



4 885209
UNIVERSIDAD AMERICANA DE ACAPULCO

EXCELENCIA PARA EL DESARROLLO

FACULTAD DE DERECHO

INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

29

**“ EL EMBARGO PRECAUTORIO
EN MATERIA FISCAL ”**

T E S I S

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

**PRESENTA:
GUSTAVO CASAS ANAYA**

**DIRIGIDA POR EL:
LIC. ESTEBAN MENDOZA CUEVAS**



ACAPULCO, GRO.

OCTUBRE 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 está 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.

***A mi madre, fuente de vida y fortaleza
Que con su apoyo y dedicación ha hecho posible este momento
Gracias.***

A mi padre, por haber estado ahí cuando lo necesite.

A mis hermanos Adrián y Enrique.

A Brisa, eterna esperanza que vive en mi corazón.

***A mis primos Beatriz y Rogelio, por la gran puerta que me
abrieron.***

***Al Lic. Esteban Mendoza Cuevas, por la asesoría brindada en la
investigación y redacción de esta tesis.***

***Al Lic. Jesús Alberto Sánchez González, por su valiosa ayuda en la
elaboración de este trabajo de investigación.***

A mis compañeros de Corporativo Jurídico Fiscal.

A la Universidad Americana de Acapulco, mi alma mater.

A la facultad de derecho

A mis profesores y compañeros.

A todos, muchas gracias.

**GUSTAVO CASAS ANAYA
OCTUBRE DE 2001.**

ÍNDICE

	Página
PROLOGO	I
INTRODUCCIÓN	II
CAPÍTULO I. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	1
1.1. La actividad financiera del Estado.....	2
1.1.1. la actividad tributaria.....	2
1.1.2. La actividad administrativa patrimonial.....	3
1.1.3. La actividad de gasto público.....	4
1.2. El derecho tributario.....	4
1.2.1. El fisco federal.....	6
1.3. Los ingresos del Estado.....	7
CAPÍTULO II. PRINCIPALES INSTITUCIONES Y FIGURAS DEL DERECHO FISCAL	18
2.1. Los sujetos en materia fiscal.....	19
2.1.1. El sujeto activo.....	20
2.1.2. El sujeto pasivo.....	22
2.1.3. El responsable solidario.....	25
2.1.4. Atributos del sujeto pasivo.....	29
2.2. Las obligaciones fiscales.....	32
2.3. El crédito fiscal.....	33
2.4. Atribuciones de las autoridades fiscales.....	40

2.5. Notificaciones en materia fiscal.	44
--	----

CAPÍTULO III. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

DE EJECUCIÓN.	51
3.1. Concepto.	52
3.2. Constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	53
3.3. Desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	57
3.3.1. Actos de iniciación.	58
3.3.2. Actos de coerción.	59
3.3.3. Actos de conclusión.	69

CAPÍTULO IV. EL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA

FISCAL.	78
4.1. Concepto y naturaleza jurídica del embargo.	79
4.2. Clasificación de los embargos en materia fiscal.	82
4.2.1. El embargo definitivo.	82
4.2.2. El embargo precautorio.	87
4.3. Análisis del artículo 41, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.	88
4.4. Análisis del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.	93

CAPÍTULO V. LOS MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA

FISCAL.	107
5.1. Las garantías de seguridad jurídica.	108

5.1.1. La garantía de audiencia.	109
5.1.2. La garantía de legalidad.	110
5.2. El recurso de revocación.	112
5.3. El juicio de nulidad.	114
5.4. El juicio de amparo.	120
5.4.1. El amparo indirecto.	123
5.4.2. El amparo directo.	127
CONCLUSIONES.	133
BIBLIOGRAFÍA.	138

“Pero es una experiencia eterna, que todo hombre que tiene poder sienta la inclinación de abusar de él, yendo hasta donde encuentra límites.

¡Quién lo diría! La misma virtud necesita límites. Para que no se pueda abusar del poder es preciso que, por la disposición de las cosas, el poder frene al poder. Una constitución puede ser tal que nadie este obligado a hacer las cosas no preceptuadas por la ley, y a no hacer las permitidas.”

Montesquieu. *Del Espíritu de las Leyes.*

PROLOGO

El presente trabajo es fruto de cuatro años de trabajo como abogado auxiliar en un despacho especializado en el litigio fiscal.

A lo largo de todo ese tiempo, el sustentante ha podido observar como en innumerables ocasiones los contribuyentes son victimas de ignorancia y arbitrariedad de los servidores públicos encargados de la administración tributaria en nuestro país.

Así, el presente trabajo constituye un humilde ejemplo de cómo las deficiencias que incluso provienen desde la desacertada redacción de las leyes, se materializan en actos de autoridad notoriamente perjudiciosos e ilegales que se dictan y ejecutan sobre los gobernados y su patrimonio, sin mayor justificación que la de obtener una excesiva recaudación a costa del pueblo mexicano.

Resulta triste para quien escribe estas palabras, observar continuamente, como en un régimen de derecho y justicia como el nuestro, existen funcionarios que creen estar encima de la voluntad popular.

Es reprochable también, observar como constantemente se hace más grande el aparato gubernamental, y con ello se amplía la carga tributaria para los habitantes de este país, al tener que mantener a los funcionarios que ocupan las plazas de reciente creación.

Sirva pues este trabajo, como una voz que desde el silencio reclama y clama por un México más justo, en donde la actuación de las autoridades se adecue al mandato del pueblo y se respeten los postulados contenidos en la Carta Magna.

Gustavo Casas Anaya
Octubre de 2001

INTRODUCCIÓN

La actividad del Estado tendiente a obtener los ingresos necesarios para expensar los gastos que demanda su existencia misma, la prestación de los servicios y la construcción de las obras que requiere la satisfacción de las necesidades públicas, así como la realización de los demás fines que le ha asignado la sociedad, es una función instrumental que, por su importancia constituye una condición sine qua non de la existencia y funcionamiento de la función social.

Así pues, de los distintos medios con los que cuenta el Estado Moderno para allegarse recursos el más importante, esencialmente, es el de las contribuciones.

Como consecuencia, en la actualidad las contribuciones no se conciben como un simple medio para obtener recursos sino como un instrumento primordial para la existencia del Estado y para la realización de sus fines.

Sin embargo, tal justificación de la recaudación de contribuciones, no debe llevar a la creación de instituciones eminentemente coactivas, que disfrazadas de medidas cautelares, lleven a las autoridades hacendarias a cometer graves e injustificados actos de molestia y privación sobre los gobernados.

Es por lo expuesto, que el presente trabajo se propone a través de un análisis práctico-legal, el demostrar que la facultad de las autoridades fiscales de realizar embargos precautorios, carece por completo de justificación tanto moral como jurídica.

Para lo anterior, he dividido este estudio en cinco capítulos que se desarrollan de la siguiente forma:

CAPITULO I

**LA ACTIVIDAD FINANCIERA
DEL ESTADO**

1.1. La actividad financiera del Estado

El Estado como ente público de derechos y obligaciones realiza diversas actividades para la consecución de sus finalidades.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato nos señala que *“la actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas.”*¹

Una de esas actividades es la de procurar las riquezas materiales necesarias para su funcionamiento y también la forma en que serán utilizadas las mismas, a esta actividad se le dá el nombre de financiera y es el Poder Ejecutivo el encargado de realizarla.

La actividad financiera del estado se realiza en tres formas a saber:

- ⇒ Actividad Tributaria;
- ⇒ Actividad Administrativa Patrimonial y;
- ⇒ Actividad de Gasto Público.

1.1.1. La actividad tributaria.

El estado requiere de una gran cantidad de recursos pecuniarios para hacer frente a los gastos públicos y para lograr la realización de sus fines, que como organización política le son inherentes.

Así, es el gobernado quien debe proporcionar tales recursos monetarios a efecto de que las erogaciones comunes de la sociedad a la que pertenece, sean cubiertos, en este sentido Rafael Martínez sostiene que *“esta aportación del administrado representa un sacrificio,*

¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, pag. 3.

pero es la forma como las necesidades derivadas de la vida societaria, son satisfechas"².

Por lo anterior, la actividad tributaria del Estado consiste precisamente en la obtención de recursos económicos que le permiten colmar las necesidades de la colectividad que lo conforma, los cuales pueden afluir al estado: por medio de los tributos que adquiere de los particulares, por la explotación de sus bienes patrimoniales, por la Prestación de Servicios Públicos y por los organismos descentralizados y las empresas de Participación Estatal.

1.1.2. La actividad administrativa patrimonial.

El Estado como persona moral o colectiva que es, y en virtud de los fines que persigue, cuenta con un patrimonio cuyo manejo le corresponde. Dadas las dimensiones de las tareas estatales y la importancia económica y estratégica de su acervo patrimonial, se hace necesario que exista un adecuado control de este.

Así, el patrimonio esta integrado por los recursos materiales del Estado que le sirven como instrumentos o herramientas para llevar a cabo sus cometidos y atribuciones, en este sentido acogemos la definición del maestro Rafael Martínez, que conceptúa al patrimonio del Estado como la "*universalidad de bienes, derechos y recursos financieros con que cuenta el Estado para cumplir sus atribuciones*"³.

Por lo anterior, concluimos que la Actividad Administrativa Patrimonial del Estado, consiste en la gestión o manejo de los recursos obtenidos, y la administración y explotación de sus propios bienes

² MARTINEZ MORALES, Rafael, *Derecho Administrativo*, pag. 82.

³ MARTINEZ MORALES, Rafael, *op. Cit.*, pag. 45.

Patrimoniales.

1.1.3. La actividad de gasto público.

El Estado realiza gastos a efecto de cumplir con sus cometidos o atribuciones, los cuales lleva a cabo de conformidad al documento legislativo que lo autoriza para ello, dicho documento es llamado *presupuesto de egresos*, y está encaminado a satisfacer las necesidades comunes de la población, también representa por otra parte, un medio de orientación de la actividad económica nacional.

Por lo anterior, la Actividad de gasto público, resulta un aspecto indispensable en la actividad financiera del Estado, pues es el medio idóneo que tiene para allegarse de bienes y servicios que le permiten operar en beneficio del pueblo, así, podemos concluir que la actividad estadual en estudio, consiste en el conjunto de erogaciones que el Estado realiza para sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización también, de otras actividades propias del estado moderno.

La Actividad Financiera del Estado, lógicamente como toda actividad que realiza el estado, se encuentra sometida al derecho positivo.

De los tres momentos de la actividad financiera en el que más nos ocupa en el presente trabajo, es el primero, que se refiere a la obtención de los ingresos por parte del Estado, mismo que se encuentra reglamentado por el Derecho Tributario o Fiscal.

1.2. El derecho tributario.

En nuestro México, el Derecho Tributario, ha tenido un amplió

desarrollo, producto de las estrechas relaciones entre la Hacienda Pública el los particulares, de tal manera que aunque originariamente era considerado una rama del Derecho Administrativo, actualmente, derivado de la transformación del Estado Moderno y en consideración al contenido económico, específicamente financiero y a la propia naturaleza de los sujetos de la relación jurídica, aquella rama ha terminado por adquirir una verdadera autonomía científica. En efecto, estas consideraciones incluso han sido compartidas por el Tribunal Fiscal de la Federación⁴, que en sesión de 19 de noviembre de 1940, sostuvo lo siguiente: "*En el constante desarrollo del Derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero derecho fiscal mexicano[...]*".⁵

El maestro Sergio Francisco de la Garza, nos dice que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración Pública y los particulares con motivo del nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.⁶

A su vez el Armando Porras y Lopez, lo define como "*el conjunto de principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las*

⁴ Llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, desde el día 01 de enero de 2001.

⁵ Instancia: Pleno. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Primera Epoca, Compendio 1937 a 1948, Tesis: 1-J-58, Página: 226.

⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, pag. 26.

*relaciones entre los causantes y el fisco*⁷.

De lo anterior, podemos concluir que el Derecho Fiscal, es aquel conjunto de principios y normas que se encargan de regular y coordinar las relaciones entre la Hacienda Pública y los gobernados, en lo concerniente a su obligación de contribuir al gasto público.

Precisado, lo anterior resulta necesario, conocer quien es el ente, que adquiere el carácter de sujeto activo de la relación tributaria, para lo cual en el siguiente punto, se estudiara al Fisco Federal.

1.2.1. El Fisco Federal.

Al órgano encargado de realizar la actividad de gestionar los ingresos públicos se le denomina Fisco. El origen de la palabra Fisco se encuentra en el vocablo latino *Fiscus*, que se utilizaba entre los Romanos para llamar al tesoro del Soberano (rey o emperador).

En México es el Poder Ejecutivo, quien a través del Servicio de Administración Tributaria, Órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito público, quien se encarga de la actividad tributaria, encuadrando dentro de esta el cobro de los tributos, para lo cual está investido de facultades y atribuciones que la ley le otorga.

Una de las facultades que el fisco tiene es aquella por virtud de la cual puede hacer efectiva a los particulares la obligación impuesta a los gobernados por parte del Poder Legislativo en ejercicio de la Potestad Tributaria, de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

Así, esta facultad se ha conocido en México tradicionalmente como facultad económico-coactiva y el Derecho Positivo Fiscal, la ha

⁷ PORRAS Y LOPEZ. Armando. *Derecho Procesal Fiscal*, pag. 62.

llamado Procedimiento Administrativo de Ejecución, no obstante como se señalara y demostrara en lo posterior, nuestro sistema legal tributario establece diversas hipótesis en las que Fisco queda facultado para embargar en forma precautoria bienes de los contribuyentes, más sin embargo tal figura no se encuentra correctamente regulada, y por el contrario la forma en que ha sido establecida por el legislador, provoca verdaderos excesos por parte de las autoridades fiscales al momento de llevarla a la práctica.

Así, lo que se trata de hacer notar con el presente trabajo es, que si bien es cierto que el Estado debe obtener los recursos necesarios para su funcionamiento, también lo es que debe hacerlo con absoluto apego a la Ley, por que de otra forma, se violentan los derechos inalienables de los particulares, y el sistema jurídico de nuestra nación.

1.3. Los ingresos del Estado

El Estado ha sido dotado de los medios para allegarse de los ingresos tributarios, necesarios para sufragar el gasto público, ello a través de las facultades que le otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que como fuente primaria de la obligación fiscal establece en el artículo 31 fracción IV que a la letra dice: *"Son obligaciones de los mexicanos ... I.- contribuir para los gastos públicos, así de Federación, como del estado y municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."*

Con fundamento en tal disposición, puede constituirse el Estado en propietario de riquezas que provienen de las aportaciones que hacen los particulares en forma totalmente obligatoria, que tiene su derivación del imperativo legal y que pueden hacerse efectivas por medio de una

acción que ejerce y que es consecuencia de una facultad; facultad que tiene como característica la de ser Económica Coactiva esto quiere decir que puede exigir por sí mismo y en uso de su autoridad el pago de cantidades que él mismo ha establecido como créditos a cargo de los contribuyentes, ya que *“el elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, que así lo convierte en prestaciones obligatorias y no voluntarias.”*⁸.

Todo lo anteriormente expuesto surge, porque el estado necesita esa riqueza para lograr ciertos fines y estar en posibilidad de ejercerlos.

Cierto es que el Estado tiene ciertas tareas variables en el tiempo, pero que corresponden en cada época, al pensamiento político de la colectividad y para cuyo cumplimiento requiere de bienes muebles e inmuebles, servicios y por lo mismo dinero en efectivo.

Las comunidades tienen ciertas necesidades que se denominan colectivas, las cuales, muchas veces pueden ser satisfechas por la actividad particular y no por el Estado, sin embargo, generalmente es más conveniente que sean satisfechas por el Poder Público y es así como surgen los servicios públicos que son la parte más importante de las atribuciones y obligaciones del Estado para con sus gobernados.

Estos servicios públicos, pueden ser prestados directamente por el gobierno central, por medio de un organismo descentralizado o incluso por medio de particulares concesionarios.

Las causas anteriores y además el aumento constante de dichas necesidades, nos explican el porque de la necesidad del estado de allegarse de bienes y dinero.

La forma en que el estado debe allegarse de esos bienes y

⁸QUINTANA VALTIERRA, Jesus, *Derecho Tributario Mexicano*, p. 40.

dineros, se encuentra instituida también en otras disposiciones que sobre materia fiscal contiene nuestra Carta Magna y son: el artículo 73, fracción VII, que dispone que es atribución del Congreso de la Unión la de *"para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto."*, así como también el artículo 74, fracción IV, de la propia Constitución que faculta a la Cámara de Diputados para *"examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo"*.

El ordenamiento jurídico reglamentario de dichos preceptos constitucionales que determina las contribuciones que el gobierno federal está autorizado para recaudar en un año específico, es la Ley de Ingresos de la Federación, la que está constituida por una mera lista de conceptos y hechos en virtud de los cuales puede percibir ingresos el gobierno; es decir, establecer que solo en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.

Los Ingresos del Estado se clasifican en dos tipos:

- a) Ingresos Ordinarios
- b) Ingresos Extraordinarios

Entre los ingresos ordinarios, encontramos primordialmente a los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y aportaciones de seguridad social, a continuación haremos un breve análisis de cada uno de ellos.

Los impuestos.- De las cinco figuras contributivas de los ingresos ordinarios del estado, el impuesto sigue siendo hoy, la principal fuente de ingresos para todos los países y por lo tanto la contribución más

estudiada por los tratadistas.

La doctrina por medio de sus distintos autores ha intentado definir lo que debe entenderse por impuesto y de todos ellos pueden encontrarse ciertos elementos comunes, pero que en este trabajo no me es posible explicarlos detalladamente en virtud de que debo concentrarme directamente en el objetivo del tema, razón por la cual solo diremos que por impuesto podemos entender aquellas prestaciones que por mandato constitucional, los gobernados están obligados a dar en forma proporcional y equitativa al Estado y sus instituciones para sufragar el gasto público.

Nuestra legislación vigente da también una definición, haremos el análisis de sus características.

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 2o. define los impuestos, considerándolos como *"las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma[...]".*

En esta definición encontramos diversos elementos o características que deben ser estudiados separadamente:

1. **Se establecen en Ley.**- Lo cual responde al principio de legalidad tributaria, que obliga a que las contribuciones sean impuestas por el pueblo a través de sus representantes en el Poder Legislativo.
2. **Se deben pagar.**- Lo cual nos permite concluir, que se tratan de un deber que se cumple en forma obligatoria e incluso coactiva, en este aspecto podemos decir que el Estado unilateralmente impone al particular la obligación de cooperar para los gastos

públicos y puede por lo mismo ejercer su autoridad a fin de que cumpla con dicha obligación aún forzosamente, aquí cabe señalar como ejemplo el tema objeto de mi estudio.

3. **Las personas físicas y morales.**- Con lo cual el legislador pretende incluir a todo ente con personalidad jurídica propia⁹ y con capacidad contributiva.¹⁰
4. **Que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la Ley.**- Es decir que exista adecuación entre la conducta (ya sea activa o pasiva) del sujeto y la hipótesis de causación del tributo establecida por el Legislador.

Los derechos.- En relación con los derechos, el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II nos dice que son "*las contribuciones establecidas en Ley por uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos...*".

Así con base en la definición legal, podemos decir que los

⁹ En este punto, vale la pena aclarar que en la iniciativa de reformas a diversas leyes fiscales, que el presidente Vicente Fox, mandó al Congreso de la Unión el 3 de abril de 2001, se incluye además de las personas físicas y morales a las unidades económicas, con lo cual en aras de la seguridad jurídica pretende terminar con la controversia de si las relaciones derivadas de los contratos de asociación en participación tienen o no personalidad jurídica y por ende pueden ser consideradas como contribuyentes.

¹⁰ La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido la capacidad contributiva de la siguiente forma "*significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.*"(Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Noviembre de 1999, Tesis: JJ. 109/99, Página: 22)

derechos son cantidades que los particulares pagan a las autoridades administrativas por servicios que éstas les prestan, o porque los particulares lo solicitan para que un acta o documentos tenga autorización oficial.

En algunos, es indispensable llenar un requisito para el ejercicio de una actividad gravada, como en el caso de apertura de un expendio de bebidas alcohólicas, en que es forzosa su inscripción previa, entonces hay causa de un derecho, la expedición de la cédula de registro, y de un impuesto sobre las ventas que el expendio realiza.

En otras ocasiones, los derechos no tienen conexión con los impuestos, se causan por la intervención o autorización de la autoridad en actos que puedan tener relación posterior con una actividad gravada, pero sus efectos inmediatos y directos se limitan al propio acto, pudiendo citarse como ejemplo la expedición de copias certificadas, autorización de actas y documentos, legalización de firmas, inscripciones en los registros públicos, etc.

Vamos enseguida a analizar sus características en el concepto que proporciona el Código Fiscal de la Federación:

1. **Es una contraprestación.**- Nos indica el citado artículo del Código Fiscal que el derecho es una contribución que se paga por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

Existe una perfecta uniformidad en la doctrina y en el Código Fiscal de la Federación que permite distinguir el derecho del impuesto.

El derecho supone que el sujeto pasivo de este tributo recibe

algo concreto a cambio del pago que hace al Estado. El contribuyente que recibe el servicio paga una cantidad de dinero al Estado y en ese pago radica la contraprestación.

En opinión del maestro Sergio Francisco de la Garza¹¹ *"los derechos se causan o nacen en el momento en que efectivamente se presta el servicio administrativo, que viene a ser la situación que el Código Fiscal o la Ley de Hacienda señalen como hecho generados del crédito fiscal"*, y por lo tanto, su fuente nunca es la voluntad de contribuyente usuario del servicio aún tratándose de aquellos servicios que se prestan solo a petición del usuario, sino la voluntad de la ley, y el hecho de que sea el Estado el que presta los servicios administrativos directamente como autoridad, en un plano de superioridad al particular, da lugar a su diferenciación con los productos como fuente de ingresos del mismo Estado en el que éste actúe como persona de derecho privado, entrando en relaciones jurídicas con los administrados.

2. **Se establecen en Ley.**- Lo cual responde al principio de legalidad tributaria, que obliga a que las contribuciones sean impuestas por el pueblo a través de sus representantes en el Poder Legislativo.

Los productos.- El artículo 3° del mencionado Código Fiscal de la Federación, dice: "Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado."

El Estado en el primero aspecto de la definición, celebra con los particulares contratos en los cuales aporta bienes o servicios mediante

¹¹ DE LA GARZA. Sergio Francisco, *ob. cit.*, pag. 550.

una remuneración, en este caso el Estado actúa en calidad de particular o sea como persona de derecho privado, sus derechos y obligaciones se rigen por contratos que no tienen ningún aspecto fiscal, pero sí es importante señalar que en cuanto a su cobro, como créditos fiscales que son, tales productos sí son exigibles también mediante el procedimiento administrativo de ejecución y desde ese punto de vista si actúa el Estado mediante una función de derecho fiscal y a la vez de derecho público.

Los aprovechamientos.- La definición legal de aprovechamientos nos la da el artículo 3° del Código Fiscal de la Federación, al dispone que: "Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Así, la clasificación de los aprovechamientos es la siguiente:

1. Multas
2. Indemnizaciones
3. Reintegros

Las multas.- El Estado, en uso de su soberanía, expide las leyes que han de regir en el país e impone su obediencia mediante penas que en materia fiscal reciben el nombre genérico de sanciones.

En este sentido, coincidimos con el maestro Emilio Margain, cuando señala que *"el objetivo de las sanciones reside en producir un efecto en el ánimo del contribuyente para que recapacite sobre los actos que al margen de la ley puede llegar a realizar en perjuicio de la hacienda pública"*¹²

¹² MARGAIN MANATOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, pag. 207.

Una de las sanciones que establece el Código Fiscal de la Federación es la multa administrativa, que tiene como causa la infracción a una ley tributaria.

La ley señala normalmente dentro del capítulo de sanciones los máximos y los mínimos aplicables para el caso de la comisión de una infracción, en consecuencia para que se haga exigible la multa se hace indispensable un acto unilateral de la autoridad administrativa que determine la cantidad de dicha multa dentro de los límites fijados por la propia ley.

Además la multa es aplicable en todos aquellos casos en que se infringe la norma, independientemente de que exista o no el crédito fiscal, así por ejemplo la ausencia en la presentación de una declaración de impuesto aún cuando no haya habido ingresos, podrá dar lugar a que se imponga una multa.

Sin embargo, en nuestro país tenemos multas altísimas que en tratándose de omisión en el entero de tributos, llegan a alcanzar montos equivalentes al 100% de las contribuciones omitidas *actualizadas*, lo cual en muchos de los casos ocasiona efectos perturbadores en la economía de los negocios, pues es de ahí de donde se sacará el dinero para pagarla.

En congruencia con lo anterior, el sustentante considera que las multas demasiado elevadas, tienen su origen en la incapacidad del fisco para sancionar directamente al culpable, que es el contribuyente, olvidándose o queriéndose ignorar que es el negocio el que soportará el efecto de la elevada sanción pecuniaria, lo cual es una situación que en buena medida frena su desarrollo y en consecuencia el efecto de la sanción se revierte también al propio fisco, pues a ese paso el negocio

tendrá que cerrar sus puertas.

Otros ingresos.- La Ley de Ingresos para la Federación para el Ejercicio fiscal de 2001, dispone como otros ingresos, los siguientes:

1. Los que provengan de organismos descentralizados
2. Los que provengan de empresas de participación estatal
3. Los que provengan de financiamiento de organismos descentralizados y de empresas de participación estatal.

Los ingresos que rinden los organismos descentralizados, también son ingresos del Estado que sirven para cubrir los gastos públicos y actualmente existe una institución que es Petróleos Mexicanos que se dedica a la explotación del recurso natural denominado petróleo y que en la actualidad esta dando aportaciones al gobierno federal superiores a la recaudación del Impuesto Sobre la Renta que es tributo principal en nuestro país, o sea que tal organismo descentralizado es por si solo la mayor fuente de ingresos de México.

Por lo que se refiere a las aportaciones de empresas de participación estatal, se dividen en dos: de participación estatal mayoritaria con más del 51% del capital social del gobierno federal, y las de participación estatal minoritaria con menos del 50% del capital social, vale la pena señalar que no obstante que los ingresos derivados de estas empresas se encuentran contemplados en la Ley de Ingresos vigente, de cualquier forma no se les asigna ninguna cantidad de aportación al erario, ello debido al proceso de desestatización que dio inicio desde el gobierno de Carlos Salinas de Gortari, por lo que en este sentido solo cabe decir que en realidad el Estado no percibe ningún ingreso por este concepto.

Los Ingresos Extraordinarios.- Nos dice el maestro Flores Zavala,

2.1. Los sujetos en materia fiscal

En toda relación jurídica obligatoria encontramos como es natural la existencia de dos sujetos, un acreedor y un deudor.

Rafael Bielsa¹³ dice que la obligación fiscal es el vínculo jurídico creado por la ley entre el Fisco y el contribuyente, en virtud del cual éste debe entregar a aquel una suma de dinero. Así, la obligación -agrega dicho autor- tiene dos sujetos: uno activo (fisco) y otro pasivo (el contribuyente).

Por su parte, el maestro Sergio Francisco de la Garza afirma que *“La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A esas relaciones jurídicas, que representan un vínculo igualmente jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (el deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.”*¹⁴

De las opiniones transcritas se puede concluir que la obligación tributaria o relación tributaria sustantiva es un vínculo que une a dos sujetos, uno llamado sujeto activo con la potestad de exigir al otro, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación de carácter pecuniario.

Así, en la relación tributaria existen dos sujetos y podemos tomar

¹³ BIELSA RAFAEL, *Compendio de derecho fiscal*, pag. 63.

¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pag. 471.

nuevamente como referencia el ya citado artículo 31 de la Constitución en su fracción IV, cuando dispone que *"es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la federación, Estados y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."*

Podemos observar que en la anterior disposición constitucional se ha establecido la relación tributaria, misma en la que forzosamente intervienen dos sujetos, uno activo o acreedor y otro pasivo o deudor.

2.1.1. El Sujeto Activo.

El Sujeto Activo de la relación tributaria es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de los impuestos.

Conforme a la organización del Estado mexicano, la calidad de sujeto activo puede recaer sobre la federación, los estados o entidades locales y los municipios.

Podemos decir que independientemente de la federación los estados, el Distrito Federal y los Municipios, ningún otro organismo puede en nuestro país ser acreedor de créditos fiscales.

Las obligaciones del sujeto activo las divide el maestro Ernesto Flores Zavala en dos tipos: Principales y Secundarias.

Las principales consisten en la obligación del Estado de percibir los impuestos y no es una acción potestativa el cobrarlos, porque la Ley tributaria le obliga a cumplir sus funciones tanto como al particular sus obligaciones, ya que si por un lado el fisco dejara de cobrar un impuesto, estaría concediendo una exención que está prohibida tanto por la Constitución y por la ley ordinaria; y por otra parte ese acto perjudicaría tanto al Estado en su conjunto por disminuir sus ingresos,

como a los causantes en general al colocarlos en un estado de desigualdad frente al que le están concediendo la exención.

Como ya se dijo anteriormente el sujeto activo de la relación tributaria lo constituyen tres personas la Federación, los Estados y los Municipio, y a ellos compete el allegarse de riqueza para cumplir con sus gastos públicos pero también cada uno de ellos tiene cierta competencia para el cobro de sus impuestos y es por eso que la Constitución en su artículo 73 en su fracción XXIX, establece ciertos conceptos que son fuentes de ingresos de competencia federal.

De los tres sujetos activos de la relación tributaria, la doctrina nos explica que dos de ellos, o sea la Federación y los estados sí tienen soberanía tributaria plena, esto quiere decir que pueden crear o establecer sus propios impuestos, mientras que los municipios de acuerdo con lo establecido en el artículo 115 constitucional, exclusivamente tienen la administración de su hacienda o sea que tienen una soberanía tributaria subordinada.

Existe justificación en lo que establece el artículo 115 constitucional al prohibir a los municipios legislar en materia impositiva, pues si no fuera así, traería como consecuencia, agravar el gran problema que ya existe con el establecimiento de los impuestos que hacen los estados y que concurren con los que hace la federación, imaginemos también la concurrencia con los municipales.

Pero por otro lado, existe un problema actual que está padeciendo el municipio mexicano en el sentido de que sus ingresos son muy raquíuticos y si en ciertos lugares o municipios no son suficientes para cumplir con sus necesidades mas apremiantes, mucho menos lo son para cumplir con sus servicios públicos.

Por lo que se refiere a los poderes legislativos con facultades para legislar en materia tributaria, tenemos que el congreso federal tiene doble función, para legislar, para toda la República en 10 materias, pero además tiene al mismo tiempo encomendada la facultad de legislar para el Distrito Federal en ciertas y determinadas materias una doble competencia que ejerce el mismo órgano pero con efectos distintos.

También las legislaturas locales pueden tener una doble competencia de legislar en materia, ya que por un lado legislan para el ámbito local, para toda la entidad federativa en forma general y por otro lado al mismo tiempo pueden legislar también en materia de Hacienda de tipo municipal para normar los impuestos que pueden recaudarse dentro de cada uno de los municipios de la entidad de que se trate.

2.1.2. El Sujeto Pasivo.

Es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, es decir, que la calidad de sujeto pasivo recae siempre en aquel que deba entregar el objeto de la obligación, de donde se desprende que sujeto pasivo de la relación tributaria y deudor del impuesto son términos necesariamente equivalentes.

El sujeto pasivo se encuentra también definido en la legislación tributaria, en el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, que nos dice que "las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas".

Es conveniente hacer un análisis detallado de cada uno de los conceptos de que está compuesta la definición que nos da el Código Fiscal de la Federación.

PRIMERO.- Son "las personas físicas o morales". Al respecto el derecho privado en su doctrina nos da una definición de lo que es persona y nos dice persona es el sujeto de derechos y obligaciones, es por eso que ya aplicado al aspecto fiscal, la persona tiene obligaciones que cumplir y una de ellas es pagar sus contribuciones.

Continúa diciendo la definición "física o moral", persona física: es el ser humano en sí, que crea el instrumento jurídico que es la personalidad.

Persona moral, es una construcción normativa, elaborada para unificar los derechos y obligaciones que se atribuyen a un sujeto de relaciones jurídicas, de un conjunto de personas físicas o bienes organizados, para la realización de un fin permitido por la Ley.¹⁵

SEGUNDO- Sigue diciendo la definición que las personas físicas y morales "están obligadas a contribuir para los gastos públicos", con lo cual el legislador en cumplimiento a lo dispuesto por la Constitución señala en forma clara y contundente para que deben ser utilizadas las contribuciones que el Estado recauda de sus súbditos, pues claramente lo delimita a los "gastos públicos".

No obstante lo anterior, presenta un problema de índole práctico en la actualidad, pues hemos visto con tristeza que muchas veces nuestras contribuciones no son utilizadas para el gasto público, sino para fines muy diversos, por lo cual se ha empezado a plantear en tribunales, si la obligación del estado de destinar las contribuciones al gasto público, puede ser elevada al rango de una garantía individual, pues de esa forma se daría a los particulares un medio de defensa y de control constitucional para combatir el manejo indebido de los recursos

¹⁵ GALINDO GARFIAS. *Ignacio. Derecho Civil*, pag. 337

públicos que hacen las autoridades, cuando en un proceso de carácter jurisdiccional sea posible demostrar que no se están destinando las contribuciones al gasto público.

TERCERO.- Por último señala la disposición que la obligación de contribuir al gasto público, debe ser "conforme a las leyes fiscales respectivas", lo cual solo reitera el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, al establecerse que el fisco solo puede estar en posibilidad legal de exigir el pago de una contribución cuando esta pre-establecida en la Ley, es decir, la fuente de la contribución o de la obligación tributaria no puede ser otra más que un acto formal y materialmente legislativo.

Lo anterior se explica en palabras de nuestra Suprema Corte de Justicia que ha establecido "*...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...¹⁶.

En suma, podemos concluir respecto al sujeto pasivo de las contribuciones, con las palabras del maestro Antonio Jiménez, cuando afirma respecto al sujeto pasivo que “[...]resulta ser éste un elemento esencial de todo impuesto, toda vez que va a consistir en la atribución del hecho imponible a un sujeto determinado que en última instancia será el obligado y que puede serlo por deuda propia o por deuda ajena.”¹⁷

2.1.3. El responsable solidario.

El legislador mexicano del Código Fiscal de la Federación en vigor distingue dos clases de responsabilidades, la del sujeto pasivo o responsable directo y la del sujeto con responsabilidad solidaria o responsable indirecto.

El o los sujetos con responsabilidad solidaria son todos los terceros, que siendo ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, adquieren por mandato de ley o voluntad propia la obligación en el pago del mismo y por tanto se convierten a su vez en deudores del crédito fiscal.

Nos dice el maestro Manuel Borja Soriano¹⁸ “...la solidaridad es una modalidad que supone dos o varios sujetos activos, o pasivos de una misma obligación, y en virtud de la cual, no obstante, cada acreedor puede exigir y cada deudor está obligado a efectuar el pago total, con la particularidad, de que éste pago extingue la obligación

¹⁶ Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 91-96, Primera Parte. Página: 173.

¹⁷ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*, pag. 68.

¹⁸ BORJA SORIANO, Manuel. *Teoría General de las Obligaciones*, pag. 663.

respecto de todos los acreedores o de todos los deudores.”.

Los codedudores solidarios deben todos un solo y mismo objeto además cada deudor debe por sí, en su totalidad la prestación. En otros términos el acreedor puede exigir de alguno de los deudores, a su elección, toda la prestación a la que están obligados solidariamente, sin que el requerido pueda implorar el beneficio de división, concluyendo pues, que en materia fiscal el acreedor puede exigir de todos los deudores solidarios o de cualquiera de ellos el pago total del crédito fiscal.

Para el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente, son responsables solidariamente:

- *Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.*
- *Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.*
- *Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.*
- *La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen*

- *Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.*
- *Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.*
- *Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.*
- *Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.*
- *Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.*
- *Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.*
- *Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma.*

- *Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.*
- *Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.*
- *Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.*
- *Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.*
- *La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto*

sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

- Los fabricantes, productores, envasadores e importadores de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos E) y F) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por la diferencia de impuesto que resulte de conformidad con lo establecido en el artículo 8o., fracción V, de dicho ordenamiento, cuando el precio de enajenación de dichos bienes realizada por el contribuyente, sea superior en más de un 3% del precio de venta del detallista registrado por los fabricantes, productores, envasadores e importadores de conformidad con la citada Ley.
- Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

2.1.4. Atributos del sujeto pasivo.

Los atributos de los sujetos pasivos del derecho fiscal son los siguientes: capacidad, nombre, patrimonio y domicilio.

LA CAPACIDAD.- El derecho civil regula dos tipos de capacidad que aplicados supletoriamente a la materia fiscal son: de goce y de

ejercicio.

La primera de ellas es la aptitud legal para adquirir derechos y contraer obligaciones, en este caso, la de pagar impuestos, en este sentido debemos decir que todas las personas por el solo hecho de ser personas tienen la capacidad de goce, y es por eso que Bonnecase sostiene que tal capacidad es inmanente de la personalidad y que en el fondo se identifica con ella.¹⁹

Por su parte la capacidad de ejercicio es la aptitud legal para comparecer a juicio en defensa de sus intereses, o dicho en otras palabras para hacer valer sus derechos y cumplir sus obligaciones por sí mismo.

EL NOMBRE.- La doctrina civilista lo define como el atributo de la personalidad jurídica que la señala individualizándola, es un conjunto de palabras o vocablos que debidamente combinados particularizan a la persona física o moral.

EL PATRIMONIO.- La palabra patrimonio, deriva del término latino "patrimonium" y significa hacienda que una persona ha heredado de sus ascendientes, no obstante desde el punto vista jurídico solo diremos que toda persona tiene un patrimonio entendido este como el conjunto de derechos y obligaciones atribuibles a un individuo.

Hemos visto, que el sujeto activo de la relación tributaria tiene un patrimonio que se compone de los ingresos que percibe de los particulares; así se le llama al conjunto de derechos y obligaciones pertenecientes a una persona apreciables en dinero.

En materia fiscal, el pago de los impuestos en su aspecto económico representa una disminución al patrimonio del causante,

¹⁹ Bonnecase. *Elementos de Derecho Civil*, pag. 377.

independientemente de la constitución del mismo.

EL DOMICILIO.- El derecho privado define el domicilio como el lugar en que una persona física reside habitualmente con el propósito de radicarse en él; (artículo 29 del Código Civil del Distrito Federal).

Sin embargo, en el derecho fiscal, el domicilio se encuentra regulado en forma un tanto independiente, pues los criterios para su asignación, no son los mismos que se utilizan en el derecho común, lo cual se explica en la medida en que esta disciplina se encuentra encaminada a la captación de tributos para el Estado por parte de los gobernados, por lo que en todo caso para la designación del domicilio "fiscal", se toman en cuenta principalmente los lugares en donde el contribuyente realice hechos generadores de tributos.

El domicilio desde el punto de vista tributario es muy importante, y se encuentra regulado en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación,²⁰ ya que permite determinar el lugar en donde debe realizarse las visitas y diligencias a los sujetos pasivos de la relación

²⁰ Artículo 10. Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan 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.

tributaria; por el domicilio se determina la competencia en cuanto se refiere a los sujetos activos del impuesto así como para efectos de la determinación de créditos fiscales y cobro de los mismos.

2.2. Las obligaciones fiscales

En su compendio de derecho civil, el maestro Rafael Rojina Villegas²¹ define la obligación como *“una relación jurídica por virtud de la cual un sujeto llamado acreedor, está facultado para exigir de otro sujeto denominado deudor, una prestación o una abstención”*

Así, encontramos que en la obligación existe una relación jurídica entre dos personas que son los sujetos y ya estudiamos en el capítulo anterior, que uno de ellos queda vinculado para con el otro a una prestación o una abstención de carácter patrimonial.

De lo anterior, tenemos que los elementos de toda obligación son tres:

- 1) Los sujetos, que para efectos de designar al acreedor y al deudor se les denomina sujeto activo y sujeto pasivo.
- 2) El objeto, que constituye propiamente la naturaleza de la prestación o abstención a que se está obligado.
- 3) La patrimonialidad, que constituye la posibilidad de cuantificar económicamente la prestación o abstención relativa.

Ahora bien, en derecho tributario ya explicamos quienes son los sujetos; por otra parte, es menester asentar cual es el objeto de la obligación tributaria:

- 1) La cosa que el obligado debe dar.
- 2) El hecho que el sujeto pasivo debe hacer o no hacer.

²¹ ROJINA VILLEGAS, Rafael. *Compendio de Derecho Civil*, pag. 5.

El Código Civil para el D.F., en sus artículos 2011, 2027 y 2028, establece, las obligaciones de los sujetos pasivos divididos en tres clases:

- a) De dar, o sea aquella que implica la entrega física de algo, ejemplo un pago.
- b) De hacer que se constituye por la realización de algún acto; ejemplo, la presentación de avisos y declaraciones.
- c) De no hacer, es decir la obligación que nace de una prohibición como podría ser la de no introducir al país mercancías cuya importación no está permitida.

Así, la obligación fiscal, según el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, es decir, las normas fiscales deben prever los hechos generadores de las obligaciones tributarias, deben establecer en forma objetiva y general todos los presupuestos de los cuales deriva la sujeción al tributo, puesto que en caso contrario, no puede existir la obligación tributaria.

Empero si se efectúan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las disposiciones fiscales originen una obligación de carácter tributario, ésta nace al mismo tiempo de que se realiza la hipótesis legal, sin que haya necesidad de alguna actuación por parte del fisco.

2.3. El crédito fiscal.

La definición la encontramos en el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación que establece que *“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que*

provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

Cuando un crédito fiscal no es pagado en la fecha o plazo que corresponda el cumplimiento de ese débito se exige mediante el procedimiento administrativo de ejecución o también llamado procedimiento económico coactivo, que es materia de nuestro estudio tal y como se verá con mas detalle adelante, dicho procedimiento se encuentra reglamentado por los 145 al 196-B del Código Fiscal de la Federación.

Es conveniente mencionar que el cobro de toda clase de créditos a favor del gobierno federal debe hacerse directamente por la Tesorería de la Federación, o bien por conducto de sus organismos subalternos y auxiliares.

Son organismos subalternos de la Tesorería de la Federación: Las Aduanas Marítimas y Fronterizas, Las Oficinas Federales del Servicio de Administración Tributaria y las Dependencias de las Secretarías de Estado a las que se les encomienda realizar alguna de las funciones que son de las competencias de la propia Tesorería de la Federación.

Los organismos auxiliares son las Tesorerías de los poderes Federales Legislativo y Judicial; las dependencias de los gobiernos de los estados y municipios, así como las del Distrito Federal; los organismos descentralizados; y las sociedades de participación, como lo particulares legalmente autorizados.

Seguidamente veremos que la obligación tributaria se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que se hayan originado o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.

Las formas de extinción que se contiene en la doctrina tributaria son: El pago, la compensación, la condonación, la prescripción y la cancelación.

Tratándose del pago, en nuestra legislación tributaria encontramos diversas formas: el pago liso y llano, el pago de anticipo, el pago definitivo y el pago extemporáneo.

El pago liso y llano es aquel que realiza el causante sin objeción alguna.

El pago en garantía, es aquel mediante el cual, el causante asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro con la situación prevista por la ley. Por ejemplo mientras se resuelve si procede la solicitud de algún estímulo fiscal, el interesado puede garantizar el pago de los tributos correspondientes los cuales quedaran firmes si en definitiva se niega el estímulo fiscal.

El pago bajo protesta puede hacerse cuando el causante se proponga intentar recursos o medios de defensa, o dicho de otro modo es aquel que se efectúa bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que el causante no acepta deber (total o parcialmente), y cuya validez impugnará ante la autoridad que corresponda, en este sentido, debemos aclarar que este tipo de pago de ninguna manera implica consentimiento del crédito para efectos de su impugnación, pues ya el poder judicial ha sostenido que este tipo de pago "*...tiene como única finalidad el que no se sigan generando recargos o multas durante el*

tiempo que dure el procedimiento administrativo, sin que puedan estimarse como consentidos para los efectos del amparo, el crédito fiscal ni el procedimiento del cual deriva, por ese solo hecho."²²

El pago de anticipo o provisional, ejemplificado en el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se produce en el mismo instante en que se percibe el ingreso gravado y a cuenta del impuesto anual que corresponda al fisco.

El pago definitivo es el que se deriva de una auto-determinación no sujeta a verificación del fisco; esto de conformidad con el tercer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.²³

Por lo que atañe al pago extemporáneo, mencionaremos que es el que se entera fuera del plazo establecido por la ley.

Dicho pago puede revestir dos formas: espontáneo, cuando se hace sin que medio requerimiento de las autoridades fiscales y a requerimiento o sea cuando, media alguna gestión de cobro.

La compensación señala Humberto Delgadillo²⁴ "*es un medio por el cual dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior*", por lo que trasladando tal concepto a la materia fiscal decimos que la compensación tiene lugar cuando tanto la Hacienda Pública como el causante son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma ley fiscal y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles.

En este último caso, se compensan las dos deudas hasta el

²² Octava Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados, Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XIV. Septiembre de 1994, Tesis: XIX. 2o. 11 A, Página: 298.

²³ Artículo 6°[...] Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo.

²⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. *Principios de derecho tributario*, pag. 129.

monto de la menor. Cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos pero por la aplicación de distintas leyes tributarias la deuda del primero solo se considerará líquida y exigible si antes ha sido reconocida por la autoridad que corresponda.

Esta forma de extinción de la obligación tributaria, de conformidad con el artículo 23 de Código Fiscal de la Federación, puede ser declarada de oficio por las autoridades fiscales cuando llegan a tener conocimiento de que se han satisfecho los requisitos indispensables para que la compensación se lleve a cabo.

La condonación ya sea total o parcial, puede ser declarada por el ejecutivo federal, mediante disposiciones de carácter general cuando se haya afectado o trate de impedirse que se afecte la situación de alguna región pública, o de alguna rama de las actividades económicas.

Del mismo modo, las multas cuya imposición hubiere quedado firme deberán ser condonadas totalmente si se demuestra que no se cometió la infracción que las genera, o cuando quede en claro que la persona a quien se atribuyó la irregularidad no es responsable.

Y bien las multas por infracción a las disposiciones fiscales, pueden ser condonadas parcialmente por la autoridad fiscal, en este caso la autoridad actúa discrecionalmente y por ende, si unilateralmente resuelve que la multa no puede o no debe condonarse, el causante no puede hacer valer ningún medio ordinario de defensa en contra de tal resolución.

Sin embargo, en este punto vale la pena aclarar, que si bien las resoluciones que decidan sobre la condonación de multas, no son impugnables por los medios ordinarios de defensa, si pueden ser controvertidas a través del juicio de amparo, pues ya nuestro más Alto

Tribunal ha considerado que al respecto lo siguiente “[...] Si la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es en el sentido de negar la condonación, ello ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente, por lo que esa determinación puede ser impugnada a través del juicio de amparo, pues es claro que le produce afectación en su interés jurídico dado que la autoridad al resolver discrecionalmente concediendo o negando la condonación, al ejercer la facultad discrecional que le otorga la ley, deberá tomar en cuenta las circunstancias, así como los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, lo que implica que esa actuación de la autoridad sea susceptible de violar garantías individuales del gobernado pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria.”²⁵

Por lo que toca a la cancelación, esta procede cuando el cobro de un crédito fiscal es incosteable, o cuando el crédito es incobrable.

Desde luego el cobro del crédito es incosteable para el fisco en el caso de que se cuantía sea ínfima, por lo cual resultaría antieconómico, realizar gestiones de cobro que motivasen una erogación superior al adeudo, o cuando los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes, su actual regulación la encontramos en el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación.

Otra forma de extinción de la obligación tributaria es la prescripción, que en principio se encuentra establecida en el artículo

²⁵ Novena Epoca. Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X. Julio de 1999, Tesis: 2a./J. 86/99, Página: 144.

1135 del Código Civil para el Distrito Federal, al señalar que *“Es el medio de adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante del transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.”*

Además la prescripción puede ser positiva o negativa.

La Adquisición de bienes en virtud de la posesión se llama prescripción positiva, la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa.

Bejarano Sánchez, define a la prescripción como *“una institución de orden público que extingue la facultad de un acreedor que se ha abstenido de reclamar su derecho durante determinado plazo legal, a ejercer coacción legítima contra un deudor que se opone al cobro extemporáneo o exige la declaratoria de prescripción”*²⁶

En materia fiscal solo existe la prescripción negativa.

Las obligaciones ante el fisco federal y los créditos a favor de este por impuestos, derechos, productos o aprovechamientos se extinguen por prescripción en el término de cinco años. En el mismo lapso se extingue, también por prescripción la obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente (artículo 22 del Código Fiscal de la Federación).

La prescripción comienza a correr a partir de la fecha en que el crédito o el cumplimiento de la obligación pudieran ser legalmente exigidas.

Con cada gestión de cobro que se efectúa por parte del fisco o reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto a la existencia del crédito fiscal, se interrumpe la prescripción, debiendo existir constancias por escrito.

²⁶ BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Obligaciones Civiles*, pag. 503.

2.4. Atribuciones de las autoridades fiscales

Una de las características primordiales del Derecho Fiscal, es su oficiosidad, esto quiere decir, que mientras en el derecho civil tanto sustantivo como adjetivo, triunfa el principio de instancias de parte, en materia fiscal las autoridades proceden de oficio, es decir en forma inquisitiva, sin que los interesados lo soliciten pero claro está que deben cumplirse en todo momento con las formalidades y exigencias establecidas por la ley.

Múltiples disposiciones del Código Fiscal establecen la oficiosidad, tales como los artículos 42, 43, 44, 45, 46, 48 y 145 entre otros, a los cuales nos referiremos en el momento oportuno. Esta situación de oficiosidad de las autoridades podría ser peligrosa pues fácilmente cuando la persona física que ostenta un cargo público, no tiene un claro sentido de sus atribuciones, puede abusar del poder. Sin embargo esa peligrosidad moral se contrarresta parcialmente -al menos-, con el artículo 68 del mismo Código, que declara *"Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho"*.

Las actividades de las autoridades hacendarias para su estudio pueden clasificarse en dos formas muy claras: La actividad específica, consistiendo en la determinación y liquidación de los créditos fiscales y la actividad genérica administrativa.

Para la determinación y liquidación de los créditos fiscales señala

dos procedimientos. El primero, que consiste en que el propio causante determine y liquide estos²⁷, y el segundo, en que las autoridades fiscales precisen el crédito fiscal. Para el desarrollo del segundo procedimiento existen diversas facultades a favor de las autoridades fiscales, que se encuentran previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.²⁸

²⁷ Recordemos que anteriormente señalamos que ello está dispuesto por el tercer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación

²⁸ Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

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

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. 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.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código.
[...]

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor

El procedimiento de revisión más utilizado por las autoridades fiscales es la visita domiciliaria, para ello el Código Fiscal vigente señala una serie de normas en las diferentes fracciones de los artículos 44 y 46 del Código en cita, que a decir verdad la ajusta a los artículos 14 y 16 constitucionales.

En la doctrina fiscal, las visitas se han dividido en cuanto al tiempo y en cuanto al objeto. Por el tiempo las visitas son ordinarias y extraordinarias; por el objeto las visitas son especiales, particulares y generales o de Auditoría.

Por el tiempo.- Las visitas ordinarias son aquellas que se llevan a cabo cada año, o cuando termina un ejercicio social. Las extraordinarias se llevan a cabo en cualquier tiempo y pueden resultar de una actividad oficiosa de la autoridad o bien por que el mismo sujeto pasivo lo solicite en forma espontánea.

En esta última situación es frecuente que el causante lo haya pedido a fin de regularizar su situación fiscal y para que las mismas autoridades hacendarias lo traten con benignidad.

Por el objeto de las visitas.- Hemos afirmado que son específicas o particulares cuando tienen por fin, alguna cosa concreta y definida: ejemplo, tomar ciertos y determinados datos del almacén de una empresa; conciliar algunos datos del almacén con los de proveedores; conciliar ciertos y determinados datos de la caja con los del banco, etc..

Las visitas generales o de Auditoría, son aquellas que tienen por finalidad llevar a cabo todo un proceso técnico-contable denominado

probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.
[...].

Auditoría de la negociación.

En este contexto, debemos señalar que las visitas domiciliarias son diligencias sumamente molestas, sobre todo en la medida en que los derechos del sujeto pasivo de la relación tributaria se ven limitados por una serie de circunstancias, y por un tiempo más o menos prolongado. Por ello los visitantes deben actuar con sumo cuidado para no transgredir las garantías constitucionales y legales de los visitados o para que se cumpla lo ordenado por el artículo 16 de la Carta Magna que al efecto dice: *"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causal legal del procedimiento"*, además sigue diciendo tal numeral que *"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios o 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"*.

Con relación a lo anterior, consideramos que el procedimiento de visita contemplado en el Código Fiscal de la Federación vigente, cumple con los postulados constitucionales que hemos descrito. Hemos clasificado las fracciones de las visitas en requisitos de fondo y de forma.

Los requisitos de fondo de las visitas son:

- a) Los nombres de las personas tanto de quien recibe la visita como del que la lleva a cabo, así como del lugar donde se efectúa.

- b) El objeto de la visita que necesariamente debe referirse a la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, y a los periodos temporales que abarcará la revisión.
- c) Los libros, registros y documentos que serán examinados en el establecimiento, domicilio u oficina del visitado.

Los requisitos de forma de las visitas son los siguientes:

- a) Al iniciarse la visita se entregará la orden por el visitador al visitado o a su representante, o a quien se encuentre en el lugar, identificándose con la documentación idónea que mostrarán al visitado.
- b) El visitado será requerido para que proponga dos testigos y en caso de ausencia, o negativa, serán designados por el personal que practique la diligencia.
- c) Se levantarán actas parciales o complementarias en las cuales se harán constar en forma pormenorizada, los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, que hayan sido detectados por los visitadores.
- d) El visitado, los testigos y los visitadores firmarán cada una de las actas. Si el visitado o los testigos se niegan a firmar así, lo harán constar los visitadores sin que esta circunstancia afecte el valor probatorio del documento.
- e) Un ejemplar de cada acta se entregará al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia.

2.5. Las notificaciones en materia fiscal.

La forma de darse a conocer un crédito fiscal determinado, es

mediante la notificación que deberá realizarse en los términos previstos por los artículos 134 y 137 del tantas veces citado Código Fiscal de la Federación.

El conocimiento de la determinación de un crédito fiscal por parte de la autoridad se lleva a cabo a través del acto jurídico llamado notificación.

Ahora bien, según Rafael de Pina la notificación es el *“Acto mediante el cual con las formalidades preestablecidas se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona a la que se reconoce como interesada en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal.”*²⁹

Podría afirmarse asimismo que la notificación es el acto jurídico mediante el cual se comunica de una manera auténtica a una persona determinada o a un grupo de personas la resolución de una autoridad, con todas las formalidades preceptuadas por la ley.

Notificar, en sentido lato, significa dar a conocer a una persona una cosa, o traerle noticias de un determinado hecho, participarle o hacerle saber que hay una resolución o que un determinado acto ha sido cumplido o que deberá cumplirse; todo ello hace que la notificación asuma jerarquía y el valor de un instrumento necesario a la existencia y funcionamiento de un sistema procesal, cuya finalidad esencial es la búsqueda y esclarecimiento de la verdad, dentro del respeto más absoluto a los principios que aseguran el ejercicio de las libertades individuales.

En materia fiscal, la notificación de las resoluciones dictadas por autoridad administrativa son de especial trascendencia puesto que la

²⁹ DE PINA VARA. Rafael. *ob. cit.*, pag. 383.

resolución dictada y no notificada no le depara perjuicio a su destinatario, así como tampoco si la notificación no se realiza con las formalidades que para tal efecto establecen las disposiciones aplicables.

La notificación en materia fiscal se encuentra regida por el Código fiscal de la Federación, a través de las disposiciones relativas de su título quinto, capítulo II.

En efecto, el artículo 134 del citado ordenamiento señala que las notificaciones de los actos administrativos se harán:

- I. Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.
- II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.
- III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 del código³⁰ y en los demás casos que señalen

³⁰ Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

[...] V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que

las leyes fiscales.

- IV. Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.
- V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 del código.

De lo anteriormente expuesto debemos deducir que la ley señala tres maneras distintas de notificación. La primera que se realiza a través de un notificador y requiere el cumplimiento de las formalidades previstas, es la notificación personal; la segunda implica la utilización del servicio de mensajería o de correos y la tercera es supletoria de las anteriores y solo procede cuando la persona a notificarse se encuentre en el extranjero o se ignore su domicilio.

Entrando al análisis de las formalidades que debe revestir una notificación de carácter personal señalaremos que esta debe realizarse con absoluto apego a lo establecido por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación que dice:

"Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que

deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este código."

Del anterior numeral, se desprende que tratándose de notificaciones personales, estas deberán entenderse con su destinatario o su representante legal; a falta de dichas personas, el notificador dejará citatorio con quien se encuentre en el domicilio de que se trate, para que se le espere a una hora fija, del día siguiente.

El notificador, al día hábil siguiente y precisamente en la hora señalada en el citatorio se constituirá en el mismo domicilio y entenderá la diligencia con el interesado o, en su ausencia con la persona que se encuentre en el lugar, y de negarse esta a recibirlo, se realizará por instructivo que se fijará en la puerta del domicilio.

Se debe hacer constar en el acta relativa, que en el momento de la diligencia se entregue a la persona con quien se entienda la misma, copia del documento que se esta notificando.

Es muy importante en este estudio lo referente a las notificaciones personales, en virtud de que como lo veremos más adelante las diligencias de embargo, deben cumplir con todas y cada una de las formalidades señaladas para las notificaciones, a fin de que el acto surta plenos efectos legales y no se violen garantías individuales.

Notificación por correo certificado con acuse de recibo.- En este tipo de notificación es necesario que la oficina que notifica tenga en su poder el acuse de recibo, único elementos que acredita la fecha de la notificación, y no basta una certificación de la oficina que señale que la misma fue realizada en forma, sino que para que tengan eficacia jurídica, es necesario que se ajusten a lo establecido en los artículos 42, 59 y 61 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, es decir, que la correspondencia registrada sea entregada únicamente al destinatario o a su representante legal, y que recibida por cualquiera de ellos dos, sea recabada en un documento especial la firma de recepción, que se entregará a su vez al remitente, como constancia. Sólo así puede conseguirse la finalidad del correo certificado, que es garantizar de la mejor manera posible que la pieza postal sea del conocimiento del destinatario.

Notificación por edictos.- Otra forma de notificación prevista por la ley, en los supuestos en que la persona que deba notificarse haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal autorizado, es la notificación por

edictos.

Por edicto, debemos entender una notificación pública hecha por órgano administrativo o judicial de algo que con carácter general o particular deba ser conocida para su cumplimiento o para que surta efectos legales en relación con los interesados en el asunto de que se trate. Edicto viene de la voz latina EDICERE, que significa prevenir alguna cosa, o tomar de antemano alguna determinación que sirva de regla.

Después de estudiar las formas de notificación, solo resta decir que para el objeto de nuestro estudio, consideramos la más importante a la notificación personal, ya que es la que debe cumplir con las formalidades que exige un acto de autoridad como lo es embargo precautorio, es la notificación el acto administrativa cuya realización ajustada a las normas legales, es presupuesto previo del procedimiento de cobro coactivo que realiza el Estado y del cual nos ocuparemos en el capítulo siguiente.

CAPITULO III

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

3.1. Concepto

En lenguaje común por procedimiento se entiende, como el conjunto de formalidades o trámites a que esta sujeta la realización de los actos jurídicos civiles, procesales, administrativos y legislativos.

Nava Negrete, ilustre procesalista, afirma, que *"es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración."*³¹

Para Hensel, procedimiento tributario, o procedimiento administrativo de ejecución es aquel que *"debe conducir a la ejecución de la pretensión surgida por virtud de la Ley a través de la realización del hecho generador."*³².

El procedimiento tributario debe considerarse como el núcleo del derecho tributario Administrativo en cuanto que en forma general tiene la tarea de cuidar que el estado obtenga las prestaciones a que tiene derecho. El procedimiento Tributario sin embargo, tiene que ver únicamente con los casos singulares, concretos, de créditos fiscales, con el cumplimiento de cada prestación tributaria concreta e individual.

El procedimiento Administrativo de Ejecución, desde mi especial punto de vista, es un acto de soberanía que el Estado realiza y que tiene por objeto recaudar los dineros que conforme a la ley los particulares debieron haber enterado oportunamente; es el ejercicio de atribuciones del poder público, a través de mandamientos unilaterales y ejecutivos que no requieren ni para su validez ni para su cumplimiento, la sanción previa de órganos jurisdiccionales, pero que sí requieren por

³¹ NAVA NEGRETE. Alfonso. *Derecho Procesal Administrativo*, pag. 78.

³² DE LA GARZA. Sergio Francisco. *op. cit.*, pag. 671.

mandato constitucional, para tener eficacia, que previamente, el obligado a pagar el crédito determinado por la autoridad, haya estado en aptitud de ejercer las defensas que la ley le otorga, es un mecanismo legal que permite a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria, como parte integrante de la Administración Pública Centralizada y organismo competente para ello conforme lo establece el artículo 7, fracción I de la Ley del Servicio de Administración Tributaria³³, realizar un cobro coactivo, al amparo de un sistema lógico y congruente, que no olvide las garantías constitucionales otorgadas por nuestra Carga Magna.

3.2. Constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución

Alguien podría pensar que al instituirse el procedimiento administrativo de ejecución, se violó el principio de división de poderes impuesto por el artículo 49 de la Constitución. Ello no es así, pues la división de poderes que consagra la Constitución Federal no constituye un sistema rígido e inflexible, sino que admite excepciones expresamente consignadas en la propia Carta Magna, mediante las cuales permite que el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo o el Poder Judicial ejerzan funciones que, en términos generales, corresponden a la esfera de las atribuciones de otro poder. Sin embargo para que sea válido, desde el punto de vista constitucional, que uno de los Poderes

³³ Artículo 7.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

[...]

de la Unión ejerza funciones propias de otro poder, es necesario, en primer lugar, que así lo consigne expresamente la Carta Magna o que la función respectiva sea estrictamente necesaria para hacer efectivas las facultades que le son exclusivas, y, en segundo lugar, que la función se ejerza únicamente en los casos expresamente autorizados o indispensables para hacer efectiva una facultad propia, por lo que en este sentido debemos considerar en atención al texto del artículo 31, fracción IV de la Constitución que el Estado respeta la competencia atribuida a cada poder y da facultades al ejecutivo para desarrollar su actividad recaudatoria con independencia de los poderes legislativo y judicial; a este respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en su oportunidad que *"...el pago del impuesto no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino el resultado de una necesidad pública; y el poder administrativo debe tener bajo su acción, todas las facultades necesarias para recaudar los impuestos, sin necesidad de pedir auxilio a otro poder..."*³⁴.

La idea inspiradora de nuestro derecho en esta materia y el criterio del más alto tribunal de la República está fundada en que el cobro de los créditos fiscales como ya dijimos, es un acto de soberanía del estado basado en la naturaleza de las contribuciones, cuya finalidad es de orden público y de interés nacional, por que tienen por objeto mantener viva la vida institucional del Estado como ente público jurídico, así como la armonía de las personas físicas integrantes de la nación, que buscan a través de la satisfacción de la colectividad, el perfeccionamiento de la vida económica, política, social y cultural de

³⁴ Quinta Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XXIII, Página: 849.

todos los integrantes de la nación mexicana.

A este procedimiento fiscal, también se le ha dado en llamar procedimiento económico coactivo debido a que cuando la autoridad tributaria persigue a un deudor de la hacienda pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente esta armada de una potestad que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo y hacer trance y remate de sus bienes sin necesidad de intervención de otra autoridad ninguna y menos de la judicial.

Tiene otra característica el Procedimiento Administrativo de ejecución que es la de ser ejecutivo, y es obvio que al revestirse de éste término tiene que fundarse en un título ejecutivo que atribuye al titular del derecho, en este caso el fisco federal, la legitimación para exigir su ejecución forzosa. Ese título constituye la prueba legal del hecho de la existencia del crédito de su liquidez y de su exigibilidad, y como el título ejecutivo es algo que está fuera del procedimiento de ejecución, por constituirse un presupuesto formal de éste, debemos afirmar que el título ejecutivo esta representado por la resolución de la autoridad en que se determina y liquida el crédito fiscal, o que ordena el cobro de la prestación que nace a favor del estado de la concesión o del contrato, y que se encuentra revestida por la presunción de legalidad contenida en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.³⁵

Desde hace muchos años los tratadistas fiscales han discutido un tema muy controvertido en la esfera jurídica, y es el problema de la constitucionalidad del procedimiento objeto de este estudio, con relación al juicio previo que el artículo 14 de la Carta Magna, exige

³⁵ Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales [...]

antes de la ejecución de un acto privativo, un ilustre constitucionalista, don Ignacio L. Vallarta decía *"Pretender que los jueces y solo los jueces hagan tal cobro, siempre que el deudor se resista al pago, aún sin alegar excepciones que deban decidirse judicialmente, es tan inconstitucional y aún más absurdo que querer que los empleados administrativos califiquen esas excepciones sin someterlas al conocimiento judicial"*.³⁶

Vallarta sostuvo con este argumento que la facultad económica coactiva si forma parte de las funciones administrativas, por lo que el poder ejecutivo es competente para poder ejercitarlo, considerando que en todo caso la controversia que se suscite por el cobro, debe ser conocida por los órganos jurisdiccionales, quienes en última instancia decidirán sobre la legalidad o ilegalidad de los actos de exacción.

Mucho se ha dudado también de que si existe violación al artículo 17, constitucional, a este respecto Vallarta contestó:

*"Aunque hoy se alega, que esa facultad autoriza á la Administración á ejercer violencia para reclamar su derecho y convierte las oficinas de hacienda en tribunales especiales y da á sus empleados atribuciones judiciales, en cien ejecutorias está ya definida la verdad constitucional de que la Administración puede cobrar y hacer efectivo el pago de los adeudos fiscales, siempre que no se presente oposición de parte en términos que haga contencioso el negocio, pues en tal hipótesis sólo a la autoridad judicial toca resolverlo."*³⁷

Mucho se ha ventilado este problema ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, durante la vida de este alto tribunal, y ya se ha

³⁶ VALLARTA, Ignacio. *Votos del C. Ignacion L. Vallarta en los negocios más notables*, pag. 114.

³⁷ *Loc. cit.*

fijado infinidad de jurisprudencia e interpretado diversos artículos, sobre la constitucionalidad de esta facultad de estado. Por ejemplo se ha interpretado su artículo 22, en el sentido de que si bien el legislador quiso que la aplicación de los bienes de una persona para el pago de la responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, sea hecha exclusivamente por la autoridad judicial, no exige lo mismo cuando se trata del pago del impuesto o multas; siendo este criterio enteramente lógico.

También la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido respecto a la facultad económico coactiva del fisco que *"no es anticonstitucional, porque el pago del impuesto no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino el resultado de una necesidad pública; y el poder administrativo debe tener bajo su acción, todas las facultades necesarias para recaudar los impuestos, sin necesidad de pedir auxilio a otro poder; por otra parte, si se tiene en cuenta las facultades del congreso para dictar leyes que tiendan a ese fin, se verá que la que creó la facultad económico coactiva no pugna con ninguno de los preceptos de la Constitución que, en su artículo 73, faculta al congreso para decretar contribuciones bastantes a cubrir el presupuesto, y para expedir las leyes que tiendan a hacer efectivas las facultades que la Ley Suprema concede a los tres poderes de la nación."*³⁸

3.3. Desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución

³⁸ Quinta Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XXIII, Página: 849.

El procedimiento administrativo de ejecución se desarrolla, como es natural, a través de una serie de actos procedimentales, que tienen el carácter de administrativos, recalco, procedimentales y no procesales, ya que no existe controversia o contienda que origine un trinomio procesal, que deba ser resuelto por un tercero ajeno al derecho discutido.

Estos actos los podemos clasificar en:

- a) Actos de iniciación.
- b) Actos de coerción, (que encuadra al embargo precautorio)
- c) Actos de conclusión.

3.3.1. Actos de iniciación

Requerimiento de pago.- Es el primer acto con el que se inicia el procedimiento económico coactivo. En el que se ordena requerir al deudor para que efectúe el pago, apercibido de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales.

Doctrinaria y jurídicamente se ha definido al requerimiento de pago como el acto por el cual el ejecutor previene a una persona, moral o física, para en el acto de la diligencia se efectúe el pago de una cantidad de dinero o de otra clase de prestaciones, apercibido de ejecución a su costa si no lo hace.

Así, previo a la emisión de un requerimiento de pago, deberá notificarse al contribuyente una resolución debidamente fundada y motivada que le haga saber la existencia de un crédito fiscal a su cargo, y será a partir de que surta efectos tal notificación, que el deudor tendrá un plazo de 45 días para efectuar el pago correspondiente, o en su caso impugnar el acto de autoridad.

Al no hacerse el pago del crédito fiscal dentro del término señalado, la Administración Local de Recaudación, competente en la localidad en que se encuentre radicando el contribuyente deudor, dicta una resolución que recibe el nombre de mandamiento de ejecución en la que ordena que se requiera al deudor, para que efectúe el pago en el momento de la diligencia, con el apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales, que son: los recargos, los gastos de ejecución y las multas, esta resolución es lo que propiamente podemos llamar requerimiento de pago..

En la diligencia de requerimiento de pago, el ejecutor deberá cumplir necesariamente con las formalidades que establece el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, ya que si no se cumplen al pie de la letra estas formalidades trae como consecuencia el vicio en todo lo actuado, al respecto el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que *“ El requerimiento es un acto administrativo que debe efectuarse mediante el cumplimiento de determinadas formalidades para tener validez legal, como son las que empleen formularios especiales”* por lo que cabe concluir que la diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo y si dicha diligencia; no se practica conforme a la ley toda actuación posterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de las garantías establecidas en nuestra Constitución.

3.3.2. Actos de Coerción.

En el momento de la diligencia después de notificado el requerimiento de pago, si el deudor no ha cubierto totalmente el crédito

y sus accesorios legales a su cargo, se procederá al embargo de bienes de su propiedad.

A la serie de actos de carácter fundamentalmente coercitivos que se inician con el embargo se les llama actos de coerción, esta serie de actos están reglamentados por la sección I del Capítulo III del Título V del Código Fiscal de la Federación vigente, que trata también sobre el embargo precautorio, tema principal y fundamental de nuestro estudio, que se procederá a tratar en el próximo capítulo con mayor detenimiento.

Así las cosas, por lo pronto diremos que los actos de coerción más comunes dentro del procedimiento administrativo de ejecución son los siguientes:

1. El mandamiento de ejecución
2. La diligencia de embargo.
3. Custodia de los bienes embargados
4. Avalúos de los bienes

1) .- El mandamiento de ejecución.- En el derecho procesal común, se le conoce como auto de exequendo; en el derecho fiscal sería el proveído que dicta la autoridad administrativa, para que en caso de no pagar el crédito fiscal se traben formal embargo sobre bienes del deudor, en este sentido podemos afirmar que en materia fiscal el auto de exequendo queda configurado en el propio mandamiento de ejecución en que se ordena al ejecutor el embargo de bienes en caso de no se pague el crédito fiscal al momento de la diligencia y se formaliza con la orden que da el Jefe de la oficina exactora, al ejecutor que recibe los asuntos para diligenciar.

2) La diligencia de embargo.- La diligencia de embargo se inicia

con la notificación del proveído, que contiene la orden de requerir de pago con apercibimiento de embargar en caso de no efectuarse el mismo, pues ello consiste en hacer saber al deudor o en su defecto a la persona con quien se entiende la diligencia, que en términos del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación³⁹ tendrá derecho a que en ella intervengan dos testigos y a designar los bienes que deban embargarse, sujetándose al orden que establece el propio numeral, del citado Código, aunque desde el muy particular punto de vista del sustentante, esto último en realidad es una utopía pues como enseguida veremos, el supuesto derecho que el contribuyente tiene a designar los bienes que serán materia del embargo, se desvanece con el contenido del artículo 156, fracción I de la ya citada Ley Fiscal Federal.⁴⁰

En efecto, el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación señala que si a juicio del ejecutor los bienes señalados no son suficientes, podrá proceder a embargar sin sujetarse al orden establecido en el numeral 155 del mismo ordenamiento, lo cual hace que en la práctica el derecho de los contribuyentes a designar los

³⁹ Artículo 155. La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, sujetándose al orden siguiente:

- I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
- IV. Bienes inmuebles.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y si no lo hiciera o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

⁴⁰ Artículo 156. El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

- I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.
[...]

bienes materia del embargo se haga nugatorio, pues lo cierto es que no se puede dejar de apreciar que la gran mayoría de los ejecutores son personas de escasa o nula preparación académica, por lo que al utilizar su "juicio" para valorar si los bienes son suficientes o no para garantizar el crédito fiscal, cometen graves arbitrariedades, sin contar que generalmente ello es utilizado como medio de presión al contribuyente o dicho de otra forma "terrorismo fiscal", ya que no obstante que el ejecutado este señalando bienes suficientes para cubrir el adeudo requerido, si el ejecutor considera que no es así, puede proceder a embargar bienes en exceso y sin sujetarse al orden establecido, lo cual provoca que el contribuyente embargado tenga que hacer valer los medios de defensa, con la desgastante pérdida de tiempo y dinero que ello representa.

Consideramos que la fracción I del artículo 156 del Código Fiscal de la Federación, debería eliminarse de tal forma que se de plena oportunidad al embargado de elegir a su libre albedrío los bienes que serán materia de embargo, sin que debamos considerar que ello implica dejar en indefensión al erario público, pues lo cierto es que en todo caso si el ejecutor procede a extraer los bienes señalados por el deudor y posteriormente el Jefe de la Oficina exactora,⁴¹ previo avalúo considera que tales bienes son insuficientes para garantizar el interés fiscal, en forma fundada y motivada válidamente podrá ordenar una ampliación de embargo en términos del artículo 154 del Código Federal

⁴¹ Que como titular de la Unidad Administrativa es quien tiene facultades para decidir en nombre de la misma.

domicilio del deudor o al lugar en que se encuentran los bienes, para posesionar de ellos al depositario, por lo que el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación,⁴⁴ faculta al ejecutor para solicitar en estos casos el auxilio de la fuerza pública a fin de poder continuar con la diligencia.

También puede darse el caso de que la persona que entienda la diligencia no abra las puertas del local en donde se pretende llevar a cabo la diligencia, caso en el que previo acuerdo fundado del Jefe de la Oficina exactora, el ejecutor en presencia de dos testigos ordene el rompimiento de cerraduras, en los términos del artículo 163 del Código Fiscal Federal.

También en los términos del numeral citado el Jefe de la Oficina exactora, puede dictar un acuerdo fundado, cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere, los muebles que aquel suponga guarden dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes, para, ante dos testigos pueda romper o forzar las cerraduras, si no fuera factible lo anterior, el ejecutor puede trabar el embargo en los muebles y en su contenido, y una vez sellados los debe enviar en depósito a la oficina ejecutora, donde los podrán abrir el deudor o su representante legal en el curso de los tres días siguientes, y en caso contrario, el Jefe de la Oficina designará un experto para que proceda en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, concretamente en su artículo 75.⁴⁵

⁴⁴ Artículo 162. Si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

⁴⁵ Artículo 75. En los casos en que el deudor o su representante legal no se presenten a abrir las cerraduras de los bienes muebles embargados a que se refiere el segundo párrafo del artículo

Por último, para el caso de que no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble, o sean de difícil transporte el ejecutor puede trabar el embargo sobre ellos y su contenido, los debe sellar y se procederá a abrirlos en la forma antes señalada.

c) Traba en bienes ya embargados.

Finalmente durante el desarrollo de la diligencia puede suceder que los bienes por embargar ya se encuentran embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédulas hipotecarias, o bien que los bienes señalados para la ejecución hubieren sido embargados para la ejecución por parte de autoridades fiscales locales o municipales, en cuyos casos el ejecutor practicará el embargo, entregándose los bienes embargados al depositario designado por la autoridad fiscal federal y deberá darse aviso a las autoridades correspondientes para que el o los interesados puedan hacer valer su reclamación de preferencia. Si surgiere controversia entre la autoridad local y la federal, ambas embargantes el conflicto se resolverá por los Tribunales de la Federación, y en tanto se dicta resolución no se hará la aplicación del remate, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3) Custodia de los bienes embargados.

163 del código, la autoridad recaudadora encomendará a un experto para que los abra en presencia de dos testigos designados previamente por la autoridad.

El ejecutor levantará un acta haciendo constar el inventario completo de los bienes, la cual deberá ser firmada por él, los testigos y el depositario designado. En la propia oficina quedará a disposición del deudor una copia del acta a que se refiere este párrafo.

Después de trabada la ejecución, los bienes embargados pasarán a la guarda de un depositario encomendados generalmente a personas distintas del deudor.

Los depositarios para su estudio se pueden clasificar en tres clases: Depositario de Bienes Muebles, Depositario Interventor encargado de la caja en el embargo de una negociación comercial, industrial o agrícola y Administrador cuando el objeto embargado sea un bien raíz.

Los depositarios son nombrados por los Jefes de las Oficinas exactoras bajo su responsabilidad, ellos pueden también removerlos libremente, cuando no se haya nombrado depositario previamente al embargo, lo puede designar el ejecutor, estos depositarios tendrán el carácter de provisionales.

El artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, le dá facultades al ejecutor para que después de trabar embargo, los bienes embargados queden bajo la custodia de un depositario cuyo nombramiento puede recaer en el ejecutado, dicho nombramiento será provisional y está sujeto a que en el momento en que el Jefe de la Oficina exactora lo considere prudente pueda ordenar la remoción de dicha depositaria, procediendo el ejecutor a efectuar la extracción de los bienes del domicilio del deudor. El término para dicha remoción no esta previsto en ningún precepto legal, por lo que el deudor al quedar como depositario del bienes embargados está expuesto a que en cualquier momento, si no efectúa del pago del crédito fiscal, la autoridad extraiga dicho bien y lo deposite en las bodegas, que para tales efectos tiene la Secretaría de Hacienda.

4) Avalúo de los bienes.

El Artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, establece que la base para la enajenación de bienes inmuebles será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, los cuales deberán realizarse conforme a las reglas que establezca el reglamento del propio Código⁴⁶, y tratándose de los demás casos la base será la que fijen la autoridad y el embargado en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se haya practicado el embargo, disponiéndose también que a falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial –lo cual implica la

⁴⁶ Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Artículo 4o. Los avalúos que se practiquen para efectos fiscales tendrán vigencia durante seis meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen y deberán llevarse a cabo por las autoridades fiscales, instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o por corredor público.

En aquellos casos en que después de realizado el avalúo se lleven a cabo construcciones, instalaciones o mejoras permanentes al bien de que se trate, los valores consignados en dicho avalúo quedarán sin efecto, aun cuando no haya transcurrido el plazo señalado en el párrafo que antecede.

Cuando los avalúos sean referidos a una fecha anterior a aquella en que se practiquen, se procederá conforme a lo siguiente:

- I. Se determinará el valor del bien a la fecha en que se practique el avalúo, aplicando, en su caso, los instructivos que al efecto expidan las autoridades fiscales.
- II. La cantidad obtenida conforme a la fracción anterior, se dividirá entre el factor que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior a aquel en que se practique el avalúo, entre el índice del mes al cual es referido el mismo; si el avalúo es referido a una fecha en que no se disponga del dato del Índice Nacional de Precios al Consumidor, dicha cantidad se dividirá entre el factor que corresponda, según el número de años transcurridos entre la fecha a la cual es referido el avalúo y la fecha en que se practique, de acuerdo a la tabla que dé a conocer para tales efectos la secretaría.
- III. El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior, será el valor del bien a la fecha a la que el avalúo sea referido. El valuador podrá efectuar ajustes a este valor, cuando existan razones que así lo justifiquen, las cuales deberán señalarse expresamente en el avalúo. Una vez presentado dicho avalúo no podrán efectuarse estos ajustes.
- II. Si el avalúo debe realizarse en poblaciones donde no se cuente con los servicios de instituciones de crédito, de la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, de corredor público o de instituciones o empresas dedicadas a la compraventa y subasta de bienes, podrá designarse a personas o instituciones versadas en la materia.

intervención de un especialista-, teniendo en todos los casos la obligación de notificar personalmente al embargado el avalúo practicado.

De acuerdo a lo expuesto, el propio artículo 175 con relación al 117, fracción II, inciso d) ambos del citado Código, establece la posibilidad de que el embargado o los terceros acreedores, puedan impugnar el avalúo que señalamos en el párrafo anterior, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos su notificación, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a alguna de las personas o instituciones que señala el artículo 4° del Reglamento del Código Fiscal de la Federación⁴⁷, o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

En este sentido, vale la pena hacer mención de que en estos casos, no obstante que en materia procesal, la regla general es que tratándose de procedimientos de ejecución, el medio de defensa solo se puede hacer valer contra la última resolución (generalmente la que aprueba o desaprueba el remate), en estos casos el propio legislador estableció una excepción, pues con la posibilidad de impugnar el avalúo realizado por la autoridad, se crea materia litigiosa, es decir, contra la resolución que recaiga a este recurso de revocación, el afectado, estará en posibilidad de acudir al juicio de nulidad que se lleva ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa e incluso hasta el amparo directo que se pueda interponer en contra de la sentencia definitiva que dicte aquel y en ciertos casos hasta un recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando en la ejecutoria de

⁴⁷ Instituciones de Crédito, Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o corredor público.

amparo se toquen temas de inconstitucionalidad de leyes o interpretación directa a un precepto de la Constitución.

Por último, en el caso de que el dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte en un valor superior a un 10% al determinado por la autoridad exactora, esta última nombrará un perito tercero valuador, y el dictamen que este fije será la base para la enajenación de los bienes.

3.3.3. Actos de conclusión

Estos actos procedimentales son la fase final del procedimiento y en ellos está comprendido el remate de bienes y la aplicación del producto de la ejecución.

El Remate.- Desde un punto de vista gramatical, la palabra remate significa: finiquitar, concluir, terminar.

Desde un punto de vista procesal, la voz remate tiene dos significados: La adquisición de un bien como consecuencia de la adjudicación y la diligencia misma de la almoneda, subasta pública o venta al martillo. Los artículos que norman el procedimiento de remate en el Código Fiscal de la Federación (sección III capítulo III) usan en forma indistinta los tres significados que acabamos de apuntar.

El remate desde mi punto de vista, se integra por dos situaciones jurídicas procedimentales que están íntimamente ligadas, constituyendo la fase final del procedimiento administrativo de ejecución: la subasta pública y la adjudicación.

Los presupuestos procedimentales para la procedencia del remate los apunta el artículo 173 del Código Fiscal Federal, que afirma:

"Artículo 173. La enajenación de bienes embargados, procederá:

I. A partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de este código.

II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 de este código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.

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

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

Como ya lo hemos dicho, con relación a la posibilidad de impugnar los procedimientos de remate, ya la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha hecho un pronunciamiento en el sentido de establecer hasta cuando podrán ser impugnables tales procedimientos, al señalar que *"El procedimiento de remate previsto por los artículos 174 a 186 del Código Fiscal de la Federación tiene una culminación necesaria a través de una resolución, que se constituye en las atribuciones del jefe de la oficina ejecutora para calificar las posturas, dar intervención a los postores para su mejora y declarar fincado el remate a favor de la propuesta del monto superior, lo que significa que previo a este último pronunciamiento, ha hecho un análisis del procedimiento que le precedió y la declaratoria viene a constituir una resolución que aprueba el remate respectivo. Así la situación, queda*

patente que en el procedimiento económico-coactivo y, en particular, en el de remate, sí existe la figura requerida de resolución aprobatoria de este último, de tal manera que debe satisfacerse como requisito de procedibilidad del juicio de garantías, el previsto por el artículo 114, fracción III, de la Ley de Amparo, esto es, que tratándose de remates sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében.”⁴⁸

La subasta pública.- El vocablo subasta significa en su interpretación gramatical “bajo lanza”, por que en Roma las ventas públicas se realizaban bajo la protección de la lanza simbólica (símbolo de poder militar y de la autoridad del Estado). En nuestros días, la subasta pública es una diligencia que ordena la autoridad judicial o administrativa, por la cual se adjudica un bien a una persona.

Así, Previamente a la convocatoria para la celebración de la subasta pública se efectuará la valuación de los bienes muebles e inmuebles, por los peritos, que servirá para fijar la base del remate, en términos de lo ordenado por el artículo 175 del Código Fiscal y cuya mención efectuamos anteriormente.

Fijada la base para el remate, se convocará para una fecha dentro de los treinta días siguientes haciéndose la publicación por lo menos diez días antes de la fecha del remate. La convocatoria se fijará en sitios visibles de la Oficina ejecutora, en los lugares públicos necesarios y además cuando el valor de los bienes exceda de cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, elevado al año, la convocatoria se publicará en uno de los periódicos de mayor

⁴⁸ Tesis 1a. VI/98. Página 250 del Tomo VII del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta publicado en el mes de marzo de 1998.

circulación en que resida la autoridad ejecutora por lo menos dos veces con un intervalo de siete días. Mientras no se finque el remate, el deudor puede hacer en forma total o parcial el pago de las cantidades reclamadas, de sus accesorios (actualización y recargos) y los gastos de ejecución, caso en el cual se procederá a la devolución de los bienes, en los términos que establece el artículo 195 del Código Fiscal de la Federación.⁴⁹

Ahora bien, el día y hora señalados en la convocatoria, el jefe de la oficina ejecutora hará saber a los presentes qué posturas fueron calificadas como legales y cuál es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada.

El jefe de la oficina ejecutora fincará el remate en favor de quien hubiere hecho la mejor postura. Si en la última postura se ofrece igual suma de contado, por dos o más licitantes, se designará por suerte la que deba aceptarse.

En este sentido vale la pena, detenernos a precisar cuales son los requisitos que debe cubrir una postura para que pueda ser calificada de legal, mismos que resumimos de la siguiente forma:

- a) Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

⁴⁹ Artículo 195. En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo.

Una vez realizado el pago por el embargado o cuando obtenga resolución o sentencia favorable derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes que obliguen a las autoridades a entregar los mismos, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

- b) En toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal.
- c) El escrito en que se haga la postura deberá contener:
 - I. Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor, y en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes; tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes y el domicilio social.
 - II. La cantidad que se ofrezca y la forma de pago.

La adjudicación.- Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido; y el postor dentro de los tres días hábiles siguientes a la fecha del remate cuando se trate de bienes muebles, enterará a la oficina exactora el saldo de la cantidad ofrecida en su postura o mejoras o la que haya resultado de las mejoras.

Hecho lo anterior, la oficina ejecutora entregará los bienes rematados a la persona a la que se hubieran adjudicado, en este sentido debemos aclarar que la ley no establece plazo para esto último, más sin embargo, utiliza el vocablo "tan pronto", que nos da la idea de la inmediatez con que se debe proceder en estos casos, particularmente consideramos que no debe exceder un día o dos.

Tratándose de bienes raíces, se forma un procedimiento semejante para su entrega; pero ampliándose los términos, el postor designará al notario ante el cual se otorgará la escritura, y si se negare a firmar el sujeto pasivo, o sea el deudor del crédito fiscal, firmará en su rebeldía la escritura de adjudicación el Jefe de la Oficina ejecutora. Los

bienes pasarán libres de todo gravamen y el deudor aún en caso de rebeldía responde de la evicción y los vicios ocultos.

Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará un nuevo día y hora para que dentro de quince días siguientes se efectúe una segunda almoneda disminuyéndose en un 20% la base fijada para el remate y si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor de avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas.

En los casos en que se embargue bienes de fácil descomposición o deterioro, o materias inflamables, se autoriza a la oficina ejecutora a venderlas fuera de subasta; esto esta previsto por el artículo 192 del multicitado Código.

La venta fuera de subasta procede también en algunos supuestos contemplados por el artículo anteriormente citado, como por ejemplo:

- a) 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.
- b) Cuando se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

VIII. Las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen, bienes que sean objeto de remate.

Sin ningún esfuerzo, se puede llegar a la conclusión de que si por cualquier motivo se declara ilícito el procedimiento económico coactivo, los gastos de ejecución causados por el, deben declararse asimismo incobrables, o en el caso de que los mismos ya se hubiera pagado, se estaría ante un pago de lo indebido y válidamente se puede solicitar su devolución en los términos que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.⁵⁰

2. En segundo lugar, los recargos.
3. En tercer lugar las multas.
4. Enseguida los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos que hubieren motivado el remate, y
5. Por último, los vencimientos ocurridos durante el procedimiento cuando los créditos fiscales fueren varios, la aplicación debe hacerse por orden de antigüedad de los mismos.

⁵⁰ Artículo 22. Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.[...]

Si después de haber hecho la aplicación del producto del remate, sobrare alguna cantidad, se debe entregar al embargado, salvo que medio orden escrita de autoridad competente o que el propio embargado acepte, también por escrito que se haga entrega parcial o total del saldo a un tercero. Dispone asimismo el artículo 196 del Código que en caso de conflicto, el remanente se deposite en una institución de crédito autorizada en tanto las autoridades competentes resuelvan la controversia.

CAPITULO IV

**EL EMBARGO PRECAUTORIO
EN MATERIA FISCAL**

4.1.- Concepto y Naturaleza Jurídica del embargo

La acepción de Embargo deriva del verbo embargar, que proviene del latín vulgar *imbarricare*, usado en la Península Iberica con el significado de cerrar una puerta con trancas o barras, que era el procedimiento originario del embargo.

El diccionario Espasa Jurídico define al embargo como el *"conjunto de actividades cuya principal finalidad es afectar bienes concretos del patrimonio del deudor a una concreta ejecución procesal frente a el dirigida"*⁵¹.

Otras definiciones señalan que *"en términos generales, el embargo puede ser definido como la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o se planteará en juicio."*⁵²

Asimismo otros autores lo definen como *"una limitación del derecho de propiedad que afecta el derecho de disposición y que subsiste mientras no sea levantado por la autoridad judicial competente"*⁵³.

De las anteriores definiciones, extraídas de la tradición jurídica, se desprenden los siguientes elementos comunes:

- **Se constituye por un conjunto de actos.**- Lo cual necesariamente presupone una conducta activa y no pasiva por parte de alguien.
- **Su finalidad es afectar bienes concretos.**- Es decir

⁵¹ Diccionario Espasa Jurídico, pag. 372.

⁵² INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, pag. 1249.

⁵³ DE PINA VARA. Rafael, *ob. Cit.*, pag. 262.

persigue bienes concretos que tengan valor económico.

- **Su finalidad es garantizar o hacer efectiva una obligación patrimonial.**- Esto es, para que pueda existir legalmente un embargo necesariamente debe existir una obligación determinada, líquida y exigible.
- **Debe ser ordenado y practicado por autoridad competente.**- En efecto, el principio de legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico, exige que los actos de privación como lo es un embargo necesariamente sean ordenados y practicados por la autoridad que para ello tenga facultades.

Una vez establecido el concepto del embargo, consideramos pertinente señalar que la naturaleza jurídica del mismo es ejecutiva, toda vez que como se ha dicho, al ser un presupuesto del mismo la existencia, determinación y exigibilidad de una obligación previamente contraída, es indispensable que exista un documento ejecutivo que la legitime y por ende de pie a su práctica.

No obstante lo anterior, debemos afirmar que en tratándose de los embargos que llevan a cabo las autoridades fiscales la situación cambia notablemente, puesto que en el ámbito civil, la controversia que da origen a la ejecución del secuestro se plantea entre iguales, es decir, entre dos particulares que someten sus pretensiones a un tercero imparcial, y en contraposición a ello, en el caso de los embargos que llevan a cabo las autoridades hacendarias para hacer efectivas obligaciones fiscales que ellas mismas han determinado a cargo de algún contribuyente, estos son llevados a cabo dentro del procedimiento administrativo de ejecución en ejercicio de la facultad económico

coactiva del estado y ordenados en forma unilateral por la autoridad exactora, sin que tenga que mediar opinión alguna de autoridad judicial.

Lo anterior a primera vista parecería, una violación directa al artículo 14 de nuestra Carta Magna, en la parte en que establece que *"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido antes los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento..."*, sin embargo, ello no es así ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha interpretado que el uso de la facultad económica coactiva, no esta en pugna con el artículo 14 constitucional, al señalar que *"...el procedimiento para hacer efectivo un crédito fiscal exigible, no viola el contenido de la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional, porque previamente al requerimiento de pago y eventual embargo, el contribuyente tuvo la oportunidad de alegar lo que a sus intereses conviniera a través de la interposición del recurso administrativo de revocación o del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación"*⁵⁴.

Humberto Delgadillo señala que *"el criterio utilizado para justificar la facultad económico-coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular"*⁵⁵

Así, en concordancia con lo anterior, concluimos esta parte, señalando que en tratándose de la materia fiscal, para poder incoar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de un deudor fiscal,

⁵⁴ Tesis: P. XCV/92 del Tomo: 59 publicado en el Semanario Judicial de la Federación, del mes de Noviembre de 1992, p. 36.

⁵⁵ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. *Ob. cit.*, pag.162.

la Suprema Corte de Justicia de la nación, ha establecido en jurisprudencia por contradicción de tesis que *"el procedimiento económico-coactivo requiere para su procedibilidad de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento contra el contribuyente."*⁵⁶

4.2. Clasificación de los embargos en materia fiscal

En materia fiscal se distinguen principalmente dos tipos de embargos, y aunque en el fondo tienen la misma finalidad, los mismos se regulan de manera diferente y son consecuencia de supuestos diversos.

4.2.1. El embargo definitivo

El embargo definitivo se lleva a cabo dentro del procedimiento administrativo de ejecución y tiene por objeto afectar bienes del deudor fiscal, para llevar a cabo el procedimiento de remate que permita hacer efectivo el cobro de la obligación fiscal ya existente y determinada.

Esta clase de embargo puede ser en dos formas a saber:

- **Con extracción de bienes.-** Como su nombre lo señala, se caracteriza por el Secuestro de bienes del deudor que hacen las autoridades fiscales, en donde generalmente ellas se constituyen como depositarias.
- **En la vía administrativa.-** Generalmente se hace a petición

⁵⁶ Tesis 2a./J. 16/2000, del Tomo XI del Semanario Judicial de la Federación, publicado en el mes de febrero de 2000, p.203. Materia Administrativa.

del deudor, aunque también puede darse derivado de la imposibilidad material que pueda tener las autoridades de extraer los bienes cuando estos son de gran volumen, fácil descomposición o requieren de instalaciones especiales para su guarda, aunque también cabe aclarar que también puede originarse a consecuencia de la petición de propio deudor con el fin de garantizar el pago de la obligación, ya sea por que ha interpuesto un medio de defensa o por que ha solicitado pagar en parcialidades su crédito fiscal.

Expuesto lo anterior, debemos mencionar que las diligencias de embargo se encuentran reguladas por los artículos 151, 152, 153 y 154 del Código Fiscal de la Federación, que son del tenor siguiente:

“Artículo 151.- Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

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

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

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la

naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda, en todas ellas se inscribirá el embargo.

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

“Artículo 152.- El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento.

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia

se entenderá con la autoridad municipal o local 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.

En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva."

Así, de los numerales transcritos podemos concluir que las diligencias de embargo que llevan a cabo las autoridades fiscales, deben cumplir con los siguientes requisitos:

- **El ejecutor debe ser designado por el Jefe de la oficina exactora.**- Es decir no puede ni debe autodesignarse colocando su nombre en el mandamiento.
- **Debe identificarse ante la persona con quien entienda la diligencia.**- En este sentido nuestro más alto tribunal, ha sostenido que el requisito de identificación, se colma asentando en el acta que se levante, la vigencia del documento identificador, el nombre y cargo del funcionario que la expide, así como los fundamentos en que se apoya para ello, y los rasgos filiales del ejecutor.
- **Debe cumplir las formalidades del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.**- Este artículo regula la forma en que deben practicarse las notificaciones en materia fiscal, y el mismo ha sido interpretado por el Poder Judicial Federal y por

Tribunal Fiscal de la Federación, en el sentido de que en las actas que se levanten se debe asentar los pormenores de los sucesos que transcurran durante la diligencia, es decir, si el notificador se constituyó en el domicilio correcto, si requirió la presencia del destinatario del acto, y si no lo encontró, que haya dejado citatorio, que se constituyó nuevamente al día siguiente y que volvió a requerir la presencia del destinatario, y que al no encontrarse presente procedía a notificar a la persona que ahí se encontraba, requisitos todos ellos que por disposición del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, necesariamente deben observarse en las diligencias de embargo.

- **Se debe levantar un acta y entregar copia de ella al interesado.**- Lo cual constituye un principio de seguridad jurídica, puesto que de otra manera se dejaría en estado de indefensión al afectado al no dársele a conocer todos los elementos que sustentan el acto de privación, disminuyendo con ello su capacidad de defensa.
- **El acta debe cumplir con los requisitos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.**- En efecto, el artículo 38 del citado Código, establece que los actos administrativos que deban ser notificados a los particulares deben constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate y ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso el nombre o nombres de las personas a las que vayan dirigidos.

Como se ve, son diversos los requisitos que las autoridades exactoras deben cumplir para poder realizar un secuestro de bienes, con el objeto de hacer efectivo el cobro de un crédito fiscal a cargo de un contribuyente.

4.2.2. El embargo precautorio.

Este tipo de embargo constituye el tema central del presente trabajo de tesis, en la medida en que su objetivo es demostrar que su existencia carece de justificación jurídica.

Ya hemos precisado la naturaleza jurídica del embargo como una afectación de bienes por una autoridad, y como una limitación del derecho de propiedad, que pueden tener dos diferentes finalidades que son: asegurar o garantizar el cumplimiento de una obligación existente, líquida y exigible, o hacer efectivo el cumplimiento de una obligación existente, líquida y exigible en forma forzada.

A primera impresión parecería entonces que un embargo precautorio en materia fiscal, tiene como objetivos los mismos que hemos señalado para el embargo en general, es decir asegurar o garantizar el cumplimiento de la obligación del contribuyente, a fin de evitar en aras del interés público que se sustraiga a la responsabilidad patrimonial a que está sujeto, con motivo del daño que haya causado al erario público al omitir contribuir al gasto público.

Sin embargo, el sustentante no lo considera así, como se demostrará del siguiente análisis que se hace a los artículos 41, fracción II y 145 del Código Fiscal de la Federación que, mismos que son los numerales que contienen prevista la figura a criticar.

4.3. Análisis del artículo 41, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Dispone el artículo 41, fracción II del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

Artículo 41.- Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

[...]

II. Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

De la anterior transcripción, se aprecian dos supuestos en que conforme a este numeral procede el embargo precautorio, cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las

disposiciones fiscales, siendo estos supuestos los siguientes:

- a) Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios;

Analizando lo anterior, tenemos que el legislador no estableció en forma expresa el mecanismo para determinar el monto de la cantidad a embargar, con lo cual debemos concluir que esta dejando tal aspecto al libre albedrío de la autoridad, estableciendo con ello una tremenda facultad coercitiva a su disposición, que en muchos casos puede dar lugar a excesos arbitrarios en perjuicio de los gobernados, pues lo cierto es que ante todo, en nuestro país la materia fiscal debe adecuarse al texto del artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, que establece el principio de legalidad tributaria, el cual exige que todos los elementos de una contribución estén establecidos en ley, de tal manera que no se deje margen alguno a la autoridad, que le permita intervenir en la determinación de los montos a cubrir.

En efecto, el numeral en análisis permite a las autoridades fiscales realizar afectaciones sobre bienes de los contribuyentes, dejándoles la posibilidad de establecer a cuanto asciende el monto del embargo, para asegurar una obligación que todavía no existe, ni ha sido determinada pues lo cierto es que el propio numeral establece que el embargo queda sin efectos en el plazo de dos meses si la autoridad no inicia sus facultades de comprobación, lo cual no deja ver otra cosa, que tales actos de autoridad, se realizan en abstracto, es decir, sin que exista siquiera el ejercicio de alguna facultad de comprobación tendiente a comprobar la existencia de una obligación omitida por parte del contribuyente que ya ha sido embargado

Más aún, debemos afirmar que si bien, el hecho de que un contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios, puede servir de base para presumir que no ha contribuido al gasto público en los términos en las leyes lo disponen, no menos cierto es que, tal presunción no puede tener justificación alguna, pues de ser así, ello pugnaría con lo dispuesto por el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que establece que *"corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario"*, lo cual da la pauta para que todas y cada una de las leyes relativas a los impuestos federales, se establezca la posibilidad de disminuir la base gravable del tributo, a fin de respetar el principio de proporcionalidad, así, vemos que en el impuesto sobre la renta, se disminuye la base gravable con las deducciones, y en el Impuesto al Valor Agregado, con el impuesto acreditable, lo cual, nos lleva a concluir que así como existe la posibilidad de que un contribuyente, no haya cumplido con su obligación de pagar sus contribuciones, también existe la posibilidad de que, aunque no haya presentado sus declaraciones, no tenga tributo alguno a su cargo pendiente de pago, por haber disminuido la base gravable de sus impuestos a grado tal que no haya quedado nada.

Luego entonces, ante esta disyuntiva, no es admisible que las autoridades procedan a embargar bienes de un deudor cuando ni siquiera han realizado los procedimientos de investigación conocidos como facultades de comprobación, para comprobar la existencia de obligaciones generadas y no pagadas, por que puede suceder que se embarguen bienes de alguien, que aunque no ha declarado tiene deducciones, que le generaran un resultado fiscal en 0 (cero).

Por otro lado, el siguiente supuesto contenido en el numeral 41 del Código Fiscal de la Federación, es el siguiente:

- b) Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente no atienda tres requerimientos de la autoridad

En efecto, la anterior hipótesis de igual forma resulta criticable, toda vez que nuevamente el legislador emitió una norma sumamente obscura e imprecisa, puesto que si bien habla de requerimientos, no señala que tipo de requerimientos son los que pueden llegar a dar origen al embargo precautorio, esto es, existen una diversidad de requerimientos dentro de la materia fiscal, que aunque tienen que ver con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, no necesariamente con el pago de las contribuciones, pues para muestra basta un botón con el contenido del artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, que en su parte relativa establece lo siguiente:

"Artículo 42-A.- Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento."

Más aún, debemos afirmar que en diversas leyes fiscales relativas a los impuestos, se contempla la existencia y obligación a

cargo de los contribuyentes de presentar las llamadas declaraciones informativas, y de igual forma se establecen facultades a favor de las autoridades fiscales para requerir su exhibición, en caso de que las mismas no sean presentadas, ahora bien, bajo esta tesitura debemos cuestionarnos si tales requerimientos también pueden dar origen o justifican la práctica de un embargo precautorio, pues lo cierto es que la obligación de presentar una declaración informativa, es una obligación "de hacer", que en todo caso, de incumplirse trae como consecuencia que se entorpezcan las funciones administrativas de las autoridades y puede dar origen a la comisión de una infracción y con ello la aplicación de su correspondiente sanción (multa), pero no causa un daño patrimonial al erario federal que justifique la afectación de los bienes del infractor, lo cual es muy diferente a la obligación de presentar las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, que van directamente acompañadas del pago de los tributos, constituyendo estas una obligación "de dar", que en todo caso de incumplirse, si podría llegar a justificar la acción de la administración pública sobre el contribuyente omiso, pero como ya lo hemos señalado la disposición comentada, solo hace alusión a "requerimientos", sin especificar que clase de requerimientos de los muchos que existen en el engorroso mundo de los trámites fiscales, que las erradas políticas tributarias han creado para el dolor de cabeza de los contribuyentes.

Así, con lo anterior nos atrevemos a criticar firmemente la deficiente técnica legislativa que ha creado el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, y que en la práctica solo se ha prestado para que los funcionarios fiscales en abuso de sus atribuciones, emitan actos por demás arbitrarios en perjuicios de los contribuyentes.

4.4. Análisis del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Dispone el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

"Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

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

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

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

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

IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su

cumplimiento. En este caso, la autoridad trabaré el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

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

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del término de 3 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, 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, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las

fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantará el embargo.

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

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este Código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.

Al igual que en el punto anterior, conviene apreciar las diversas hipótesis que surgen de la disposición transcrita, advirtiéndose varios supuestos en que procede el embargo precautorio para asegurar el "interés fiscal", mismos que procedemos a analizar en el siguiente

orden:

- a) Que el contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.
- b) Que después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- c) Que el contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.

Con relación a estos 3 primeros supuestos que derivan del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, debemos decir que si bien ellos se refieren básicamente a conductas de parte de los contribuyentes, que tiendan a obstaculizar el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, aún así subsiste la deficiente técnica legislativa utilizada para su redacción, pues lo cierto es que el precepto legal otorga facultades extremadamente coactivas a las autoridades para realizar embargos de esta naturaleza sin justificación alguna.

En efecto, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, en nuestro sistema tributario por regla general es el propio contribuyente quien realiza la determinación de su situación, siendo claro que es hasta que se actualicen los momentos antes precisados que la autoridad puede ejercitar sus facultades para hacer efectivo el cumplimiento del tributo adeudado; es decir, cuando

vencido el término que se tuvo para efectuar el pago, cuya cantidad se encuentra determinada, líquida y exigible, éste no se realizó. Pero no es factible como lo prevé el artículo en análisis, y a excusa de proteger el interés fiscal, que se autorice trabar embargo aun cuando el crédito fiscal no esté determinado o sea exigible; pues la determinación de una contribución constituye requisito indispensable para la existencia del interés fiscal, por lo que si no existe dicha liquidación, es obvio que no hay razones objetivas para aplicar la medida precautoria de que se viene tratando. De no aceptarlo así, con tal procedimiento se abre la puerta para que como en el caso, se practiquen embargos en abstracto, al no saberse sobre qué es y hasta cuánto debe ascender el embargo; o lo que es más, sin que se haya concluido el momento en que el contribuyente está obligado a efectuar el pago del tributo correspondiente; por lo que, resulta del todo ilegal que se embarguen bienes para garantizar un crédito fiscal que ni siquiera se tiene la certeza jurídica de que exista o vaya a existir.

Asimismo, por lo anteriormente considerado, es dable sostener que el dispositivo cuestionado otorga facultades omnimodas a la autoridad fiscal al dejar a su libre albedrío el monto del embargo y los bienes motivo del mismo, pues no señala las bases o elementos a tomar en cuenta para determinarlos, lo cual es lógico, si se considera que apenas está ejercitando facultades de comprobación y por ende no tiene un conocimiento real de la capacidad contributiva del contribuyente al que esta embargando. Pero además, debe decirse, que aun ante la omisión legislativa de señalar las bases o elementos a tomar en cuenta para determinar el monto del embargo, es imposible que la autoridad fiscal atendiendo a lo ordenado por el artículo 16

constitucional, pueda determinar la existencia de esos elementos, para fundar y motivar su actuar, al no saber cuál es el monto del crédito fiscal y si el gobernado en contra de quien se dirige la medida está obligado al mismo, con lo cual, es obvio que se decreta un embargo en abstracto (o dicho en otras palabras usando un "tanteometro"), ocasionando enormes perjuicios al embargado, ya que se limitan sus derechos de propiedad para garantizar el cumplimiento de "posibles" obligaciones de las cuales se insiste, todavía no se tiene certeza de su existencia, pues puede resultar que al final del procedimiento de investigación que realiza la autoridad para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, resuelva que todo esta en orden y que estas últimas si se han cumplido, por lo que si por ejemplo un contribuyente que le ha sido embargado precautoriamente un inmueble respecto del que previamente había firmado un contrato de promesa de compraventa, y que por ello cae en incumplimiento de contrato, quedando obligado al pago de las penas convencionales al comprador, ante esta situación lo más que podrá obtener de la autoridad será un "disculpe, nos equivocamos".

No obsta a lo anterior, que el precepto cuestionado establezca condicionantes para practicar el embargo, tales como: que el contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio, desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes o se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que se está obligado; en virtud de que se sustentan en supuestos de realización incierta, pues al

no existir la determinación de un crédito ni la certeza de que se esté obligado al mismo, tampoco puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado.

Asimismo, siguiendo con el análisis del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, procedemos al análisis de otro de los supuestos que de él derivan, que es el siguiente:

- a) Que el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

Esta parte del artículo 145, es bastante curiosa, pues es producto de las reformas del 29 de diciembre de 1997, por virtud de la declaratoria de inconstitucionalidad realizada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que el pleno de la Corte consideró como lo hemos sostenido en el presente trabajo, que no era factible realizar una afectación de bienes de un particulares, para asegurar un crédito fiscal que ni siquiera estaba determinado.

Así, una vez más, el Poder Legislativo, haciendo gala de una deficiente técnica legislativa, que solo demuestra la tremenda ignorancia en la que se encuentra sumida la mayoría de sus miembros; a petición del Poder Ejecutivo, reforma el artículo en análisis, para señalar que procede el embargo precautorio, para asegurar un crédito fiscal que este determinado pero no sea exigible, lo cual a primera vista daría lugar a pensar que se refiere a que puede realizarse un embargo

precautorio para asegurar un crédito fiscal, respecto del cual la resolución relativa, apenas ha sido notificada, pero no han transcurrido los 45 días que exige el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, para que sea exigible por medio del procedimiento económico coactivo.

No obstante, nos encontramos ante el mismo problema de imprecisión que ronda las demás fracciones de este precepto, pues si bien es cierto pudiera admitirse la existencia del embargo precautorio, durante el periodo que comprende la notificación del crédito fiscal, hasta que el mismo se vuelve exigible, no menos cierto, es que ello como acto de autoridad se encuentra sujeto al control de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que exige que los actos de autoridad se encuentren debidamente fundados y motivados.

Sin embargo, lo anterior no es posible en el caso, en la medida en que el legislador omitió dar los supuestos y las bases para que la autoridad pueda calificar cuando se encuentra ante el "*peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de la obligación determinada*", o dicho de otra forma, cuales son los aspectos que debe tomar en cuenta al momento de realizar un juicio de valor, para llegar a la conclusión de que el obligado pretende evadir el cumplimiento de la obligación fiscal.

No se debe perder de vista que desde el momento en que la autoridad fiscal, inicia el ejercicio de sus facultades de comprobación, entra en contacto directo con el contribuyente, con lo cual obtiene un sinnúmero de datos como son la condición económica y la situación patrimonial del revisado, si se está ante un reincidente que en otras ocasiones ya ha sido sancionado por la autoridad fiscal, si por el

contrario es una persona que siempre ha cumplido cabalmente sus obligaciones fiscales, e incluso hasta el grado de preparación del contribuyente cuando es persona física, o de sus socios cuando se esta ante una persona moral.

Es decir, existen un varios datos que previamente a la emisión de un embargo precautorio, deberían ser tomados en cuenta por la autoridad, los cuales aunados al conocimiento concreto que tenga sobre la conducta actual del obligado, le permitan efectivamente saber que esta ante el inminente peligro de que el deudor fiscal, se sustraiga al cumplimiento de las obligaciones que le han sido determinadas.

Sin embargo, no obstante todo lo anteriormente señalado, el legislador como siempre se quedo corto, y otorgó a la autoridad exactora, una facultad que puede catalogarse dentro del llamado terrorismo fiscal, pues cuando usa las palabras "...cuando a juicio..." estableció que basta con la simple intuición de la autoridad para que proceda el citado embargo precautorio, lo cual generalmente es algo subjetivo.

Más aún, si se observa la disposición en análisis, desde el punto de vista de los órganos del Estado, las omisiones del legislador, causan incluso problemas a la autoridad, pues aún cuando efectivamente ella observe que esta ante el peligro inminente de que el deudor fiscal se evada al cumplimiento de sus obligaciones, carece de supuestos legales que objetivamente le permitan demostrarlo, por lo que en este sentido SIEMPRE emitirá sus actos en forma subjetiva y por demás carente de motivación, mismos que el deudor con un medio de defensa, ya sea ordinario o extraordinario, nulifica en forma total y logra su objetivo, evadiendo el cumplimiento de su obligación, y con ello el daño

colectivo que causa el no dar al Estado los recursos necesarios para sus fines.

Por último nos referiremos al último de los supuestos que derivan del contenido del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que señala que es procedente el embargo precautorio:

- a) 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.

Esta disposición, como muchas otras que los legisladores realizan sin una adecuada técnica legislativa, abre una puerta para que las autoridades fiscales amparándose en el ejercicio de sus facultades de comprobación cometan abusos y arbitrariedades en perjuicio de las personas.

Resulta obvio que la hipótesis señalada constituye un intento desesperado por parte del gobierno de integrar al universo de contribuyentes al llamado comercio informal (vendedores ambulantes), estableciendo así procedimientos que le permitan obligar a estas personas a tributar al Estado, sin embargo, si bien la intención es correcta, debemos decir que la medida no ha sido adecuadamente implementada.

En efecto, el supuesto que se analiza, desprende dos hipótesis que pueden darse en forma conjunta o separada:

El primero de ellos es cuando durante una visita de verificación el contribuyente no pueda demostrar que se encuentra inscrito en el

Registro Federal de Contribuyentes, este supuesto es aberrante, pues lo cierto es que no existe norma legal alguna, que obligue a los contribuyentes a tener a disposición de las autoridades en forma inmediata los documentos que acrediten que están dados de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, máxime si se considera que de acuerdo al artículo 53, inciso a) del Código Fiscal de la Federación, los únicos documentos de los cuales la autoridad puede exigir su exhibición inmediata son los libros y registros de contabilidad, mismos que se encuentran definidos por los artículos 28 y 29 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y que de ninguna manera se asemejan ni remotamente a un aviso de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, que en todo caso encuadra dentro del supuesto que establece el inciso b) del propio artículo 53 del Código Federal Tributario, y que permite exhibirlo en un plazo de 6 días hábiles.

Bajo esta tesis, tenemos que legalmente el contribuyente por un lado no tiene obligación de exhibir en forma inmediata su aviso de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes y por otro lado la propia ley en tratándose de documentos de tal naturaleza solicitados durante el ejercicio de facultades de comprobación, le permite exhibirlos en un término de seis días, sin embargo en los términos en que esta redactado el numeral que se comenta, resulta que la autoridad desde el momento en el que tal aviso sea requerido y no exhibido, queda facultada para embargar en forma precautoria los bienes del visitado sin necesidad de acatar el plazo de 6 días que tiene para exhibir la documentación que se le pide, lo cual evidentemente viola lo dispuesto por las garantías de legalidad y seguridad jurídica, consagradas en nuestra Carta Magna.

La segunda hipótesis que deriva del supuesto que se analiza, consiste en que en una visita de verificación el contribuyente no pueda exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que se vendan.

La anterior disposición resulta en muchos casos por demás arbitraria, si por un lado consideramos que no existe precepto legal que obligue a los contribuyentes a tener en todo momento la documentación que ampare la propiedad de las mercancías que comercializan, pues lo cierto es que resulta ser una práctica común el que los comerciantes de puestos semifijos guarden en un lugar seguro los documentos que amparan la propiedad de las mercancías que comercializan, pues el tenerlas en todo momento "en la calle", resulta para ellos bastante riesgoso ante la posibilidad de que sufran algún daño o siniestro.

Lo mismo debe considerarse con los comerciantes de puestos fijos, pues en muchas ocasiones estos comerciantes tienen oficinas principales que llevan a cabo toda la función administrativa del negocio, y por ende tienen bajo su resguardo los documentos comprobatorios de las mercancías que se comercializan.

Más grave resulta aún, el caso de las ventas a consignación, pues lo cierto es que en estos casos, los vendedores en forma alguna son propietarios de las mercancías que exhiben para su venta, sino solamente intermediarios que llevan una comisión mercantil por virtud del contrato respectivo.

En esta tesitura se plantean diversas hipótesis bajo las cuales podemos concluir que generalmente los comerciantes de puestos fijos y semifijos, no tienen a su inmediata disposición los documentos que amparan la propiedad de las mercancías que comercializan, y en esta

medida se les deja en completo estado de indefensión al no establecerse un plazo, mecanismo o procedimiento por virtud del cual puedan ejercer su garantía de audiencia antes de ser embargados, además de que la disposición que se analiza, no establece los requisitos que deben cubrir los documentos comprobatorios para acreditar la propiedad de las mercancías, con lo cual deja al arbitrio de las autoridades ejecutoras el valorarlos como mejor les parezca y con criterios subjetivos y en consecuencia no jurídicos.

Bien es cierto, que la intención que el legislador tuvo al establecer esta disposición es la de evitar en lo posible el robo y contrabando de mercancías, sin embargo, debemos resaltar que no es esta la manera de hacerlo, pues la delincuencia no se ataca con arbitrariedad e injusticia, sino con mecanismos y procedimientos que permita a la autoridad, por un lado tener certeza de que efectivamente esta ante un hecho ilegal, y por otro lado allegarse de los elementos objetivos y necesarios que le permitan actuar en consecuencia sin vulnerar las garantías individuales consagradas en la Constitución a favor de los gobernados.

Aunado a lo anterior, debemos recalcar que el legislador olvido que el artículo 14 de la Constitución General de la República, no solamente protege el bien jurídico denominado propiedad, sino también protege otro bien que es el de la posesión, y en esta medida resulta inconstitucional que simplemente por que el ejecutor considera que la documentación que se le exhibe no es la idónea o por que en ese momento no se tiene a disposición tal documentación, proceda a embargar las mercancías, llevando al efecto un acto eminentemente privativo de los que están regulados por la garantía de audiencia que

consagra el ya señalado artículo 14 Constitucional, máxime si se considera que la posesión presume la propiedad.

Así las cosas, en el presente capítulo hemos visto como la mala técnica legislativa que ha sido utilizada, ha creado disposiciones como las que se analizaron en el presente capítulo, que crean verdaderas situaciones de inseguridad jurídica en perjuicio de los gobernados, al otorgar en muchos casos facultades omnimodas a las autoridades fiscales, facultades que generalmente se utilizan para efectuar prácticas de "terrorismo fiscal", en vez de los fines para los que fueron creadas.

CAPITULO V

LOS MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL

En este capítulo nos dedicaremos a analizar los diversos medios de defensa que nuestro sistema jurídico establece a favor de los contribuyentes para impugnar los actos y resoluciones que les causen agravio en materia fiscal, siendo menester hacer la aclaración de que enfocaremos su estudio en lo tocante a las posibilidades de impugnar el embargo precautorio.

Sin embargo, antes de entrar en la materia de este capítulo, considero necesario hacer un breve análisis de las garantías de seguridad jurídica que derivan de nuestra Carta Magna, y que también tienen aplicación en la materia fiscal, pasemos pues a ello.

5.1 Las garantías de seguridad jurídica

Dentro de un régimen jurídico y a fin de que la afectación de las esferas de los gobernados pueda llevarse a cabo, los actos de molestia que emita la administración pública, deben obedecer a ciertos requisitos y en general, cubrir un conjunto de modalidades jurídicas que, si no son observadas, implica que no sea válida la actuación de la autoridad.

Tal marco de modalidades jurídicas a que debe sujetarse el acto de autoridad para poder producir efectos en el ámbito jurídico de los particulares, se constituye por las garantías de seguridad jurídica.

Así, el maestro Burgoa, define a la seguridad jurídica como *"el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summun de sus derechos subjetivos"*⁵⁷

⁵⁷ BURGOA, Ignacio. *Garantías Individuales*, pag. 518.

5.1.1. La garantía de audiencia

La primera de las garantías de seguridad jurídica a que nos referimos es la garantía de audiencia consagrada en el párrafo segundo del artículo 14 de nuestra Carta Magna, que literalmente señala *"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."*

El párrafo aludido contiene cuatro garantías específicas de seguridad jurídica que son:

- a) Garantía de que a ninguna persona se le puede privar de sus bienes jurídicos tutelados por la disposición constitucional que se comenta, sin que previamente se siga un juicio.
- b) Que el juicio se sustancie ante tribunales establecidos con anterioridad.
- c) Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento.
- d) Que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho que hubiere dado motivo al juicio.

Así, tenemos que la garantía de audiencia, se traduce en cuatro aspectos que deben observarse en forma previa al acto privativo de autoridad, siendo estos los siguientes:

- Que se hagan saber al afectado los motivos y fundamentos del acto de privación.
- Que se le permita ofrecer pruebas para desvirtuar tales

motivos y fundamentos.

- Que se le permita alegar respecto de lo probado.
- Que se dicte una resolución en la que previa audiencia, se le haga saber lo que en derecho procede, conforme a las disposiciones expedidas con anterioridad al hecho.

Por lo anterior, podemos concluir, que la garantía de audiencia, no tiene otro objetivo, que el asegurar a los gobernados la posibilidad de una adecuada defensa frente a un acto privativo de autoridad.

5.1.2. La garantía de legalidad

La segunda de las garantías que analizamos es la garantía de legalidad que postula el artículo 16 de la citada Constitución Federal de la República, y que en la parte que nos interesa, señala que *"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."*

Así, la anterior disposición constitucional, establece como requisitos previos a un acto de molestia sobre los bienes jurídicos de un particular, los siguientes:

- a) Un mandamiento de autoridad, lo cual se traduce en una orden escrita que en forma fehaciente determine que la voluntad de una autoridad se encuentra dirigida hacia una persona determinada.
- b) Que tal mandamiento sea emitido por una autoridad competente, lo cual significa que la actuación del órgano del Estado que emite el acto de molestia, se encuentre

perfectamente delimitada como una atribución a su favor, en algún cuerpo legal o reglamentario.

- c) Que tal mandamiento funde y motive la causa legal de procedimiento, al respecto los tribunales han expresado que por fundamentación se entiende la cita precisa de todos y cada uno de los preceptos legales aplicables al caso, y por motivación, el señalamiento de todas y cada una de las razones, circunstancias y causas especiales que haya tenido en cuenta la autoridad para la emisión del acto, siendo necesaria además la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicadas.

En conclusión, la garantía de legalidad, tiene como finalidad, que ante la presencia de un acto de molestia que afecta su esfera jurídica, el gobernado este en posibilidad de conocer en forma cierta y clara, el alcance y contenido de las consecuencias que aquel le va a producir, así como la posibilidad de verificar si la autoridad que le afecta, efectivamente tiene atribuciones para hacerlo, de tal manera que con ello se asegura que no quede margen alguno de discrecionalidad en las autoridades encargadas de ejecutar el acto, evitando con ello la arbitrariedad en su actuación.

Para concluir, este punto solo diremos que las garantías de seguridad jurídica que han sido enumeradas, son precisamente el eje o punto de apoyo sobre el que se desarrolla la defensa de un contribuyente frente a la actuación de las autoridades tributarias, aún en el caso de que se alegue violación a preceptos secundarios o reglamentarios.

Expuesto lo anterior, es tiempo de analizar cada uno de los

medios de defensa que las leyes hacendarias conceden para combatir un embargo precautorio practicado por autoridades fiscales.

5.2 El recurso de revocación.

Se trata de un recurso administrativo, de los llamados horizontales, ya que es la propia autoridad emisora de los actos recurridos la que lo resuelve, algunos tratadistas consideran estos medios de defensa como una forma de autocomposición pues son las partes en conflicto (particular y autoridad) quienes "dialogan" a través de este medio procedimental para buscar terminar con la controversia sin tener que llegar a los tribunales.

Martínez Morales señala que *"el recurso administrativo es la posibilidad que tiene la administración pública de reconocer, corrigiéndolo, un error de su actuación, y lo hará en virtud de una petición del particular en ese sentido"*.⁵⁸

El recurso de revocación se encuentra previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, y con relación a su procedencia en contra de un embargo precautorio, actualmente los tribunales no se han puesto de acuerdo.

Algunos tribunales han pronunciado que es posible practicar embargo precautorio antes de la fecha en que el crédito sea exigible o determinado, argumentando que si se da alguno de los supuestos que prevé el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, al sujetarse estas diligencias a las reglas previstas para los embargos genéricos; pues esta medida así practicada, se convertirá en definitiva cuando los créditos se hagan exigibles y no sean pagados, por lo que a decir de

⁵⁸ MARTINEZ MORALES, Rafael, *Ob. Cit.*, pag. 401.

aceptar lo contrario sería permitir que este tipo de actos escapen al control de legalidad que el legislador le otorgó a la propia autoridad para que revise si sus actos se ajustan o no a la ley aplicable.

Este medio de defensa, no contiene mayor tramitación, simplemente se presenta el recurso ante la autoridad correspondiente, y esta a su vez de no existir alguna prueba que no se desahogue por su propia naturaleza, procederá a emitir la resolución correspondiente en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la interposición del recurso, pudiendo desechar el recurso por improcedente, confirmar el acto impugnado, mandar a reponer el procedimiento administrativo que le da origen, dejarlo sin efectos o modificarlo.

Transcurrido el citado término resolutorio, el silencio de la autoridad significará que ha confirmado el acto impugnado.

Por último para finalizar este apartado, solamente diremos que en la practica son pocos los contribuyentes que deciden acudir a este medio de defensa, pues lo cierto es que debido a la falta de imparcialidad con que son resueltos los recursos de revocación, generalmente los recurrentes solamente consiguen perder su tiempo y desmoralizarse, ante la cerrazón de la autoridad resolutora que se niega a darles la razón aún cuando la tienen.

5.3 El juicio de nulidad

Siguiendo con el análisis de los medios de defensa que los ordenamientos relativos establecen en contra de los embargos precautorios a que se refieren los artículos 41 y 145 del Código Fiscal de la Federación, toca el turno al juicio de nulidad.

A diferencia del recurso de revocación que se analizó en el apartado anterior, el juicio de nulidad constituye un verdadero proceso de carácter jurisdiccional, en el cual se observa el trinomio procesal de dos partes litigiosas y un tercero imparcial que decide sobre la procedencia o improcedencia de las pretensiones y excepciones.

Por no ser materia del presente trabajo, no abundaremos en el juicio de nulidad propiamente, sino en la forma en que este puede dirigirse para combatir un embargo precautorio, por lo que respecto a sus características solo citaremos al maestro Humberto Delgadillo, cuando señala que *"nuestro contencioso-administrativo en algunos casos es de anulación pues solo se constriñe a declarar la validez o nulidad; sin embargo, en otros casos la sentencia trae como consecuencia una condena para la autoridad demandada."*⁶².

Así, la procedencia del juicio de nulidad en el caso del embargo precautorio, la encontramos en lo dispuesto por la fracción IV del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente:

"Artículo 11.- El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones que se indican a continuación:

[...]

IV.- Las que causen agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

[...]".

Como se ve, la disposición transcrita alude a las resoluciones que causen agravio en materia fiscal, así, consideramos que para que

⁶² DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. *op. Cit.*, pag. 216.

se actualice tal hipótesis, basta con que en el acto impugnado se involucre la determinación o el cobro de contribuciones federales, sin que tengan mucha relevancia las características particulares del sujeto pasivo o activo de la relación que origine la controversia que se plantea ante el Tribunal Fiscal, pues la disposición es bastante clara al establecer como presupuesto de la acción de nulidad un "agravio en materia fiscal".

Ahora bien, no obstante y debido al carácter eminentemente práctico y no un tanto doctrinario que se le pretende dar al presente trabajo, debemos cuestionarnos, ¿Cual es el efecto o sentido que puede obtener una sentencia de nulidad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa frente a un embargo precautorio?, y en todo caso ¿Que tan conveniente es?.

Para responder lo anterior, debemos recordar que el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es un juicio de anulación y en consecuencia el pronunciamiento que hacen las Salas en sus sentencias, es solo para decidir si el acto subsiste o no, más de ninguna manera se le otorgan facultades para modificar tal acto, pues para ello la autoridad administrativa tiene sus propias facultades y atribuciones que en todo momento deben ser respetadas por dicho Tribunal, así no obstante que este último tiene facultades para indicar efectos que deben seguir las autoridades administrativas al cumplimentar sus sentencias e incluso en algunos casos para obligarlas a llevarlos a cabo, en las más de las veces el cumplimiento de una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cae dentro del campo de facultades discrecionales de la autoridad y en estos casos ella bien puede no emitir acto administrativo alguno.

A manera de ejemplo y para no perder la línea de pensamiento que seguimos, tendríamos que si el Tribunal Fiscal de la Federación declara la nulidad de un embargo precautorio, para el efecto de que la autoridad, si lo considera necesario vuelva a emitir una orden embargo debidamente fundada y motivada, en este caso la autoridad válidamente puede no emitir una nueva orden de embargo, pues lo cierto es que ello cae dentro del campo de sus facultades discrecionales y no puede ser materia de un pronunciamiento obligatorio por parte del Tribunal.

Así las cosas, con lo anterior se comprueba que un embargo precautorio, bien puede ser combatido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero ¿Qué tanta eficacia podemos atribuir a la actuación de dicho Tribunal en esos casos?

Para responder lo anterior, debemos atender al casuismo con que se pueden llegar a presentar las afectaciones patrimoniales de esta naturaleza, pues si por ejemplo estamos en el caso de un embargo precautorio realizado en la vía administrativa sobre un bien mueble o inmueble específico, en estos casos no existe premura de ninguna clase, y el contribuyente bien puede interponer su demanda de nulidad ante la Sala correspondiente, solicitar la Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución ante la propia autoridad fiscal y esperar un lapso aproximado de ocho o nueve meses que generalmente es la duración de un juicio de nulidad.

No obstante, si por el contrario nos encontramos ante un embargo precautorio de toda una negociación en todo lo que de hecho y por derecho corresponda a la contribuyente, dentro de lo cual se encuentran también afectadas las cuentas bancarias de cheques, la

situación resulta ser más grave y apremiante, e incluso se perjudica la imagen comercial de la negociación, pues en este caso la actividad económica del contribuyente se paraliza por completo, poniéndose incluso en peligro la subsistencia de su negocio o fuente de ingresos, ya que al tener congeladas las cuentas bancarias y de cheques, no puede pagar nóminas a sus trabajadores, no pagar proveedores a fin de obtener los insumos que requiere su producción, tampoco puede librar algún cheque para cubrir alguna obligación, además todos los cheques que haya librado y que a la fecha del embargo no hubiera sido cobrados, ya no podrán hacerse efectivo, lo cual incluso le puede traer problemas de carácter legal ante la posibilidad de juicios ejecutivos, y por si fuera poco ante la imposibilidad de expedir cheques, se encuentra imposibilitado para deducir fiscalmente los gastos que realice para su negocio, pues para ello es requisito que tales gastos se paguen con cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario.

Como se ve, la anterior hipótesis resulta alarmante para un contribuyente, y por ende en este caso consideramos que el juicio de nulidad no tendría la eficacia que se espera, ya que lo que se requiere es actuar rápido a fin de lograr que el contribuyente no vea paralizada su fuente de obtención de ingresos, por lo cual no resultaría muy idóneo acudir aun juicio de nulidad que tardará ocho o nueve meses, ya que aunque se puede solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución esto no podría surtir el efecto deseado pues de todos modos sería lento, ya que tal suspensión se tramita ante la propia autoridad exactora, pero esta a su vez tendría que girar los oficios correspondientes a la Comisión Nacional Bancaria para que esta su vez ordene a los Bancos respectivos que liberen las cuentas, y si la

autoridad exactora no quisiera cumplir (lo cual es muy común), el contribuyente todavía tendría que interponer ante la Sala que conozca del juicio respectivo un incidente de suspensión de la ejecución, respecto del cual solo obtendría de manera inmediata una suspensión provisional que no tendría mayor efecto que el de ordenar que las cosas se mantengan en el estado en que se encuentran a fin de que la autoridad fiscal no disponga de los fondos de las cuentas, pero de ninguna manera tendría el efecto de permitir la liberación de tales fondos, por lo que el contribuyente tendría necesariamente que esperar a que el Tribunal recibiera el informe de la demandada y emitiera la sentencia interlocutoria correspondiente, para lo cual por lo menos ya habrían transcurrido tres meses, con nefastas consecuencias para el contribuyente.

No pasa desapercibido para el sustentante, que con motivo de las reformas al Código Fiscal de la Federación que entraron en vigor a partir del 1° de enero de 2001, se incluyó al artículo 208-bis, gracias al cual, ahora los particulares que acudan al juicio de nulidad, tienen la posibilidad de solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución a la Sala que conozca del negocio, sin embargo en tal procedimiento suspensivo no se concedió la facultad a tal tribunal de otorgar efectos restitutorios, por lo cual en una hipótesis como la que hemos planteado, los actos impugnados no podrían suspenderse con la celeridad deseada.

Así, impone concluir que en el caso descrito, por razones de hecho (*periculum in mora*), el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no resultaría tan eficaz como debiera ser, pues se correría el riesgo de poner en peligro la subsistencia del

contribuyente, por lo que será necesario que antes de promover un medio de defensa ante un embargo precautorio, se haga una valoración del alcance de la afectación patrimonial y de la situación actual del contribuyente frente al acto que pretende impugnar a fin de determinar que tan idóneo sería acudir al juicio contencioso administrativo.

La tramitación del juicio de nulidad, no escapa a las reglas de la teoría general del proceso, esto es, interpuesta la demanda, esta se turna al magistrado instructor, quien a su vez ordena emplazar a las autoridades demandadas, una vez realizado ello, tales autoridades tienen un plazo de cuarenta y cinco días para producir su contestación, la cual una vez efectuada de no existir cuestión pendiente de desahogar origina que se abra término para la formulación de alegatos, transcurrido el cual se declara cerrada la instrucción.

Hecho lo anterior, la Sala de conocimiento procederá a dictar sentencia definitiva en un plazo que no excederá de sesenta días hábiles.

5.4 El juicio de amparo

Toca el turno en nuestro análisis al juicio de amparo o juicio de garantías, y no obstante ser un tema por demás interesante, no abundaremos mucho en el mismo, a fin de no desviarnos de las directrices que norman el presente trabajo.

En palabras del maestro Ignacio Burgoa, el juicio de amparo *"tiene como finalidad esencia la protección de las garantías del gobernado y el régimen competencial existente entre las autoridades federales y las de los Estados, extiende su tutela a toda la Constitución"*

*a través de la garantía de legalidad*⁶³

Este medio extraordinario de defensa, es el más antiguo de los que actualmente se encuentran en vigor, pues el mismo existe desde el siglo antepasado, y ha ido evolucionando junto con la sociedad mexicana a través del tiempo, lo cual genera como resultado, una técnica sumamente depurada, que si bien lo hace el medio de impugnación más transparente, también lo ha hecho en muchos casos inaccesible para la mayoría de la población que no tiene recursos para pagar un defensor que domine correctamente su regulación.

Lo anterior adquiere particular relevancia en el caso a estudio, pues si bien es cierto que ante la complejidad del juicio de amparo existe la figura de la suplencia de la deficiencia de la queja contemplada en el artículo 76-bis de la Ley de Amparo⁶⁴, no menos cierto es que tal institución solo se aplica en algunas materias, de las cuales definitivamente se ha excluido la materia administrativa dentro de la cual se enmarcan los embargos precautorios, por lo que si un contribuyente -por muy bajos recursos que tenga- decide impugnar en amparo un embargo precautorio, le será aplicado el principio de estricto derecho, sin posibilidad alguna de que se le supla la deficiencia de la

⁶³ BURGOA. Ignacio. *El juicio de amparo*, pag. 148.

⁶⁴ ARTÍCULO 76 bis. Las autoridades que conozcan del juicio de amparo deberán suplir la deficiencia de los conceptos de violación de la demanda, así como la de los agravios formulados en los recursos que esta ley establece, conforme a lo siguiente:

I. En cualquier materia, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia;

II. En materia penal, la suplencia operará aun ante la ausencia de conceptos de violación o de agravios del reo;

III. En materia agraria, conforme a lo dispuesto por el artículo 227 de esta ley;

IV. En materia laboral, la suplencia sólo se aplicará en favor del trabajador;

V. En favor de los menores de edad o incapaces; y

VI. En otras materias, cuando se advierta que ha habido en contra del quejoso o del particular recurrente una violación manifiesta de la ley que lo haya dejado sin defensa.

queja, ello no obstante que sea una persona que por su situación socioeconómica no pueda allegarse de una adecuada defensa.

En este sentido, compartimos las ideas del ministro Juventino Castro y Castro, cuando señala que *"nadie pueda explicarse satisfactoriamente la razón por la cual las quejas en amparos administrativos son clasificadas como de estricto derecho, ya que el gobernado también es parte débil frente al gobernante."*⁶⁵

En efecto, aquí nada tiene que ver la Constitución y las garantías que ella otorga, si las violaciones constitucionales no son hechas notar por el quejoso, o este las expone con torpeza, o se le escapó citarlas o señalarlas con claridad, el juez de amparo simulara no notarlo, y si saltan a la vista, solo podrá pensar *lo siento tu no eres de las personas a las que se refiere el artículo 76-bis de la Ley de Amparo.*

Por lo anterior, el sustentante, sin menospreciar las bondades del juicio de garantías, considera que necesario variar o ampliar algunas de sus figuras, a fin de hacer el acceso a la justicia federal, más accesible para los gobernados.

La procedencia del juicio de garantías la encontramos en el artículo 1° de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales, que establece lo siguiente:

"Artículo 1o. El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite:

I. Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales;

II. Por leyes o actos de la autoridad federal, que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados; y

⁶⁵ CASTRO. Juventino V., *Hacia el amparo evolucionado*, pag. 86.

III. Por leyes o actos de las autoridades de éstos, que invadan la esfera de la autoridad federal."

El juicio de amparo al igual que el juicio contencioso administrativo, también constituye un juicio de anulación, pues los tribunales federales no son tribunales de plena jurisdicción, sino que solamente se dedican a analizar si el acto reclamado por el quejoso se ajusta o no a las disposiciones constitucionales.

Lo anterior se explica, en la medida en que si bien es cierto que el juicio de amparo es el medio de control constitucional por excelencia, que los particulares tienen para combatir los actos de autoridades, tal medio de defensa debe ser respetuoso de diversos principios como lo es el de división de poderes, siendo ello la justificación, para que el juez de amparo solo decida sobre la constitucionalidad del acto reclamado, sin substituirse en las facultades de la autoridad responsable para emitirlo nuevamente o hacerlo en forma correcta, pues ello sería objeto de facultades y atribuciones de aquella.

Así, tenemos que procesalmente hablando existen dos tipos de juicios de amparo previstos por nuestra Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución, siendo estos el amparo indirecto y el amparo directo, mismos que en forma sucinta procederemos a analizar.

5.4.1. El amparo indirecto.

Sin ánimo de menospreciar la importancia y complejidad técnica del amparo directo, afirmamos que el amparo indirecto es el más complicado de estos dos medios extraordinarios de defensa.

Lo anterior se debe a que procedimentalmente se trata de un

verdadero proceso, en el cual existe un actor (quejoso), existen autoridades demandadas (responsables), existen periodos para el desahogo de pruebas y pueden darse un sin fin de incidencias dentro de su tramitación, hasta llegar al dictado de la sentencia de amparo.

A manera de explicación sencilla, nos limitaremos a señalar que el amparo indirecto generalmente son dos procedimientos en uno, el primero de ellos es el principal que constituye propiamente la litis constitucional, y el segundo es el incidente de suspensión del acto reclamado, que se lleva por cuerda separada.

El expediente principal, se forma con la demanda de garantías, los informes justificados de las autoridades responsables, las pruebas que se exhiban, mismas que incluso pueden ofrecerse al efectuarse la audiencia constitucional, obviamente lo actuado en la audiencia constitucional y por último la sentencia de amparo, que previa audición a las partes resuelve sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los actos reclamados.

Por su parte el expediente incidental, se forma por duplicado con la demanda de garantías, en donde necesariamente debe estar solicitada la suspensión de acto reclamado, aclarando que no debe confundirse esto último con la suspensión a que se refiere el artículo 123 de la Ley de Amparo⁶⁶, ya que este último se refiere a actos

⁶⁶ARTÍCULO 123. Procede la suspensión de oficio:

I. Cuando se trate de actos que importen peligro de privación de la vida, deportación o destierro, o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal;

II. Cuando se trate de algún otro acto que, si llegare a consumarse, haría físicamente imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía individual reclamada.

III. (Derogada).

La suspensión a que se refiere este artículo se decretará de plano en el mismo auto en que el Juez admita la demanda, comunicándose sin demora a la autoridad responsable, para su inmediato cumplimiento, haciendo uso de la vía telegráfica, en los términos del párrafo tercero del artículo 23 de esta ley.

prohibidos por el artículo 22 de la Constitución y la suspensión se concede de oficio, de plano y sin mayor trámite, lo cual se traduce en que en estos casos no se tramita el incidente de suspensión, así, además de la demanda, el cuaderno incidental se forma con los informes previos de las autoridades responsables, con las pruebas ofrecidas y exhibidas (aclarando que aquí solo se admite la documental y la de inspección y excepcionalmente en materia penal la testimonial) y por último con lo actuado en la audiencia incidental, en la que se resuelve sobre el otorgamiento o no de la suspensión definitiva de los actos reclamados.

En este sentido, vale la pena detenernos para estudiar un poco a la figura de la suspensión del acto reclamado, pues además de ser una institución que caracteriza a nuestro amparo mexicano, no obstante su importancia, en muchos casos es olvidada o incluso minimizada.

Así, en principio, debemos decir el otorgamiento de la medida cautelar en el juicio garantías tiene primordialmente dos finalidades, la primera de ellas consiste en preservar la materia del juicio de garantías, y la segunda de ellas —y tal vez, su razón de ser—, es la de proteger al quejoso y evitarle perjuicios de difícil reparación, además de que conforme al artículo 80 de la Ley de Amparo, la suspensión también debe servir para facilitar el retorno de las cosas al estado en que se encontraban antes de la violación reclamada, pues el juicio de amparo no fue creado para ser estéril, sino por el contrario, para constituir una

Los efectos de la suspensión de oficio únicamente consistirán en ordenar que cesen los actos que directamente pongan en peligro la vida, permitan la deportación o el destierro del quejoso o la ejecución de alguno de los actos prohibidos por el artículo 22 constitucional; y tratándose de los previstos en la fracción II de este artículo, serán los de ordenar que las cosas se mantengan en el estado que guarden, tomando el Juez las medidas pertinentes para evitar la consumación de los actos reclamados.

eficaz defensa contra los actos de las autoridades, en suma, debe recordarse a Chiovenda, cuando afirma *"El tiempo necesario para obtener la razón, no debe causar daño a quien tiene la razón"*.

Así, tenemos que a diferencia de la sentencia que otorga la protección constitucional y anula la fuerza del poder público que trata de usarse en forma contraria a la Constitución, la suspensión solo *"paraliza transitoriamente al poder de una autoridad hasta en tanto no se concluye en forma exhaustiva el examen constitucional"*⁶⁷

Derivado de la naturaleza de la suspensión, a través de la jurisprudencia nuestro más alto Tribunal se ha creado la llamada teoría de la apariencia del buen derecho, que en palabras de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se resume en lo siguiente *"La apariencia de la existencia del derecho es un presupuesto que condicional la admisibilidad de la medida y apunta a una credibilidad objetiva y seria que descarte una pretensión manifiestamente infundada y temeraria o muy cuestionable, lo que se logra a través de un conocimiento superficial, dirigido a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la existencia del derecho discutido en el proceso."*⁶⁸.

Expuesto lo anterior, y en relación con el tema del presente trabajo, debemos decir que los embargos precautorios si son susceptibles de ser atacados a través del juicio de amparo, pues aunque hemos afirmado la procedencia medios ordinarios de defensa en contra de tales actos, lo cual pudiera llevarnos a pensar que el principio de definitividad que se encuentra recogido en la fracción XV

⁶⁷ CASTRO, Juventino. *La suspensión del acto reclamado en el amparo*, editorial Porrúa, México, 2000, pag. 16.

⁶⁸ *La apariencia del buen derecho*, Serie debates Pleno, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1996, pag. 65.

del artículo 73 de la Ley de Amparo haría improcedente el juicio en estos casos, ello no sucede así, ya que en los términos del artículo 114, fracción I de la Ley de Amparo, nuestro acto reclamado también lo haríamos consistir en la Ley misma, en el caso, los artículos que establecen la existencia de tales medidas de aseguramiento, los cuales como ya hemos analizado en el capítulo anterior, otorgan un sinnúmero de razones para impugnar su inconstitucionalidad.

5.4.2. El amparo directo.

Toca en turno en nuestro análisis al amparo directo, el cual si bien no es tan complejo como el amparo indirecto, y de hecho generalmente no tiene procedimiento alguno que substanciar en virtud de que el Tribunal Colegiado solo recibe lo actuado por la responsable y en base al expediente, a los argumentos del quejoso y del tercero perjudicado resuelve, de cualquier forma, tiene un grado exigencia técnica.

Así, comenzaremos por afirmar que el amparo directo se tramita ante los Tribunales Colegiados de Circuito, y las hipótesis de su procedencia las encontramos en el artículo 158 de la Ley de Amparo, que establece lo siguiente:

"ARTICULO 158.- El juicio de amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, en los términos establecidos por las fracciones V y VI del artículo 107 constitucional, y procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no

proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados.

Para los efectos de este artículo, sólo será procedente el juicio de amparo directo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales civiles, administrativos o del trabajo, cuando sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales de Derecho a falta de ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa.

Cuando dentro del juicio surjan cuestiones, que no sean de imposible reparación, sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, sólo podrán hacerse valer en el amparo directo que proceda en contra de la sentencia definitiva, laudo o resolución que pongan fin al juicio.

En efecto, del anterior numeral se desprende que procede el amparo directo ante los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando el acto reclamado se haga consistir en sentencias definitivas o resoluciones que pongan fin al juicio dictadas por tribunales judiciales,

administrativos o del trabajo.

Lo anterior establece como presupuesto indispensable del amparo directo, la existencia previa de un proceso jurisdiccional, que deba ser revisado por la Justicia Federal, ante la posibilidad que el quejoso plantea de que la sentencia definitiva o resolución que pone fin al juicio viole alguna de las garantías individuales que la Constitución establece a favor de los gobernados, particularmente las contenidas en los artículos 14 y 16 de la Carta Magna.

Ahora bien, de lo anterior se han desprendido dos hipótesis de procedencia, la existencia de una sentencia definitiva o la existencia de una resolución que ponga fin al juicio.

La primera de ellas alude, a la resolución que dicta el órgano jurisdiccional previa audición y valoración de la litis planteada por las partes, esto es los argumentos que constituyan la base de las pretensiones del actor y los argumentos que constituyan la base de las excepciones del demandado, por lo cual podemos decir con cierta reserva que existe un pronunciamiento en cuanto al fondo del asunto.

Lo anterior, generalmente no sucede en la segunda de las hipótesis, pues generalmente, cuando la Ley hace referencia a las resoluciones que ponen fin al juicio, se refiere a las que lo concluyen sin estudiar el fondo o la litis planteada, como puede ser el acuerdo que deseche o tenga por no presentada una demanda de nulidad, o una sentencia de sobreseimiento.

Ahora bien, expuesto lo anterior resulta necesario enfocar la perspectiva de nuestro análisis hacia el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues por la naturaleza de los embargos precautorios en materia fiscal, sería el único órgano jurisdiccional

ordinario ante el cual podría plantearse un juicio de nulidad, que pudiera desembocar en una resolución que actualice la procedencia del amparo directo.

Por lo anterior debemos señalar que la procedencia del amparo directo cuando se trata de sentencia definitivas dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que no satisfacen al quejoso, no presenta ningún problema, sin embargo, en tratándose de resoluciones que ponen fin al juicio, como lo sería un acuerdo del magistrado instructor que deseche, tenga por no presentada una demanda o declare el sobreseimiento del juicio, antes de acudir al amparo directo, se debe preparar la vía, lo cual consiste en agotar el recurso de reclamación que establece el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación, y una vez dictada la sentencia interlocutoria correspondiente por la Sala en pleno, si resulta que esta no satisface las pretensiones del quejoso, queda expedita la vía del amparo directo para solicitar la protección de la justicia federal.

Expuesto lo anterior y entrando en la materia de nuestro análisis, señalaremos que en el amparo directo que se promueva contra un juicio que resuelva sobre la legalidad de un embargo precautorio, si la sentencia del Tribunal Fiscal reconoció en forma total o parcial la validez de tal acto, sus argumentos deberán encaminarse a desvirtuar las consideraciones expuestas por la Sala responsable lo cual no requiere mayor explicación, pues el argumento que se esgrima dependerá del caso concreto.

No obstante, en este punto no debemos olvidar que existe otra posibilidad de impugnación para el quejoso en el amparo directo, la cual proviene del último párrafo del artículo 158 de la Ley de Amparo que

establece la posibilidad de impugnar la inconstitucionalidad de un precepto legal en amparo directo, no obstante en este caso el Poder Judicial Federal ha sostenido que para impugnar la inconstitucionalidad de un precepto legal en amparo directo, necesariamente debe ser aplicado tal precepto en la sentencia reclamada, pues de otra manera el concepto de violación que al efecto se formule será inoperante, así si en un caso concreto la Sala responsable para declarar la validez de un embargo precautorio, se apoya en lo dispuesto por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que ya ha sido materia de estudio en un capítulo anterior, el quejoso podrá formular en su demanda de garantías conceptos de violación tendientes a demostrar la inconstitucionalidad de tal precepto.

Por último y para terminar con este capítulo diremos que el procedimiento del amparo directo, se substancia de la siguiente forma: una vez recibidos los autos del expediente del juicio de origen, el presidente del Tribunal Colegiado que por turno deba conocer los turnará a un magistrado relator, que tendrá a su cargo la formulación de un proyecto de sentencia, que se presentara en sesión privada a los demás magistrados del Tribunal para que el mismo sea aprobado o modificado, dándose por concluido el juicio.

En lo tocante a la suspensión del acto reclamado, señalamos que en materia del amparo directo del orden administrativo, la misma se encuentra regulada por el artículo 173 de la Ley de amparo⁶⁹, debiendo

⁶⁹ARTÍCULO 173. Cuando se trate de sentencias definitivas o de resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas en juicios del orden civil o administrativo, la suspensión se decretará a instancia del agraviado, si concurren los requisitos que establece el artículo 124, o el artículo 125 en su caso, y surtirá efecto si se otorga caución bastante para responder de los daños y perjuicios que pueda ocasionar a tercero.

solicitarse ante la propia autoridad responsable, en este caso, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En los casos a que se refieren las disposiciones anteriores, son aplicables los artículos 125, párrafo segundo, 126, 127 y 128.

Cuando se trate de resoluciones pronunciadas en juicios del orden civil, la suspensión y las providencias sobre admisión de fianzas y contrafianzas, se dictarán de plano, dentro del preciso término de tres días hábiles.

CONCLUSIONES

Después de haber efectuado mediante este trabajo un estudio del Derecho Fiscal Positivo, habiendo consultado la doctrina y tomando en consideración la jurisprudencia con relación a este tema, he tenido a bien concluir:

1.- Que el Estado realiza una actividad que se traduce en procurar las riquezas materiales necesarias para su funcionamiento y también la forma en que serán utilizadas las mismas, a esta actividad se le da el nombre de financiera y es el poder ejecutivo el encargado de realizarla.

2.- Que es necesario elevar a rango de garantía individual la obligación del Estado de destinar las contribuciones al gasto público, a fin de que los particulares, puedan estar en posibilidad de someter a un control de legalidad las contribuciones que contienen fines extrafiscales injustificados.

3.- Así, también que es necesario instrumentar los mecanismos de control necesarios para vigilar el destino que se le da a las contribuciones.

4.- Que el procedimiento administrativo de ejecución, es un acto de soberanía que el Estado realiza y que tiene por objeto recaudar los ingresos tributarios que conforme a la ley los particulares debieron haber enterado.

5.- Que la facultad económico coactiva, no es violatoria del artículo 14 de la Constitución Federal, toda vez que no es necesaria la existencia un juicio previo ante la autoridad judicial, pues por encima de ello debe prevalecer el interés de la colectividad que necesita sufragar el gasto público.

6.- Que la facultad económico coactiva, no contraviene al artículo 17 de nuestra Carta Magna, en virtud de que con ella no se está autorizando a las autoridades hacendarias a ejercer violencia por si mismas, sino que la llevan a cabo en ejercicio de funciones que las propias leyes y la Constitución les otorgan.

7.- Que la facultad económica coactiva, no es violatoria del principio de división de poderes que consagra el artículo 49 de la Ley Fundamental, pues al relacionarlo con el 31, fracción IV del propio ordenamiento, se llega a la convicción existe la competencia a favor del poder ejecutivo para llevar a cabo la actividad recaudatoria.

8.- Que no obstante la constitucionalidad de la facultad económica coactiva, tal circunstancia, no autoriza al legislador a crear figuras y facultades que contravengan las garantías individuales de los contribuyentes.

9.- Que la exigencia a cargo de los gobernados de contribuir al gasto público, de ninguna manera faculta a las autoridades exactoras, a realizarlo con violación a las formalidades esenciales del procedimiento.

10.- Que no es admisible tampoco, que el legislador establezca figuras jurídicas, que más que tener por objeto garantizar el interés fiscal, tengan por objeto, crear efectos psicológicos y sociales que infundan en la colectividad miedo de sus propias instituciones ante actos del llamado "*terrorismo fiscal*".

11.- Que la facultad que el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación otorga al deudor para señalar bienes, es una utopía debido a su inoperancia en la práctica.

12.- Que en consecuencia es necesario derogar la fracción I del artículo 156 del Código Fiscal de la Federación.

13.- Que el actual embargo precautorio en materia fiscal, que autorizan los artículos 41, fracción II y 145 del Código Fiscal de la Federación, carece de justificación social y jurídica, y en consecuencia es inconstitucional.

14.- Que es necesario que el legislador, al establecer la posibilidad de aplicar medidas como el embargo precautorio, establezca supuestos legales que en forma objetiva permitan a la autoridad verificar si efectivamente es necesario aplicar tal medida, y de tal forma que su actuación se justifique y legitime conforme al marco legal y constitucional.

15.- Que el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación es procedente para combatir un embargo precautorio.

16.- Que el recurso administrativo de revocación, en la practica es ineficaz para combatir los actos de las autoridades fiscales, en virtud de que los funcionarios fiscales, siempre resuelven en forma parcial y a favor del propio fisco federal.

17.- Que para definir la vía idónea para combatir un embargo precautorio, es necesario atender a la situación concreta del contribuyente afectado frente a tal acto que se pretende cuestionar.

18.- Que debido a que es el medio de defensa más antiguo en nuestro país, el juicio de amparo contiene una técnica sumamente depurada, que en algunos casos desvirtúa su espíritu por hacerlo inaccesible para quien no tiene los recursos económicos que le permitan procurarse una adecuada defensa.

19.- Que la suplencia de la deficiencia de la queja, debería operar también en materia administrativa, toda vez que el gobernado también es parte débil frente a la administración pública.

20.- Que es necesario crear una cultura de respeto a las garantías individuales de los particulares, pues aún cuando en la actualidad, han disminuido algunas de las arbitrariedades que en el pasado se cometían, todavía siguen existiendo funcionarios, que escudándose tras de sus escritorios, pretenden colocarse por encima de la Constitución y sus leyes, en perjuicio de los gobernados y general de toda la nación.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFÍA

1. ARILLA BAS, Fernando. *Manual práctico del litigante*. México. Kratos. 1981.
2. BAZDRESCH, Luis. *El juicio de amparo curso general*. 5ª ed. 3ª reimp. México. Trillas. 1997.
3. BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. *Obligaciones Civiles*. México. 3ª ed. Harla. 1983.
4. BIELSA RAFAEL, *Compendio de derecho fiscal*, De Palma, Buenos Aires, Argentina.
5. BONNECASE, Julien. *Tratado Elemental de Derecho Civil*, traduc. por Enrique Figueroa Alfonso. México. Harla. 1993.
6. BORJA SORIANO, Manuel. *Teoría general de las obligaciones*, 12ª ed., México, Porrúa, 1991.
7. BURGOA O., Ignacio. *El juicio de amparo*. México. 31ª ed. Porrúa. 1994.
8. BURGOA O., Ignacio. *Las garantías individuales*. México. 7ª ed. Porrúa. 1972.
9. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Lecciones de práctica contenciosa en materia fiscal*. 7ª ed. México. Themis. 1997.
10. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. 3ª ed. México. Harla. 1997.
11. CASTRO V., Juventino. *Hacia el amparo evolucionado*. 5ª ed. México. Porrúa. 1997.
12. CASTRO V., Juventino. *La suspensión del acto reclamado en el amparo*. 4ª ed. México. Porrúa. 2000.
13. CHAVEZ CASTILLO, Raúl. *Juicio de amparo*, 2ª ed., México, Harla, 1998,

14. COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, *Financiamiento del Gasto Público*. México. Trillas. 1988.
15. COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, *Justicia Administrativa*. México. Trillas. 1988.
16. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México. Porrúa. 1990.
17. DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. 3ª ed. México. Limusa. 1996.
18. DE PINA VARA, Rafael y Jose Castillo Larrañaga. *Derecho Procesal Civil*, 19ª ed., México, Porrúa, 1990.
19. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. México. Porrúa. 1991.
20. FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. 12ª ed. México. Porrúa, 1968.
21. GALINDO GARFIAS, Ignacio. *Derecho Civil*. México. Porrúa, 1991.
22. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel. *Teoría de la infracción fiscal*. México. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1982.
23. GONZÁLEZ COSIO, Arturo. *El poder público y la jurisdicción en materia administrativa en México*. México. Porrúa. 1976.
24. GONZÁLEZ REYNA, Susana. *Manual de redacción e investigación documental*. 4ª ed. México. Trillas. 1991.
25. GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto. *El patrimonio*. 5ª ed. México. Porrúa. 1995.

26. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *El derecho en México una visión de conjunto*. Tomo III. México. UNAM. 1991.
27. JIMÉNEZ G., Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. México. Ecasa. 1983.
28. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Nociones de política fiscal*. México. Editorial Universitaria Potosina. 1980.
29. MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. *Derecho Administrativo*. 2ª ed. México. Harla. 1991.
30. NAVA NEGRETE, Alfonso. *Derecho Administrativo*. México. Universidad Nacional Autónoma de México. 1991.
31. NAVA NEGRETE, Alfonso. *Derecho Procesal Administrativo*, México, Porrúa, 1959.
32. ORTIZ-URIQUIDI, Raúl. *Derecho Civil*. 3ª ed. México. Porrúa. 1986.
33. OVALLE FABELA, José. *Teoría General del Proceso*, 4ª ed. México, Oxford, 1996.
34. PORRAS Y LOPEZ, Armando. *Derecho Procesal Fiscal*. México. Textos Universitarios. 1974.
35. QUINTANA VALTIERRA, Jesus y Jorge Rojas Yáñez. *Derecho Tributario Mexicano*. México. Trillas. 1991.
36. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. México. Harla. 1986.
37. ROJINA VILLEGAS, RAFAEL. *Compendio de derecho civil*. 15ª ed. México. Porrúa. 1987.
38. VALLARTA, Ignacio L. *Votos del C. Ignacio L. Vallarta en los negocios más notables*, tomo III, 5ª ed., México, Porrúa, 1989.

LEGISLACION

1. Código Fiscal de la Federación, Themis, México, 2001.
2. Código Civil para el Distrito Federal, Porrúa, México, 1993.
3. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.
4. Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.
5. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2001, Themis, México, 2001.
6. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Themis, México, 2001.
7. Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.
8. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Themis, México, 2001.
9. Ley del Servicio de Administración Tributaria, Themis, México, 2001.
10. Ley del Servicio Postal Mexicano, Porrúa, México, 2000.
11. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Themis, México, 2001.
12. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Themis, México, 2001.

JURISPRUDENCIA

1. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, noviembre de 1999.
2. Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 91-96, Primera Parte.
3. Semanario Judicial de la Federación, tomo XIV, septiembre de 1994.
4. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, julio de 1999.
5. Semanario Judicial de la Federación, tomo: XXIII, Quinta Epoca.
6. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo: VII, marzo de 1998.
7. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo 59, noviembre de 1992.
8. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XI, febrero de 2000.
9. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XI, enero de 2000.
10. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo IX, abril de 1999.
11. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Primera Epoca, Compendio 1937 a 1948.
12. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Abril de 1995.

DICCIONARIOS

1. Diccionario Espasa Jurídico, Madrid, Espasa, 1998.
2. INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano Tomo D-H. Coedición Porrúa UNAM.
3. DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho. México. Porrúa. 1993.

OTRAS FUENTES

1. Iniciativa de decreto que reforma, deroga y adiciona diversas disposiciones fiscales, presentada el 03 de abril de 2001 al Congreso de la Unión.
2. Suprema Corte de Justicia de la Nación. *La apariencia del buen derecho*. Themis. 1996.
3. Suprema Corte de Justicia de la Nación. *La garantía de audiencia en materia fiscal*. Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1997.
4. Suprema Corte de Justicia de la Nación. *La garantía de audiencia en materia de expropiación*. Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1999.