen voluntariamente con sus obligaciones fiscales, sino que dicho cumplimiento (aparentemente voluntario) se da por el temor a que la autoridad fiscal inicie en su contra un procedimiento administrativo de ejecución. Por lo tanto, esta facultad concedida a la autoridad es necesaria a fin de garantizar el entero de contribuciones al Estado Mexicano, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

En efecto, de acuerdo con el precepto Constitucional mencionado, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Sin embargo, los gobernados no siempre cumplen voluntariamente sino que la razón de su cumplimiento es para evitar que la autoridad fiscal inicie un P.A.E. en su contra a fin de hacerlos cumplir con su obligación Constitucional.

En caso de la autoridad fiscal no estuviera facultada para cobrar coactivamente los créditos fiscales a cargo de los gobernados, éstos difícilmente cumplirían de manera voluntaria con su obligación de contribuir al gasto público, tal como lo establece nuestra Constitución.

La naturaleza del Procedimiento Administrativo de Ejecución se sustenta en dos principios fundamentales:

- La presunción de legalidad de todos los actos de autoridad.
- La ejecutoriedad de los actos de autoridad.

Todos los actos de la autoridad tienen la presunción de ser legales o emitidos con apego a derecho, hasta en tanto los particulares no demuestren lo contrario, en virtud de que las autoridades son órganos del poder público que carecen de un interés propio (*con su actuación, solamente deben buscar el interés público*) y que, además, siempre deben observar la ley al momento de ejercer las facultades que le han sido concedidas por el orden.

Sin embargo, cabe señalar que no obstante el principio de presunción de legalidad que revisten los actos de autoridad, este no implica que las autoridades queden exentas de acatar los requisitos de fundamentación y motivación previstos por el artículo 16 Constitucional.

La ejecutoriedad del acto administrativo implica una facultad de la Administración Pública para que ella misma pueda disponer y llevar acabo la ejecución de sus actos y, por lo tanto, no tendrá que instar ante los órganos jurisdiccionales la ejecución de los mismos.

Los requisitos o presupuestos para dar inicio al P.A.E. son los siguientes:

1. *Que exista una obligación de pago a cargo de un sujeto determinado.*
"Para que exista un crédito fiscal, es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se comprendan dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico".¹³⁸

¹³⁸ SANCHEZ LEON, Gregorio; "Derecho Fiscal"; Cárdenas Editor; México 1997; Pág. 254.

La autoridad fiscal debe justificar su actuación frente a los contribuyentes, pues de acuerdo con el principio de legalidad que establece el artículo 16 Constitucional, las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo cual están expresamente facultadas por la ley. Por lo tanto, el presupuesto indispensable para que pueda iniciarse un P.A.E. es que, en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se haya generado el crédito fiscal. Es decir, cuando el contribuyente cause alguna contribución por haberse ubicado en el supuesto o hipótesis que contiene la norma para que se genere la contribución y éste no cumpla con la obligación de pago la autoridad fiscal podrá dar inicio al P.A.E. a fin de cobrar ese crédito fiscal. En este sentido, la autoridad esta actuando conforme al principio de legalidad en virtud de que su actuación esta justificada por la omisión de pago del contribuyente.

2. *Que la deuda sea líquida, es decir, que se especifique claramente a cuanto asciende su monto.* "Cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, tenemos lo que se llama el crédito fiscal; la liquidación está prevista en el artículo 6° del Código Fiscal, de cuyo orden se desprende que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, agregando por nuestra parte, que dentro de esos preceptos se deben incluir los que apartan los elementos para fijar su monto, no obstante que le sean aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.¹³⁹
3. Que el crédito fiscal sea exigible. Esto es, que el contribuyente no haya pagado la contribución en la fecha o plazo que para tal efecto establece la ley. En el artículo 6 del Código Fiscal se establece la regla general para determinar la fecha o plazo en el que deben pagarse las

¹³⁹ Idem, pag 256.

contribuciones: "A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica: I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente. II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de causación.

4. Que el crédito haya sido legalmente notificado al contribuyente. No basta con la reunión de los requisitos anteriores para dar inicio al P.A.E., sino que es indispensable que cuando la autoridad fiscal se percate de la existencia de un crédito fiscal ésta lo notifique al contribuyente en términos del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación para que dicho contribuyente este en posibilidad de impugnar la actuación de la autoridad si así lo considera o bien, acudir a pagar el monto del crédito fiscal para evitar que le sean embargados y posteriormente rematados sus bienes.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra previsto en los artículos 151 al 196-B del Código Fiscal de la Federación, y consta de tres etapas: requerimiento de pago, embargo y remate.

A) REQUERIMIENTO DE PAGO.- El primer acto dentro del P.A.E., a fin de hacer efectivo un crédito fiscal exigible, consiste en el requerimiento de pago al deudor.

La diligencia de requerimiento de pago comienza cuando el ejecutor designado por la oficina exactora se constituye en el domicilio del deudor, ante quién deberá identificarse debidamente.

El domicilio en donde se llevará a cabo dicha diligencia será aquél que se describe en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación independientemente de que los contribuyentes hubieren designado como domicilio un lugar distinto al que les corresponda en términos de este artículo.

“Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de **personas físicas**:

- a) Cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de **personas morales**:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18.”

En cuanto a la notificación del requerimiento, el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación establece que en caso de que no se

encuentre la persona a quien se pretenda notificar el acta de requerimiento de pago, se dejará citatorio para que espere a una hora fija del día siguiente; si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia de notificación con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino y en caso de que éstos se negaren a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se dejará en lugar visible del domicilio, haciéndose constar tal circunstancia por el notificador en el acta que al efecto se levante.

En el caso de que la notificación del requerimiento se haga por edictos, la diligencia de notificación se hará con la autoridad municipal o local¹⁴⁰ de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

Cabe señalar que dicha acta de notificación deberá satisfacer los requisitos que todo acto de autoridad debe tener, previstos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, los cuales se mencionan a fojas 70 del presente trabajo.

Por otra parte, hay que recordar que la práctica de diligencias por parte de las autoridades fiscales se encuentra sujeta a un horario determinado, el cual se establece por el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, conforme a dicho precepto legal, las diligencias de notificación y de requerimiento de pago deberán practicarse en días y horas hábiles, entendiéndose por días hábiles los que tengan ese carácter de conformidad con lo previsto por el artículo 12 del mismo ordenamiento¹⁴¹ y,

¹⁴⁰ En el Distrito Federal la autoridad competente es la Secretaría de Finanzas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 26 fracciones VI y IX de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal.

¹⁴¹ En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1° de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1° y 5 de mayo; el 1° y 16 de septiembre; el 20 de

por lo que hace a las horas hábiles, son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Sin embargo, una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin que se afecte su validez. En tratándose de verificación de mercancías en transporte, se consideran hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Las autoridades fiscales podrán habilitar los días y las horas inhábiles, en tratándose de visitas domiciliarias, P.A.E., notificaciones y embargos precautorios, cuando se vayan a practicar dichas diligencias con contribuyentes que realicen actividades por las que deban pagar contribuciones en días u horas inhábiles.

La regla general en esta etapa de requerimiento de pago, consiste en que los deudores deberán pagar en el momento en que se les notifica el acta de requerimiento. Sin embargo, el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación prevé una excepción a esa regla general de pago; dicha

noviembre; el 1° de diciembre de cada seis años, cuando corresponda la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

En los plazos establecidos por períodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción, se computarán todos los días.

Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

Las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles, Esta circunstancia debe comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos. (Artículo 12 Código Fiscal de la Federación).

excepción consiste en que aquellos deudores que se encuentren en los siguientes supuestos, podrán efectuar su pago dentro de los seis días hábiles siguientes a que surta efectos la notificación del requerimiento:

- Los deudores cuyo crédito fiscal se origine por el cese de la prórroga de pago que hubieren solicitado.
- Los deudores cuya autorización para pagar en parcialidades haya terminado.
- los créditos fiscales que se originen por errores aritméticos en las declaraciones para el pago de contribuciones o bien, por omitir presentar estas últimas.

Ahora bien, en caso de que los deudores no cumplan con su obligación de pago, de acuerdo con lo anterior, la autoridad fiscal procederá a trabar embargo sobre sus bienes a fin de ver satisfecha la obligación fiscal.

B) EMBARGO.- Las autoridades podrán trabar embargo precautorio en determinados supuestos previstos en la ley. Así tenemos que el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación establece que procederá el embargo precautorio:

- Cuando el contribuyente omita presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios
- Cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad referentes a la presentación de documentos que omitió presentar en términos de la fracción III de este artículo, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un solo requerimiento.

Por su parte el artículo 145 del citado Código establece otros supuestos para la procedencia del embargo precautorio, los cuales podemos resumirlos en de la siguiente manera:

- Cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes;
- Cuando realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para la procedencia del embargo precautorio previsto en el artículo 145 citado, es suficiente que a juicio de la autoridad fiscal se

actualice cualquiera de los supuestos previstos en las fracciones de dicho artículo, no obstante que el crédito fiscal no haya sido aún determinado y, aunque el crédito se haya determinado, aún no sea exigible.

En relación con lo anterior la Suprema Corte de Justicia ha declarado inconstitucional el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en virtud de que se crea un estado de incertidumbre en los contribuyentes al momento de que las autoridades fiscales embargan sus bienes sin que sepan a cuanto asciende el monto de lo que supuestamente adeudan, tal como se aprecia de la siguiente Jurisprudencia:

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

que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.

Amparo en revisión 1088/92. Almacenes Especializados, S.A. de C.V. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés. Amparo en revisión 1363/92. Bar Alfonso, S.A. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés. Amparo en revisión 156/94. Flujo de Datos México, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Ezcorza Carranza. Amparo en revisión 1505/94. Jarabes Veracruzanos, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés. Amparo en revisión 1416/94. Automotores Cuautitlán, S.A. de C.V. 4 de julio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 17/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Este embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite una resolución en un plazo determinado en el décimo párrafo del artículo 145 mencionado (*6 meses para la fracción II, 20 días para la fracción III y 18*

meses para el caso de la fracción I), contado a partir de la fecha en que fue practicado, sin que se haya dictado la resolución en la que se determinen los créditos fiscales. El embargo precautorio concluye cuando se convierte en definitivo en caso de que exista una resolución determinante del crédito fiscal, que se dicte en los plazos señalados y que además esté debidamente notificada.

Ahora bien, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible (incluyendo el importe de sus accesorios legales), requerirán de pago al deudor y, en caso de que no pague en el acto, las autoridades fiscales procederán a embargar bienes suficientes o bien, embargarán la negociación a fin de cubrir ese crédito fiscal.

En caso de que se embarguen bienes, el fisco podrá rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o simplemente adjudicárselos; en cambio, si es una negociación lo que se esta embargando, se hará una intervención a la caja de la misma, designándose al efecto un interventor quién retirará diariamente el 10% de los ingresos en dinero para enterarlos a la oficina ejecutora.¹⁴²

¹⁴² El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la Ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistirse de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

El interventor administrador no quedará supeditado en su actuación por el consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes. En caso de que la negociación no sea una sociedad, el interventor tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

El nombramiento del interventor administrador deberá anotarse en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.

El interventor administrador deberá rendir cuentas mensuales a la oficina ejecutora; recaudará el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida; el interventor no podrá enajenar los bienes del activo fijo.

La intervención se levantará cuando se haya cubierto el crédito fiscal en su totalidad, incluyendo los accesorios o bien, cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos 24% del crédito fiscal y por ello se enajene la negociación.

Cuando sean embargados bienes raíces, derechos reales o derechos de negociaciones, se hará una inscripción en el Registro Público de la Propiedad o del Comercio, según corresponda, en atención a la naturaleza de los bienes o derechos que nos ocupe. La inscripción mencionada se hará en todas las oficinas del Registro Público que corresponda si esos bienes raíces, derechos reales o derechos de negociaciones quedan comprendidos en la jurisdicción de varias oficinas del Registro Público.

En caso de que los bienes embargados sean insuficientes para cubrir los créditos fiscales a juicio de la autoridad, el embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución.

La persona con quien se entienda la diligencia tiene derecho a señalar los bienes que serán embargados sujetándose al orden previsto por el artículo 155 del Código Fiscal de la federación:

- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados o Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- Otros bienes muebles.
- Bienes inmuebles.

El orden establecido por el artículo citado para la designación de bienes susceptibles de embargo busca satisfacer el crédito fiscal en el menor tiempo posible. Esto es, se pretende embargar bienes cuyo remate resulta ser más fácil para que de este modo el fisco pueda obtener los ingresos correspondientes al crédito fiscal adeudado y exigible a la brevedad; en efecto, resulta más fácil vender bienes muebles que un inmueble.

El derecho a señalar bienes pasará al ejecutor, sin que éste deba sujetarse al orden previsto por el artículo 155 citado, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia no señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido el orden establecido en la ley; así como

cuando el deudor señale bienes cuya ubicación este fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, bienes que ya reporten cualquier gravamen real o un embargo anterior, o bienes de fácil descomposición, deterioro o materias inflamables.

En caso de que los bienes señalados para el embargo sean propiedad de un tercero, éste podrá oponerse siempre y cuando acredite tal circunstancia con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor.

Aquí nuevamente se deja al criterio de los ejecutores resolver sobre una cuestión de gran importancia, como es decidir sobre la titularidad de los bienes susceptibles de embargo. Desde luego, no estoy de acuerdo con esta facultad concedida a las autoridades fiscales toda vez que resulta violatoria de la garantías de seguridad jurídica contenidas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, porque los ejecutores no son jueces para determinar si el documento que se exhiba es suficiente para determinar la propiedad del bien, o peritos determinar si dicho documento es original o no.

En efecto, la conducta de la autoridad es inconstitucional por carecer de motivación legal, pues al propietario de los bienes no se le ha iniciado un P.A.E. para el cobro de algún crédito fiscal y, además, se le estaría privando de sus propiedades sin que exista un juicio ante tribunales competentes en el que se cumplan las formalidades de ley para desposeerlo de sus bienes.

Más aún, los ejecutores no son peritos para determinar si la documentación que los terceros opositores exhiban es auténtica o no, y por lo tanto, ellos no deben determinar si es suficiente dicha documentación para acreditar la propiedad.

No es óbice para concluir lo anterior el hecho de que la ley considere que la resolución dictada tendrá el carácter de provisional y que deberá ser sometida a ratificación de la oficina ejecutora, pues la Constitución no distingue si la privación a los gobernados respecto de sus bienes puede ser provisional o definitiva, simplemente establece que no se podrá privar a los

particulares de sus bienes y por lo tanto, donde la ley no distingue no hay que distinguir. La Constitución es clara y no se debe de privar a ningún gobernado de sus propiedades sin antes cumplir con los requisitos en ella previstos.

Ahora bien, si los bienes señalados para la traba ya estuvieren embargados por otras autoridades no fiscales o sujetas a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia. Los bienes embargados se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que el o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro. En caso de que los bienes señalados hubieren sido embargados por una autoridad fiscal local, se practicará la diligencia entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad fiscal y se dará aviso a la autoridad local.

Cuando el embargo recaiga sobre créditos, la oficina ejecutora notificará directamente a los deudores del embargo para que no hagan el pago de las cantidades respectivas a éste sino en la caja de la citada oficina, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.

Ahora bien, además de establecer el orden en que deben señalarse en el Código Fiscal los bienes susceptibles de embargo, dicho ordenamiento prevé cuáles son aquellos bienes que quedan exceptuados de embargo:

- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

- El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- Los derechos de uso o de habitación.
- El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- Los sueldos y salarios.
- Las pensiones de cualquier tipo.
- Los Ejidos.

En caso de que se impida materialmente al ejecutor el acceso al domicilio del deudor o al lugar en que se encuentren los bienes, se podrá solicitar el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presuma que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras.

El procedimiento de romper o forzar cerraduras será el mismo cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que el ejecutor suponga que guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. En caso de que no sea posible romper o forzar las cerraduras, el ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina. La apertura de esos bienes muebles deberá hacerse en presencia de dos testigos; también deberá levantarse un acta haciendo constar el inventario de los bienes, misma que será firmada por el ejecutor, los testigos y por el depositario designado.

C) REMATE.- El remate de los bienes embargados consiste en la venta o adjudicación de los mismos en favor del fisco y, es la última etapa

del procedimiento administrativo de ejecución. Su tramitación está prevista por los artículos 173 al 196-A del Código Fiscal de la Federación que a continuación comento.

La enajenación de bienes embargados, procederá en los siguientes casos:

- A partir del día siguiente en que se hubiese fijado la base para la venta. El avalúo y el avalúo pericial, son las bases para la enajenación de los bienes inmuebles y de las negociaciones, respectivamente. En los demás casos, la base será la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado; a falta de acuerdo, la autoridad practicará el avalúo pericial, notificando al embargado.
- En los casos de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
- Cuando el embargado no proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o se adjudiquen los bienes a favor del fisco.
- Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

La regla general que contempla el Código Fiscal de la Federación para la enajenación, es que ésta se hará en subasta pública, misma que será llevada a cabo en el local de la oficina ejecutora. Sin embargo, podrá designarse un lugar diverso a las oficinas de la autoridad ejecutora para realizar la venta u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.

Las excepciones a la regla general mencionada se contemplan en el artículo 192 del citado ordenamiento:

- Cuando el embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.
- Cuando se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.
- Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieren presentado postores.

La autoridad fiscal convocará para el remate, al día siguiente en que se haya fijado el precio que sirva de base para el remate, señalándose al efecto cualquier día dentro de un periodo de 30 días naturales.

La convocatoria es un acto consistente en el llamado que la autoridad ejecutora debe hacer a todas las personas que pudieran tener un interés en concurrir a la subasta de los bienes embargados; el documento que contenga la convocatoria, deberá ser fijado en lugar "visible y usual" de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente.

En caso de que el valor de los bienes embargados exceda de una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año, la convocatoria deberá publicarse en dos ocasiones y, con un intervalo de 7 días entre cada publicación, en uno de los periódicos de mayor circulación de la entidad federativa en la que resida la autoridad ejecutora. La última publicación se hará cuando menos diez días antes de la fecha señalada para el remate.

Antes de la fecha del remate, la autoridad deberá obtener un *certificado de libertad de gravámenes correspondiente a los últimos diez años respecto de los bienes que serán rematados*, a fin de estar en posibilidades de citar a todos los acreedores que aparezcan en ese certificado. Si resulta imposible la obtención de dicho certificado, se tendrá como citación la que se haga en las convocatorias en que se anuncie el remate, pero deberá expresarse el nombre de los acreedores.

Ahora bien, una vez que se ha realizado todo lo anterior, dentro de esta última etapa del P.A.E. viene lo que se conoce como "postura legal", que son las diferentes propuestas en dinero realizadas por los interesados en la compra de los bienes que se rematen. El Código Fiscal de la Federación

establece que es postura legal : "...la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate".

Para presentar la postura legal, es necesario que se haga mediante escrito, el cual deberá contener cuando menos los siguientes requisitos:

- En tratándose de personas físicas: nombre, nacionalidad, domicilio del postor y clave del Registro Federal de Contribuyentes. Si se trata de personas morales: nombre o razón social, fecha de constitución, clave del Registro Federal de Contribuyentes y el domicilio social.
- La cantidad que se ofrezca y la forma de pago.

Cabe señalar que en toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal. En caso de que el interés fiscal sea superado por la base fijada para el remate, los excedentes serán entregados al ejecutado. Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados.

El escrito por medio del cual sea ofrecida la postura, deberá acompañarse de un certificado de depósito por el 10% del valor fijado a los bienes en la convocatoria, el cual deberá ser expedido por una institución de crédito autorizada¹⁴³. En aquellos lugares donde no existan dichas instituciones, el depósito podrá hacerse en efectivo ante la propia oficina ejecutora.

¹⁴³ De acuerdo con el artículo 7 de la Ley Orgánica de Nacional Financiera, NAFIN es la depositaria exclusiva de los títulos, valores o sumas en efectivo que tengan que hacerse por o ante las autoridades administrativas y judiciales de la Federación y del Distrito Federal y de las sumas en efectivo, títulos o valores, que secuestren las autoridades judiciales o administrativas de la Federación y el Distrito Federal. También deberán hacerse exclusivamente en NAFIN los depósitos para el otorgamiento de la suspensión del acto reclamado en el juicio de amparo y, en general, los depósitos de garantía que deban constituirse conforme a las leyes federales o del D.F. o por órdenes o contratos de autoridades de la Federación o del D.F. . El billete o certificado de depósito es un documento con características propias; no es un título de crédito por disposición de la LONAFIN y prueba un depósito en custodia. Además, sólo podrá ser emitido por una Sociedad Nacional de Crédito, es indispensable exhibirlo para recuperar el dinero depositado, tiene un vencimiento a la vista y quien lo cobra deberá legitimarse con la orden de rescate girada por el juez.

La finalidad de esos depósitos es para garantizar que el sujeto que ha ofrecido la mejor postura y al cual los se le van a adjudicar los bienes rematados cumpla con su obligación de pagar la totalidad del precio, pues en caso contrario perderá ese anticipo que entregó para participar en el remate en favor del fisco, reanudándose las almonedas para rematar nuevamente los bienes.

En caso de que no sea fincado el remate en la primera almoneda, la autoridad deberá fijar una nueva fecha y hora en un plazo de quince días, a fin de que se lleve acabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se realizará en los mismos términos que se hizo para la primera almoneda, con la salvedad de que la publicación se hará por una sola vez.

La base para el remate en la segunda almoneda se determinará deduciendo un 20% de la señalada para la primera.

En caso de que tampoco sea fincado el remate en esta segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras, servicios públicos o instituciones de asistencia.

El jefe de la oficina ejecutora fincará el remate en favor de quién hubiere hecho la mejor postura. Sin embargo, el fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

- A falta de postores.
- A falta de pujas.
- En caso de posturas o pujas iguales.

La adjudicación que haga el fisco a su favor, respecto de los bienes embargados, se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.

El producto que se obtenga del remate, adjudicación o enajenación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el siguiente orden:

- Crédito fiscal.
- Gastos de ejecución.
- Recargos.
- Multas.
- Indemnización a que se refiere el último párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Una vez que ha sido fincado el remate, para el caso de bienes muebles, se aplicará el depósito constituido y el postor deberá enterar en la caja de la oficina ejecutora dentro de 3 días posteriores a la fecha del remate, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o bien, la cantidad que resulte de las mejoras.

Posteriormente, el contribuyente ejecutado, será citado en un plazo de tres días a fin de que entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación. En caso de que no se exhiba la documentación correspondiente, el fisco se encuentra facultado para expedir el documento correspondiente que acredite la propiedad. Hecho lo anterior, se entregarán los bienes al adquirente junto con la documentación comprobatoria.

Los bienes muebles que sean adjudicados al adquirente deberán ser retirados al momento en que la autoridad los ponga a su disposición, en caso contrario se causarán derechos por almacenaje a partir del día siguiente de que estuvieron disponibles. Por otra parte, conforme a la fracción I del artículo 196-A del Código Fiscal de la Federación, esos bienes causaran abandono en favor del fisco en un plazo de 2 meses contados a partir del día que estuvieron a disposición del adquirente.¹⁴⁴

¹⁴⁴ Existen dos supuestos más en los cuales se prevé que los bienes causarán abandono en favor del fisco: 1) Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga sentencia o resolución favorable derivada de algún medio de defensa que ordene la

Cuando se trate de bienes inmuebles o negociaciones, respecto de los cuales se haya fincado el remate, se aplicará el depósito constituido y el postor deberá enterar en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras, en un plazo de 10 días siguientes a la fecha del remate.

Una vez que se ha efectuado el pago, el postor designará un notario, se citará al ejecutado para que dentro de un plazo de 10 días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que, si no lo hace, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía de acuerdo con lo dispuesto por el párrafo segundo del artículo 186 del Código Fiscal de la Federación..

D) GASTOS DE EJECUCION.- El procedimiento administrativo de ejecución genera, a cargo del sujeto ejecutado, la obligación de pagar una cantidad determinada de dinero por concepto de "gastos de ejecución".

Los gastos de ejecución, son las cantidades de dinero que el ejecutado debe pagar por la práctica de las diligencias que conforman el procedimiento administrativo de ejecución. Su justificación la encontramos en que dicho procedimiento se origina por el incumplimiento de una obligación fiscal a cargo del ejecutado, provocando que la autoridad realice ciertas actividades tendientes al cobro de ese crédito fiscal, aún coactivamente; lo anterior genera ciertos gastos para la autoridad, mismos que deberán ser cubiertos por el ejecutado, pues dichos gastos no se hubieran tenido que realizar de haberse cumplido las obligaciones fiscales desde un principio.

Los gastos de ejecución consistirán en un 2% del crédito fiscal, por cada una de las siguientes diligencias:

devolución de los bienes embargados, antes de que sean rematados, enajenados o adjudicados los bienes, y no los retire en un plazo de 2 meses a partir de que se pongan a su disposición; 2) Tratándose de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurridos 18 meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.

- Por el requerimiento de pago previsto en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.
- Por el embargo que se efectúe de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 41, fracción II y 141, fracción V del Código Fiscal de la Federación.
- Por el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

El propio Código Fiscal de la Federación establece un parámetro para los gastos de ejecución. Cuando en cualquiera de los supuestos anteriores, el 2% del crédito fiscal sea inferior a \$65.00 pesos, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito. En ningún caso, los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias mencionadas, excluyendo las erogaciones extraordinarias¹⁴⁵ y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$26,670.00 pesos.

Además de los conceptos anteriores por los cuales deben pagarse gastos de ejecución, deberán pagarse gastos de ejecución extraordinarios por los siguientes conceptos:

- Gastos de transporte de los bienes embargados.
- Gastos de avalúos.
- Gastos de impresión y publicación de convocatorias y edictos.
- Gastos de investigaciones, inscripciones o cancelaciones en el Registro Público de la Propiedad.
- Gastos por la obtención del certificado de libertad de gravámenes.
- Honorarios de los depositarios, peritos y de las personas que contraten los interventores.

¹⁴⁵ Los gastos de ejecución extraordinarios son aquellos que se causen por el transporte de los bienes embargados, avalúos, impresión y publicación de convocatorias y edictos, investigaciones, inscripciones o cancelaciones en el registro público que corresponda, aquellos erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores. (Artículo 150, párrafo cuarto, Código Fiscal de la Federación)

E) SUSPENSION DEL P.A.E. .- La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y en general de los actos administrativos, se encuentra prevista en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes podrán solicitar la suspensión del acto administrativo antes de que inicie el procedimiento administrativo de ejecución, en los términos precisados en el artículo mencionado.

Los requisitos para la procedencia de la suspensión, ya sea del acto administrativo o del procedimiento administrativo de ejecución, son los siguientes:

- Solicitar la suspensión por escrito, cumpliendo los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.
- Acreditar haber interpuesto los medios de defensa correspondientes (*recurso de revocación, juicio de nulidad o procedimiento de resolución de controversias previsto en un Tratado para evitar la doble tributación*).
- Garantizar el interés fiscal en un plazo de 5 meses siguientes a la interposición del recurso de revocación o del procedimiento de resolución de controversias previsto en un Tratado para evitar la doble tributación. En caso de interponer el juicio de nulidad, la garantía deberá ofrecerse en un plazo de 45 días.¹⁴⁶

En caso de que la suspensión sea negada o violada, podrá promoverse el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio de nulidad respectivo, o bien, si se interpuso el recurso de revocación, deberá acudir ante el superior jerárquico de la autoridad ejecutora, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso, otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

¹⁴⁶ La garantía deberá comprender: las contribuciones adeudadas actualizadas, los *accesorios* causados, así como los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento. Transcurrido este período sin que se haya cubierto el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

2.5.5 El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (P.A.M.A.)

El procedimiento administrativo en materia aduanera es aquél que se inicia con el embargo precautorio de las mercancías que sean objeto de revisión por parte de las autoridades fiscales.

El P.A.M.A. se inicia cuando la autoridad ejerce sus facultades de fiscalización y determina que procede el embargo precautorio de las mercancía al actualizarse los supuestos que marca la Ley Aduanera para la procedencia de dicho embargo.

Los diferentes momentos en que puede iniciarse un P.A.M.A. son los siguientes:

- El reconocimiento aduanero.
- El segundo reconocimiento.
- La verificación de mercancías en transporte.
- Cuando ejerzan sus facultades de comprobación, fuera de éstos supuestos (v.g. visitas domiciliarias).

En el artículo 151 de la Ley Aduanera, se mencionan cuales son los supuestos en los que las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías:

- Cuando se introduzcan las mercancías por lugar no autorizado.
- Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o que estén sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias y no se acredite su cumplimiento o , en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias.
- Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos por la Ley para su introducción al territorio nacional. En caso de pasajeros, procederá el embargo precautorio respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.
- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se

descubran sobrantes de mercancías en más de un 10 % del valor declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.

- Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.

Una vez que ha sido levantada el acta de embargo con la que se da inicio al P.A.M.A., el particular cuenta con un plazo de 10 días hábiles para presentar pruebas y alegar lo que a su derecho convenga, a fin de acreditar que ha dado cumplimiento cabal a las disposiciones de la Ley Aduanera para la introducción de las mercancías. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.

En caso de que se logre demostrar la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país con la documentación ofrecida, la autoridad dictará de inmediato una resolución sin que se impongan sanciones ni se obligue al afectado a pagar gastos de ejecución, devolviéndose las mercancías embargadas. Cuando dicha resolución se dicte por una aduana, la misma tendrá el carácter de provisional y, las autoridades aduaneras podrán dictar la resolución definitiva en un plazo que no excederá de 4 meses, contado a partir de que se dictó la resolución provisional. Transcurrido dicho plazo sin que se dicte una nueva resolución, aquella que tuvo el carácter de provisional se convertirá en definitiva.

Ahora bien, si el interesado no acredita la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país y no desvirtúa las circunstancias que motivaron el P.A.M.A., las autoridades dictarán una resolución determinando las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, y le impondrán las sanciones correspondientes, en un plazo que no excederá de 4 meses contados a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio al procedimiento.

Cuando sean embargadas ciertas mercancías, el embargo podrá ser sustituido por las garantías que prevé el Código Fiscal de la Federación: depósito de dinero; prenda; hipoteca; fianza; obligación solidaria asumida por tercero idóneo; embargo en la vía administrativa; títulos valor o cartera del contribuyente.

No se aceptará la sustitución del embargo cuando las mercancías embargadas precautoriamente sean vehículos, sean de importación o exportación prohibida, así como aquellas mercancías que se presenten ante el mecanismo de selección aleatoria sin el pedimento correspondiente.

Cuando se realice el embargo precautorio de mercancía extranjera durante el desarrollo de una visita domiciliaria, porque no se demostró su legal estancia en el país, los visitadores levantarán el acta de embargo, la cual hará las veces de acta final en la parte de la visita que se relaciona con los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias de las mercancías embargadas.

En este caso, el visitado cuenta con un plazo de 10 días para acreditar la legal estancia en el país de las mercancías embargadas, ofreciendo las pruebas correspondientes. Dicho plazo será contado a partir de la fecha en que se realizó el embargo.

Posteriormente, la autoridad dictará una resolución en un plazo que no excederá de 4 meses contado a partir de que se efectuó el embargo.

Cuando las mercancías embargadas sean perecederas, de fácil descomposición o deterioro, o animales vivos, si en un plazo de 10 días contado a partir de la fecha en que se realizó el embargo el interesado no comprueba su legal estancia en el país, la autoridad fiscal procederá a su venta en base al valor que para ese fin fije una institución de crédito. En caso de que las mercancías embargadas sean automóviles o camiones, el plazo mencionado será de 45 días.

El producto de la venta de dichos bienes será invertido en Certificados de la Tesorería de la Federación a la tasa de rendimiento más alta, a fin de que al dictarse la resolución correspondiente, se disponga la aplicación del producto y los rendimientos citados, ya sea a favor del fisco o a favor del sujeto al que le fue embargada la mercancía.

CAPITULO 3

“Concepto de Embargo”

3.1 Definición Etimológica y jurídica de embargo.

Etimológicamente, la palabra embargo proviene del verbo embargar, que a su vez proviene del latín *imbarricare*, usado en la península ibérica con el significado de “cerrar una puerta con trancas o barras”, que era el procedimiento originario del embargo. Por lo que hace al concepto jurídico de embargo, tenemos que en términos generales, este puede ser definido como la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio (*embargo preventivo, provisional o cautelar*), o bien satisfacer directamente una pretensión ejecutiva (*embargo definitivo, ejecutivo o apremiativo*).¹⁴⁷

En el Diccionario de la Real Academia Española se define al embargo como la retención, traba o secuestro de bienes por mandamiento de juez o autoridad competente.¹⁴⁸

Juan Palomar de Miguel, en su Diccionario para Juristas define el embargo como “*la traba, retención o secuestro de bienes por mandamiento de juez o autoridad competente*”. Asimismo realiza una distinción entre el embargo precautorio y el provisional, definiendo al primero como “*la traba, retención o secuestro de bienes por mandamiento de juez o autoridad*

¹⁴⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas, “Diccionario Jurídico Mexicano”, Editorial Porrúa, México 1992, Pág. 1249.

¹⁴⁸ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, 19ª edición, Madrid

*competente, como medida previa para tender a asegurar los resultados de un juicio” y al segundo como “el que se ejecuta con las debidas precauciones, para evitar que el deudor oculte o dilapide sus bienes”.*¹⁴⁹

Por su parte, Joaquín Escriche señala que el embargo es el secuestro, ocupación o retención de bienes realizado con mandamiento de juez competente por razón de deuda o delito. Asimismo, entiende por embargo trabar ejecución sobre los bienes del deudor para el pago de la deuda y costas que ocurran.¹⁵⁰

Al respecto, Carnelutti define al embargo de la siguiente manera: “El embargo es una providencia del juez o de uno de sus auxiliares, de la cual deriva una grave limitación del derecho que constituye el título de la pertenencia de la cosa al deudor”.¹⁵¹

Considero que la anterior definición no está completa pues a pesar de que, como acertadamente afirma Carnelutti, con el embargo se limita el derecho de propiedad del deudor sobre sus bienes, debió haber señalado en su definición que con el embargo se busca además, asegurar la ejecución de la sentencia y por ende las pretensiones del acreedor en caso de que este último obtenga una sentencia favorable.

El embargo, para José Ovalle Favela es “la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio

1970.

¹⁴⁹ PALOMAR DE MIGUEL, Juan, “Diccionario para Juristas”, Mayo Ediciones, México 1981, pag 496.

¹⁵⁰ ESCRICHE, Joaquín, “Diccionario Razonado de Legislación Civil, Penal, Comercial y Forense”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM 1996.

¹⁵¹ CARNELUTTI, Francesco, “Derecho Procesal Civil y Penal”; Editorial Pedagógica Iberoamericana; México 1994; p. 216

(*embargo preventivo, provisional o cautelar*), o bien satisfacer directamente una pretensión ejecutiva (*embargo definitivo, ejecutivo o apremiativo*).¹⁵²

Esta definición me parece más completa que la anterior en virtud de que menciona, por un lado, que el embargo implica necesariamente la privación de la propiedad de los bienes del deudor y, por otro, las dos clases de embargo provisional y definitivo con sus respectivas finalidades, que son: del primero, asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio y, del segundo, satisfacer directamente una pretensión ejecutiva.

Rafael De Pina Vara y José Castillo Larrañaga, mencionan que "El embargo es la simple retención de los bienes del deudor por mandamiento de autoridad competente y para garantizar los fines de la reclamación. Etimológicamente, significa obstáculo a la libre disposición de lo embargado; jurídicamente, es una medida ejecutiva de subrogación, en virtud de la cual el juez sustrae del patrimonio del deudor las cosas de su propiedad, privándole de la tenencia y administración para que en su oportunidad, proceda a su conversión en dinero y hacer pago al acreedor".¹⁵³

De lo antes mencionado, considero que no existe distinción alguna entre embargo precautorio y provisional, pues la legislación identifica ambos tipos de embargo, estableciendo como finalidad del embargo provisional o precautorio evitar que el deudor oculte, enajene o dilapide sus bienes, y de este modo, necesariamente se verá asegurado el resultado del proceso al cual fueron afectados los bienes embargados. Sin embargo, no podemos decir lo mismo en tratándose del embargo precautorio y el embargo definitivo, pues existe una diferencia formal entre ambos, consistente en el momento o tiempo en que se generan uno y otro; es decir, el embargo

¹⁵² OVALLE FAVELA, José; "Derecho Procesal Civil"; 7ª edición; Editorial Harla; México 1995; Pág. 252.

precautorio existe o se da previo al proceso (*ya sea judicial o administrativo*) con el objeto de garantizar el cumplimiento de una obligación, en cambio, el embargo definitivo es aquel que se produce una vez dictada la resolución del proceso correspondiente y que hará posible la ejecución de la misma, satisfaciendo así la pretensión del acreedor al rematarse los bienes y con el producto de la venta pagar el crédito a este último.

Ahora bien, el embargo en el campo del derecho administrativo, específicamente en el ámbito tributario, es la ocupación o apropiación temporal de ciertos bienes realizada por la autoridad administrativa en ejercicio de la facultad económico coactiva, mediante un escrito en el que funde y motive su actuación, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En este sentido, el embargo es un acto de una autoridad de la administración pública en virtud del cual, en uso de la facultad económica coactiva que le otorga la ley, se priva a los particulares de ciertos bienes con el objeto de garantizar el cumplimiento de alguna obligación, por ejemplo las obligaciones de carácter fiscal como son los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, multas y cuotas compensatorias.¹⁵⁴

¹⁵³ DE PINA VARA, Rafael y CASTILLO LARRAÑAGA, José; "Instituciones de Derecho Procesal Civil; 20ª edición; Editorial Porrúa; México 1993; Pág. 512.

¹⁵⁴ Hay que recordar que la actuación de las autoridades del Estado está sujeta al orden jurídico y, por ende, lo anterior no implica que éstas puedan ejercer libremente su facultad económica coactiva, pues los gobernados tenemos una serie de derechos públicos subjetivos (garantías individuales) previstos por la Constitución, los cuales deben ser observados y respetados en todo momento por esas autoridades que pretendan privarnos de nuestros bienes. En efecto, esos derechos públicos subjetivos limitan la actuación de las autoridades frente a los contribuyentes.

3.2 Clasificación del Embargo.

Atendiendo al momento en el que se va a dar la figura del embargo, podemos clasificarlo en precautorio y definitivo. El primero de éstos se concibe como una medida cautelar, mientras que el segundo es una medida dirigida a la ejecución de la sentencia y de los demás supuestos de la vía de apremio. Sin embargo, en cualquiera de estos dos tipos de embargo siempre se hará efectivo mediante la retención, depósito o intervención.

Se concibe pues al embargo como una afectación sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, a un determinado proceso pendiente de resolución (*embargo cautelar, precautorio o provisional*) o bien, a la satisfacción de una pretensión ejecutiva, misma que puede fundarse en una sentencia de condena, para el caso de embargo judicial, o en una resolución dictada por una autoridad administrativa en caso de embargo administrativo.

Por otro lado, el embargo también puede clasificarse atendiendo a la autoridad que lo esta ordenando y ejecutando. En este sentido, puede ser *judicial* cuando se realiza dentro de un proceso judicial o previo a este, siempre y cuando sea emitido por una autoridad del Poder Judicial; pero también puede ser un embargo *administrativo*, cuando es llevado a cabo por una autoridad de carácter administrativo, esto es, que depende del Poder Ejecutivo.

Dependiendo de la autoridad que realice el embargo se aplicarán diferentes ordenamientos legales conforme a los cuales debe ajustarse el procedimiento de embargo; esto es, para el embargo judicial será aplicable el derecho común (*Código de Procedimientos Civiles, Federal o Locales*) y para el administrativo será aplicable el Código Fiscal (*Federal o Local, según sea el caso*).

3.3 Naturaleza Jurídica del Embargo.

La tramitación de todo proceso necesariamente implica el transcurso de determinado tiempo, durante el cual pueden afectarse irreparablemente los derechos de las personas pues la decisión del órgano jurisdiccional normalmente se emite en un lapso muy prolongado en relación al momento en que surgió el conflicto de intereses planteado ante dicho órgano jurisdiccional, por lo tanto, existen ciertas medidas tendientes a asegurar la eficacia del contenido de una providencia que se dictará en un futuro.

"Estas medidas especiales determinadas por el peligro o la urgencia se llaman medidas de seguridad o de cautela (cautelares) porque surgen antes de que sea declarada la voluntad de la ley que nos garantiza un bien o antes de que sea realizada su actuación para garantía de su futura actuación práctica y son distintas según la diversa naturaleza del bien a que se aspira".¹⁵⁵

Las medidas cautelares son aquellas que pueden adoptar los órganos jurisdiccionales para asegurar la eficacia del proceso, en precaución de los peligros derivados de la tardanza con que, por imposición del derecho, deben cumplir sus cometidos principales. Estas medidas son las que aseguran el probable contenido de una providencia de conocimiento futura.¹⁵⁶

Piero Calamandrei define a las providencias cautelares como una "anticipación provisoria de ciertos efectos de la providencia definitiva, encaminada a prevenir el daño que podría derivar del retardo de la misma".¹⁵⁷

¹⁵⁵ CHIOVENDA, José; "Principios de Derecho Procesal Civil"; Tr. Española de la 3ª Edición Italiana, Tomo I; Madrid; Editorial Reus 1922; Pág. 261.

¹⁵⁶ VIERA, Luis Alberto; "Las Medidas de Garantía y El Embargo"; Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo; Talleres Gráficos 33, S.A., Montevideo 1949; Págs. 13 y 21.

¹⁵⁷ CALAMANDREI, Piero; "Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares"; Tr. Santiago Sendis Melendo; Editorial Bibliográfica Argentina; Buenos Aires

"La medida provisional responde a la necesidad efectiva y actual de remover el temor de un daño jurídico: si este daño era en realidad inminente y jurídico, ha de resultar de la declaración definitiva. Con esta base, la resolución de cautela puede ser revocada o modificada o confirmada: en este último caso puede transformarse en una medida ejecutiva (embargo conservador que se transforma en pignoración). En la medida provisional es pues necesario distinguir su justificación actual, esto es, frente a las apariencias del momento y su justificación última. La medida provisional actúa una efectiva voluntad de ley, pero una voluntad que consiste en garantizar la actuación de otra supuesta voluntad de ley: si después, por ejemplo, esta otra voluntad se ha demostrado inexistente, también la voluntad actuada con la medida provisional se manifiesta como una voluntad que no habría debido de existir. La acción aseguradora es, pues, ella misma una acción provisional; pero esto importa que se ejercite regularmente por cuenta y riesgo del actor, o sea que en caso de revocación o desistimiento sea responsable de los daños causados por la resolución, sea o no culpable, puesto que es mas equitativo que soporte el daño la parte que provocó en su propio beneficio la resolución que al fin ha resultado sin justificación, que la otra que no hizo nada para procurarse este daño y que no estaba obligada a hacer nada para evitarlo".¹⁵⁸

Ahora bien, la principal característica de las medidas cautelares es la provisoriedad, es decir, la limitación de la duración de los efectos propios de las providencias cautelares. La provisoriedad de estas medidas significa que durarán el tiempo necesario hasta que llegue la providencia final del proceso principal, en cuyo caso pueden suceder dos cosas: a) que dichas medidas se conviertan en definitivas o b) que desaparezcan.

1945; Pág. 45.

¹⁵⁸ CHIOVENDA, José; "Principios de Derecho Procesal Civil"; Tr. Española de la 3ª Edición Italiana, Tomo I; Madrid; Editorial Reus 1922; Pág. 262 y 263.

La cualidad de provisoria dada a las providencias cautelares significa que los efectos jurídicos de las mismas tienen duración limitada a aquel período de tiempo que deberá transcurrir entre la emanación de la providencia cautelar y la emanación de otra providencia jurisdiccional, que, en la terminología común, se indica, en contraposición a la calificación de cautelar dada a la primera, con la calificación de definitiva. La providencia cautelar tiene efectos provisorios porque la relación que ella constituye está, por su naturaleza, destinada a agotarse, ya que su finalidad habrá quedado lograda en el momento en que se produzca la providencia sobre el mérito de la controversia.¹⁵⁹

En efecto, la función de las providencias cautelares nace de la relación que se establece entre dos términos: la necesidad de que la providencia, para ser prácticamente eficaz, se dicte sin retardo, y la falta de aptitud del proceso ordinario para crear sin retardo una providencia definitiva. A fin de que la providencia definitiva nazca con las mayores garantías de justicia, debe estar precedida del regular y mediato desarrollo de toda una serie de actividades, para el cumplimiento de las cuales es necesario un período, frecuentemente no breve, de espera; pero esta mora indispensable para el cumplimiento del ordinario iter procesal, ofrece el riesgo de convertir en prácticamente ineficaz la providencia definitiva, que parece destinada, por deseo de perfección, allegar demasiado tarde, como la medicina largamente elaborada para un enfermo ya muerto.¹⁶⁰

En este sentido José Chiovenda considera que existen dos condiciones para la producción de una medida provisional, el temor de un

¹⁵⁹ CALAMANDREI, Piero; "Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares"; Tr. Santiago Sendis Melendo; Editorial Bibliográfica Argentina; Buenos Aires 1945; Pág. 36 a 40.

¹⁶⁰ CALAMANDREI, Piero; "Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares"; Tr. Santiago Sendis Melendo; Editorial Bibliográfica Argentina; Buenos Aires 1945; Pág. 43.

daño jurídico o sea la inminencia de un daño posible a un derecho o a un posible derecho:

- a) Acerca de la posibilidad del daño, debe examinar el juez si las circunstancias de hecho dan serio motivo para temer el hecho dañoso; si el hecho es urgente y por lo mismo es necesario proveer en vía provisional cual sea la mejor manera de proveer.
- b) Acerca de la posibilidad del derecho, la urgencia no permite sino un examen evidentemente superficial (*summaria cognitio*), pero también respecto de esta condición varían los casos particulares; a veces la resolución se toma precisamente porque un derecho es discutido entre dos y por lo mismo no es necesario determinar a quién corresponde.¹⁶¹

Para Calamandrei, el interés específico de las medidas cautelares surge de la existencia de un peligro jurídico, derivado del retardo de una providencia jurisdiccional definitiva, esto es a lo que el citado autor denomina "periculum in mora".

Ahora bien, de acuerdo con el citado autor, para que surja el interés específico en reclamar una medida cautelar, es necesario que concurren los siguientes factores:

- Que el funcionamiento de la tutela jurisdiccional se requiera con la finalidad de prevenir el peligro de un daño jurídico, esto es, de un daño solamente temido (prevención).
- Que a causa de la inminencia del peligro, la providencia solicitada tenga el carácter de urgente, en cuanto sea de prever que si la misma se demorase, el daño temido se transformaría en daño efectivo, o se

¹⁶¹ CHIOVENDA, José; "Principios de Derecho Procesal Civil"; Tr. Española de la 3ª Edición Italiana, Tomo I; Madrid; Editorial Reus 1922; Pág. 270.

agravaría el daño ya ocurrido, de manera que la eficacia preventiva de la providencia resultaría prácticamente anulada o disminuida (urgencia).

- Que a los requisitos de prevención y urgencia se agregue un tercero, que es en el que propiamente reside el alcance característico del "periculum in mora", esto es, hay necesidad de que para obviar oportunamente el peligro de daño que amenaza el derecho, la tutela ordinaria se manifieste como demasiado lenta, de manera que, en espera de que se madure a través del largo proceso ordinario la providencia definitiva, se deba proveer con carácter de urgencia a impedir con medidas provisorias que el daño temido se produzca o se agrave durante aquella espera.

El periculum in mora que constituye la base de las medidas cautelares no es, pues, el peligro genérico de daño jurídico, al cual se puede, en ciertos casos, obviar con la tutela ordinaria; sino que es, específicamente, el peligro del ulterior daño marginal que podría derivar del retardo de la providencia definitiva, inevitable a causa de la lentitud del procedimiento ordinario. Es la mora de esta providencia definitiva, considerada en si misma como posible causa de ulterior daño, la que se trata de hacer preventivamente inocua con una medida cautelar, que anticipe provisoriamente los efectos de la providencia definitiva.¹⁶²

Las providencias cautelares nunca constituyen un fin por si mismas, sino que están vinculadas a la existencia de una providencia definitiva, cuya efectividad aseguran de manera preventiva.

Las providencias cautelares podemos clasificarlas en cuatro grupos, en atención a las diversas formas que puede asumir la relación de instrumentalidad que liga a la providencia cautelar a la providencia principal:

¹⁶² CALAMANDREI, Piero; "Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares"; Tr. Santiago Sendis Melendo; Editorial Bibliográfica Argentina; Buenos Aires 1945; Pág. 42.

a) providencias instructorias anticipadas; b) providencias dirigidas a asegurar la ejecución forzada; c) providencias mediante las cuales se decide interinamente una relación controvertida, y d) las cauciones procesales.

a) Las providencias instructorias anticipadas son aquellas que tienen por finalidad, en el evento de un posible futuro proceso ordinario, fijar y conservar ciertos resultados probatorios que serán utilizadas posteriormente en aquel proceso en el momento oportuno. Normalmente tales providencias instructorias se adoptan en el curso del proceso ordinario y forman parte del mismo; pero cuando, antes de que el proceso se inicie, existe motivo para temer que, si la providencia instructoria tardase, sus resultados podrían ser menos eficaces, esta puede ser provocada inmediatamente a través de un procedimiento autónomo, que trate de prevenir el *periculum in mora* inherente al procedimiento ordinario eventual.¹⁶³

b) Las providencias dirigidas a asegurar la ejecución forzada son aquellas providencias que sirven para facilitar el resultado práctico de una futura ejecución forzada, impidiendo la dispersión de los bienes que puedan ser objeto de la misma.¹⁶⁴

c) El tercer grupo lo constituyen las providencias mediante las cuales se decide interinamente, en espera de que a través del proceso ordinario se perfeccione la decisión definitiva, una relación controvertida, de la indecisión de la cual, si ésta perdurase hasta la emanación de la providencia definitiva, podrían derivar a una de las partes daños irreparables.

Esta providencia cautelar consiste precisamente en una decisión anticipada y provisoria de mérito, destinada durar hasta el momento en que a esta regulación provisoria de la relación controvertida se sobreponga la

¹⁶³ CALAMANDREI, Piero; "Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares"; Tr. Santiago Sendis Melendo; Editorial Bibliográfica Argentina; Buenos Aires 1945; Pág. 53.

¹⁶⁴ CALAMANDREI, Piero; "Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares"; Tr. Santiago Sendis Melendo; Editorial Bibliográfica Argentina; Buenos Aires

regulación de carácter estable que se puede conseguir a través del mas lento proceso ordinario.

La providencia cautelar no puede aspirar a convertirse ella misma en definitiva, sino que está siempre preordenada a la emancipación de una providencia principal, a la llegada de la cual los efectos provisorios de la medida cautelar están destinados a caer totalmente, porque aun cuando la decisión principal reproduzca sustancialmente y haga suyas las disposiciones de la providencia cautelar, funciona siempre como decisión ex novo de la relación controvertida, y no como convalidación de la providencia cautelar.¹⁶⁵

d) El cuarto grupo de providencias cautelares consiste en la imposición por parte del juez de una caución, la prestación de la cual se ordena al interesado como condición para obtener una ulterior providencia judicial. Estas providencias están destinadas a funcionar como cautelas contra el peligro derivado de la ejecución de una providencia judicial, asegurando de esta manera preventivamente a aquel contra quien ha sido ejecutada, el eventual derecho al resarcimiento de los daños que pueden surgir si en el juicio definitivo la medida provisoria es revocada. Si la caución, ahora, se ordena como condición para obtener una providencia cautelar, tal caución viene a funcionar en calidad de cautela de la cautela, o como puede decirse también, de contracautela.¹⁶⁶

Mientras la providencia cautelar sirve para prevenir los daños que podrían nacer del retardo de la providencia principal, y sacrifica a tal objeto, en vista de la urgencia, las exigencias de la justicia a las de la celeridad, la caución que se acompaña a la providencia cautelar sirve para asegurar el

1945; Pág. 56.

¹⁶⁵ CALAMANDREI, Piero; "Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares"; Tr. Santiago Sendis Melendo; Editorial Bibliográfica Argentina; Buenos Aires 1945; Pág. 58.

¹⁶⁶ CHIOVENDA, José; "Principios de Derecho Procesal Civil"; Tr. Española de la 3ª Edición

resarcimiento de los daños que podrían causarse a la contraparte por la excesiva celeridad de la providencia cautelar, y de este modo restablece el equilibrio entre las dos exigencias discordantes.

De todo lo anterior se sigue que "la finalidad inmediata de las providencias cautelares consiste en asegurar la eficacia práctica de la providencia definitiva. La tutela cautelar es, en relación al derecho sustancial, una tutela mediata; mas que a hacer justicia contribuye a garantizar el eficaz funcionamiento de la justicia. Si todas las providencias jurisdiccionales son un instrumento del derecho sustancial que se actúa a través de ellas, en las providencias cautelares se encuentra una instrumentalidad cualificada, o sea elevada, por así decirlo, al cuadrado; son, en efecto, de manera inevitable, un medio predispuesto para el mejor éxito de la providencia definitiva, que a su vez es un medio para la actuación del derecho; esto es, son, en relación a la finalidad última de la función jurisdiccional, instrumento del instrumento".¹⁶⁷

El embargo es una forma o un medio a través del cual los acreedores pueden ver cubiertos sus créditos. Esto es, con el embargo, en un principio se garantiza el cumplimiento de una obligación de pago y en caso de incumplimiento, el deudor podrá librarse de cumplir con su obligación mediante esa afectación decretada sobre ciertos bienes de su propiedad, quedando así totalmente cubiertos los intereses y pretensiones del acreedor. Cuando la afectación de los bienes del deudor sea para satisfacer una pretensión ejecutiva, esto es, cuando en una sentencia o resolución de carácter definitivo se resuelve privar de la propiedad de ciertos bienes al deudor, el embargo tendrá el carácter de definitivo. Cuando dicha medida cautelar se dicte al principio del proceso para asegurar el resultado final del mismo, el embargo tendrá el carácter de preventivo.

Italiana, Tomo I; Madrid; Editorial Reus 1922; Pág. 282

¹⁶⁷ CALAMANDREI, Piero; "Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares"; Tr. Santiago Sendis Melendo; Editorial Bibliográfica Argentina; Buenos Aires

de Procedimientos Civiles, el actuario deberá requerir de pago al deudor antes de proceder al embargo, y sólo en caso de que no pague dicho deudor, podrá continuarse con la diligencia. Así mismo, no será necesario requerir de pago al deudor en la ejecución del embargo precautorio, ni en la ejecución de sentencias (embargo definitivo) cuando no fuere hallado el condenado.

c) Los artículos 536 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal y, 436 y 437 del Código Federal de Procedimientos Civiles, conceden al ejecutado el derecho a señalar los bienes que serán embargados, y en caso de que se rehúse o no se encuentre, ese derecho pasará al actor o a su representante, quienes deberán señalar dichos bienes en el orden siguiente: los bienes consignados como garantía de la obligación reclamada; dinero; créditos realizables en el acto; alhajas; frutos y rentas; otros bienes muebles; bienes inmuebles; comisiones y créditos.

No se respetará el orden anteriormente señalado para designar los bienes embargados si existe convenio entre el acreedor y el deudor; si los bienes que señala el demandado no son bastantes o si éste no se sujeta al orden mencionado y si los bienes están en distintos lugares, se señalarán los que estén en el lugar del juicio (artículos 537 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal y el 439 del Código Federal de Procedimientos Civiles).

d) La declaración formal por parte del actuario de que los bienes señalados han quedado embargados, en términos de lo dispuesto por el artículo 116 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal.

e) Una vez que se declaró formalmente el embargo, será nombrado un depositario. Corresponde al ejecutante o actuario nombrar bajo su responsabilidad a la persona que será depositaria de los bienes embargados

mediante un inventario (artículo 543 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal y el 444 del Código Federal de Procedimientos Civiles).

El nombramiento de depositario solamente se da respecto de bienes muebles, y no en tratándose de inmuebles¹⁷³, créditos y salarios; ya que en el primer caso, basta con el señalamiento de los mismos y que se realice la anotación correspondiente en el Registro Público de la Propiedad; así mismo, *tratándose de créditos, el embargo se puede hacer mediante la notificación de la orden de retención al deudor apercibido de doble pago en caso de incumplimiento; y tratándose de salarios mediante la notificación de la orden de descuento al patrón (artículos 447 al 449 y 451 del Código Federal de Procedimientos Civiles).*

f) Al finalizar la diligencia de embargo, ésta deberá documentarse a través del acta circunstanciada que debe levantar el actuario o ejecutor, en la cual se detallarán claramente las etapas de la diligencia (artículo 116 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal).

En cuanto al embargo administrativo que se realiza en el procedimiento administrativo de ejecución o también conocido como procedimiento económico coactivo, el cual está regulado por los artículos 145 al 196 del Código Fiscal de la Federación, cabe mencionar lo siguiente:

Al igual que en el derecho común, existen dos momentos en el embargo precautorio de carácter administrativo, el primero consiste en que la autoridad hacendaria emita algún requerimiento, o bien, emita una orden de visita domiciliaria; actos con los que se inician las facultades de

¹⁷³ Para el caso de bienes inmuebles no es necesario designar depositario, pues basta con que se haga la anotación correspondiente en el Registro Público de la Propiedad; respecto de los bienes inmuebles que produzcan rentas, el depositario tendrá el carácter de administrador y tratándose de sociedades o negociaciones mercantiles o industriales, el depositario será mero interventor con cargo de la caja (Arts. 447, 456 y 460 C.F.P.C.).

comprobación, de donde podrán derivarse las actas de embargo. El segundo momento consiste en la diligencia propia del embargo.

Los requerimientos de documentación, o bien, la orden de visita domiciliaria son emitidos por las autoridades fiscales como medios para ejercer sus facultades de comprobación (*artículo 42, fracciones II, III y V del Código Fiscal de la Federación*). Una vez que han notificado al contribuyente cualquiera de esos actos, se entiende que han comenzado a revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y en caso de que encuentren irregularidades que puedan originar un crédito fiscal estarán en aptitud de emitir una orden o acta de embargo de bienes propiedad de dicho contribuyente.

Los casos en los cuales se puede practicar el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal se encuentran en los artículos 41, fracción II y 145 del Código Fiscal de la Federación, mismos que se mencionan a continuación:

- a) Cuando el contribuyente omita presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los que le solicite la documentación que ha omitido presentar, excepto en el caso de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento.
- b) Cuando el contribuyente se oponga u obstaculice el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal; cuando el contribuyente haya desaparecido y no pueda notificársele su inicio; o por ignorarse su domicilio.
- c) Cuando el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que se oculte, enajene o dilapide sus bienes, una vez iniciadas las facultades de comprobación.
- d) Cuando el contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- e) Cuando 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 pueda evadir su cumplimiento.

- f) Cuando 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.

Para el caso previsto en el inciso e), la autoridad requerirá al obligado para que desvirtúe dentro del término de tres días el monto por el que se realizó el embargo precautorio. Transcurrido dicho plazo sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite resolución en la que determine créditos fiscales, dentro de los plazos de seis meses para el supuesto del inciso c), veinte días para el supuesto previsto en el inciso d) y dieciocho meses para el del inciso b).

Por el contrario, el embargo precautorio se convertirá en definitivo si la autoridad determina los créditos fiscales mediante resolución dictada dentro de los plazos arriba mencionados, continuando así con el procedimiento administrativo de ejecución.

Podrá levantarse el embargo si el contribuyente garantiza el interés fiscal mediante alguna de las formas previstas por el artículo 141 del Código Fiscal Federal: depósito de dinero; prenda o hipoteca; fianza; obligación solidaria asumida por tercero; títulos valor o cartera de créditos del contribuyente.

El segundo momento del embargo precautorio consiste en la diligencia para practicar el embargo, en la que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora¹⁷⁴ se constituirá en el domicilio del deudor,

¹⁷⁴ La autoridad exactora facultada para recaudar contribuciones federales es el Servicio de

identificándose debidamente ante la persona con quién se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes.

La notificación de esta diligencia es de carácter personal, por lo que si la persona que deba ser notificada no se encuentra, el notificador le dejará citatorio en el domicilio, para que espere a una hora fija del día siguiente o bien, para que acuda a notificarse en el plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales. Si la persona citada o su representante no están en el día y hora señalados para la práctica de la diligencia, esta se entenderá con quién esté en el lugar que deba ser visitado, y si esta persona se niega a recibir la notificación, ésta se hará por instructivo que se fijará en lugar visible¹⁷⁵, asentando razón de tal circunstancia.

El acto de la autoridad por el cual inician sus facultades de comprobación, o bien, ordenan el embargo precautorio necesariamente

Administración Tributaria, que depende de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. De acuerdo con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria son competentes para llevar a cabo el embargo precautorio y el procedimiento administrativo de ejecución, la Administración General de Grandes Contribuyentes (artículo 13 fr. XV y VXIII); la Administración General de Recaudación (artículo 14 fr. XV XXIII y XXVI); las Administraciones Locales de Recaudación y Auditoría (artículo 21, apartado A, fr. XVI y apartado B, fr. XI y XIV). Cabe señalar que en cada una de las entidades federativas y en el Distrito Federal la autoridad exactora para recaudar las contribuciones locales es la Secretaría de Finanzas cuyas facultades se establecen en las legislaciones locales correspondientes: Ley de Hacienda de cada Entidad Federativa, Código Financiero del D.F." y Código Financiero del Estado de México".

¹⁷⁵ El "lugar visible" donde debe dejarse el instructivo es la puerta principal del domicilio, pues la persona a la que se pretenda notificar necesariamente deberá pasar por ella y tendrá que ver el instructivo de la notificación. Al respecto cabe citar la siguiente tesis del Poder Judicial de la Federación: "NOTIFICACION DE SENTENCIA. INSTRUCTIVO FIJADO EN LA PUERTA, ES EFICAZ Y SURTE EFECTOS. Cuando se trata de comunicar a las partes la sentencia y el actuario no encuentra al interesado a la primera búsqueda, en el domicilio señalado al efecto, debe practicar la diligencia por instructivo; y si la casa donde debe hacerla está cerrada, para que la notificación surta efectos, bastará que fije el instructivo en la puerta de acceso, sin que obste el hecho de que el artículo 84 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Michoacán establezca que, en esos casos, el actuario tiene la obligación de dar a conocer el fallo por medio de instructivo en los términos del artículo 80 del mismo ordenamiento jurídico, pues ello solo implica que el instructivo debe contener los datos que menciona este último precepto y la transcripción de los puntos resolutivos de la sentencia, pero no que la notificación tenga que sujetarse a las prevenciones de esa norma. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO PRIMER CIRCUITO. Fuente: S.J.F., II Parte-2, Página 437, Precedentes: Amparo en revisión 179/88.

deberá reunir los siguientes requisitos: constar por escrito; señalar autoridad que lo emite; estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; y por último, ostentar la firma del funcionario competente y el nombre de la persona a quién vaya dirigido.

La persona con quién se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, sujetándose al orden previsto por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación.

En todos los supuestos mencionados, la autoridad que practique el embargo deberá levantar acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios, los cuales serán nombrados y removidos libremente por los jefes de las oficinas ejecutoras, o en su defecto, los ejecutores podrán nombrar a los depositarios, pudiendo recaer este derecho en el ejecutado.

En caso de que los bienes embargados sean bienes raíces, los depositarios tendrán el carácter de administradores y si los bienes que fueron embargados son negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de interventores con cargo a caja.

De todo lo anterior se concluye que tanto en el embargo de carácter civil y el embargo de carácter administrativo, encontramos grandes similitudes de forma y de fondo. Esto es, por lo que hace a la similitud de forma tenemos que en ambos casos el procedimiento es casi idéntico:

- Existe un acto de autoridad del cual va a surgir el embargo, ya sea de carácter civil o administrativo.
- Ese acto de autoridad, debe ser notificado a la persona cuyos bienes serán embargados cumpliéndose ciertas formalidades que establecen los ordenamientos jurídicos de carácter civil o administrativo que resulten aplicables.

- En ambos casos, se concede al deudor o ejecutado el derecho de señalar cuáles bienes serán objeto del embargo y en su defecto ese derecho podrá pasar al acreedor o a la autoridad que practique la diligencia.
- Tanto en materia civil como en la administrativa, existe un orden preferencial sobre los bienes en los que deberá trabarse el embargo, así como una serie de bienes considerados como inembargables o exceptuados de embargo por los ordenamientos legales aplicables a cada materia.
- Siempre deberá levantarse acta circunstanciada respecto de todas las actuaciones realizadas durante la diligencia de embargo.
- En cualquier caso resulta necesario designar un depositario para la guarda y custodia de los bienes muebles que se embarguen.

3.5 El Embargo Precautorio en la Ley Aduanera.

Es posible que solamente en los albores de la humanidad, cuando el hombre satisfacía y colmaba sus necesidades con el autoabastecimiento, el comercio no existía; pero en la medida en que los seres humanos se fueron percatando de la existencia de otros conglomerados, el aumento de sus necesidades de consumo y la producción de nuevos artículos, el comercio empezó a desempeñar una de las actividades primordiales del género humano. En sus orígenes, el comercio es una ocupación accesoria que se realizaba por campesinos o artesanos para darle salida a sus productos excedentes, al correr el tiempo surge el comercio ambulante y la venta al detalle, lo que origina la formación de comunidades tribales o grupos de personas que empezaban a dedicarse en forma exclusiva a esta actividad.¹⁷⁶

¹⁷⁶ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo; "Derecho Aduanero"; 7ª edición; Editorial Porrúa; México, 1998; p. 50.

Así tenemos que derivado del comercio internacional surgió la necesidad de que el Estado ejerciera la función aduanera. En efecto, toda vez que el comercio exterior resulta de gran importancia para el desarrollo económico de los países el Estado tuvo que participar en las relaciones comerciales a través de la función aduanera.

Las funciones o actividades del Estado relacionadas con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan de sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero son las siguientes:

"a) ACTIVIDAD FISCAL. Esta función la cumple el Estado cuando su objeto consiste en la simple recaudación de las contribuciones al comercio exterior, como una forma de obtener ingresos para cumplir con sus fines.

b) ACTIVIDAD ECONOMICA. Esta función se materializa cuando el fin fiscal de las contribuciones pasa a un segundo término y las disposiciones aduaneras son utilizadas como normas protectoras de la industria, el comercio y la agricultura nacional. De igual manera, cuando se crea una serie de estímulos o incentivos para promover la industria doméstica; como son los casos de devolución de impuestos, aplicación de cuotas bajas para la importación de mercancías necesarias para fomentar la industria, el régimen de importación temporal, el depósito industrial, los desarrollos portuarios, etc. Así mismo, esta función sirve para combatir al desempleo del país, como es el caso del establecimiento del régimen de maquiladoras e industria automotriz.

c) ACTIVIDAD SOCIAL. Esta actividad consiste en la creación de las zonas libres y puertos libres, las cuales se han dado como una forma de desarrollo social más equilibrado de las comunidades que habitan dichas zonas y una redistribución más ordenada de la población. Otra forma en donde la función social tiene prioridad, son las importaciones que realizan organismos descentralizados del Estado (CONASUPO), con el objeto de asegurar el abastecimiento de artículos de primera necesidad como: leche,

maíz y frijol. Llevan también un fin social las franquicias concedidas a los habitantes de ciudades fronterizas para la importación de determinados artículos; las franquicias concedidas a los pasajeros, repatriados e inmigrantes. También las exenciones que se dan con fines culturales, de enseñanza, investigación o servicio social; el material didáctico que puedan importar estudiantes extranjeros. La prohibición de exportar productos sin que antes se haya satisfecho el mercado nacional. La prohibición de importar publicaciones que atenten contra la moral y las buenas costumbres; la importación de aparatos para minusválidos.

d) ACTIVIDAD DE HIGIENE PUBLICA. Esta función consiste en impedir la entrada de productos nocivos a la salud o que por alguna circunstancia estén infestados, adulterados o contengan plagas, o epizootias que sean perjudiciales para la salud humana o pudieran causarle un perjuicio a la flora o fauna del país.

e) ACTIVIDAD DE VIGILANCIA. Para cumplir con esta función existe un cuerpo de tipo militar específico o propio del Derecho Aduanero, denominado "Policía Fiscal", el cual tiene como función vigilar el debido cumplimiento de las actividades anteriormente señaladas y de prevenir y combatir las violaciones de las normas aduaneras.

f) ACTIVIDAD FINANCIERA. Esta función está enfocada a buscar el equilibrio tanto de la balanza comercial como de la balanza de pagos, fijando los montos máximos de los recursos financieros aplicables a las importaciones, así como a la captación de divisas a través de las exportaciones.

g) ACTIVIDAD INTERNACIONAL. Esta función tiene como finalidad la integración del país a la comunidad internacional, a través de los diferentes convenios de comercio exterior que celebre nuestro país. Las franquicias

concedidas a las misiones diplomáticas y al personal de los servicios consulares."¹⁷⁷

Ahora bien, en México la Ley Aduanera es el ordenamiento jurídico que regula la entrada y salida de las mercancías¹⁷⁸ a territorio nacional, por lo tanto en el artículo 151 de esta ley se establecen los supuestos en los cuales procede el embargo precautorio de las mercancías, a fin de que el Estado pueda desarrollar plenamente las actividades o funciones relacionadas con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan de sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero. En efecto, resulta indispensable que el Estado cuente con facultades establecidas en la Ley Aduanera para practicar el embargo precautorio a fin de que dichas actividades puedan llevarse a cabo.

Esto es, el embargo precautorio previsto en la legislación aduanera permite al Estado recaudar las contribuciones al comercio exterior; impedir la entrada de productos nocivos a la salud; ayuda a evitar la falta de productos en el mercado nacional por exceso de exportaciones (*en el caso de que se prohíba la exportación de determinados productos porque en determinado momento sean escasos en el mercado y no obstante la prohibición algunas personas hagan caso omiso y lleven a cabo la exportación de esas mercancías; artículo 151 fracción II de la Ley Aduanera*); ayuda a combatir la importación de mercancías que atenten contra la moral y las buenas costumbres.

En este sentido podemos afirmar que al existir un interés general de la colectividad en que los créditos fiscales sean pagados oportunamente, a fin de que el Estado pueda realizar normalmente sus funciones, se justifica la

¹⁷⁷ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo; "Derecho Aduanero"; 7ª edición; Editorial Porrúa; México, 1998; Págs. 6, 7 y 8.

¹⁷⁸ La Ley Aduanera en su artículo 2º, fracción II, define a las mercancías como: productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

existencia en la ley de una medida (*embargo precautorio*) que permita asegurar al Estado el cobro de dichos créditos fiscales

La figura del embargo precautorio en el ámbito del derecho fiscal y, específicamente en el campo del derecho aduanero, busca primeramente garantizar el pago de las contribuciones omitidas, cuotas compensatorias, actualizaciones, recargos y multas.

Por otra parte, el embargo precautorio previsto por la Ley Aduanera tiene una segunda finalidad, que consiste en privar de la posesión y de la propiedad de la mercancía al tenedor y al dueño de la misma cuando se trate de mercancías cuya importación o exportación esté prohibida o que no haya cumplido con las restricciones y regulaciones no arancelarias.

En este último caso, la traba del embargo sobre ciertas mercancías que son de importación prohibida o bien, que no han cumplido con las demás regulaciones y restricciones no arancelarias resulta necesario, pues la finalidad que se persigue no es garantizar un interés fiscal, sino evitar la propagación de enfermedades peligrosas para la población, así como evitar un desequilibrio en la economía nacional o de alguna región del país. Por ejemplo, cuando alguien quiere importar a México grandes cantidades de azúcar para introducirla al mercado nacional en condiciones de discriminación de precios, ello puede afectar seriamente la producción nacional de azúcar destinada al mismo mercado pues los consumidores comprarán el azúcar importada por tener ésta un precio más bajo que la de producción nacional y en este caso se justifica la traba del embargo precautorio. Otro caso sería cuando alguien pretendiera importar carne de ave contaminada, y en este caso por razones de higiene y seguridad para la población resulta indispensable la traba del embargo precautorio sobre dicha mercancía.

Ahora bien, existe una diferencia fundamental entre el embargo precautorio regulado por el Código Fiscal de la Federación y el de la Ley

Aduanera. El embargo precautorio regulado por el Código Fiscal de la Federación tiene como finalidad asegurar al Estado el cobro de los créditos fiscales derivados de las contribuciones que causen todos los contribuyentes, mientras que el embargo precautorio regulado por la Ley Aduanera tiene dos finalidades: la primera consistente en garantizar el pago de las contribuciones omitidas, cuotas compensatorias, actualizaciones, recargos y multas; y la segunda consistente en privar de la posesión y de la *propiedad de la mercancía al tenedor y al dueño de la misma* cuando se trate de mercancías cuya importación o exportación esté prohibida o que no haya cumplido con las restricciones y regulaciones no arancelarias.

3.6 Comentarios acerca de los presupuestos que marca la Ley Aduanera para la práctica del embargo precautorio.

En la legislación aduanera, los casos en los cuales podrán las autoridades proceder al embargo precautorio de las mercancías así como de los medios en que las mismas se transporten se encuentran previstos por el artículo 151. Dicho precepto contempla los supuestos en que las autoridades al momento de verificar el cumplimiento de las obligaciones contenidas en la Ley Aduanera, podrán embargar de manera precautoria tanto las mercancías de comercio exterior, así como los medios en que éstas sean transportadas.

Cabe señalar que con el presente trabajo se pretende demostrar la *inconstitucionalidad del embargo precautorio de mercancías de procedencia extranjera, solamente cuando dicha medida cautelar se practica en el domicilio de los gobernados al momento en que las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación con la finalidad de garantizar el interés fiscal, pues existen otros supuestos previstos por la Ley Aduanera en los que el embargo precautorio se practica con fines diversos a garantizar el interés fiscal, como sería el embargo de mercancía contaminada o peligrosa*

pues el fin de la medida cautelar en este último supuesto será la prevención de epidemias o enfermedades en la población, o bien, cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida por alguna regulación no arancelaria, la finalidad que se persigue con el embargo precautorio será proteger algún sector determinado de la industria; por ejemplo: cuando se prohíba la entrada de zapatos fabricados en china al mercado nacional en virtud de que podrían generar una competencia desleal por tener un precio muy inferior a aquellos zapatos fabricados por productores nacionales.

La fracción primera del artículo 151 mencionado, se refiere a la procedencia del embargo precautorio de aquellas mercancías que sean introducidas al territorio nacional por lugares no autorizados. En este supuesto considero que el embargo precautorio *no es inconstitucional* y resulta necesario, en virtud de que la mercancía que ingresa de este modo al país es considerada contrabando la cual afecta en gran medida a todos aquellos productores, vendedores y distribuidores nacionales. Esto es, al permitir la entrada al país de mercancía de contrabando se puede afectar el mercado nacional ya que dicha mercancía no pagará impuestos por la importación y, en consecuencia, el precio final de venta de esa mercancía *será inferior al* de aquellas mercancías que si fueron ingresadas legalmente al territorio nacional al no incluir el costo del impuesto general de importación, lo cual provoca una competencia desleal entre comerciantes que venden mercancía de contrabando y aquellos que han ingresado legalmente al país la mercancía. Cabe señalar que este tipo de prácticas puede acabar con las empresas que constituyen una fuente de ingresos para el Estado Mexicano.

La segunda fracción del artículo 151, se refiere al embargo precautorio de mercancías cuya importación o exportación esté prohibida o sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias cuyo cumplimiento no haya sido acreditado. Aquí también considero que la medida cautelar no es

inconstitucional y resulta necesaria, en virtud de que la finalidad que se persigue con tal medida no es garantizar el interés fiscal, sino que se busca proteger algún sector de la industria o bien la salud de la población.

En este supuesto, la finalidad que se persigue con el embargo no es la de garantizar un crédito fiscal, es decir, las autoridades no tienen un interés puramente económico al practicar el embargo precautorio sobre mercancías cuya importación o exportación esté prohibida o que estén sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias cuyo cumplimiento no haya sido acreditado, sino que el fin que se persigue es el de salvaguardar la seguridad y salud de la población, así como proteger algún sector industrial, agropecuario, pesquero o comercial. Por ejemplo, cuando se importen armas de fuego y explosivos sin el permiso correspondiente las autoridades fiscales las embargarán, no con un el fin de garantizar un crédito fiscal, sino porque se trata de mercancías cuya importación está prohibida. Otro ejemplo sería el caso de que se pretendiera importar carne de ave contaminada o en estado de descomposición, supuesto en el cual ésta mercancía será embargada no con un fin económico sino con la finalidad de proteger la salud de la población que consumirá dicha carne. ¹⁷⁹

¹⁷⁹ Una de las excepciones al principio de la división de poderes es el decreto-ley. Conforme a esta excepción, el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la propia Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden modificar o suprimir las existentes, o bien, crear nuevos ordenamientos, los cuales no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley. ¹⁷⁹ Se está en presencia de un decreto-ley cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación. ¹⁷⁹ Mediante un decreto-ley, el Presidente de la República podrá, de manera rápida y efectiva, establecer regulaciones y restricciones no arancelarias para evitar la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, lo cual resulta ser de gran importancia ya que esperar a que el Congreso de la Unión establezca las disposiciones legales correspondientes a fin de evitar la entrada o salida de mercancías del país es un proceso demasiado tardado, lo cual resulta peligroso, toda vez que se pueden ocasionar graves daños a la salud o a la economía por no impedir a tiempo la entrada o salida de mercancías del territorio nacional. Como ejemplos del decreto-ley podemos citar la suspensión de garantías en términos del artículo 29 Constitucional y el caso previsto por la fracción XVI del artículo 73 Constitucional, cuando se trate de hacer frente a epidemias graves o peligro de invasión de enfermedades exóticas al país. (RODRIGUEZ LOBATO,

La fracción tercera del artículo 151 de la Ley Aduanera se refiere a la procedencia del embargo precautorio cuando no se acredite con la documentación correspondiente que las mercancías se sometieron a los trámites previstos por la Ley para su introducción al país.

En esta fracción se encuentra el embargo precautorio de mercancías que se da durante la práctica de una visita domiciliaria cuando no se acredita la legal estancia en el país de las mismas al momento de que los visitantes requieren la exhibición de los documentos que demuestren la legal estancia en el país de dichas mercancías. Este supuesto que contempla la Ley Aduanera para la práctica del embargo precautorio resulta violatorio del artículo 16 Constitucional, cuestión que será objeto de estudio en el siguiente Capítulo.

La fracción cuarta del citado artículo 151 se refiere al supuesto de procedencia del embargo precautorio cuando la autoridad descubra mas de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare a las mercancías al momento de realizar el reconocimiento aduanero, el segundo reconocimiento o la verificación de mercancías en transporte.

Este supuesto de procedencia del embargo precautorio considero que, durante el reconocimiento aduanero y el segundo reconocimiento, no se vulnera la garantía de seguridad jurídica en virtud de que tal aseguramiento se practicará únicamente sobre el excedente no declarado en el pedimento toda vez que puede presumirse que se trata de contrabando por no haber cumplido con la formalidad de declarar el total de la mercancía que se pretende importar y la finalidad que se persigue con el embargo precautorio en este caso no es garantizar un crédito fiscal sino prevenir la comisión de un posible delito.

La fracción quinta se refiere a la procedencia del embargo precautorio cuando se introduzcan al recinto fiscal¹⁸⁰ vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar su despacho.

Para que las mercancías de procedencia extranjera puedan ingresar legalmente al país, además de que debe realizarse dicho ingreso por los lugares expresamente autorizados, deberá presentarse junto con la mercancía un pedimento de importación en la forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al cual deberán adjuntarse diversos documentos¹⁸¹ necesarios para el despacho de las mercancías.

Por lo tanto, si el importador no presenta el pedimento correspondiente, la mercancía presentada ante la aduana será embargada a fin de que pueda garantizarse el interés fiscal que derive de la operación de importación.

Ahora bien, en tratándose de mercancías que no estén sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias o cuya importación no esté prohibida, el hecho de que se practique el embargo sobre la totalidad de las mercancías presentadas ante la aduana sin el pedimento correspondiente

¹⁸⁰ Los recintos fiscales son aquellos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenamiento, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas. El recinto fiscalizado, es aquél inmueble en el que los particulares podrán prestar únicamente los servicios de manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior, siempre y cuando, cuenten con autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Tal autorización tendrá vigencia por un plazo de 20 años y podrá prorrogarse a partir del décimo octavo año a solicitud del interesado siempre que se cumpla con los requisitos para el otorgamiento de la autorización, mismo que consiste en que los inmuebles colinden o estén dentro de los recintos fiscales.

¹⁸¹ El artículo 36 de la Ley Aduanera establece cuales son esos documentos. En importaciones: facturas comerciales; conocimiento de embarque en tráfico marítimo y guía aérea en tráfico aéreo; documentos que comprueben el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias; documentos con base en los cuales se determine la procedencia y el origen de las mercancías para efectos de aplicar preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, marcado de país de origen; certificados de peso o volumen. En exportaciones: facturas y documentos que comprueben el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias.

CAPITULO 4

"Inconstitucionalidad del Embargo Precautorio de Mercancías de Procedencia Extranjera Durante el Desarrollo de una Visita Domiciliaria de Carácter Fiscal"

Cualquier acto de la autoridad que se dirija a los particulares con la finalidad de afectar su esfera jurídica, necesariamente deberá satisfacer ciertos requisitos a fin de respetar aquellos derechos de gran importancia que comprenden su esfera jurídica y que están protegidos por la Constitución, tales como la vida, la propiedad o la libertad.

En efecto estos requisitos que necesariamente deben satisfacer las autoridades para afectar válidamente la esfera jurídica de los gobernados constituyen las garantías de seguridad jurídica. Cualquier actuación de la autoridad frente a un gobernado que no satisfaga previamente esos requisitos será contrario a la Constitución.

En este sentido, cuando la autoridad fiscal realiza una visita domiciliaria y decide embargar precautoriamente mercancías de procedencia extranjera que encuentra en el domicilio de los sujetos visitados con fundamento en el artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera para asegurar el pago de un supuesto crédito fiscal, se vulneran las garantías de seguridad jurídica, pues dicha medida cautelar se practica sin que exista un crédito fiscal determinado en cantidad líquida.

4.1 Fundamento Constitucional de la Facultad Económico Coactiva

En nuestro régimen de derecho las autoridades solamente pueden hacer aquello para lo cual se encuentran expresamente facultadas por el

orden jurídico; toda actuación de las autoridades fuera del marco legal de su competencia se traducirá en una violación al artículo 16 Constitucional.

De acuerdo al principio de facultades expresas previsto por el artículo 124 Constitucional, las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Ahora bien, los artículos 49 y 50 Constitucionales establecen que el Poder Legislativo se deposita en el Congreso de la Unión, cuya función es la de iniciar, discutir y aprobar normas jurídicas de aplicación general, impersonal y abstracta, conocidas como leyes, en donde se establecen las facultades de las autoridades.

Las facultades legislativas del Congreso de la Unión como órgano de la federación tienen que estar expresamente establecidas en la Constitución, es decir, sin facultades expresas no puede expedir leyes con imperio normativo en toda la República.¹⁸²

El Congreso de la Unión se encuentra facultado para establecer contribuciones a nivel federal de acuerdo con lo dispuesto por las fracciones VII y XXIX del artículo 73 Constitucional. Cabe mencionar que sólo el Poder Legislativo puede establecer las contribuciones, toda vez que en términos de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional las contribuciones que están obligados a pagar los mexicanos deberán ser "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" y es facultad del Congreso la creación de esas leyes.

Así las cosas, una vez que se han creado las contribuciones en la ley, el Estado debe asegurarse de que los gobernados paguen estas contribuciones, por lo que resulta necesario que el Estado cuente con la

¹⁸² BURGOA, Ignacio; "Derecho Constitucional Mexicano"; Editorial Porrúa; 13ª edición; México 2000; Pág. 643.

facultad económico coactiva a fin de garantizar la percepción de las contribuciones a cargo de los gobernados.

Ahora bien, en el texto de nuestra Constitución no encontramos un artículo que establezca expresamente la facultad económico coactiva en favor de las autoridades, sin embargo del propio texto constitucional podemos desprender que dicha facultad esta concedida a las autoridades de manera implícita.

Las facultades implícitas son aquellas que el Poder Legislativo Puede concederse a sí mismo o a cualquiera de los otros poderes federales, como medio necesario para ejercitar alguna de las facultades expresas.¹⁸³

Las facultades implícitas son medios normativos para que el Congreso realice, a través del poder o función legislativa, las atribuciones que expresamente consigna en su favor la Constitución o las que ésta instituye para los demás órganos del Estado Federal Mexicano. El Congreso de la Unión al ejercer las facultades implícitas amplía su competencia legislativa, pues merced a ellas no sólo puede expedir leyes que tiendan a hacer efectivas sus atribuciones constitucionales de cualquier índole, sino las que se establecen por la Ley Suprema a favor de los órganos administrativos y judiciales federales. De ello se infiere que toda facultad u obligación que pertenezca a dichos órganos puede ser materia de normación por el citado Congreso mediante leyes federales.¹⁸⁴

El artículo 73 de la Constitución contiene treinta fracciones, en las primeras veintinueve se establece de manera expresa la competencia del Congreso Federal y en la fracción XXX se establecen las facultades implícitas, pues en esta fracción se faculta al Congreso "Para expedir todas

¹⁸³ TENA RAMIREZ, Felipe; "Derecho Constitucional Mexicano"; 17ª edición; Editorial Porrúa, México 1980, Pág.116.

¹⁸⁴ BURGOA, Ignacio; "Derecho Constitucional Mexicano"; Editorial Porrúa; 13ª edición; México 2000; Pág. 668.

las leyes que sean necesarias a fin de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión”.

Esta disposición no rompe con el principio que contiene el artículo 124 Constitucional (principio de facultades expresas), sino que lo corrobora, pues las facultades implícitas que establece no son irrestrictas ya que no pueden desempeñarse sin una facultad expresa previa consagrada por la misma Ley Suprema a favor de dicho organismo o de los órganos en quienes se deposita el ejercicio del poder público federal.¹⁸⁵

Es aquí, en la fracción XXX del artículo 73, donde encontramos el fundamento constitucional de la facultad económico coactiva toda vez que para hacer efectiva la atribución establecida en las fracciones VII y XXIX del artículo 73 constitucional, esto es, para que el Estado efectivamente pueda percibir esas contribuciones que ha establecido el Congreso Federal, en uso de las facultades implícitas, creó una ley denominada “Código Fiscal de la Federación” en donde se regula el Procedimiento Administrativo de Ejecución a través del cual se ejercita la facultad económico coactiva, y de este modo el Estado podrá cobrar coactivamente los créditos fiscales que deriven de las contribuciones federales a cargo de los gobernados. Sería absurdo pensar que el Estado se encuentra facultado para imponer contribuciones a cargo de los gobernados y que éste no pueda cobrar coactivamente esas contribuciones frente a un incumplimiento de pago por parte de los gobernados.

Las leyes que expida el Congreso en el desempeño de la autorización que otorga el artículo 73 fracción XXX son normas reguladoras de las facultades expresas, sin las cuales constitucionalmente no deben expedirse,

¹⁸⁵ BURGOA, Ignacio; “Derecho Constitucional Mexicano”; Editorial Porrúa; 13ª edición; México 2000; Pág. 667.

pues entrañan el antecedente o presupuesto ineludible para su validez jurídica.¹⁸⁶

El otorgamiento de una facultad implícita sólo puede justificarse cuando se reúnen los siguientes requisitos: 1° la existencia de una facultad expresa, que por sí sola no podría ejercerse; 2° la relación de medio necesario respecto a fin, entre la facultad implícita y el ejercicio de la facultad expresa, de suerte que sin la primera no podría alcanzarse el uso de la segunda; 3° el reconocimiento por el Congreso de la Unión de la necesidad de la facultad implícita y su otorgamiento por el mismo Congreso *al poder* que de ella necesita. El primer requisito engendra la consecuencia de que la facultad implícita no es autónoma, pues depende de una facultad principal, a la que está subordinada y sin la cual no existiría. El segundo requisito presupone que la facultad expresa quedaría inútil, en calidad de letra muerta, si su ejercicio no se actualizara por medio de la facultad implícita; de aquí surge la relación de necesidad entre una y otra. El tercer requisito significa que ni el poder ejecutivo ni el judicial pueden conferirse a sí mismos las facultades *indispensables para emplear las que la Constitución les concede*, pues tienen que recibirlas del poder legislativo; en cambio este poder no sólo otorga a los otros dos las facultades implícitas, sino que también se las da a sí mismo.¹⁸⁷

En este sentido tenemos que el procedimiento administrativo de ejecución encuentra su fundamento constitucional en la fracción XXX del artículo 73, como una facultad implícita concedida por el Congreso de la Unión a las autoridades administrativas, mediante la creación de una ley que regule este procedimiento, a fin de que las autoridades administrativas puedan cobrar las contribuciones a favor del Estado.

¹⁸⁶ BURGOA, Ignacio; "Derecho Constitucional Mexicano"; Editorial Porrúa; 13ª edición; México 2000; Pág. 667.

¹⁸⁷ TENA RAMIREZ, Felipe; "Derecho Constitucional Mexicano"; 17ª edición; Editorial

4.2 Violación a la Garantía de Legalidad y Seguridad Jurídica consagrada en el Artículo 16 Constitucional, provocada por el Embargo Precautorio previsto en la Ley Aduanera.

En el artículo 16 Constitucional se establece un marco jurídico que delimita la actuación de las autoridades administrativas frente a los gobernados. A través de éste artículo se brinda seguridad a los gobernados frente a los actos de la autoridad, toda vez que ésta deberá cumplir con ciertos requisitos¹⁸⁸ a fin de que puedan afectar validamente la esfera jurídica de los gobernados.

Por otra parte, el citado precepto Constitucional faculta a las autoridades administrativas para realizar visitas domiciliarias para verificar el acatamiento de las disposiciones fiscales, limitando la actuación de éstas durante ese procedimiento de verificación en los siguientes términos:

"Artículo 16.- ...

En toda orden de cateo que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en

Porrúa, México 1980, Pág. 116.

¹⁸⁸ Ver páginas 63, 64 y 65 del presente trabajo.

éstos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

En efecto, la actuación de las autoridades administrativas durante la visita domiciliaria de carácter fiscal esta restringida, pues la propia Constitución ordena que deben limitarse a la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar el cumplimiento a las disposiciones fiscales. Al respecto, el maestro Ignacio Burgoa señala lo siguiente:

"Las anteriores reglas no expresan sino el espíritu y la exégesis del artículo 16 Constitucional en la que a las visitas domiciliarias respecta. Cualquier ley que conceda a la autoridad más facultades que las que ésta limitativamente tiene conforme a dicho precepto, será inconstitucional, participando de este vicio los actos aplicativos correspondientes y su ejecución."

La visita domiciliaria en materia fiscal está encaminada a que el visitado exhiba, es decir, muestre al visitador aquellos libros y papeles que sean indispensables, esto es, los que sean estrictamente necesarios para acreditar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. La orden de visita, permite a los visitadores únicamente exigir la exhibición de aquellos documentos que se relacionen con el objeto de la visita, es decir, la documentación contable necesaria para acreditar que los sujetos visitados han cumplido con sus obligaciones fiscales.

En este sentido, de conformidad con lo establecido por el artículo 16 Constitucional, la orden de visita no puede facultar a los visitadores para exigir la exhibición de todos los documentos del visitado, sino únicamente de los que resulten indispensables para cumplir con la finalidad de la diligencia, misma que debe señalarse clara y expresamente en la propia orden de visita. Así mismo, dicha orden no puede autorizar ningún secuestro o embargo respecto de los bienes de los visitados, pues tal como lo establece

la Constitución, la función del visitador debe contraerse a inspeccionar los libros y papeles indispensables que acrediten el cumplimiento de las obligaciones fiscales y no a privar a los sujetos visitados de sus bienes.

Así las cosas, cuando las autoridades fiscales expiden una orden de visita que faculta a los visitadores para embargar las mercancías de procedencia extranjera, propiedad del sujeto que será revisado, se transgrede el artículo 16 Constitucional, pues de acuerdo con el contenido de este último, las visitas domiciliarias son exclusivamente para que las autoridades fiscales soliciten la exhibición de aquellos documentos que acrediten que los sujetos visitados han cumplido con sus obligaciones fiscales.

De acuerdo con los artículos 60, 144, fracción X y 151 fracción III, de la Ley Aduanera, se permite a las autoridades embargar precautoriamente la mercancía de procedencia extranjera durante la práctica de una visita domiciliaria:

"Artículo 60. ...

En los casos previstos por esta ley, las autoridades aduaneras procederán a retenerlas o embargarlas, en tanto se comprueba que han sido satisfechas las obligaciones y créditos.

..."

"Artículo 144. La Secretaría tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades:

X. Perseguir y practicar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten en los casos a que se refiere el artículo 151 de esta Ley."...

“Artículo 151. Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:

...

III. Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia, ...”

El artículo 151 antes mencionado, al permitir que las autoridades embarguen mercancías de procedencia extranjera durante la visita domiciliaria para asegurar el interés fiscal derivado de la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio nacional resulta inconstitucional toda vez que va más allá de lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución.

La violación a la Constitución provocada por el embargo precautorio de mercancías de procedencia extranjera con fundamento en el artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera es notoria toda vez que de acuerdo al artículo 16 Constitucional, en ningún caso y bajo ninguna circunstancia deberá practicarse el embargo precautorio de las mercancías de procedencia extranjera durante la visita domiciliaria. Nuestra Constitución es clara al señalar en su artículo 16 que las visitas domiciliarias de carácter fiscal serán únicamente para exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones

fiscales, sin que las autoridades puedan afectar los bienes de los particulares mediante el embargo precautorio.

Así las cosas, cualquier orden de visita domiciliaria que conceda a las autoridades más facultades que aquellas establecidas en el propio artículo 16 Constitucional, será inevitablemente violatoria de la garantía consagrada por este precepto. Es decir, cuando la orden de visita faculte a las autoridades para que embarguen mercancía de procedencia extranjera, dicha orden será violatoria del artículo 16 Constitucional, pues de acuerdo a lo que establece este último las autoridades fiscales podrán practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales solicitando la exhibición de libros y documentos para acreditar que efectivamente han cumplido sus obligaciones.

Por otra parte, el embargo precautorio previsto por la Ley Aduanera resulta inconstitucional toda vez que su finalidad es asegurar un interés fiscal cuya existencia no es cierta, además de que el monto que va a garantizar el embargo no ha sido determinado.

En efecto, resulta violatorio del artículo 16 Constitucional cuando, durante la visita domiciliaria, las autoridades fiscales realizan el embargo precautorio de mercancía de procedencia extranjera con la finalidad de asegurar el interés fiscal que nazca por su introducción al país, antes de que el crédito fiscal esté determinado.

En este sentido, el artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera que concede a las autoridades la facultad para practicar el embargo precautorio respecto de mercancías de procedencia extranjera que estén en el domicilio fiscal de los gobernados crea un estado de inseguridad jurídica para éstos, pues el artículo 16 Constitucional no autoriza a las autoridades administrativas a trabar un embargo durante el desarrollo de una visita y menos aún cuando el monto del crédito fiscal que pretenda garantizarse con dicha medida cautelar aún no ha sido determinado y por lo tanto los

gobernados no conocen las razones objetivas que toma en consideración la autoridad para afectar sus bienes a través de dicha medida cautelar.

Cuando las autoridades fiscales embargan precautoriamente las mercancías de procedencia extranjera durante la visita domiciliaria para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, se produce un estado de inseguridad jurídica para los contribuyentes al no existir bases para que las autoridades afecten los bienes de los particulares mediante el embargo precautorio para garantizar un crédito fiscal cuya existencia no es cierta, pues dicha medida cautelar será para garantizar el interés fiscal derivado de las contribuciones por la importación de mercancías y, por lo tanto, el acto de autoridad carece de motivación legal.

En este sentido, resulta aplicable el siguiente criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 151, FRACCIÓN III, DE LA LEY ADUANERA QUE LO PREVÉ, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (EN APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 88/97). El artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera, que faculta a las autoridades aduaneras para proceder al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten cuando no se acredite, con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la ley para su introducción al territorio nacional, infringe el artículo 16 Constitucional. En efecto, siguiendo el criterio establecido en la jurisprudencia del Tribunal Pleno P./J. 88/97, cuyo rubro es “EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS) ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.”, se arriba a la conclusión de que el artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera, igualmente, es contrario a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal, pues faculta a las autoridades hacendarias para practicar un embargo precautorio.

Aunado a lo anterior, este precepto crea en el particular un estado de incertidumbre, por no conocer la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuya existencia y monto no se encuentran determinados. En atención a todo ello, debe estimarse que tal facultad es arbitraria y vulnera el artículo 16 constitucional, pues permite aplicar dicha medida cautelar aun cuando, probablemente, el contribuyente esté al corriente en sus obligaciones fiscales.”

Por lo tanto, el artículo 151, fracción III de la Ley Aduanera que establecen la posibilidad de embargar precautoriamente bienes y mercancías de procedencia extranjera del contribuyente durante la visita domiciliaria, violan el artículo 16 Constitucional al rebasar las facultades de comprobación que expresamente se señalan en la Constitución.

De lo antes expuesto, podemos concluir que el supuesto que contempla la fracción III del artículo 151 de la Ley Aduanera es violatorio del artículo 16 Constitucional por dos motivos, primero, porque este precepto constitucional no permite a las autoridades que embarguen precautoriamente mercancías durante la visita domiciliaria y, segundo, cuando el embargo precautorio se realiza para garantizar un crédito fiscal la autoridad no tiene conocimiento de cuál es el monto al que asciende la contribución por la importación de mercancía que dicho embargo pretende garantizar; es decir, la contribución por la importación no está determinada en cantidad líquida, provocando que la medida cautelar sea ilegal por permitir que se practique un embargo en abstracto, al no saber el monto al cual debe ascender dicha contribución.

Lo anterior se confirma con el criterio recientemente emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual establece textualmente lo siguiente:

“EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 151, FRACCIONES II Y III, DE LA LEY ADUANERA QUE LO PREVÉ, NO ES VIOLATORIO DEL ARTICULO 16

CONSTITUCIONAL.- El artículo 151, fracciones II y III de la Ley Aduanera, que establece la facultad de las autoridades para proceder al embargo precautorio de mercancías de procedencia extranjera respecto de las cuales no se haya acreditado su legal estancia en el país o de mercancías de importación o exportación prohibidas o sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias si no se comprueba su cumplimiento o el pago de las cuotas correspondientes, no infringe las garantías protegidas por el artículo 16 Constitucional. Ello es así, porque con dicha medida cautelar no se persigue garantizar el interés del fisco respecto del pago de contribuciones al comercio exterior sin que el crédito correspondiente esté determinado y sea exigible, por el contrario, su finalidad es impedir que se posean, transporten o manejen mercancías prohibidas o aquellas en relación con las cuales no se acredite su legal estancia en el país, es decir, el objeto de la medida cautelar es embargar las mercancías que se introduzcan a la República mexicana por lugares no autorizados; que estén prohibidas o no estén amparadas con la documentación que acredite el cumplimiento de las regulaciones y restricciones que para su tenencia transporte o manejo exigen las normas legales; que excedan de la cantidad declarada en el pedimento, o bien, que carezcan del pedimento respectivo; ello, atento que el interés social exige el debido respeto al orden público y jurídico establecidos.

Tesis de jurisprudencia 26/2001.- Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintitrés de mayo de dos mil uno, por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros: presidente José de Jesús Gudiño Pelayo, Humberto Román Palacios, Juan N. Silva Meza y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ausente: Juventino V. Castro y Castro."

De la tesis de jurisprudencia antes transcrita se desprende que el la fracción III del artículo 151 de la Ley Aduanera, que establece la facultad de las autoridades aduaneras para proceder al embargo precautorio de mercancía de procedencia extranjera, no será inconstitucional cuando se

trate de mercancía cuya legal estancia en el país no se haya acreditado, o se trate de mercancía de importación o exportación prohibidas o sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias si no se comprueba su cumplimiento o el pago de las cuotas correspondientes.

En este sentido, el embargo precautorio de mercancía importada se apega a la Constitución cuando dicha medida cautelar tiene como finalidad impedir que se posean, transporten o se manejen mercancías prohibidas o aquellas en relación con las cuales no se acredite su legal estancia en el país, es decir, cuando el objeto de la medida cautelar sea embargar :

- las mercancías que se introduzcan a la República mexicana por lugares no autorizados.
- mercancías que excedan de la cantidad declarada en el pedimento, o bien, que carezcan del pedimento respectivo.
- mercancías que estén prohibidas.
- mercancías que no estén amparadas con la documentación correspondiente que acredite el cumplimiento de las regulaciones y restricciones que para su tenencia, transporte o manejo exigen las normas legales.

Los primeros dos supuestos que se mencionan, son casos en los que se practica el embargo precautorio de mercancía importada fuera de las visitas domiciliarias, por lo cual no serán tratados en el presente trabajo.

Ahora bien, coincido con el criterio de la Suprema Corte de Justicia en el sentido de que no hay violación al artículo 16 Constitucional cuando durante la visita domiciliaria se embargan precautoriamente mercancías cuya importación este prohibida, o bien, mercancías que no estén amparadas con la documentación correspondiente que acredite el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, pues en este caso la finalidad de la medida cautelar será distinta a garantizar un crédito fiscal cuya

existencia, además, es incierta. Sin embargo, la violación al artículo 16 de la Constitución subsiste cuando la medida cautelar se practica durante la visita domiciliaria con la finalidad de garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto aún no ha sido determinado por la autoridad que realiza la visita domiciliaria.

En efecto, un embargo precautorio sobre mercancía de procedencia extranjera que es practicado durante la visita domiciliaria sin que esté determinado el monto del crédito fiscal y cuya existencia presume la autoridad administrativa, resulta violatorio del artículo 16 Constitucional, pues dicho acto carece de motivación legal lo cual provoca un estado de inseguridad jurídica sobre los gobernados que son sujetos de una visita.

En este sentido, el reciente criterio dictado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, confirma el hecho de que el embargo precautorio de mercancía importada practicado durante la visita domiciliaria con el fin de garantizar un crédito fiscal es violatorio del artículo 16 Constitucional por carecer de motivación legal.

4.3 Violación a la Garantía de Audiencia provocada por el Embargo Precautorio previsto por el Artículo 151 de la Ley Aduanera.

“La Garantía de Audiencia, es una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del Poder Público que tienden a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses, está consignada en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional”.¹⁸⁹

La garantía de audiencia prevista por el artículo 14 Constitucional establece que nadie podrá ser privado de la vida, la libertad o de sus

¹⁸⁹ BURGOA, Ignacio; “Las Garantías Individuales”; Editorial Porrúa; México 1999; Pág. 515.

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.

De lo anterior se sigue que los particulares no pueden ser privados de manera alguna en sus derechos, propiedades o posesiones por actos de las autoridades, sin que previamente se les otorgue la adecuada oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga.

Nuestra Constitución distingue y regula de manera diferente los actos privativos, mismos que se encuentran regulados en el artículo 14, respecto de los actos de molestia, los cuales son regulados en el artículo 16.

“Los actos privativos son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado y nuestra Constitución lo autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14 Constitucional, como son: la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, los actos de molestia que, pese a constituir una afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos y los autoriza según el artículo 16 Constitucional siempre y cuando: proceda mandamiento escrito de autoridad con competencia legal para ello, en dónde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. ... Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto impugnado como privativo es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el artículo 14 o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el

*cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 16 Constitucional. Para efectuar esta distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia indole tiende solo a una restricción provisional.*¹⁹⁰

En las visitas domiciliarias, cuando las autoridades deciden embargar precautoriamente mercancía de procedencia extranjera, dicho acto no tiene como finalidad privar al sujeto visitado de su mercancía, sino que el objetivo que persigue la autoridad es verificar que efectivamente se haya dado cumplimiento a las disposiciones contenidas en la legislación aduanera, por lo tanto no hay una disminución, menoscabo o supresión definitiva en el patrimonio del sujeto visitado. Esto es, las mercancías que se embarguen precautoriamente no serán sustraídas del patrimonio del gobernado y mientras esto no suceda el embargo precautorio será únicamente un acto de molestia, el cual está regulado por el artículo 16 Constitucional.

El embargo precautorio es un acto de molestia que puede convertirse en un acto privativo cuando las autoridades dicten resolución dentro del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera en la que determinen que el embargo se convertirá en definitivo y por lo tanto, procederán a rematar los bienes embargados y aplicar el producto de su venta a favor del fisco.

En este sentido, cuando el embargo precautorio de mercancías importadas se convierte en definitivo se viola en perjuicio de los gobernados la garantía de audiencia toda vez que no hay un juicio previo al acto de la autoridad consistente en la privación de sus bienes y, además, dicho juicio no se siguió ante los tribunales previamente establecidos. Al momento en

¹⁹⁰ Semanario Judicial de la Federación, Parte IV, Julio de 1996; Tesis de Jurisprudencia 40/1996, "ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION"; Instancia: Pleno; Epoca 9ª; Página 5.

que las autoridades administrativas convierten el embargo precautorio de mercancías de procedencia extranjera en definitivo, por considerar que se encuentran de manera ilegal en el país, se viola el artículo 14 Constitucional porque privan a los gobernados de sus bienes sin que para ello medie un juicio ante los tribunales previamente establecidos en el que se reconozca la existencia de un crédito fiscal y en el que se determine la procedencia de la ejecución sobre los bienes del particular a fin de asegurar el pago de dicho crédito fiscal.

La violación al artículo 14 Constitucional se surte en virtud de que es la autoridad administrativa, y no los tribunales jurisdiccionales, quien priva a los particulares de sus propiedades. Esto es, la privación que sufre el gobernado respecto de sus bienes se funda en una orden de una autoridad administrativa y no en una orden de un órgano jurisdiccional de conformidad con el artículo 14 Constitucional.

Así las cosas, cuando las autoridades administrativas embargan precautoriamente mercancías de procedencia extranjera durante la práctica de una visita domiciliaria en términos del artículo 151 fracción III de la Ley Aduanera y posteriormente dicho embargo se convierte en definitivo, se viola la garantía de audiencia del sujeto visitado en virtud de que el acto de privación se da sin que haya existido un juicio tramitado ante los órganos jurisdiccionales, pues el acto de privación decretado sobre los bienes del gobernado tiene su origen en una orden proveniente de la autoridad administrativa y de acuerdo con el artículo 14 Constitucional sólo los tribunales jurisdiccionales podrán ordenar que se prive a los particulares de sus bienes después de haberse tramitado un juicio en el cual se les otorgue la oportunidad de aportar las pruebas que consideren necesarias para acreditar la legal estancia en el país de la mercancía, así como alegar lo que a su derecho convenga.

El artículo 14 Constitucional es claro al establecer que nadie podrá ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio previo ante los tribunales competentes y cumpliéndose las formalidades de las leyes expedidas con anterioridad al hecho. En efecto, las autoridades administrativas no podrán privar a los particulares de sus propiedades sin que antes se hubiere llevado a cabo un juicio ante los tribunales jurisdiccionales. Por lo tanto, cuando el embargo precautorio practicado con fundamento en el artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera se convierte en definitivo, este es inconstitucional por violar la garantía de audiencia que establece el artículo 14 Constitucional toda vez que las autoridades administrativas están privando de sus bienes a los gobernados antes de que sean oídos y vencidos en un juicio tramitado ante los tribunales jurisdiccionales en el que puedan acreditar con la documentación correspondiente la legal estancia en el país de la mercancía de procedencia extranjera.

CONCLUSIONES

1. Nuestra Constitución es el origen y el límite de la competencia de las autoridades, por lo tanto, la actuación de éstas frente a los gobernados debe apegarse estrictamente al orden Constitucional a fin de respetar los derechos fundamentales de los gobernados.

Siempre que las autoridades penetren en la esfera jurídica de los gobernados deberán observar ciertas formalidades contenidas en el artículo 16 Constitucional. De este modo las autoridades respetan el derecho público subjetivo de seguridad jurídica.

En este sentido, los actos de la autoridad tendientes al cobro y determinación de los impuestos por la importación de mercancías deben estar fundados y motivados, lo cual no sucede cuando durante la visita domiciliaria se embargan precautoriamente mercancías de procedencia extranjera para garantizar un supuesto crédito fiscal con fundamento en el artículo 151, fracción III de la Ley Aduanera, pues dicho embargo precautorio se practica en abstracto, es decir, la autoridad fiscal aún no ha determinado el monto al cual ascienden los impuestos derivados de la importación, situación que resulta violatoria del derecho público subjetivo de seguridad jurídica, toda vez que el gobernado no tiene plena certeza del monto o la cantidad que supuestamente adeuda al fisco y, por ende, la medida cautelar carece de motivación legal.

2. Para que las autoridades puedan penetrar en la esfera jurídica de los gobernados necesitan cumplir ciertas formalidades, las cuales se encuentran previstas en el artículo 16 Constitucional. Sin la satisfacción de los requisitos establecidos en estos artículos, toda actuación de las autoridades frente a los gobernados será inconstitucional. En este sentido, el ejercicio de los actos de fiscalización por parte de las autoridades debe hacerse dentro de un marco de legalidad y con estricto apego a la

Constitución, esto es, fundando y motivando toda actuación tendiente a la determinación y cobro de contribuciones.

Existe una violación al derecho de seguridad jurídica de los gobernados cuando las autoridades practican embargos precautorios en abstracto sobre mercancías de comercio exterior; esto es, cuando en la visita domiciliaria se afecta mediante el embargo precautorio las mercancías de procedencia extranjera para garantizar un supuesto crédito fiscal derivado de las contribuciones al comercio exterior cuyo monto no es conocido ni si quiera por las autoridades que realizan el embargo precautorio.

En algunos casos, mercancía que fue legalmente importada al país y por la cual se pagaron los impuestos correspondientes, es embargada precautoriamente durante la visita domiciliaria, toda vez que a juicio de los visitantes, la documentación que se les mostró no es suficiente para acreditar su legal estancia en el país. Este tipo de actos discrecionales por parte de la autoridad, además de provocar una violación al derecho público subjetivo de seguridad jurídica por ser un acto que carece de motivación, al no estar determinado el monto del crédito fiscal, lesiona a los particulares desde un punto de vista económico, pues los gobernados ya no pueden disponer libremente de sus mercancías que fueron embargadas mediante el embargo precautorio y, por ende, no podrán enajenarlas para el desarrollo de su actividad empresarial, lo cual se traduce en una merma para el negocio de que se trate.

El embargo precautorio de mercancías importadas practicado durante la visita domiciliaria para garantizar un supuesto crédito fiscal provoca un daño económico a una empresa y, en algunos casos, cuando se trata de negociaciones pequeñas un acto de esta naturaleza ocasiona que dicha empresa se vea en la necesidad de cerrar el negocio al no poder desarrollar libremente su actividad empresarial por no disponer de su mercancía para enajenarla.

La medida cautelar en cuestión provoca que se extinga una fuente de empleos y una fuente de ingresos para el Estado, pues tanto la persona moral como sus empleados dejarán de pagar impuestos sobre los ingresos que obtenían del negocio que, a consecuencia del embargo precautorio, se extinguió. En efecto, el embargo precautorio previsto por la fracción III del artículo 151 de la Ley Aduanera, es una herramienta con la que cuenta el Estado para poder recaudar las contribuciones al comercio exterior, pero durante las visitas domiciliarias esta herramienta puede perjudicar la actividad recaudadora del Estado, toda vez que al tratar de garantizarse el pago de un supuesto crédito fiscal con esta medida cautelar, se puede agotar una fuente de ingresos para el propio Estado.

3. El embargo precautorio previsto por la Ley Aduanera, a diferencia del embargo precautorio previsto por el Código Fiscal de la Federación, consiste en una medida cautelar que no solo busca satisfacer un crédito fiscal (*derivado de las contribuciones al comercio exterior*) sino que además dicha medida pretende o busca proteger la salud de la población así como los sectores industriales, comerciales, pesqueros y agropecuarios.

El embargo precautorio en materia aduanera es una medida cautelar que persigue una doble finalidad. Por un lado busca proteger el interés del fisco derivado de los créditos fiscales generados con motivo de la entrada y salida del territorio nacional de mercancías y, por otro, esta medida cautelar pretende embargar aquellas mercancías que no cumplan con las disposiciones de la Ley Aduanera, es decir, aquellas mercancías que se introduzcan por lugares no autorizados, que estén prohibidas o no cuenten con la documentación que acredite el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, que excedan de la cantidad declarada en el pedimento, o bien, que carezcan del pedimento correspondiente.

Cuando se introducen mercancías al territorio nacional y se cometen infracciones a la legislación aduanera, las mercancías se embargarán con la

finalidad de garantizar el respeto al orden público y el interés social sin que se persiga garantizar el pago de contribuciones al comercio exterior.

Sólo en los casos en que se practica el embargo precautorio durante la visita domiciliaria con la finalidad de garantizar el respeto al orden público y el interés social, protegiéndose la salud de la población y la economía del país, la medida cautelar no es violatoria del artículo 16 Constitucional, en virtud de que cuando las autoridades embarguen precautoriamente, en el domicilio del visitado, las mercancías que no cumplan con las regulaciones y restricciones no arancelarias o que sean de importación prohibida, el acto de autoridad **no** carecerá de motivación como sucede cuando se embargan precautoriamente mercancías para garantizar un crédito fiscal cuyo monto aún no ha sido determinado, toda vez que en este caso la motivación de la medida cautelar será precisamente evitar un daño a la salud de la población o a la economía del país.

4. Cuando durante la practica de una visita domiciliaria se encuentran mercancías importadas en el domicilio del gobernado, las mismas solo deberían embargarse precautoriamente cuando la finalidad de la medida cautelar sea proteger la salud de la población o bien, la economía del país, esto es, cuando las mercancías importadas no cumplan con las regulaciones y restricciones no arancelarias, o bien, sean de importación prohibida.

En aquellos casos en que la finalidad de la medida cautelar sea garantizar un crédito fiscal bastará con que el sujeto visitado otorgue una fianza, o bien, que un tercero asuma una obligación solidaria de conformidad con lo dispuesto por los artículos 154 de la Ley Aduanera y 141 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación para garantizar el interés fiscal y así, evitar que se embargue precautoriamente la mercancía importada en lo que las autoridades investigan si hay algún crédito fiscal a cargo del sujeto visitado por la introducción al país de las mercancías importadas.

A través de la propuesta mencionada, se logra proteger a los gobernados en contra de embargos que son practicados en abstracto, permitiéndoles desarrollar plenamente sus actividades empresariales sin que se ponga en peligro la existencia misma del negocio y sin que se vean afectados los intereses del Estado consistentes en recaudar las contribuciones derivadas de la importación de mercancías, toda vez que con este tipo de actos de embargo se puede exterminar una fuente de ingresos para el Estado y con la fianza o en su caso la obligación solidaria asumida por un tercero se logra proteger el interés económico del Estado sin afectar gravemente a la empresa.

5. Al aceptar una fianza para garantizar un supuesto crédito fiscal se puede evitar una violación a la garantía de audiencia pues ya no habrá necesidad de que las autoridades priven a los particulares de sus mercancías de procedencia extranjera cuando la existencia del crédito fiscal sea cierta y determinada, en ese momento la Afianzadora pagará el monto de dicho crédito fiscal.

6. Existen empresas que se dedican a comercializar las mercancías que importan. Para llevar acabo las actividades del negocio, celebran contratos de compraventa con sus clientes en los que se comprometen a entregarles las mercancías que importan en una fecha cierta. Cuando las autoridades, durante la visita domiciliaria, encuentran estas mercancías de procedencia extranjera en el domicilio de las empresas comercializadoras a que me refiero, y consideran que puede haber un crédito fiscal derivado de la importación de dichas mercancías, procederán a embargarlas precautoriamente a fin de garantizar el supuesto interés fiscal por la introducción de las mercancías al territorio nacional.

Lo anterior provoca un grave daño económico a las empresas comercializadoras toda vez que no podrán entregar a sus clientes las mercancías importadas que son objeto del contrato de compraventa

BIBLIOGRAFIA

1. BECERRA BAUTISTA, José; "El Proceso Civil en México"; 6ª edición; Editorial Porrúa; México 1977.
2. BURGOA ORIHUELA, Ignacio; "Las Garantías Individuales"; 27ª edición; Editorial Porrúa; México 1995.
3. BURGOA ORIHUELA, Ignacio; "Derecho Constitucional Mexicano"; 7ª edición; Editorial Porrúa; México 1989.
4. BURGOA ORIHUELA, Ignacio; "El Juicio de Amparo"; 35ª edición; Editorial Porrúa; México 1999.
5. CALAMANDREI, Piero; "Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares"; Tr. Santiago Sendis Melendo; Editorial Bibliográfica Argentina; Buenos Aires 1945.
6. CARBONELL, Miguel; "Constitución, Reforma Constitucional y Fuentes del Derecho en México"; 3ª edición; Editorial Porrúa; México, 2000.
7. CARNELUTTI, Francesco; "Derecho Procesal Civil y Penal" ; Editorial Pedagógica Iberoamericana; México 1994.
8. CARPIZO, Jorge; "Estudios Constitucionales", 6ª edición, Editorial Porrúa, México 1998.
9. CARPIZO, Jorge; "La Constitución Mexicana de 1917"; 11ª edición; México, 1998.
10. CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela; "Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal"; Editorial Themis; 2ª edición; México 1997.
11. CARVAJAL CONTRERAS, Máximo; "Derecho Aduanero"; 7ª edición; Editorial Porrúa; México, 1998.
12. CASTRO, Juventino V.; "Garantías y Amparo"; 7ª edición; Editorial Porrúa; México 1991.

13. CHIOVENDA, José; "Principios de Derecho Procesal Civil"; Tr. Española de la 3ª edición italiana, Tomo I; Editorial Reus; Madrid, 1922.
14. CRUZ MORALES, Carlos A.; "Los Artículos 14 y 16 Constitucionales"; 1ª edición; Editorial Porrúa; México, 1977.
15. DUGUIT, Leon; "Manual de Derecho Constitucional"; 2ª edición española; Madrid, 1926.
16. FIX ZAMUDIO Hector; "La Protección Jurídica y Procesal de los Derechos Humanos ante las Jurisdicciones Nacionales"; 1ª edición; U.N.A.M. Editorial Civitas, 1982.
17. FLORES ZAVALA, Ernesto; "Finanzas Públicas Mexicanas"; Ed. Porrúa; México 1998.
18. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; "La Constitución Como Norma y el Tribunal Constitucional"; 3ª edición; Editorial Civitas; Madrid, 1988.
19. GARCIA PELAYO, Manuel; "Derecho Constitucional Comparado", Manuales de la Revista de Occidente; 7ª edición.
20. GARZA, Sergio Francisco de la, "Derecho Financiero Mexicano"; 18ª edición; Editorial Porrúa, México 1999.
21. JELLINEK; "Compendio de la Teoría General del Estado"; tr. G. García Mainez; Editor Manuel de J. Nucamendi, México, 1936.
22. JIMÉNEZ De PARGA M.; "Los regímenes Políticos Contemporáneos"; Editorial Tecnos; Madrid 1960.
23. MARGAIN MANAUTOU, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Editorial Porrúa; 13ª edición; México 1997.
24. Montiel y Duarte, "Derecho Público Mexicano", México 1871.
25. OVALLE FAVELA, José; "Derecho Procesal Civil"; 7ª edición; Editorial Harla; México 1995.
26. PUGLIESE, Mario; "Instituciones de Derecho Financiero, Derecho Tributario"; Fondo de Cultura Económica, México 1939.

27. DE PINA VARA, Rafael y CASTILLO LARRAÑAGA, José; "Instituciones de Derecho Procesal Civil; 20ª edición; Editorial Porrúa; México 1993.
28. RABASA, Emilio y CABALLERO, Gloria; "Mexicano ésta es tu Constitución"; 9ª edición; México Cámara de Diputados LV Legislatura 1992.
29. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; "Derecho Fiscal"; Editorial Harla; cuarta edición; México 1997.
30. RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio; "Teoría General de las Contribuciones"; 1ª edición; Editorial Porrúa; México 1994.
31. SANCHEZ LEON, Gregorio; "Derecho Fiscal"; Cárdenas Editor; México 1997.
32. Suprema Corte de Justicia de la Nación; "La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal, Constitucionalidad del Artículo 51 del Código Fiscal de la Federación", Serie Debates, México 1997.
33. TENA RAMIREZ, Felipe; "Derecho Constitucional Mexicano"; 31ª edición; Editorial Porrúa; México 1997.
34. TENA RAMÍREZ, Felipe; "Leyes Fundamentales de México, 1808-1964"; 2ª edición; México 1964.
35. VIERA, Luis Alberto; "Las Medidas de Garantía y El Embargo"; Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo; Talleres Gráficos 33, S.A., Montevideo 1949.

DICCIONARIOS :

1. Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, 19ª edición, Madrid 1970.
2. ESCRICHE, Joaquín, "Diccionario Razonado de Legislación Civil, Penal, Comercial y Forense", Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM 1996.
3. Instituto de Investigaciones Jurídicas, "Diccionario Jurídico Mexicano", Editorial Porrúa, Tomos I, II, III y IV México 1992.

4. PALOMAR DE MIGUEL, Juan, "Diccionario para Juristas", Mayo Ediciones, México 1981.

LEGISLACIÓN:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Ley Aduanera y Reglamento de la Ley Aduanera.
3. Ley de Comercio Exterior.
4. Código Fiscal de la Federación y Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
5. Código Federal de Procedimientos Civiles.
6. Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal.
7. Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal.
8. Ley Orgánica de Nacional Financiera.
9. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.