

425



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

CAMPUS ARAGON

" INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO,  
PRECAUTORIO PREVISTO EN LA FRACCION I DEL  
ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL  
DE LA FEDERACION".

T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A:  
ALEJANDRO RUIZ HERNANDEZ

ASESOR: LIC. ALICIA CONCEPCION RIVAS GARCIA

MEXICO

2002

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## DEDICATORIAS

A DIOS

Te doy gracias por la vida que tengo y la cual trato de vivirla siguiendo tus enseñanzas, por haberme brindado el apoyo de gente tan valiosa para mí, sin la cual no hubiera podido cerrar este capítulo de mi vida.

A LA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MÉXICO,  
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES,  
CAMPUS ARAGÓN.

Por la oportunidad que me dio de realizar mis sueños, al proporcionarme los medios adecuados para una formación profesional completa, además de contar con el asesoramiento de maestros, cuya dedicación y amor a la enseñanza y a la Institución, son ejemplo para los alumnos.

A MIS PADRES RAFAEL Y ROSA.

Por la inmensa suerte de tenerlos en mi vida, por el amor con el que crecí, por la confianza que siempre me han brindado, por la orientación que me dan, ya que lo que soy en la vida es gracias a ustedes por lo que les ofrezco este trabajo, el cual es otra meta que hemos alcanzado juntos, a base de un gran esfuerzo, pero que no será la última, pues tenemos todavía muchos sueños por alcanzar, pero sé que si seguimos teniendo el amor, la confianza y el respeto que siempre nos hemos tenido, no habrá obstáculo infranqueable.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

ILIANA

Tu amor es la fuerza que me alienta a seguir adelante, tu apoyo ha sido muy importante para mí, y agradezco a la vida por tenerte a mi lado, ya que tu presencia le dio a mi vida el amor, y espero que sigamos creciendo como pareja.

AXEL Y ALINE

Ustedes son la mayor bendición que Dios me ha dado, la razón de mi existir, las personas a quien más amo, ya que son la inspiración con la que me despierto cada día.

ELENA, RAFAEL y GABRIEL

Espero significar para ustedes lo que ustedes significan en la vida para mí, pues no podría haber tenido mejores compañeros durante mis éxitos y fracasos, por lo que les doy las gracias por contar con ustedes en todo momento.

DOÑA CECILIA, PABLO, AURORA, VICENTE, CONCEPCION, IGNACIO, SALVADOR, BLANCA, HUGO, ROCIO, SANDRA, ARTURO, MIGUEL, ISRAEL, BRISA, MONSERRAT, SAID, ERNESTO, JANET, LESSLIE Y VALERIA.

Gracias por aceptarme en su familia como un miembro más, y darme todo su cariño, ya que me han dado la confianza de acercarme a ustedes cuando he necesitado ayuda.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

LICENCIADA ALICIA RIVAS.

Por que sin su valiosa asesoria, no hubiera podido concluir este trabajo. Gracias por ser tan amable mientras me dirigió y aconsejo en la elaboración del presente trabajo.

ALEJANDRO, RAUL, EDUARDO Y MARIBEL

Por que siempre cuanto con ustedes en todo momento, ya que una amistad como la que ustedes me brindan, es difícil encontrar en las personas en estos tiempos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

# Inconstitucionalidad del embargo precautorio, previsto en la fracción I del artículo 145.

## Introducción.

### Capítulo I

#### Del acto administrativo

1.1.-	Acto administrativo.	02
1.2.-	Definición de acto administrativo.	03
1.2.1.-	El criterio orgánico.	05
1.2.2.-	El criterio material.	06
1.2.3.-	En sentido amplio.	06
1.2.4.-	En sentido restringido.	07
1.2.4.1.-	Por su esfera de aplicación.	07
1.2.4.2.-	Por su finalidad.	07
1.2.4.3.-	Por su contenido y sus efectos.	08
1.3.-	Elementos y requisitos del acto administrativo.	08
1.3.1.-	El sujeto.	10
1.3.2.-	La voluntad.	11
1.3.3.-	El objeto.	13
1.3.4.-	La forma.	14
1.3.5.-	El motivo.	15
1.3.6.-	El fin.	16
1.4.-	Los efectos del acto administrativo.	17
1.5.-	Tipos de invalidez del acto administrativo.	18
1.5.1.-	La inexistencia.	18
1.5.2.-	La nulidad absoluta.	19
1.5.3.-	La nulidad relativa.	20
1.6.-	La ejecución del acto administrativo.	21
1.7.-	Causas de extinción del acto administrativo.	22

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## Capítulo II

### De la obligación fiscal.

2.1.-	La obligación fiscal.	27
2.2.-	Tipos de obligaciones.	29
2.3.-	El nacimiento de la obligación fiscal.	30
2.4.-	El hecho imponible y hecho generador.	32
2.4.1.-	Características del hecho generador.	34
2.4.2.-	Efectos jurídicos de hecho imponible.	34
2.5.-	Relación jurídico tributaria.	35
2.6.-	Elementos de la obligación tributaria.	36
2.6.1.-	Objeto.	37
2.6.2.-	Sujetos.	38
2.6.2.1.-	Sujeto activo.	39
2.6.2.1.1.-	Obligaciones primarias.	40
2.6.2.1.2.-	Obligaciones secundarias.	40
2.6.2.2.-	Sujeto pasivo.	42
2.6.2.2.1.-	Sujeto pasivo por adeudo propio o directo.	43
2.6.2.2.2.-	Sujeto pasivo por adeudo ajeno o indirecto.	44
2.6.2.3.-	Obligaciones de terceros.	46
2.7.-	Determinación de la obligación tributaria.	47
2.7.1.-	Según la persona que la realice.	48
2.7.2.-	Según la base con la que se realice.	50
2.7.3.-	Determinación en cantidad líquida.	51
2.7.4.-	Casos en los que procede la determinación presuntiva de la utilidad fiscal.	53
2.8.-	Exigibilidad de la obligación.	55
2.9.-	Facultades de la autoridad.	56
2.9.1.-	Facultad de comprobación.	56
2.9.2.-	Facultad de la autoridad ante la omisión de declaraciones y avisos.	56

## Capítulo III

### Del Embargo.

3.1.- Embargo en materia civil.	61
3.2.- Embargo en materia fiscal.	63
3.3.- Clases de embargo en materia fiscal.	64
3.3.1.- Embargo en la vía administrativa.	65
3.3.2.- Embargo precautorio.	67
3.3.3.- Embargo definitivo.	67
3.4.- Generalidades del embargo, elementos.	68
3.4.1.- Sujetos.	69
3.4.2.- Lugar del embargo.	70
3.4.3.- Tiempo de embargo.	70
3.4.4.- Bienes susceptibles de embargo.	70
3.4.5.- Bienes exceptuados del embargo.	73
3.4.6.- Custodia de los bienes.	74
3.4.6.1.- La intervención.	75
3.4.6.2.- El interventor administrador.	76
3.4.7.- Oposición de tercero en la diligencia.	78
3.4.8.- Traba de ejecución en bienes ya embargados.	79
3.4.9.- El embargo de créditos.	79
3.4.10.- Embargo de dinero o de bienes preciosos.	80
3.4.11.- Medidas de apremio.	80
3.4.12.- Valuación de los bienes.	81
3.4.13.- El remate.	82

## Capítulo IV

### Inconstitucionalidad del embargo precautorio, previsto en la fracción I del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

4.1.- Concepto del embargo precautorio.	88
4.1.1.- El artículo 41 fracción II del Código Fiscal de la Federación.	89

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

4.1.2.- El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.	89
4.2.- Inconstitucionalidad del embargo precautorio.	91
4.2.1.- Garantía de audiencia.	92
4.2.2.- Garantía de legalidad.	95
4.2.2.1.- Forma escrita.	96
4.2.2.2.- Emitido por autoridad competente.	97
4.2.2.3.- Fundado y motivado.	98
4.3.- Desaparición del embargo precautorio previsto, en la fracción I del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.	100
<b>Conclusiones.</b>	<b>110</b>
<b>Bibliografía.</b>	<b>113</b>

## INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo es elaborado con el fin de realizar un análisis al embargo precautorio previsto en artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual faculta a las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido pagados o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, previsto en el mencionado artículo 145 y en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 145 en su segundo párrafo fracción I prevé que el embargo precautorio podrá realizarse sobre los bienes o la negociación del contribuyente, en el momento de la notificación del crédito fiscal, (obviamente cuando no hubiesen sido cubiertos ni garantizados los posibles créditos fiscales), cuando "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", y este embargo se realizará para asegurar el interés fiscal respecto de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubieren causados y sean exigibles.

Notamos que esto es una forma arbitraria que la Federación implementó en contra del contribuyente, puesto que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, tiene ciertas irregularidades, pues si bien, es cierto que la Ley le otorga a la Autoridad, lo que podrían ser llamados privilegios en cuanto al cobro de créditos fiscales, estos privilegios no pueden estar por encima de las Garantías consagradas por la Constitución, como es la Garantía de Audiencia y la Garantía de Seguridad Jurídica, pues como se verá más adelante en el presente trabajo, la autoridad no le da al posible deudor, (puesto que la federación no esta segura de tener un crédito a su favor, aparte de la multa por incumplimiento en la presentación de la declaración) la posibilidad de demostrar el monto real de su adeudo.

Pues, si bien es cierto que, el contribuyente incumplió con la presentación de su declaración de impuestos esto no le da derecho a la Federación de cometer un acto arbitrario al embargarle sus bienes al deudor al tratar de cobrarle un adeudo que no se

ha determinado en cantidad líquida y por lo tanto no se sabe realmente, si el monto por el que esta embargando al contribuyente, es en realidad, el adeudo que el contribuyente tiene con el fisco.

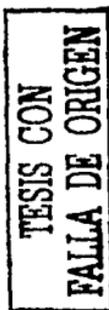
Para tal fin el presente trabajo esta integrado por cuatro capítulos, en los cuales se abordará lo relativo al embargo precautorio, en el primer capítulo abordaremos el acto administrativo, el cual considero un tema relevante puesto que el embargo precautorio es un acto administrativo por lo que se darán algunas definiciones y se estudiarán sus elementos que lo componen, su clasificación y sus efectos; así como la forma en que se extinguen los actos administrativos.

En el segundo capítulo se desarrollará todo lo relacionado con la obligación fiscal, indicando su concepto, los tipos de obligaciones que hay, el momento de su nacimiento, sus características, la relación que nace entre el fisco y los contribuyentes, los elementos que intervienen en ella, como son el sujeto activo y el sujeto pasivo, el hecho imponible, su determinación, los tipos de determinación.

También revisaremos en este capítulo algunas facultades que tiene la autoridad hacendaria, para revisar que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, como las visitas domiciliarias, el requerimiento de presentar declaraciones, que se da al tener el fisco una excesiva carga de trabajo y de esta manera puede como sujeto activo observar la situación de cada uno de los contribuyentes, determinando si está cumpliendo o no con sus obligaciones fiscales.

En el capítulo tercero abordaremos el tema del embargo en general, empezando por dar su definición en materia civil y después revisar los conceptos en materia fiscal, así como revisar cuantas hipótesis de embargo se tienen previstas en el Código Fiscal de la Federación, y se estudiarán las generalidades del embargo, quien interviene, que se puede embargar y que bienes están exceptuados, que se entiende por intervención, las medidas de apremio en caso de que se opongan, la traba en bienes ya secuestrados por otra autoridad, la valuación, y las reglas para el remate.

En el último capítulo nos enfocaremos al embargo precautorio, daremos su definición, así como su sustento jurídico, y analizaremos las garantías constitucionales



de audiencia y de seguridad jurídica, para determinar si la fracción I del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que es la investigación que nos ocupa, viola dichos preceptos constitucionales, sustentado nuestra opinión en jurisprudencia que al respecto ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Esta es la parte medular del trabajo manifestando los puntos de vista por los que debe desaparecer el embargo precautorio previsto en la fracción mencionada.

**CAPITULO I:**  
**DEL ACTO**  
**ADMINISTRATIVO.**

## 1.1 ACTO ADMINISTRATIVO

Antes de definir el acto administrativo es importante mencionar que la administración realiza actos de distintas clases, entre los que se incluyen los contractuales y los unilaterales, los que pueden ser individuales y generales.

Actos contractuales nacen del acuerdo entre la Administración y los particulares, como la celebración de un contrato de obra pública; a este tipo de actos la doctrina los reconoce específicamente como contratos administrativos.

Actos unilaterales de la administración son los que se realizan por su sola declaración unilateral de voluntad, como ocurre en la imposición de una multa, y pueden clasificarse en individuales y generales.

Se consideran individuales los actos unilaterales de la Administración con efectos jurídicos respecto de una o varias personas determinadas, acerca de uno o varios casos específicos, como sucede al otorgarse un permiso para expendio de licores o una licencia de construcción, que confiere autorizaciones específicas a sus titulares.

En cambio, se entienden como generales los actos unilaterales de la Administración que producen efectos jurídicos respecto de un conglomerado indeterminado o una generalidad de personas o casos, como ocurre por ejemplo, con el Reglamento de Tránsito para el Distrito Federal, que es de observancia general.

A los actos unilaterales generales de la Administración la doctrina los denomina reglamentos administrativos, y los considera materialmente como leyes, por tratarse de normas generales, abstractas y obligatorias emitidas por la administración.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## 1.2 DEFINICION DE ACTO ADMINISTRATIVO.

Se considera que el acto administrativo es una decisión general o especial de autoridad administrativa en ejercicio de sus funciones, y que se refiere a derechos, deberes o intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas.

Para Miguel Acosta Romero<sup>1</sup>, el acto administrativo es una manifestación unilateral externa de voluntad, que expresa una voluntad de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.

Para García Oviedo<sup>2</sup>, el acto administrativo es una declaración de voluntad de un órgano público, preferentemente de un órgano administrativo encaminado a producir, por vía de autoridad, un efecto de derecho para la satisfacción de un interés administrativo.

Manuel María Díez<sup>3</sup>, indica que el acto administrativo es una declaración concreta y unilateral de voluntad de un órgano de la administración activa en ejercicio de la potestad administrativa.

Fernando Garrido Falla<sup>4</sup>, afirma que solo los actos que emanan de la administración pública tienen valor formal de la ley o de la sentencia; solo estos actos interesan al derecho administrativo.

Todas las anteriores definiciones tienen varios elementos con los que concuerdan y que serán explicados a continuación para comprender mejor el concepto:

<sup>1</sup> Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, 3 ed., México, Editorial Porrúa, 1981, pp. 356 y 357.

<sup>2</sup> García Oviedo, Carlos, Derecho Administrativo, T. I, Madrid, 1955, p. 266

<sup>3</sup> Díez, Manuel María, El acto administrativo, 2ª ed., Argentina, Tipográfica Editora Argentina, 1961, p. 73.

<sup>4</sup> Garrido Falla, Fernando, Tratado de Derecho Administrativo, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 362.

1- El acto administrativo supone la existencia de una decisión unilateral previa por parte del titular del órgano de la administración, o de la ejecución de esa decisión con independencia del contenido y de la forma que posteriormente adopte el acto, y de que el mismo, afecte al sujeto pasivo y sea bilateral ó multilateral; su origen es una decisión unilateral.

2. - Una vez adoptada la decisión unilateral, la autoridad tiene que exteriorizar dicha voluntad, exteriorización que también se realiza unilateralmente.

3. - La decisión y la voluntad deberán de ser realizadas por un órgano administrativo competente que actuará a través de su titular y precisamente en uso de la potestad pública, lo que implica que el acto esta fundado en derecho.

4. - Como acto jurídico, implica que puede crear, modificar, transmitir, reconocer, declarar ó extinguir derechos u obligaciones; por lo tanto puede tener una, varias ó todas las anteriores consecuencias.

5. - Es generalmente ejecutorio.

Sobre este punto, Manuel María Díez<sup>3</sup> opina: "En cuanto a la ejecutoriedad puede considerarse como una manifestación especial de la eficacia de los actos administrativos, en cuanto estos imponen deberes o restricciones a los administrados, que pueden ser realizados, aun contra la voluntad de los mismos, por medio de los órganos administrativos sin intervención previa de los órganos jurisdiccionales."

Respecto del carácter ejecutorio puede entenderse esa expresión en dos sentidos:

a) Que el acto tiene ejecución. Es ejecutivo u aquel acto que tiene la potestad necesaria para que, en caso de no cumplirse voluntariamente por el sujeto pasivo, pueda

<sup>3</sup> Díez, Manuel M., Op. Cit., pp. 261 y 262.

exigirse por las autoridades sin cumplimiento de manera coactiva y puede ser llevado a cabo por la propia administración Pública, sin necesidad de recurrir al Poder Judicial para ello; y

b) Que ha causado ejecutoria, que es aquella sentencia o acto, contra el cual ya no cabe ningún medio de impugnación, es decir, que es completamente definitivo.

Ahora bien, se entiende que el acto administrativo, no tiene la segunda característica del término ejecutorio ya que en este sentido significa que el acto ya no se puede impugnar y, puesto que, en general, el acto puede ser modificado, bien en ejercicio del poder de revisión, o por alguno de los innumerables medios de impugnación que constituyen los recursos y procesos administrativos y los procesos judiciales. El carácter de impugnabilidad del acto administrativo consiste en la posibilidad que tiene el interesado de inconformarse con el acto y defenderse de tal acto, bien mediante procedimiento administrativo, o por medio de procedimiento judicial.

6. - Persigue el interés general. Esto es indudable ya que en la acción administrativa no puede perseguirse otro interés que la colectividad.

Acerea del Acto Administrativo se han desarrollado criterios diferentes: un criterio orgánico y un criterio material, además de dos sentidos diferentes.

### 1.2.1 EL CRITERIO ORGANICO.

Conforme al criterio orgánico, también llamado subjetivo o formal, el acto administrativo debe ser realizado por los órganos administrativos del poder público y no otros. De acuerdo con este criterio, solo los órganos administrativos deben ser los encargados de realizar actos administrativos; esto significa que los órganos judiciales y legislativos no podrían hacerlo, lo que es rechazado en la actualidad por la mayoría de la doctrina.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## 1.2.2 EL CRITERIO MATERIAL.

Para este criterio, conocido también como objetivo o sustancial, no importa la naturaleza del órgano que lo realiza, el acto administrativo es aquel cuya sustancia es administrativa, por lo que todos los órganos de poder público, ya sean administrativos, judiciales o legislativos, pueden realizar actos administrativos, caracterizados por su contenido material de naturaleza administrativa. De esta suerte conforme al criterio material:

a) El acto administrativo puede ser realizado no sólo por órganos administrativos sino también por los legislativos y jurisdiccionales.

b) El acto legislativo puede ser realizado no sólo por órganos legislativos sino también por los órganos administrativos y jurisdiccionales.

c) El acto jurisdiccional puede ser realizado no sólo por órganos jurisdiccionales sino también por los órganos legislativos y administrativos.

d) En consecuencia, los órganos administrativos, no solamente pueden realizar actos administrativos sino, además, actos legislativos y jurisdiccionales.

## 1.2.3 EN SENTIDO AMPLIO

En sentido amplio el acto administrativo es el realizado en ejercicio de la función de administración, que produce efectos jurídicos. Como dice el autor argentino Agustín A. Gordillo<sup>6</sup>: "Acto Administrativo es el dictado en ejercicio de la función administrativa, sin interesar que órgano la ejerce."

---

<sup>6</sup> Gordillo, Agustín A., El Acto Administrativo, 2 ed., Argentina, Abeledo Perrot, 1969, p. 40.

## 1.2.4 EN SENTIDO RESTRINGIDO.

Para el Lic. Jorge Fernández Ruiz<sup>7</sup> "el acto administrativo se puede definir en sentido restringido como la declaración unilateral de voluntad de un órgano público en ejercicio de la función administrativa, con efectos jurídicos directos respecto de los casos individuales específicos". Los efectos jurídicos a los que hace referencia el Licenciado Fernández son la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones a favor o cargo de sujetos individuales específicos, o en la determinación de las condiciones para la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones para un caso específico.

Las clasificaciones del acto administrativo en sentido restringido que registra la doctrina son muy variadas; entre ellas destacan las que atienden a los criterios de su esfera de aplicación, de su finalidad, de su contenido o sus efectos y de su relación con la ley.

### 1.2.4.1 POR SU ESFERA DE APLICACIÓN

El Lic. Jorge Fernández Ruiz<sup>8</sup> expresa que "De acuerdo con este criterio el acto administrativo se clasifica en interno y externo. En el primer caso sus efectos se producen al interior de la administración pública, como ocurre en la asignación de labores y determinación de horario de trabajo para cada servidor público. El acto administrativo externo, en cambio, trasciende la esfera de la administración pública por producir efectos jurídicos respecto de los gobernados".

### 1.2.4.2 POR SU FINALIDAD

Por su finalidad pueden clasificarse en preliminar o de instrucción, decisorio o resolutorio y de ejecución.

<sup>7</sup> Fernández Ruiz, Jorge, *Derecho Administrativo*, México, MacGraw Hill, 1997, p. 127.

<sup>8</sup> *Op. Cit.*, p. 134

**Acto preliminar o de instrucción:** es aquel que prepara las condiciones para realizar un acto decisorio o resolutivo con posterioridad, por lo que constituye un primer paso en la adopción de una resolución administrativa que establece, ratifica, modifica o extingue derechos u obligaciones. Un acto administrativo preliminar o de instrucción es, por ejemplo, el que ordena la revisión de la contabilidad de una empresa.

**Acto administrativo decisorio o resolutivo:** es aquel que establece, ratifica, modifica o extingue obligaciones o derechos a cargo o a favor de un particular; por ejemplo, la imposición de una multa.

**Acto administrativo de ejecución:** es el realizado en cumplimiento del decisorio o resolutivo. Los actos de ejecución tienen por objeto el cumplimiento a las determinaciones del acto principal.

### 1.2.4.3 POR SU CONTENIDO Y SUS EFECTOS

Por su contenido y sus efectos los actos administrativos en sentido estricto se clasifican en aquellos que incrementan los derechos de los particulares (como los actos de condonación, de concesión, de permiso, de autorización, etc.), los que restringen tales derechos (por ejemplo la expropiación y la sanción son algunos de tales actos), y los que dan testimonio de una situación de hecho o de derecho (como las inscripciones en registros de instituciones públicas, como el Registro Civil y el Catastro, las notificaciones y publicaciones que informan de aspectos relativos a otros actos administrativos y, en ocasiones, abren plazos para la realización de otros aspectos relativos a otros actos o a la interposición de inconformidades).

## 1.3 ELEMENTOS Y REQUISITOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 3° establece que los elementos y requisitos del acto administrativo son:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

- I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuera colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;
- II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo, determinado o determinable, preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;
- III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que pueda perseguir otros fines distintos;
- IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;
- V. Estar fundado y motivado;
- VI. Derogada según decreto publicado en el Diario Oficial de 24 de diciembre de 1996;
- VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al proceso administrativo previstas en esta ley;
- VIII. Ser expedido sin que medie error en el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;
- IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;
- X. Mencionar el órgano del cual emana;
- XI. Derogada según decreto publicado en el Diario oficial de 24 de diciembre de 1996;

XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documento o nombre completo de las personas;

XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;

XIV. Tratándose de actos administrativos que deben notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;

XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan; y

XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

La doctrina administrativa opina que son elementos del acto administrativo los siguientes: Sujeto, Voluntad, Objeto, Motivo, Fin y Forma.

### 1.3.1 EL SUJETO

El sujeto del acto administrativo: es el órgano de la Administración que lo realiza. Puede decirse que en la relación jurídica administrativa existen como mínimo dos sujetos.

a) El sujeto activo es el órgano competente del Estado que produce el acto mediante la emisión de la declaración unilateral de voluntad con efectos jurídicos subjetivos. En referencia al sujeto activo el profesor Rafael I. Martínez Morales<sup>9</sup> opina: "El sujeto emisor del acto, un órgano administrativo, debe tener la competencia que la ley le asigne, para actuar en el caso concreto. El servidor público por cuyo medio el ente estatal produzca el acto, ha de estar facultado legítimamente para tomar y externar decisiones públicas; además de contar con el respectivo nombramiento, debe de haber satisfecho los requisitos necesarios para el

<sup>9</sup> Martínez Morales, Rafael I., Derecho administrativo, Segundo Curso, México, Editorial Harla, 1991, p. 219

ejercicio del cargo, incluyendo la protesta de guardar la Constitución y las leyes de que ella emanan.”

b) Los sujetos pasivos son aquellos a quienes va dirigido o quienes ejecutan el acto administrativo, o sea, a quien afecta el acto jurídicamente; y que pueden ser otros entes públicos, personas jurídicas colectivas, o el individuo en lo personal.

En su carácter de acto jurídico, el acto administrativo exige ser realizado por quien tiene aptitud legal. Por lo que un requisito del sujeto activo del acto administrativo es que debe ser competente. Se entiende por competencia la facultad para realizar determinados actos, que atribuye a los órganos de administración pública el orden jurídico.

De la misma manera que los actos jurídicos de la vida civil requieren una capacidad especial para ser realizados, así tratándose de los actos del Poder público es necesaria la competencia del órgano que los ejecuta. La competencia constituye la medida de las facultades que corresponden a cada uno de los órganos de la Administración y en derecho administrativo tiene una significación idéntica a la capacidad en derecho privado; es decir, el poder legal de ejecutar determinados actos, aunque la competencia requiere siempre un texto expreso de la ley para que pueda existir. Mientras que en el derecho privado la capacidad es la regla y la incapacidad la excepción, en el derecho administrativo rige el principio inverso; es decir, que la competencia debe justificarse expresamente en cada caso ya que los órganos administrativos pueden realizar multitud de actos que afecten intereses particulares, por lo que se hace necesario que esos intereses se encuentren garantizados contra la arbitrariedad. La única forma de garantía es la exigencia de una ley que autorice la actuación del Poder Público.

### 1.3.2 LA VOLUNTAD.

En el acto administrativo, la voluntad está referida al sujeto activo, no puede ser tácita y debe de declararse en forma expresa en los términos previstos por la norma jurídica en condiciones que el afectado cumpla con las obligaciones que el acto les impone o ejerza los

derechos que le confiere. El acto administrativo debe de estar formado por una voluntad libremente manifestada.

A juicio del doctor Miguel Acosta Romero<sup>10</sup>, en la producción del acto administrativo la voluntad del sujeto activo debe ser espontánea y libre, figurar dentro de las facultades del órgano; no ha de estar viciada por error, dolo, violencia u otra causa, y debe expresarse en los términos previstos en la ley.

“La manifestación de voluntad, o sea, la expresión del proceso volitivo del titular del órgano administrativo que está actuando como tal, erentos debe tener una exteriorización que pueda ser perceptible, o sea que se manifieste objetivamente esa voluntad. Es pertinente aclarar que no se confunde el hecho de que la manifestación de voluntad sea externa con la forma como se objetiva ésta, que es otro elemento del acto administrativo.”

En la mayor parte de las leyes que regulan el funcionamiento de la Administración no se contienen disposiciones que fijen los caracteres de la voluntad para que puedan dar nacimiento a un acto jurídico, pero es indudable que el concepto mismo de este acto supone necesariamente la existencia de una voluntad no viciada.

La voluntad de la administración debe reunir ciertos requisitos que son:

- a) Debe ser espontánea y libre;
- b) Dentro de las facultades del órgano;
- c) No debe estar viciada por error, dolo, violencia, etc.
- d) Debe expresarse en los términos previstos en la ley.

<sup>10</sup> Acosta Romero, M., Op. Cit., p. 143.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

En relación con este elemento del acto administrativo se puede suscitar el problema relativo a la formación de la voluntad cuando se trata de un órgano colegiado, es decir, cuando varios miembros son simultáneamente titulares de un órgano de la Administración. Normalmente, sin embargo, las disposiciones legales que instituyen tal órgano fijan los requisitos para la reunión oficial de los integrantes de dicho órgano, pues de otro modo no sería este el que estaría actuando, sino individuos aislados que no tienen con este carácter ninguna competencia legal.

### 1.3.3 EL OBJETO

En el acto administrativo, el objeto debe ser determinado o determinable, posible y lícito. La licitud supone no sólo que el objeto no éste prohibido por la ley, sino que además éste expresamente autorizado por ella, salvo en el caso de que la propia ley le otorgue facultad discrecional a la autoridad administrativa para elegir y determinar el objeto del acto.

Pero aún en este último caso la licitud del objeto deberá calificarse de acuerdo con estas tres categorías: que no contrarie ni perturbe el servicio público; que no infrinja las normas jurídicas, y que no sea incongruente con la función administrativa.

José Roberto Dromi<sup>11</sup>, comenta que presunción de legitimidad: "Quiere decir que la actividad administrativa ha sido emitida conforme al derecho; que su emisión responde a todas las prescripciones legales o se han respetado las normas que regulan la producción de la actividad administrativa."

El objeto se identifica con la materia o contenido del acto, el que de acuerdo al derecho romano común, debe ser cierto y jurídicamente posible, esto es, que la materia a que se refiere el acto sea real y pueda ser objeto de la actuación de la administración, de acuerdo a la ley.

---

<sup>11</sup> Dromi, José Roberto, Acto y Procedimiento Administrativo. Argentina, Plus Ultra, 1975, p. 80.

El objeto puede dividirse en:

a) Objeto directo ó inmediato. Es la creación, transmisión, modificación, reconocimiento ó extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo y en la materia que tiene competencia.

b) El objeto directo ó mediato es la realización de la actividad del órgano del estado, cumplir con sus cometidos, ejercer la potestad pública que tiene encomendada.

Por lo tanto el objeto del acto debe reunir los siguientes requisitos:

1. - Debe ser posible física y jurídicamente;
2. - Debe ser lícito;
3. - Debe ser realizado dentro de las facultades que le otorga la competencia al órgano administrativo que lo emite.

### 1.3.4 LA FORMA

La forma constituye la manifestación material objetiva en que se plasma el acto administrativo, para el efecto de que pueda ser apreciada por los sujetos pasivos ó percibida a través de los sentidos.

El maestro Gabino Fraga<sup>12</sup> indica: "A diferencia de lo que ocurre en el derecho privado, la forma en el derecho administrativo tiene normalmente el carácter de una solemnidad necesaria no solo para la prueba sino principalmente para la existencia del acto y es que en esta última rama del derecho el elemento formal constituye una garantía automática de la regularidad de la actuación administrativa."

<sup>12</sup> Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, 32ª Ed., México, Editorial Porrúa, 1993, p. 271

La forma en el acto administrativo, requiere que se satisfaga ciertos requisitos cuando el acto implique privación o afectación de un derecho o imposición, estipulados por el artículo 16 constitucional, esto significa que el acto debe consignar por escrito el motivo que lo ha provocado y el derecho con que se procede.

### 1.3.5 EL MOTIVO

En opinión del Lic. Rogelio Martínez Vera<sup>11</sup>: " El motivo del acto administrativo consiste en aquellas condiciones o circunstancias que el órgano estatal ha tomado en cuenta para manifestar su voluntad en determinado sentido. En materia administrativa nos encontramos que cuando la autoridad (sujeto activo) dicta una resolución (manifestación de voluntad) debe exponer los motivos que ha tenido, a fin de que el gobernado (sujeto pasivo) esté en posibilidad de conocer las razones, causas y fundamentos de dicha resolución."

Por lo que, el motivo del acto, es el antecedente que lo provoca, es la situación legal o de hecho prevista por la ley como presupuesto necesario de la actividad administrativa.

Ligado con el concepto del motivo se encuentra el de la motivación, que sin embargo son diferentes, puesto que esta última viene a ser el juicio que se forma la autoridad al apreciar el motivo y al relacionarlo con la ley aplicable.

Tanto el motivo como la motivación representan elementos que operan como garantías de la seguridad personal y real, pues como veremos más adelante la ley constitucional los exige cuando agravia a particulares.

---

<sup>11</sup> Martínez Vera, Rogelio, Naciones de Derecho Administrativo, 5ª ed., México, Banca y Comercio, 1978, pp. 139 y 140.

### 1.3.6 EL FIN

Fin es la meta que se pretende alcanzar con una actividad ó con una conducta. La finalidad del acto administrativo debe ser perseguir el interés general ó el bien común, de acuerdo con las finalidades que a su vez tenga el estado.

José María Boquera Oliver<sup>14</sup> explica: "El fin, como elemento del acto administrativo, es aquello que pretende la voluntad del titular de poder administrativo con los efectos jurídicos que unilateralmente crea e impone."

La doctrina señala que el fin debe ser de interés general o público, estar apegado a la ley, figurar dentro de la competencia del sujeto activo y tratar de alcanzarse mediante actos establecidos en la Ley. Cuando falta cualquiera de estos requisitos se dice que hay desvío de poder, es decir que el sujeto activo del acto administrativo ha aplicado la potestad de que está investido para fines distintos a los previstos en la ley.

Por lo que hace al fin del acto se han establecido diversas reglas que serán expuestas a continuación.

1. - No debe perseguir sino el interés general.
2. - No debe perseguir una finalidad en oposición con la ley.
3. - No basta que el fin perseguido sea lícito y de interés general, sino que es necesario, además, que entre en la competencia del agente que realiza el acto.
4. - Pero aun siendo lícito el fin de interés público y dentro de la competencia del agente, no puede perseguirse sino por medio de los actos que la ley ha establecido el efecto.

---

<sup>14</sup> Boquera Oliver, José María, Estudios sobre el acto administrativo, Madrid, Civitas, 1982, p. 78.

## 1.4 LOS EFECTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Para entender mejor los efectos del acto administrativo debemos antes comprender cuando un acto es perfecto y cuando un acto es eficaz.

El acto administrativo perfecto es aquel que esta completamente formado, es decir, que todos sus elementos son regulares y sus modalidades o requisitos se han cumplido y, por lo tanto, tiene existencia jurídica plena. Pero no basta que el acto sea perfecto para que sea eficaz, por lo que se entiende por acto eficaz aquel que se realiza jurídica y materialmente. Puede suceder que el acto perfecto no sea eficaz, porque esté sujeto a término ó condición y durante los lapsos en que estos se cumplan, el acto administrativo no tenga eficacia, pues ésta entraña la realización del contenido del acto. Para que el acto sea eficaz se necesita una serie de actos subsecuentes ó posteriores que generalmente se inician con la notificación.

Desde luego debe decirse que una vez que el acto administrativo se ha perfeccionado por haber llenado todos los elementos y requisitos para su formación, adquiere fuerza obligatoria y goza de una presunción de legitimidad que significa que debe tenerse por valido mientras no llegue a declararse por autoridad competente su invalidez.

El efecto del acto consiste en generar, modificar o extinguir una situación jurídica individual o condicionar para un caso particular el nacimiento, modificación o extinción de una situación jurídica general.

También nos referimos al clasificar los actos administrativos a la división que entre ellos puede hacerse, por razón de su contenido, en actos destinados a ampliar, restringir la esfera jurídica de los particulares, y actos que se limitan a hacer constar un estado de hecho o de derecho.

La validez de los actos administrativos depende que en ellos concurren los elementos constitutivos del mismo.

En el caso de falta parcial o absoluta de algunos de dichos elementos, la ley establece sanciones que pueden consistir desde la aplicación de una medida disciplinaria sin afectar las consecuencias propias del acto, hasta la privación absoluta de todo efecto de éste.

## 1.5 TIPOS DE INVALIDEZ DEL ACTO ADMINISTRATIVO

La doctrina reconoce varios grados de invalidez en el acto, los cuales que son: La inexistencia, la nulidad absoluta y la nulidad relativa.

### 1.5.1 LA INEXISTENCIA

El acto inexistente es concebido como aquel que no reúne los elementos de hecho que supone su naturaleza o su objeto y en ausencia de los cuales es lógicamente imposible concebir su existencia, o en otros términos un acto jurídico es inexistente cuando le falta uno o más de sus elementos orgánicos. En la base constitutiva de un acto debe encontrarse una manifestación de voluntad, un objeto, y según los casos, un elemento formalista. Por lo que si el acto inexistente se invoca en juicio, el tribunal no puede sino registrar su inexistencia.

Coincidiendo con estas ideas, el artículo 2224 del Código Civil, dispone que: "El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que puede ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación ni por prescripción; su inexistencia puede invocarse por todo interesado."

Por lo tanto la inexistencia viene ser la nada jurídica y en consecuencia la falta de un elemento de existencia hace que el acto jurídico también tenga esa característica y, por lo tanto, no podrá convalidarse, puede ser invocada por todo el mundo y no es necesario ejercitar ninguna acción, puesto que el acto no existe.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## 1.5.2 LA NULIDAD ABSOLUTA

De acuerdo a nuestro derecho privado, nulidad absoluta, en términos generales, es aquella que afecta al acto por ilicitud, es el acto ilícito civil; el acto nulo absoluto de acuerdo con el sistema que sigue el Código Civil del Distrito Federal de 1928, puede ser porque se realiza contra el tenor de:

- a) Leyes prohibitivas - artículo 8 del Código Civil -;
- b) Leyes de interés público - artículo 8 del Código Civil -;
- c) Leyes de orden público - artículo 1830 del Código Civil -;
- d) Las buenas costumbres - artículo 1830 del Código Civil -;
- e) Actos que tienen objeto, fin o condición ilícita - artículo 2225 del Código Civil -;

Artículo 8 " los actos ejecutados contra el tenor de la leyes prohibitivas o de interés público serán nulos, excepto en los casos en que la ley ordene lo contrario".

Artículo 1830 "Es ilícito el hecho que es contrario a leyes de orden público o a las buenas costumbres".

Artículo 2225 "La ilicitud en el objeto, en el fin o en la condición del acto produce su nulidad, ya absoluta, ya relativa, según lo disponga la ley".

En este caso el acto existe, pero es ilícito desde el punto de vista civil y, por lo tanto, es privado de sus efectos por la ley; no es susceptible de convalidarse, ni de valer por prescripción, la acción de nulidad puede ejercitarse por cualquiera persona y los efectos del acto son destruidos retroactivamente al decretarse la nulidad.

Artículo 2226 "La nulidad absoluta por regla general no impide que el acto produzca provisionalmente sus efectos, los cuales serán destruidos retroactivamente cuando se pronuncie por el juez la nulidad. De ella puede prevalecerse todo interesado y no desaparece por la confirmación o por la prescripción".

### 1.5.3 LA NULIDAD RELATIVA

En la nulidad relativa el acto también existe, pero algunos de sus elementos están mal conformados; el acto surte sus efectos, es susceptible de confirmarse y de valer por prescripción, sólo puede ser alegada esta nulidad por quienes intervinieron en la celebración del acto.

La nulidad relativa establecida en el artículo 2228 del Código Civil puede ser consecuencia de:

- a) Incapacidad;
- b) Vicios de la voluntad, error, dolo, violencia;
- c) Vicios del objeto;
- d) Vicios de la forma; y
- e) Lesión.

Artículo 2228 "La falta de la forma establecida por la ley, si no se trata de actos solemnes, así como el error, el dolo, la violencia, la lesión y la incapacidad de cualquiera de los autores del acto, produce la nulidad relativa de mismo."

Se establece además que la nulidad puede ser parcial si las partes del acto pueden subsistir separadas (artículo 2238 del Código Civil).

## 1.6 LA EJECUCION DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Según indica el maestro Gabino Fraga<sup>15</sup> "El acto administrativo perfecto produce efectos a partir del momento en que ha quedado formado y una vez que se cumplan ciertos requisitos que las leyes pueden establecer para que el propio acto sea conocido, tales como los relativos a la notificación mediante comunicación personal, o mediante publicación en algunas de las formas que las mismas leyes disponen. Pero puede ocurrir, y esto principalmente cuando se trata de actos que imponen a los particulares alguna obligación o de actos de la Administración que puedan afectar la esfera jurídica de los mismos particulares, que el acto no sea voluntariamente obedecido. Entonces surge el problema de cómo debe proceder el poder público para la ejecución de sus resoluciones."

Para ello la constitución le ha conferido a la Administración la facultad de ejecutar sus resoluciones sin intervención de ningún otro Poder, facultad que encuentra su origen en el artículo 89, fracción I, en el que se otorga al Ejecutivo la facultad de ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión y como esa ejecución se realiza por medio de los actos administrativos es natural que se entienda que el propio Poder es competente para imponer el cumplimiento de los mismos.

La ejecución forzosa no es el único medio legal para obtener el cumplimiento de las resoluciones administrativas; ni es posible en todos los casos, como ocurre cuando el acto impone al particular una prestación personal, es decir, una obligación en la que el sujeto pasivo no puede ser sustituido.

Para estos casos, los medios de ejecución tienen que ser forzosamente indirectos, ya que ellos tendrán a provocar al obligado a cumplir su obligación. Estos medios indirectos

<sup>15</sup> Fraga, G., *Op. Cit.*, p. 281

pueden reducirse a las penas personales o pecuniarias que siguen al aperebimiento que hace la autoridad al exigir el cumplimiento.

## 1.7 CAUSAS DE EXTINCION DE EL ACTO ADMINISTRATIVO

Sobre este punto la Ley Federal de Procedimientos Administrativos en su artículo 11<sup>o</sup> dispone que el acto administrativo de carácter individual se extingue de pleno derecho, por las siguientes causas:

- I) Cumplimiento de su finalidad;
- II) Expiración del plazo;
- III) Cuando la formación del acto administrativo este sujeta a una condición o termino suspensivo y éste no se realiza dentro del plazo señalado en el propio acto;
- IV) Acabamiento de una condición resolutoria;
- V) Renuncia del interesado, cuando el acto hubiere sido dictado en exclusivo beneficio de éste y no sea en perjuicio del interés público, y
- VI) Por revocación, cuando así lo exija el interés público, de acuerdo con la Ley de la materia.

El acto administrativo, puede extinguirse por diferentes medios, que pueden separarse en dos clases: medios normales y medios anormales.

1. - Los medios normales se llevan a cabo mediante el cumplimiento voluntario y la realización de todas aquellas operaciones materiales necesarias para cumplir el objeto o contenido del propio acto. Esta realización voluntaria puede ser de los órganos internos de la

administración y también por parte de los particulares; en este caso, el acto administrativo se cumple y se extingue precisamente por la realización de su objeto.

2. - Los medios anormales son una serie de procedimientos o medios por los cuales el acto administrativo puede extinguirse, ya no culminan con el cumplimiento del contenido del acto, sino que lo modifican, impiden su realización, o lo hacen ineficaz.

Estos procedimientos son los siguientes:

a) La revocación administrativa.- Para Miguel Acosta Romero<sup>16</sup> "es el acto por medio del cual el órgano administrativo deja sin efectos, en forma total o parcial, un acto previo perfectamente válido, por razones de oportunidad, técnicas, de interés público, o de legalidad."

Es un acto unilateral de la administración pública, en el que no intervienen los particulares, puesto que no constituye un medio de impugnación de los actos administrativos. En materia procesal la revocación es un recurso que se establece a favor de las partes en el proceso, para obtener del juez que modifique, revoque o deje sin efectos, generalmente un auto de trámite, no apelable.

Se ha reconocido que la revocación no es facultad discrecional de las autoridades administrativas, sino que debe estar dentro de la competencia que les otorgue la ley en forma expresa.

Cabe aclarar que la revocación administrativa constituye un nuevo acto administrativo, perfectamente válido, que deja sin efectos el acto anterior, pero exclusivamente a partir del nuevo acto, sin modificar los efectos que ya se produjeron en el pasado.

En opinión de Serra Rojas, los elementos del acto de revocación son los siguientes:

<sup>16</sup> Acosta Romero, M., Op. Cit., p. 380

1. Una manifestación de voluntad o decisión de la autoridad administrativa manifestada legalmente.

2. Unilateral, la administración tiene derecho a cambiar para reparar errores o mantener el interés general; sin implicar discrecionalidad.

3. Extintiva de un acto administrativo anterior, válido y eficaz, "con la completa aptitud de producir los efectos queridos por el agente y garantizados por la norma". Esto se denomina el retiro del acto jurídico.

4. Inspirada con motivos de mera oportunidad o por motivos supervenientes de interés general.

5. O sustituyéndolo por otro cuya amplitud es diferente en los casos de revocación expresa o tácita.

b) La rescisión.- Consiste en la facultad que tienen las partes en un contrato de resolver o dar por terminadas sus obligaciones, en el caso de incumplimiento de la otra parte. Por lo que la extinción sólo opera en aquellos actos administrativos que reviste el carácter de contratos o convenios.

c) La prescripción.- Es la extinción de las obligaciones o derechos por simple transcurso del tiempo. Los actos administrativos prescribirán de acuerdo con lo que dispongan las leyes en cada caso; por ejemplo en materia fiscal, se extinguen por prescripción en el término de 5 años.

d) La caducidad.- Es un medio de extinción de los actos administrativos, por la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley o en el acto administrativo, para que se genere o preserve el derecho. Se distingue de la prescripción en que en la caducidad es necesario realizar actos positivos para preservar o generar el derecho y en la prescripción exclusivamente se trata del simple transcurso del tiempo; ejemplo de caducidad lo tenemos en

las concesiones, cuando se obliga al concesionario a realizar determinadas obras en cierto plazo y si no las realiza incurrirá en caducidad.

**CAPITULO II:**  
**DE LA OBLIGACION**  
**FISCAL.**

## 2.1 LA OBLIGACIÓN FISCAL

Comenzaremos nuestro tema, explicando cuales son las fuentes de las obligaciones en general, para así poder encontrar, de cual fuente es de donde surge nuestra obligación fiscal. De acuerdo con la doctrina civilista, las obligaciones nacen bien de la voluntad del obligado o bien de la voluntad de la ley. Las obligaciones en general, pueden tener tres fuentes:

1 - La ley, por sí misma; sin conexión con ningún hecho jurídico. Cuando se dan este tipo de obligaciones en las que no importa el hecho jurídico se les conoce con el nombre de obligaciones meramente legales.

2. - La ley unida a la realización de un hecho generador previsto por ella y distinto de la voluntad de obligarse: a estas obligaciones se les llama obligaciones legales u obligaciones ex -lege.

3. - La voluntad de un sujeto, dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado, y reconocida por la ley como tal fuente de la obligación: a estas obligaciones se les denominan obligaciones voluntarias.

Por lo que se refiere a las obligaciones meramente legales y las obligaciones voluntarias puede sostenerse que no existen en el derecho tributario, las segundas en virtud del principio de la legalidad (el cual se explicara en el capítulo 4º de este trabajo), básico en todo estado de derecho.

En este orden de ideas nos damos cuenta que la obligación tributaria es una obligación ex-lege, cuyo nacimiento requiere de dos elementos: uno, la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley. Lo anterior en virtud de que efectivamente, es la voluntad la que da nacimiento y vida a la obligación, pero siempre

y cuando este tutelada por la norma jurídica, es decir, para que la voluntad pueda ser fuente de obligaciones, se requiere que exista una norma jurídica que le atribuya tal eficacia.

Un ejemplo claro de que la obligación tributaria es una obligación ex-lege lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación de 1938, en su artículo 31 disponía que "el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal."

Ahora que ya se explicó que tipo de obligación es la que estamos estudiando, tenemos que saber como nace esta obligación para lo cual nos debemos de remitir al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos lo indica: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain<sup>17</sup>, como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige al deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Por su parte, De la Garza<sup>18</sup>, sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria, indicando que además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias o independientes, cuyos contenidos obligacionales son diferentes. Define a la relación tributaria sustantiva como aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables

---

<sup>17</sup> Margain Manautou, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, 10ª Ed., México, Editorial Porrúa, 1993, p. 353.

<sup>18</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, 12ed., México, Editorial Porrúa, 1983, p.110.

el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie.

## 2.2 TIPOS DE OBLIGACIONES

El derecho fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; si no que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligación es de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambos son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlos por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado).

En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etc.); un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etc.), o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales).

Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal. Sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir que no se exprese la calificación de sustantiva o formal, de tal modo que se necesita atender a lo que se dice en relación con la obligación fiscal para precisar si se trata de la sustantiva o la formal.

### 2.3 EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL.

Acerea del nacimiento del crédito fiscal u obligación fiscal, Flores Zavala<sup>19</sup> comenta: "No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es solo declarativa de la existencia del crédito."

Gregorio Sánchez León<sup>20</sup>, nos indica que "para que exista el crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que quepa dentro de la situación jurídica que define la Ley, esto es se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho haya una norma legal que le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico."

Francisco Cárdenas Elizondo<sup>21</sup>, señala que "hay ocasiones en que el crédito fiscal nace por la realización de un sólo acto, como cuando se grava el producto de una compraventa, que existe por la simple concurrencia de vendedor, comprador y precio; pero hay otros casos - por ejemplo el impuesto sobre la renta- en el que la autoridad puede declarar que existe el crédito

<sup>19</sup> Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 30ª ed., México, Editorial Porrúa, 1993, p. 35.

<sup>20</sup> Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, 7ª ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1986, p. 216.

<sup>21</sup> Cárdenas Elizondo, Francisco, Introducción al estudio del Derecho Fiscal, México, Editorial Porrúa, S.A., 1992, p. 379.

fiscal hasta que se comprueban una serie de hechos, necesarios no solamente para que pueda decidirse que el crédito fiscal nació, sino también para que pueda liquidarse su importe."

Hay tratadistas que opinan que la obligación tributaria se integra tanto con los derechos que corresponden a los entes públicos como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes, con lo cual disentimos, ya que la obligación tributaria también le corresponde al ente público no solamente los derechos como se explicara más adelante cuando tratemos los sujetos de la obligación tributaria.

De la Garza<sup>22</sup>, nos dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante por que permite precisar lo siguiente:

- a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipos formal, como son las declaraciones.
- b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el computo del plazo de prescripción.

---

<sup>22</sup> De la Garza, Sergio F., Op. Cit., pp. 120 y 121.

g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

## 2.4 EL HECHO IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR

Por otra parte es importante hablar del hecho imponible (que es una hipótesis normativa, cuya realización se asocia con el nacimiento de la obligación fiscal), y el hecho generador (es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa). Por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues es en ese momento que coincide con la situación abstracta prevista en la ley, cuando existe un encuadramiento entre la conducta asumida por el particular y por lo establecido en la norma jurídica.

La ley tributaria, como toda norma jurídica, al establecer un mandato u de ligar la producción del efecto jurídico deseado a la realización de un determinado hecho, que en la doctrina recibe el nombre de Supuesto de Hecho. Este supuesto de hecho o supuesto fáctico también denominado riqueza grabada u objeto material del tributo constituye, naturalmente, un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que el mismo es contemplado por el legislador tributario o transportado a la norma convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en un hecho jurídico que en el derecho fiscal recibe más específicamente el nombre de Hecho Imponible.

En cuanto a la definición de hecho imponible, se entiende como tal el hecho, hipotéticamente previsto en la legislación, el cual genera al realizarse, la obligación tributaria, y se puede decir también, que son el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización produce el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

Conviene tener presente que, debe distinguirse entre el hecho hipotético, es decir, hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real y que es el que, cuando se realiza reuniendo

los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario; para distinguir uno del otro, llamamos a este último hecho generador.

En los tributos los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso jurídicos. Todos los presupuestos mencionados, aunque distintos entre sí, originan una obligación; el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuestos de hecho.

Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido imponible.

De gran importancia en el estudio del hecho generador es el examen de su aspecto temporal, para estar en condiciones de establecer el momento en que debe considerarse consumado. Por su estructura temporal observamos que los hechos generadores pueden clasificarse en instantáneos y periódicos. Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma; ejemplos de hechos generadores instantáneos son los previstos en el impuesto sobre adquisición de inmuebles y en los impuestos de importación, pues cada vez que se celebra un contrato de compraventa respecto de un inmueble o se introduce mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Los periódicos son los que requieren de un determinado periodo de tiempo para su consumación, periodo que estará precisado por la ley que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; ejemplos de hechos imponibles periódicos son los previstos en los impuestos sobre la renta, al valor agregado, sobre tenencia o uso de vehículos y predial.

## 2.4.1 CARACTERÍSTICAS DEL HECHO GENERADOR

Se señala que son tres los elementos que caracterizan al hecho generador, siendo los siguientes:

1. - Prevención en ley.- Principio constitucionalidad de legalidad según el cual no puede existir tributo alguno o prestación patrimonial impuesta a cargo de sujeto alguno que no haya sido creado previamente por la ley.

2. - Carácter fáctico del hecho generador.- Siempre es un hecho jurídico y jamás tendrá la dimensión de un acto negocial. De lo anterior se desprende que si en ocasiones, se someten a imposición determinadas figuras negociables como compraventa, prestación de servicios, etc., dicho carácter negocial desaparece una vez que dichas figuras son incorporadas como hipótesis normativa.

3. - Hecho generador como determinante del nacimiento de la obligación.- La consecuencia jurídica que esta destinada a producir es justo la de generar el nacimiento de la obligación tributaria.

## 2.4.2 EFECTOS JURÍDICOS DE HECHO IMPONIBLE

Algunos afirman que de la realización del hecho imponible surge automáticamente una obligación tributaria de dar a cargo del sujeto pasivo; otros han visto en el desarrollo del procedimiento de gestión la condición necesaria para el hecho imponible, una vez realizado en concreto, surta plenamente sus efectos, entre ellos el de originar el nacimiento de la obligación tributaria.

En cualquier caso para aceptar la tesis de nacimiento automático de la obligación tributaria al realizarse el hecho imponible, hay que admitir que no es aplicable a los hechos imponibles, la tesis de simultaneidad de los supuestos legales de hecho y sus efectos jurídicos.

Por su parte en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación se establece que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren."

## 2.5 RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Margain<sup>23</sup> expresa que al dedicarse una persona a actividades gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que solo esta a cargo del sujeto pasivo, pero nunca del sujeto activo. La relación jurídico tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.

El Lic. Francisco de la Garza<sup>24</sup>, comenta que "la relación jurídico tributaria es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo o la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente percibida por el fisco y pagada por el administrado.

La relación jurídico tributaria es una relación entre dos personas, el ente público acreedor por una parte y el contribuyente, causante o sujeto pasivo en dicha relación, por la otra. Es una relación personal, pues existe entre dos personas, y no una relación real, que se produce entre una persona, el ente público acreedor y una cosa, por ejemplo, unas mercancías que se van a importar o exportar, o un terreno respecto del cual debe pagarse el impuesto predial."

<sup>23</sup> Margam Manautou, E. *Op. Cit.*, p. 353

<sup>24</sup> De la Garza, Sergio F., *Op. Cit.*, pp. 356 y 357.

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 o de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan el vínculo 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 que llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en forma restringida, relaciones jurídico tributarias.

Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el fisco, es decir, el Estado en su carácter de preceptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídico tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.

Las relaciones de naturaleza sustantiva tienen como contenido común una obligación de dar, o sea, una prestación dineraria, aunque en forma más esporádica, pueden tener como contenido prestaciones en especie.

Las relaciones formales, pueden ser relaciones de hacer, es decir, una prestación de un hecho como el presentar una declaración; Relaciones de no hacer, es decir la no realización de determinada conducta como podría ser no fabricar bebidas alcohólicas sin permiso; Relaciones de tolerar, que se presentan cuando el sujeto pasivo, debe de soportar una conducta del sujeto activo de la relación tributaria, como sería una visita de inspección.

## **2.6 ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.**

Las obligaciones que tiene la relación tributaria, requieren para su explicación de una serie de precisiones, que establezcan los elementos que componen la referida relación. La aplicación de la administración tributaria incide en: los sujetos y el objeto. La conjunción de la

interrelación que se manifiesta entre estas categorías se denomina relación tributaria, la cual tiene en sí una serie de obligaciones que se aplican a cada una de las categorías.

### 2.6.1 OBJETO

El Pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, puesto que el propósito fundamental perseguido por la relación jurídico tributaria es el de dotar al estado de los medios y recursos para sufragar los gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, pues como lo acabamos de recordar, van a consistir, en esencia, en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos. Ahora bien dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda del curso legal del país. Sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales - al menos en nuestro actual sistema tributario - se admite por la legislación que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, o sea la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible.

No debemos confundir el objeto de la obligación con el objeto del tributo, ya que toda ley tributaria debe señalar cual es el objeto del gravamen, esto es, lo que se grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con la finalidad de la obligación; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc.

## 2.6.2 SUJETOS

Las obligaciones que tiene la relación tributaria requieren para su explicación de una serie de precisiones, que establezcan los elementos que componen la referida relación. La aplicación de la administración tributaria incide en tres tipos de personas: el sujeto activo, el sujeto pasivo y los terceros. La conjunción de interrelación que se manifiesta entre estas tres categorías se denomina relación tributaria, la cual tiene entre sí una serie de obligaciones que se aplican a cada una de las categorías.

Si partimos del supuesto lógico de que el Estado es el sujeto activo de los tributos, nos encontraremos con que dada la estructura política del Estado Mexicano, existen tres titulares de la función tributaria; La Federación, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios.

Por otra parte en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, expresa quienes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria al señalar que: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicaran en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los Tratados Internacionales de que México sea parte. Solo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

Del precepto legal transcrito, desprendemos la existencia de dos tipos de sujetos pasivos: personas físicas y personas morales, sean nacionales o extranjeras y en el caso de las personas físicas, cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etc.

Ahora bien, se puede definir como personas físicas; a todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución. En tanto que las personas morales están constituidas por todas las asociaciones y sociedades mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecido su domicilio social.

Por lo tanto entendemos que el sujeto activo es el órgano responsable del proceso tributario y en este caso es el fisco. El sujeto pasivo es el sujeto pagador al cual se le infiere el hecho imponible de ser sujeto gravable.

Terceros, se denomina a aquellos sujetos no comprendidos necesariamente en los dos conceptos anteriores, pero que tienen una relación determinada entre el fisco y el contribuyente.

### 2.6.2.1 SUJETO ACTIVO

En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que en su artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del País, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos nos indica que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no se prevé en la ley fundamental a otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo ni se prevé tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

Adolfo Arrijo Vizcaino<sup>25</sup>, nos indica que "Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del fisco, el que, como lo señalamos en su oportunidad, es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por eso se dice que, en última instancia, el Estado es el sujeto activo en la relación jurídico tributaria."

Ahora bien el estado como sujeto activo de la relación tributaria tiene dos tipos de obligaciones: primarias y secundarias

---

<sup>25</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, 12ªed., México, Editorial Themis, 1982, p. 88.

### 2.6.2.1.1 OBLIGACIONES PRIMARIAS

Las primarias son las percepciones o cobros de la prestación tributaria. Si el fisco no cobra un impuesto determinado, esta concediendo una exención, la cual se sanciona prohibitiva en la constitución. De esta manera, le concede al sujeto pasivo exento una situación privilegiada con respecto a los demás. Asimismo, tal acto sería en detrimento del estado porque sería una disminución en sus ingresos.

### 2.6.2.1.2 OBLIGACIONES SECUNDARIAS

Son aquellas que tienen por objeto la determinación del crédito fiscal para hacer posible su percepción y captación; asimismo, tienen como objeto el control del cumplimiento de la obligación tributaria, para disminuir o erradicar la evasión fiscal. Estas obligaciones secundarias del sujeto activo o de la administración tributaria (como autoridad) se dividen en dos grupos.

El primero de ellos son las obligaciones de hacer que son las que establecen que la autoridad fiscal debe determinar la existencia de un crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales y finalmente, comprobar las infracciones que se cometan a dichas disposiciones.

Sergio Francisco de la Garza, hace énfasis en los cinco puntos sobre las obligaciones de hacer del sujeto activo las cuales son las siguientes: la autoridad fiscal debe:

1. Practicar visitas a los domicilios de los sujetos pasivos o de los terceros, para revisar sus libros, documentos y correspondencia siempre y cuando tengan relación con las obligaciones fiscales vigentes.
2. Verificar, valuar o comprobar toda clase de bienes.

3. Solicitar de los sujetos pasivos o terceros datos o información sobre el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

4. Recabar de los funcionarios y empleados públicos los datos e informes que posean con motivo de sus funciones.

5. Verificar en tránsito o en lugares de almacenamiento los vehículos y mercancías que requieran ser amparados por documentos previstos en las leyes fiscales. El inspector correspondiente debe estar facultado expresamente y por escrito para vigilar que se cumplan los ordenamientos de referencia en la zona sujeta a verificación.

El segundo grupo estudia las obligaciones de no hacer. Son obligaciones que se traducen en la tolerancia de medidas de control y de colaboración en la ejecución de ellas. Por lo que, las obligaciones de no hacer o de tolerancia del sujeto activo se desarrollan en los límites de la vigilancia sobre las obligaciones del sujeto pasivo y además se extienden a las fábricas, plantas de envaramiento, almacenes, bodegas, depósitos, con referencia a la capacidad de producción de las plantas, de las inversiones, edificaciones, maquinarias, equipo y en general todos los bienes que integren una empresa. También se contempla el traslado de las plantas, bodegas, almacenes y otros.

La vigilancia del sujeto activo puede ser de naturaleza extraordinaria, como es el caso de la facultad que tiene la autoridad fiscal en la revisión de las declaraciones para:

A) Ordenar actos de vigilancia y comprobar la situación económica real de los causantes y el cumplimiento de las obligaciones que la ley les impone.

B) Inspeccionar los casos de levantamiento de una orden de clausura, por todo el lapso que dure el juicio fiscal de la unidad, cuya inspección del establecimiento la realizan contadores designados y removidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Así la división de obligaciones del sujeto activo se puede comprender de la siguiente manera: la administración fiscal, como sujeto activo de la relación tributaria, tiene una sola obligación principal o primaria y es la percepción o cobro de los ingresos del Estado o de la presentación tributaria. Las obligaciones secundarias son las definidas en los dos grupos mencionados anteriormente.

### 2.6.2.2 SUJETO PASIVO

No ha quedado duda de que la Constitución y la Ley fiscal tipifica al sujeto pasivo como la persona física o moral que tiene obligaciones que cumplir con el derecho tributario mexicano. También cabe mencionar que por sujeto pasivo se reconoce a toda entidad o sociedad mercantil, para el efecto de que si realiza actos jurídicos mercantiles, sea sujeto del impuesto al ingreso de las empresas, en la misma forma en que lo sería una sociedad anónima.

Mucho se ha hablado si el Estado mexicano es sujeto pasivo del impuesto. La controversia fundamental se centra en el hecho de que confusamente el Estado pueda tener dos posturas de sujeción a derecho. Una, como acreedor o sujeto activo, mediante la Secretaría de Hacienda con la obligación del cobro de impuesto y otra de concepción como sujeto pasivo, siendo deudor en la misma relación tributaria.

No obstante, a través de las discusiones ha quedado de manifiesto el hecho cierto de que las entidades federativas y la federación pueden ser indistintamente sujetos activos o pasivos de la relación tributaria. En México, son sujetos de impuestos al comercio exterior: la Federación, el Distrito y territorios federales, los estados, los municipios y los organismos descentralizados. Ello no considerando y a pesar de las disposiciones que tengan en contrario sus leyes orgánicas.

La Ley tributaria mexicana acoge la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad del pago, por lo tanto distingue entre deudor responsable directo y deudor responsable indirecto, sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica. En

relación con el deudor directo, el actual Código Fiscal de la Federación no lo define y respecto del responsable indirecto, el ordenamiento mencionado tampoco da una definición y solo hace, en su artículo 26, una enumeración de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolos todos bajo el rubro de responsables solidarios. Por lo tanto, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 1º y 26º del Código Fiscal mencionado nos da como resultado que en México el sujeto pasivo se clasifica en deudor directo y responsable solidario, aunque doctrinariamente han realizado otras clasificaciones de sujeto pasivo que a continuación se mencionan:

#### **2.6.2.2.1 SUJETO PASIVO POR ADEUDO PROPIO O DIRECTO.**

Al sujeto pasivo por adeudo propio se le denomina así porque se considera que su obligación pasiva o de adeudo es de naturaleza intrínseca a la acción propia del sujeto, es decir, la obligación de referencia la asume el sujeto en función de una actividad propia y directa de su trabajo, producción o servicio. Siendo esta actividad el principal motivo de gravación tributaria, es la causa de que se le denomine también sujeto pasivo principal.

Considerando las opiniones de notables tratadistas es oportuno mencionar que el sujeto pasivo principal o sujeto pasivo por adeudo propio es aquel que tiene la capacidad contributiva en base al hecho imponible. En tanto, los demás sujetos pasivos (no de adeudo propio sino ajeno), solo son tales porque la ley considerando ampliar su esfera de los sujetos obligados, ve con ello una oportunidad conveniente de garantizar el crédito fiscal.

Según Jarach, este criterio es arbitrario o en su mejor caso, de decisión discrecional del juzgador. Un ejemplo lo constituye el hecho de que el legislador pueda considerar como sujeto pasivo principal al vendedor o al comprador de un determinado bien o ambos. Con motivo de la traslación de impuesto, el fenómeno de ser sujeto pasivo directo es un dilema, y el legislador puede elegir al fabricante, al vendedor o al comprador como sujeto pasivo del impuesto.

## 2.6.2.2.2 SUJETO PASIVO POR ADEUDO AJENO O INDIRECTO

Se reconoce la existencia de tres tipos de responsabilidad por adeudo ajeno, a saber:

A) El Sujeto pasivo por sustitución es el que tiene la responsabilidad de retener el tributo al obligado principal, o bien, recaudarlo de dicho obligado principal, con la obligación también de entregar dichas cantidades retenidas o recaudadas al sujeto activo o acreedor.

El establecimiento de este tipo de responsabilidad tiene una doble justificación:

- 1.- El principio financiero de que la imposición se efectúe en la fuente de la renta.
- 2.- Garantizar al Estado por el Cobro del tributo, de una manera rápida y económica.

Este tipo de cobro se presenta cuando el sustituto, obligado por la norma fiscal al efectuar la retención y entregar el tributo al sujeto activo, descuenta el importe de la obligación fiscal a cargo del sujeto pasivo principal, al momento de pagarle una cantidad que le adeuda a éste. El retenedor a través de una declaración, efectuará la entrega del dinero retenido al sujeto activo.

También se puede presentar cuando el obligado sustituto cobra al sujeto pasivo una cantidad determinada por concepto de impuesto, en relación directa con alguna operación de negocio que hubiere efectuado con este.

No se debe confundir a la cobranza indirecta con la traslación o repercusión, ya que en estas figuras la persona que es afectada en última instancia por el tributo, por llevar a cabo un consumo o una traslación de dominio, de acuerdo con la Ley tributaria no tiene relación jurídica alguna con el fisco, como es el caso del impuesto al valor agregado, y su papel se limita al aspecto económico consistente en pagar efectivamente el tributo.

B) El sujeto pasivo por solidaridad implica considerar a una persona, diversa del sujeto pasivo principal de la obligación, como responsable del pago del tributo, en función del puesto o cargo que desempeña, como es el caso de los notarios que, al dar fe de la celebración de diversos actos que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales, adquieren tal responsabilidad en el pago de los tributos correspondientes.

C) El sujeto pasivo por responsabilidad objetiva es según de la Garza<sup>26</sup> "la que convierte a una persona - que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria - en el verdadero deudor del tributo; es decir, que con la posesión o propiedad de bienes muebles o inmuebles, o de empresas o negociaciones que constituyeron en el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo el carácter de sujeto pasivo principal, se adquiere la responsabilidad objetiva respecto del tributo no pagado o pagado en forma parcial".

Por lo tanto el sujeto pasivo por adeudo ajeno adquiere la responsabilidad impositiva de realizar la prestación fiscal sin que dicha persona efectúe el hecho imponible.

La responsabilidad por deuda ajena adopta las siguientes características:

- a) Carácter legal.
- b) Existencia de un hecho generador del crédito fiscal atribuible al sujeto pasivo principal o por adeudo propio.
- c) Incumplimiento de una obligación tributaria por parte del sujeto principal o directo.
- d) Existencia de circunstancias diferentes al hecho generador, con tal suerte que cuando el tercero no ha cumplido con esta clase de obligaciones, la ley le hace extensiva esta responsabilidad.

---

<sup>26</sup> De la Garza, Sergio F., Op. Cit., p.514.

- e) Carácter complementario.
- f) Presupone la omisión o falta de pago de la obligación tributaria.
- g) Requiere de un acto administrativo fundado y motivado.
- h) Debidamente notificado.
- i) Otorga una elección de cobro a la administración.

### 2.6.2.3 OBLIGACIONES DE TERCEROS.

Las obligaciones de terceros se refieren a las disposiciones que tienen que cumplir los particulares, notarios y funcionarios y empleados públicos o encargados de servicios públicos. En el caso de los particulares, pueden estar obligados a presentar declaraciones, a no alterar cierres oficiales, a permitir visitas de inspección, etc. En el caso de los notarios y en general los funcionarios que se encargan de llevar la fe pública, pueden estar obligados a cotizar escrituras, a no permitir su autorización en tanto no sean pagados los impuestos, a permitir visitas de inspección, etcétera.

Con frecuencia los funcionarios y empleados públicos o responsables de servicios públicos pueden ser sujetos de obligación para no dar curso a instancias y procesos de los sujetos pasivos que no hayan pagado un impuesto; asimismo, para permitir visitas de inspección, etc.

Las obligaciones de terceros generalmente se refieren a las obligaciones de proporcionar informes y datos de estadísticas que establezcan la Ley o que soliciten las autoridades.

En otras ocasiones los terceros están obligados a la sumisión de actos de control, vigilancia e inspección ordenados por las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de terceros, o para investigar indirectamente las actividades de los causantes.

En el suministro de informes que se imponen obligatoriamente a terceros es necesario tomar en cuenta las obligaciones de secreto que sanciona el Código Penal, así como el secreto bancario de las instituciones de crédito.

## 2.7 DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

La determinación de la obligación tributaria, es un acto por medio del cual, se reconoce que se ha establecido un hecho imponible y un hecho generador que le es imputable a un sujeto, y por el que se realizará una cuantificación del adeudo en cantidad líquida.

Doctrinalmente ha sido definida la figura de la determinación, como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos.

También se ha definido como la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible, y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos.

Es el acto o actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular el presupuesto de hecho, la medida imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.

Jarach<sup>27</sup>, establece que la determinación tributaria "es un acto jurídico de la administración fiscal dentro del cual está manifiesta su intención, en contra de personas específicas con carácter de contribuyentes, de obtener el pago de la obligación sustantiva tributaria."

Para que la obligación tributaria sea determinada, se incluye la imposición por ley de un tributo en suma preestablecida a personas específicas, relacionando la deuda tributaria con la realización de una situación de hecho, de la cual se establecen sus elementos constitutivos y enumerando los presupuestos de tributo y los criterios para su liquidación.

Pueden señalarse varios tipos de determinación: según el sujeto que la realice o según la base conforme la cual se efectúe.

### 2.7.1 SEGÚN LA PERSONA QUE LA REALICE.

La determinación según el sujeto que la realice se divide en las siguientes clases:

A) La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de esta, sin la intervención de la autoridad administrativa. A esta forma de determinación la llaman los tratadistas "determinación por el sujeto pasivo, autodeterminación y autoimposición".

En consonancia con el sistema de los impuestos más importantes en nuestro país el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6º en su párrafo 3º, erige como regla general a este sistema de determinación cuando dispone que "corresponde a los contribuyentes la determinación de las obligaciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario". Ello constituye el reconocimiento de que el Derecho Tributario tiende a ser, cada vez en mayor medida, un derecho de las obligaciones tributarias.

<sup>27</sup> Jarach, Dño. Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo, 3ª ed., Argentina, Editorial Abeledo Perrot, p. 402

En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, este reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye; mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo; lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero.

Normalmente, si la actividad liquidadora fue cumplida con exactitud por el sujeto pasivo, el nacimiento, la determinación y la extinción de la obligación tributaria se cumplirán como una actividad exclusiva del sujeto pasivo, sin interferencia alguna del sujeto activo. De no haber procedido con apego a la ley, la autoridad administrativa al revisar la declaración, y al encontrar inadecuación entre ella y las normas legales aplicables podrá producir un acto rectificatorio, es decir, un acto de determinación por parte de la autoridad tributaria.

Sin embargo, existen algunos autores que niegan el carácter de determinación a dicha actividad liquidadora del deudor tributario.

Jaraich<sup>28</sup> por ejemplo, sostiene que la naturaleza misma de la determinación resulta "que es una actividad propia de la autoridad administrativa encargada de la tarea de establecer la obligación tributaria" y que "excluimos de la figura de la determinación lo que algunos autores han llamado 'autodeterminación' y otros 'determinación por el sujeto pasivo'." En el aspecto positivo significa, además, que la determinación sólo compete a la administración, con o sin la colaboración de los contribuyentes o responsables.

B) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí solo, sin tal colaboración. Esta es considerada en Europa como el sistema normal de determinación. Parte de la doctrina llama "determinación de oficio" a la ejecutada por la administración sin la colaboración del sujeto pasivo.

---

<sup>28</sup> Op. Cit., p. 110.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## 2.7.2 SEGÚN LA BASE CON LA QUE SE REALICE.

Esta es la que distingue entre determinación "con base cierta", determinación "con base presunta" y determinación "con base estimativa" o "estimada".

**Determinación con base cierta.**- Se siguen dos métodos para fijar la capacidad tributaria de los causantes; uno, la comprobación directa y el otro denominado indiciario. En el primero se toma en cuenta la aptitud tributaria del causante y en el segundo se investigan los medios externos del sujeto del impuesto para que así se determine su capacidad de pago de impuestos, este método le compete a la administración tributaria como sujeto activo y se refiere a la búsqueda de pruebas para comprobar el correcto cumplimiento del contribuyente, generalmente se aplica cuando las declaraciones son inconclusas o incompletas en algunas de sus partes u omisión de declaraciones, por parte del causante.

La determinación con base cierta es la que se ejecuta, o por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y los valores imponibles.

**Determinación con base presunta.**- La determinación sobre esta base se conoce como estimativa y es excepcional porque la autoridad administrativa debe hacer una determinación deductiva, sintética o estimativa y en consecuencia, se basa en presunciones. La autoridad tributaria efectúa una determinación sobre esta base presunta porque existen factores que condicionan la necesidad de establecer dicha determinación.

La determinación con base presunta o base estimativa existe cuando, sea la Administración Tributaria (caso más frecuente) o sea el propio sujeto pasivo principal (como es el caso de los contribuyentes menores del Impuesto Sobre la Renta sobre actividades empresariales), la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas por la ley.

Este método ha sido llamado por algunos autores, y también por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el nombre de "indiciario" y en palabras de ésta, en él se investiga por los medios o signos externos del sujeto del impuesto para así, presuntivamente, determinar su citada capacidad (contributiva).

Por último, la determinación con base estimada o estimativa resulta cuando la administración financiera, ante la imposibilidad de determinar una base cierta y no habiendo base presunta establecida por la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y los medios de investigación económica llegue al resultado de que el hecho generador tiene en determinada dimensión económica. Es el procedimiento señalado por el artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para las sociedades mercantiles.

### **2.7.3 DETERMINACION EN CANTIDAD LIQUIDA**

La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria. Fijar el impuesto es, en primer lugar, determinar cuales son las bases imponibles y, seguidamente, medir en cada caso la cantidad de base imponible a la que exactamente se debe aplicar el impuesto.

Por otra parte, debe señalarse que la operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. No obstante, en algunas ocasiones la ley dispone que dicho cálculo sea efectuado por la autoridad hacendaria, por ejemplo, cuando como resultado de una visita oficial de inspección fiscal se descubren omisiones y evasiones, o inclusive por terceros, como es el caso de los notarios públicos a los que compete liquidar el impuesto sobre adquisición de inmuebles aplicable precisamente a operaciones de compra-venta de esta clase de bienes.

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar. Así encontramos básicamente las siguientes clases de tasa contributivas:

1. Cuotas fijas que consisten en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. Este tipo de tasas reviste singular importancia en nuestro medio, en virtud de que un buen número de contribuciones, entre las que destaca de manera específica el impuesto al valor agregado, se liquidan empleando cuotas o porcentajes fijos.

2. Tarifa progresiva es la que tiene por objeto establecer las tasa diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor. Es lo que algunos autores denominan "tasas escalonadas", debido precisamente a su progresividad.

En este tipo de tarifas el impacto económico varía según aumente o disminuya el monto de los ingresos gravables, lo cual implica una notoria diferencia con las tasas a cuota fija, en las que el porcentaje señalado por la ley se aplica uniformemente, cualquiera que sea el ingreso.

En términos generales se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasa más justo y equitativo, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos entre los contribuyentes, mantienen vigente el viejo principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben contribuir a las cargas públicas en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas.

3. Cantidad fija que es cuando la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

Se trata de un tipo de tasa de escasa proliferación en nuestro medio debido a que el continuo proceso inflacionario y la consecuente depreciación de la moneda, no garantizan un incremento paulatino en las percepciones de la hacienda pública, como lo hacen las tasa porcentuales cuyos rendimientos, sin necesidad de aumentar los porcentajes respectivos, aumentan en la misma proporción en que lo hacen los ingresos, precios o utilidades gravables.

## **2.7.4 CASOS EN LOS QUE PROCEDE LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL.**

La determinación presuntiva es aquella que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 55, explicando los casos en los que procede y como se llevará a cabo.

Artículo 55. - Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

Cuando se opongan a la revisión de las autoridades

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que se venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

No proporeionen contabilidad.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más de 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Cuando haya irregularidad en la contabilidad.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

A) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

B) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

C) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costos, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

No lleven el control y valuación de inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

No utilicen los equipos de registro fiscal.

V. No se tengan en operaciones los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.

Otras irregularidades en su contabilidad

VI Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

## 2.8 EXIBILIDAD DE LA OBLIGACION

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, como sí lo hacía el anterior Código de 1966, que en su artículo 19 establecía que la falta de pago de crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible.

Sin embargo, el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del vigente Código Fiscal de la Federación que establece que: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución". Teniendo relación con el artículo 65 del mencionado Código, el cual establece que: "Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido sus efectos su notificación". Por lo tanto, de acuerdo con el artículo 65, para que puedan ser exigibles los créditos se debe sujetar la autoridad al término establecido para ello.

## **2.9 FACULTADES DE LA AUTORIDAD.**

Desde el derecho romano hasta nuestros días el Fisco ha gozado de privilegios, de algunos de los cuales nos ocuparemos a continuación. En México, en la actualidad, la autoridad goza de ciertos privilegios, argumentando el tratadista Martínez López<sup>29</sup>, como fundamento de los mismos, que el fisco tiene la facultad de ejecutar las leyes que determinan los recursos del Estado y que son del interés público, pues tienen por fin que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos. De allí que tanto la teoría del derecho, como la legislación, le reconozcan privilegios para poder desarrollar su actividad con la rapidez necesaria.

### **2.9.1 FACULTAD DE COMPROBACIÓN.**

Son aquellas que tienen por objeto la determinación del crédito fiscal para hacer posible su percepción y captación; asimismo, tienen como objeto el control del cumplimiento de la obligación tributaria, para disminuir o erradicar la evasión fiscal. Estas obligaciones secundarias del sujeto activo o de la administración tributaria (como autoridad) se dividen en dos grupos. Las obligaciones de hacer que son las que establecen que la autoridad fiscal deba determinar la existencia de un crédito fiscal, fijar las bases de su liquidación, cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales y finalmente, comprobar las infracciones que se cometen a dichas disposiciones.

### **2.9.2 FACULTAD DE LA AUTORIDAD ANTE LA OMISIÓN DE DECLARACIONES Y AVISOS.**

Puesto que puede resultar sumamente difícil a la Administración Tributaria conocer la realización de los hechos generadores que en forma múltiple pueden producirse sin su

<sup>29</sup> Martínez López, Luis, Derecho fiscal mexicano, 4ª ed., México, Ed. Contables y Administrativas, 1973, p. 21.

consentimiento, es lógico que la ley imponga, sea al deudor del tributo y en algunas circunstancias a terceros, más o menos relacionados con aquel, la obligación de informar a la Administración de la realización del presupuesto de hecho, de la entidad de la base imponible, así como de todos los otros elementos necesarios o simplemente útiles para la aplicación del tributo, y de comunicarle todos aquellos hechos y circunstancias que puedan consentirle un más eficaz desarrollo de su función determinadora.

Según Jarach<sup>30</sup>, es un acto por el cual el contribuyente debe cumplir la obligación de determinar las rentas sujetas a impuestos mediante los datos y los elementos relativos a los hechos y a las situaciones que constituyen el presupuesto de la obligación tributaria.

Es el acto, por el cual, el contribuyente debe cumplir la obligación de determinar las rentas sujetas a impuestos mediante los datos y los elementos relativos a los hechos y a la situación que constituyen el presupuesto de la obligación tributaria.

Uno de los deberes formales relacionados con los procedimientos preparatorios, de control y de fiscalización que desarrolla la administración fiscal respecto a los contribuyentes, aún respecto de aquellos que todavía no los son, o de aquellos que probablemente no lo lleguen a ser, en cuanto a que no lleguen a tener la obligación de pagar una cantidad de dinero al fisco, es la de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos y al de expedir constancias, según lo dispongan la leyes reguladoras de cada contribución.

Dispone el Código Fiscal de la Federación en su artículo 41, que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones avisos y demás documentos a que se refiere el artículo 31, no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, la Secretaría Hacienda y Crédito Público debe proceder a exigir la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes.

Para ello, cuenta con tres medidas, las cuales a su elección puede usar simultáneamente o sucesivamente:

---

<sup>30</sup> Jarach, D., *Op. Cit.*, p. 402

1. - Determinación Provisional y cobro.- Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración, subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados a presentar las declaraciones omitidas.

Cuando la omisión sea de una declaración de la que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá hacer efectiva al contribuyente, con carácter provisional, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en esta fracción, queda liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haber efectuado el pago provisional determinado por la autoridad, este se debe disminuir del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente.

2. - Embargo precautorio.- Puede la autoridad embargar precautoriamente los bienes o de la negociación, cuando el contribuyente haya omitido presentar las declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atiende tres requerimientos de la misma autoridad en los términos de la fracción III del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo queda sin efecto cuando el contribuyente presenta las declaraciones omitidas dos meses después de practicado; o si las declaraciones no son presentadas y las autoridades no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

3. -Multa.- Puede también la autoridad imponer la multa que corresponda en los términos del propio Código Fiscal de la Federación y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de quince días para el primero y de seis días para los subsecuentes requerimientos. Si no atiende el requerimiento se impondrá la multa correspondiente, que tratándose de declaraciones será una multa por cada obligación omitida. La autoridad en ningún caso formulará más de tres requerimientos por una misma omisión.

En el caso de la Fracción III y agotados los actos señalados en la misma, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente, para que se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

La vigilancia del sujeto activo puede ser de naturaleza extraordinaria, como es el caso de la facultad que tiene la autoridad fiscal en la revisión de las declaraciones para:

A) Ordenar actos de vigilancia y comprobar la situación económica real de los causantes y el cumplimiento de las obligaciones que la ley les impone.

B) Inspeccionar los casos de levantamiento de una orden de clausura, por todo el lapso que dure el juicio fiscal de la unidad, cuya inspección del establecimiento la realizan contadores designados y removidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

**CAPITULO III:  
DEL EMBARGO.**

### 3.1 EMBARGO EN MATERIA CIVIL.

Julien Bonnecase<sup>11</sup> opina que " el embargo es una vía de ejecución: se entiende por vía de ejecución el conjunto de reglas establecidas por el Código de procedimientos, y cuyo objeto es convertir en dinero los diversos bienes de un deudor; en ésta forma se llega a la repartición entre las personas que tengan derecho, de las sumas así obtenidas."

El derecho francés, comprende diversas categorías de embargos; los saisies conservatoires y los saisie d'exécution. En el primer caso, el acreedor trata de impedir que el deudor haga desaparecer su garantía; pone bajo la protección embargo de la justicia los elementos de esta garantía. En el segundo, nos encontramos en presencia del remate de los bienes y de la distribución de las sumas obtenidas.

Según Bonnecase<sup>12</sup>, "los embargos son vías de ejecución individuales. Esto significa que el embargo no recae sobre el patrimonio del deudor en su conjunto sino pura y sencillamente sobre algunos de sus bienes. Una vez rematados y convertidos en dinero estos bienes, debe seguirse cualquiera de los dos procedimientos siguientes: el de distribución por contribución y el de orden. El primero se aplica cuando no existen acreedores provistos de un derecho de preferencia y solo acreedores quirografarios puros y simples. En este caso, si el precio de los bienes rematados no bastará para pagar a los acreedores, se les distribuirá a prorrata, es decir, en proporción al monto de los créditos. Por el contrario, el procedimiento de orden supone acreedores provistos de derechos de preferencia, es decir, de privilegios o hipotecas. De tales acreedores, unos deben pagarse con exclusión a los otros, en un orden determinado. El único objeto de este procedimiento es precisar las reglas que han de seguirse para pagar a los acreedores según el lugar que les corresponda."

<sup>11</sup> Bonnecase, Julien. Tratado Elemental de Derecho Civil. México, Editorial Harla, 1993, p. 887

<sup>12</sup> Op. Cit., p. 887.

Rafael de Pina<sup>33</sup>, define el embargo como una: "Intimidación judicial hecha a un deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto susceptible de producir la disminución de la garantía de un crédito debidamente especificado. El embargo subsiste mientras no sea levantado por la autoridad competente."

Eduardo Pallares<sup>34</sup>, señala que el embargo: "Es un acto procesal por virtud del cual se aseguran determinados bienes, según la naturaleza de los mismos, para que estén a las resultas del juicio."

Arellano García<sup>35</sup>, lo define como: "Una institución jurídica, en la que se afectan bienes o derechos de una persona física o moral, por mandato de autoridad estatal, para garantizar el pago de prestaciones pecuniarias a un sujeto pretensor."

Cipriano Gómez Lara<sup>36</sup>, define el embargo como: "Un procedimiento cautelar inicial de una verdadera expropiación de carácter judicial, es decir, el embargo, o secuestro judicial, consiste en afectar determinados bienes de un deudor, y tal afectación implica que desde el momento del embargo dichos bienes estén sufriendo o resistiendo una situación de limitación para el propietario, en cuanto a su disfrute y libre posesión", agrega el citado autor que "el fin normal del secuestro, o embargo, es que los bienes afectados sean sacados posteriormente a remate y con el producto de dicho remate que no es sino una venta pública, se haga pago al acreedor de lo que el deudor condenado por la sentencia no le pago voluntariamente ya sea porque no pudo o no quiso hacerlo."

Por lo que se ha analizado, podemos concluir que el embargo es en primer lugar, una institución jurídica cuyo objetivo es obtener el pago de una deuda, a partir de la afectación y aseguramiento material de un bien afectando a este de indisponibilidad por parte del deudor, y que culmina con la venta de dichos bienes, en el caso de que el deudor no haga pago de las prestaciones reclamadas.

<sup>33</sup> Pina, Rafael de, y Pina Vara, Rafael de, Diccionario de Derecho, 14ª ed., México, Editorial Porrúa, S.A. 1986, p. 435.

<sup>34</sup> Pina, Rafael de, Elementos de Derecho Civil Mexicano, 16ª ed., Editorial Porrúa, 1993, p. 193

<sup>35</sup> Arellano García, Carlos, Derecho Procesal Civil, 3ª ed., México, Editorial Porrúa, 1993, p. 597

<sup>36</sup> Gómez Lara, Cipriano, Teoría General del Proceso, 8ª ed., México, Editorial Harla, 1990, p. 400.

### 3.2 EMBARGO EN MATERIA FISCAL

En lo que concierne al embargo en materia fiscal, el maestro Miguel Fenech<sup>37</sup>, afirma: "entendemos por embargo de bienes el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de entre los que posee el deudor - en su poder o en el de terceros -, fijando su sometimiento a la ejecución y que como contenido una intimidación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito".

Doricela Mabarak Cerecedo<sup>38</sup>, opina que: "Embargar en su más amplia significación consiste en una limitación que por mandamiento de autoridad competente se impone al derecho de propiedad sobre un bien o una serie de bienes, para que temporalmente, mientras subsiste esa situación, no se puedan ejercer actos de dominio sobre ellos. El embargo puede llegar incluso al grado de privar al propietario de la posesión de los bienes, pero no de su propiedad".

Esto último significa que el embargo no priva ni expropia al deudor de su facultad de disposición, sino que constituye una garantía. Por lo que se practicará, inmediatamente después de efectuado el requerimiento de pago, y durante la continuación de la diligencia, si el deudor no pagare el ejecutor procederá a embargar bienes suficientes al deudor para garantizar el pago, tanto de los créditos como de los accesorios legales.

Y esto no solamente pasará con bienes de los particulares pues de la misma manera en que se realiza el embargo expresado, el ejecutor podrá proceder a embargar una negociación con todo lo que de hecho y por derecho pudiera corresponderle a ella, y esto se llevará a cabo mediante la figura jurídica de la intervención, y de ésta manera se puede proceder a intervenir los ingresos de la misma, para con ellos cobrarse el fisco el importe de los créditos fiscales adeudados.

<sup>37</sup> Fenech, Miguel, Principios de derecho procesal tributario, 3ª ed., tomo II, España, Editorial Bosch, 1949, p. 55

<sup>38</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela, Derecho Financiero Público, México, McGraw Hill, 1995, p. 236

Cuando se trabé embargo sobre bienes raíces, o sus derechos reales, y las ya mencionadas negociaciones, la autoridad fiscal deberá proceder a inscribir el acta de embargo ante el Registro Público de la Propiedad y del Comercio, esto con el fin de que este pueda surtir efectos en contra de terceros. En toda la diligencia de embargo que al efecto realice el ejecutor, deberá levantar acta circunstanciada con la intervención del deudor, de su representante legal y de dos testigos, para que la correspondiente diligencia quede debidamente legalizada.

El acta circunstanciada a la que hemos hecho mención, deberá de llenar ciertos requisitos entre los cuales está el que deberá quedar asentado el nombre del o de los depositarios de los bienes embargados. El nombramiento de depositarios lo podrá hacer en primer lugar, el jefe de la oficina exactora; en su defecto, el ejecutor. Ese nombramiento podrá recaer sobre cualquier persona que tenga capacidad de ejercicio. Es frecuente que en los embargos decretados dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se designe como depositario al mismo sujeto ejecutado, pero en la legislación mexicana esto no se considera como un derecho que pueda exigir el deudor de las prestaciones fiscales.

En el caso, a juicio de la oficina ejecutora, de ser insuficientes los bienes embargados para cubrir el importe de los adeudos fiscales por parte del sujeto pasivo, la autoridad fiscal está facultada para ampliar en cualquier momento el embargo de bienes al deudor.

### **3.3 CLASES DE EMBARGO EN MATERIA FISCAL**

Algunos de los autores citados, conciben al embargo como una medida de carácter cautelar o provisional, sin distinguir si se trata de la ejecución de una resolución judicial, o de un procedimiento derivado de un título de crédito o de cualquier otro documento que traiga aparejada ejecución, o bien de una medida precautoria, como es el caso que estamos estudiando, por no estar al corriente con el cumplimiento de la obligación fiscal.

Como se deriva de las diferentes definiciones que se han transcrito anteriormente, muchas de aquellas no distinguen entre los diferentes tipos de embargos. Por lo que ahora nos dedicaremos a analizar los diferentes tipos de embargos que se dan en materia fiscal.

### 3.3.1 EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA

Para asegurar la Recaudación de los tributos necesarios con los cuales el Estado se encuentre en aptitud de llevar a cabo sus fines, el legislador ha establecido un marco de garantías respecto del crédito fiscal. Así, el Código Fiscal de la Federación establece las formas de garantía del crédito fiscal, dentro de las cuales encontramos el embargo en la vía administrativa.

El artículo 141 expresa que: "Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes...

#### V.- Embargo en la vía administrativa".

Por su parte, en el artículo 142 del mencionado ordenamiento, se establecen las hipótesis en las cuales ha lugar a garantizar el interés fiscal, las cuales serán cuando:

1. - Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
2. - Se solicite prórroga para el pago de la obligación fiscal.
3. - Se trabé embargo de bienes ya embargados por autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, de acuerdo con lo previsto por el artículo 159 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece las siguientes reglas para el otorgamiento del embargo en la vía administrativa:

I.- Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente.

II.- El contribuyente señalará los bienes en que deba tribarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso se cumplan los requisitos y por cientos que establece el artículo 62 de este Reglamento. No serán susceptibles de embargo los bienes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el inciso e) de la fracción II del artículo 156 del Código.

III.- Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales el representante legal. Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en un almacén general de depósito y si no hubiere almacén en la localidad, con la persona que designe el jefe de la oficina.

IV.- Deberá inscribirse en el registro público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.

V.- Deberá cubrirse, con anticipación a la practica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en la fracción II del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

Como todas las demás formas de garantía, deberá comprender los accesorios causados y los que se originen en los doce meses siguientes a su otorgamiento y, en caso de que no se haya cubierto en tal termino el crédito fiscal, se deberá ampliar la garantía por los doce meses siguientes.

### 3.3.2 EMBARGO PRECAUTORIO

El embargo precautorio será tratado más ampliamente en el siguiente capítulo del presente trabajo, por lo que solamente nos limitaremos, por el momento, a señalarlo como uno de los diferentes tipos de embargo que se dan en el derecho fiscal.

### 3.3.3 EMBARGO DEFINITIVO

Para tener una noción del por qué del embargo, nos remitiremos al Código Fiscal de la Federación, que en su capítulo III, habla sobre el Procedimiento Administrativo de Ejecución, que es donde se realiza más comúnmente el embargo fiscal.

En su artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo indica que: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución."

Artículo que se relaciona con el artículo 151 del mismo ordenamiento fiscal, que indica el supuesto para que se realice el embargo, que será cuando: 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 que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

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

También se encuentra plasmada la figura del embargo en el artículo 145 en sus párrafos 5º y 6º que indican cuando el embargo se convertirá en definitivo:

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 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 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.

Esto quiere decir que, puesto que el embargo precautorio tiene, por lo general, vida perentoria, si las autoridades, dentro del plazo que al efecto señalen las disposiciones fiscales (en la actualidad es de un año), no ejercen sus facultades de liquidación de algún crédito fiscal a cargo de ese sujeto, el embargo quedará automáticamente sin efecto, sin necesidad de que el fisco tenga que emitir una declaratoria levantando el embargo de bienes. En caso de que dentro de ese plazo llegare a emitir la autoridad algún crédito fiscal a cargo del deudor y titular de los bienes embargados, si no se realiza el pago de ese crédito dentro del plazo legal, el embargo precautorio se convertirá en definitivo, y se continuará a partir de ahí con el procedimiento administrativo de ejecución. Si el particular afectado decidiere recurrir ese crédito ejerciendo algún medio de defensa legal, y garantizare el crédito adeudado en alguna de las formas que establece el Código Fiscal de la Federación, se podrá levantar el embargo.

### **3.4 GENERALIDADES DEL EMBARGO,**

Si bien es cierto que el procedimiento, ya sea tratándose de medidas precautorias, o definitivas, o de cualquier otro procedimiento por el que a través de actos procesales ordenados por la autoridad, se aseguren bienes a efecto de garantizar la satisfacción de las

prestaciones adeudadas, el procedimiento de embargo se sujeta a las mismas disposiciones legales, con algunas variantes en cada uno de dichos procesos, pero se aplica con un objetivo igual en todos ellos, aunque el instrumento en que se funde sea distinto, por lo que ahora nos enfocaremos en explicar los elementos del embargo en general y su proceso.

### 3.4.1 SUJETOS

De acuerdo con el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación los sujetos del embargo son:

- A) El deudor o en su defecto, la persona con quien se entienda la diligencia.
- B) Los testigos, que pueden ser nombrados por el deudor o ante su negativa, por el ejecutor.
- C) El ejecutor, el cual es el elemento necesario, siendo los demás contingentes.

El artículo 152, segundo párrafo, del ordenamiento legal citado establece que si el requerimiento o la notificación se hizo por edictos, la diligencia de embargo debe entenderse con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que el momento de iniciarse la diligencia compareciese el deudor, en cuyo caso debe entenderse con él. Lo mismo pudiere suceder si aun iniciada sin la presencia del deudor, éste se presente a ella.

El propio artículo 152, en su último párrafo, señala que en el caso de que el embargo haya de realizarse cuando se descubra, en un acto de inspección o vigilancia, bienes cuya importación, producción, explotación, captura, transporte, etc. debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por estas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva, se procederá al aseguramiento de dichos bienes siempre que quien practique la inspección este facultado para ello en la orden respectiva.

Ahora bien, puede suceder que durante la diligencia el deudor haga el pago del adeudo y de sus accesorios, en cuyo caso el ejecutor debe suspender el embargo y expedir recibo por el importe del pago realizado.

### **3.4.2 LUGAR DEL EMBARGO.**

El artículo 152, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación establece que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora en que esté radicado el crédito fiscal debe constituirse en el domicilio del deudor e 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 con las formalidades que se señalan en el artículo 137 de dicho Código para las notificaciones personales. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma.

### **3.4.3 TIEMPO DE EMBARGO.**

La diligencia de embargo puede realizarse simultáneamente con la notificación del requerimiento de pago, y la diligencia deberá realizarse en días y horas hábiles o habilitadas para el efecto.

### **3.4.4 BIENES SUSCEPTIBLES DE EMBARGO.**

El artículo 155 del Código Fiscal de la Federación establece como objeto de embargo todos los bienes del deudor, con las excepciones que señala el artículo 157 de dicho ordenamiento legal. La elección de los bienes susceptibles de embargo corresponde al deudor, siempre que se sujete 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 y dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III. Bienes muebles no comprendidos en los incisos anteriores.

IV. Bienes inmuebles.

Por lo que puede decirse que la legislación mexicana separa los bienes susceptibles de embargo en 4 grupos. Así se expresa que en primer lugar deben embargarse: dinero, depósitos bancarios a nombre del deudor, o metales preciosos, ya que en el primer grupo de bienes se manifiesta la facilidad con la que podría hacerse efectivo el crédito fiscal adeudado.

En el segundo grupo de bienes que maneja la legislación fiscal, sobre los que se puede trabar el embargo, están contempladas las acciones, los bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios, y todos los créditos a favor del deudor que puedan ser de cobro inmediato y fácil, que se refieran a adeudos para con él, por parte de las dependencias del Gobierno Federal, de los gobiernos de los estados o de los municipios, así como de personas o instituciones de reconocida solvencia moral. No se expresa aquí el hecho de que se trate de adeudos vencidos o por vencerse, pero es evidente que esta es la intención y el propósito, ya que si se tratará de créditos a largo plazo de pago, aunque sean a favor de estas dependencias, entidades y personas, no es aconsejable para el fisco embargarlas, pues las autoridades tendrían que esperar largo tiempo para hacer efectivos los créditos.

El tercer grupo de bienes susceptibles de embargo se refiere a todos los demás bienes muebles propiedad del deudor que no hubieren quedado comprendidos en los dos puntos anteriores. Finalmente, el cuarto grupo se integra por los bienes inmuebles propiedad del deudor.

Con el fin de posibilitar el accionar del ejecutor, es frecuente que las disposiciones fiscales lo faculten para señalar bienes en orden distinto al mencionado. Según el artículo 156

del Código Fiscal de la Federación, el ejecutor tiene facultad para señalar bienes, sin sujetarse al orden establecido en el artículo 155, cuando el deudor no hubiere señalado los bienes sujetos a embargo, o no se hubiera sujetado al orden establecido por las disposiciones legales, o bien, si el deudor no ha señalado bienes suficientes a juicio del mismo ejecutor, o cuando teniendo otros bienes susceptibles de embargo, señale para el embargo, bienes que estén ubicados fuera de la circunscripción territorial de la oficina exactora, o se trate de bienes que ya soporten algún gravamen, o cuando el deudor hubiere elegido bienes de fácil descomposición o deterioro, así como materiales inflamables, corrosivos, explosivos o radiactivos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que el embargo debe recaer siempre en bienes propiedad del deudor, de manera que si se demuestra en autos que el bien secuestrado pertenece a un tercero, debe aceptarse que este último esté legalmente capacitado para ejercer la acción que corresponda a fin de recuperar lo que es suyo. No es admisible el argumento de que la compraventa efectuada con anterioridad al embargo no puede producir perjuicios a la autoridad embargante cuando dicha compraventa no fue inscrita en el Registro Público de la Propiedad, pues esa falta de inscripción determina que el título de dominio no sea oponible a un tercero, como en este caso es el Fisco. En efecto, debe entenderse que cuando la ley establece que los títulos de propiedad no registrados no son oponibles a terceros, se refiere solo a aquellos con iguales derechos a los del propietario cuyo título no se ha registrado, esto es, con derechos reales oponibles a este último. Por lo tanto, sin necesidad de abordar el problema de que si el embargo produce o no derechos reales, debe estimarse que aún cuando el embargo limita el derecho de propiedad, tal limitación no puede oponerse a quien invoca el dominio adquirido de manera indudable con anterioridad al secuestro, debido a que todo mandamiento de ejecución descansa sobre el supuesto de que se hará efectivo en bienes del deudor y no en los de un tercero, cuya acción para recuperar el bien secuestrado, no puede destruirse alegando que la escritura de propiedad relativa no se encuentra registrada, si el contrato de compraventa se perfeccionó antes de que se cumpliera el mandamiento de ejecución, pues dicho contrato transfiere la propiedad independientemente de que no se registre oportunamente.

### 3.4.5 BIENES EXCEPTUADOS DEL EMBARGO

Por razones de muy diversa naturaleza es frecuente que las disposiciones fiscales señalen diversos grupos de bienes como inembargables por parte de las autoridades fiscales. Los bienes de referencia no podrán ser objeto del ejercicio de la facultad económico coactiva, aunque esos sean los únicos bienes que posea el deudor. En la legislación fiscal mexicana en su artículo 157, el Código Fiscal de la Federación exceptúa de embargo a los siguientes bienes:

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

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

X. Los sueldos y salarios;

XI. Las pensiones de cualquier tipo;

XII. Los ejidos.

La cuantía del embargo queda a criterio del ejecutor, quien de acuerdo con el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación debe trabar ejecución en bienes bastantes para garantizar las prestaciones pendientes de pago, los gastos de ejecución y los vencimientos futuros. El embargo puede ser modificado en su cuantía, por incremento o ampliación, en cualquier momento del procedimiento, cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estime que los bienes embargados no son suficientes para cubrir las prestaciones fiscales insolutas y los vencimientos inmediatos. No prevé el Código Fiscal de la Federación la reducción del embargo por exceder notoriamente el valor de los bienes embargados al importe del crédito fiscal garantizado y sus accesorios, ni tampoco prevé la sustitución de bienes embargados por otros que los reemplacen.

### **3.4.6 CUSTODIA DE LOS BIENES.**

En general, la guarda y custodia de los bienes embargados se encomienda a personas distintas del deudor. Dicha persona es el depositario, quien tiene el carácter de interventor encargado de la caja cuando el objeto embargado es una negociación comercial, industrial o agrícola, y de administrador, cuando el objeto embargado sea un bien raíz. Los depositarios son nombrados por los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad, pudiendo también removerlos. Cuando el jefe de la oficina ejecutora no haya nombrado depositario previamente al embargo, éste puede ser designado por el ejecutor. El ejecutado puede ser nombrado como depositario.

### 3.4.6.1 LA INTERVENCION

Como ya se expuso con anterioridad, cuando se embargue una negociación completa con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, la persona que sea designada como depositaria tendrá el carácter de interventor. Sus funciones serán las de hacerse cargo de la vigilancia de los ingresos de la negociación y deberá extremar sus cuidados sobre la caja de la empresa para retirar de los ingresos del negocio, las cantidades necesarias para cubrir el importe de los créditos fiscales adeudados.

El interventor con cargo a la caja deberá proveer de la negociación, las cantidades necesarias para cubrir el importe de los salarios de los trabajadores, así como de otros créditos que sean preferentes. Del saldo disponible sustracará un 10% de los ingresos en dinero y los entregará en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación. Asimismo, cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la cual podrá ratificarlas o modificarlas.

Si dichas medidas no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración; o se procederá a enajenar la negociación (artículo 165 del Código Fiscal de la Federación).

Cuando la autoridad pretenda nombrar un interventor con cargo a la caja de un procedimiento de embargo, y la negociación estuviera ya intervenida por ordenes de alguna autoridad competente, la disposición fiscal indica que se nombrará, no obstante, el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales.

La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones

Doricela Maharak<sup>10</sup> opina que "Esta situación contemplada en el artículo 170 del Código Fiscal de la Federación, parece estar mal planteada en principio, porque si bien los créditos fiscales son preferentes a muchos otros créditos, existen algunos, como los salarios caídos de los trabajadores, que son preferentes a los fiscales y, en consecuencia, si existe un interventor de parte de los trabajadores, por ejemplo, para vigilar que se cubran los salarios, no parece cierto en la práctica que este interventor laboral pudiera ser desplazado por el interventor fiscal, en virtud de que aquí entrarían en conflicto dos leyes: la laboral y la fiscal, y la primera tendrá mayor jerarquía por ser la reglamentaria de la Constitución, por lo que se concluye que si la interventora laboral ya estaba en funciones al nombrarse el interventor fiscal, éste no podrá, legalmente hablando, sustituir a aquel. En todo caso podrían subsistir los dos, desempeñando cada uno las funciones propias a su cargo".

#### 3.4.6.2 EL INTERVENTOR ADMINISTRADOR.

En aquellos casos en los que a pesar del nombramiento de interventor fiscal, los funcionarios de la empresa no atendieran sus indicaciones para salvaguardar los intereses del fisco, la autoridad exactora podrá sustituir el nombramiento de interventor con cargo a la caja, por el de interventor- administrador, el cual tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias o querrelas y desistirse de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que el mismo hubiere conferido.

En su actuación, el interventor administrador no quedará supeditado al dueño de la negociación cuando éste sea persona física, y tampoco cuando se trate de persona moral lo estará a la asamblea de socios ni mucho menos al consejo de administración o directivos de la sociedad. Esta persona actuará conforme a las instrucciones que reciba de la oficina exactora

---

<sup>10</sup> Maharak, D., *Op. Cit.*, p. 240

mientras dure su función. Cuando se trate de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

Obligaciones del interventor administrador. Son obligaciones del interventor administrador:

- A) Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
- B) Recaudar de la caja de la negociación el 10% diario de los ingresos de la empresa y entregará su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.
- C) Aunque al interventor-administrador se le den facultades para ejercer actos de dominio dentro de la empresa intervenida, se le tiene expresamente prohibido realizar enajenaciones de bienes de activo fijo propiedad de la negociación.
- D) El interventor-administrador debe reunir a la asamblea de socios o al consejo directivo de la empresa, y requerir todos los informes y datos necesarios para un mejor desempeño de su cargo, así como para informar a estas personas de las decisiones que en beneficio del fisco se deben tomar dentro de dicha empresa.

El nombramiento de interventor-administrador deberá anotarse en el registro público que corresponda a la circunscripción geográfica del domicilio de la negociación intervenida a fin de que surta todos los efectos legales, incluso, hacia los terceros que realicen actos de negocios con esa empresa.

La intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o bien, cuando, en los términos de las disposiciones fiscales aplicables, se hubiere perfeccionado la enajenación de la empresa. Si el nombramiento de interventor se hubiere inscrito en el registro

público correspondiente, la oficina ejecutora le comunicará al registro público que corresponda, para que se cancele la inscripción respectiva.

Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando, a pesar de la intervención, las cantidades recaudadas para la redención de los adeudos fiscales no alcancen a cubrir en tres meses cuando menos el 24% del monto de los adeudos, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porcentaje del crédito que resulte.

### 3.4.7 OPOSICION DE TERCERO EN LA DILIGENCIA

También puede ocurrir que al designarse bienes para el secuestro, ya por el deudor o por el ejecutor, se opusiere un tercero fundándose en el hecho de ser el propietario de ellos. En este caso, no deberá practicarse el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. Tal resolución tiene el carácter de provisional y debe ser sometida a la ratificación de la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la oficina ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor continuar con la diligencia y embargar bienes del deudor para garantizar el adeudo fiscal, debiendo notificar al interesado para que pueda hacer valer el recurso de revocación (Artículos 116, 128 y 158 del Código Fiscal de la Federación).

Doricela Mabarak<sup>40</sup>, expresa al respecto "Cuando por motivo de un embargo de bienes, en el momento de la diligencia se apersona un tercero y le demuestre en forma fehaciente al ejecutor que es el propietario de esos bienes, no se practicará el embargo bajo la responsabilidad del ejecutor. Esa decisión tendrá carácter provisional, ya que deberá ser consultada con el funcionario competente de la oficina exactora, quien emitirá la decisión que

<sup>40</sup> Op. Cit., p. 238

legalmente corresponda, a la luz de los elementos de prueba reunidos por el ejecutor y aportados por el propietario. En caso de que existiere alguna duda con respecto a esa propiedad, el ejecutor deberá realizar el embargo y comunicarle al presunto propietario que tiene abiertas las opciones que establezcan las leyes para que haga valer sus derechos."

### **3.4.8 TRABA DE EJECUCION EN BIENES YA EMBARGADOS**

Si los bienes para la traba de ejecución están embargados por otras autoridades no fiscales, o bien, fueren objeto de una garantía hipotecaria o prendaria, se practicará, no obstante, el secuestro administrativo. Los bienes embargados se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor, y el jefe de la oficina ejecutora dará aviso a la autoridad correspondiente para que ella o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación de cobro ante las autoridades legales competentes.

Ahora bien, si los bienes señalados para la ejecución hubieren sido embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará el secuestro entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad la controversia resultante será resuelta por los tribunales judiciales de la Federación. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo nos se hará aplicación del producto del remate, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como lo indica el artículo 159 del Código Fiscal de la Federación.

### **3.4.9 EL EMBARGO DE CREDITOS**

En los casos en que se trabe embargo sobre créditos pendientes de pago la autoridad exactora deberá dar aviso de la situación a los deudores, para que estos procedan a hacer el pago al embargante. De no realizarse esto, el deudor se libera de su obligación pagando al titular del derecho.

**ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA**

En su libro de Derecho Tributario Mexicano, Jesús Quintana y Jorge Rojas<sup>11</sup> opinan que "el embargo de créditos constituye otro acto de desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución. En el embargo de créditos se requiere que este sea notificado al deudor del embargado, para el efecto de que pague las cantidades adeudadas a su acreedor en la oficina ejecutora, bajo el apercibimiento de doble pago en caso de desobediencia."

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que cuando el fisco embarga las rentas de una casa por adeudos fiscales, se constituye en los derechos del arrendador; y en consecuencia, solamente puede exigir dichas rentas mediante el Estatuto Legal que rige las obligaciones de los inquilinos; en estos casos, no es debido aplicar a los inquilinos el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

### **3.4.10 EMBARGO DE DINERO O DE BIENES PRECIOSOS**

Por la delicadeza que presentan este tipo de bienes embargados el ejecutor deberá designar como depositaria a la oficina exactora; el depositario es meramente provisional pues tendrá el deber de entregarlos a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de 24 horas, para que ahí se resguarden mientras se continúa con el procedimiento de ejecución, tratándose de los demás bienes, el plazo será de 5 días a partir de aquel en que fue hecho el requerimiento para tal efecto. Las sumas de dinero objeto del embargo, así como la cantidad que señale el propio ejecutado - la que nunca podrá ser menor del 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados- se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora (artículo 161 del Código Fiscal de la Federación)

### **3.4.11 MEDIDAS DE APREMIO**

Para llevar a cabo la diligencia de embargo, el ejecutor puede encontrarse con resistencia por parte del deudor o de otras personas que materialmente le impidan el acceso al

<sup>11</sup> Quintana Valtierra, Jesús y et., Derecho Tributario Mexicano, 4ª ed., México, Editorial Trillas, 1999, p. 278.

domicilio del deudor o al lugar en que se encuentren los bienes, para posesionar de ellos al depositario. Para prevenir tal situación, en el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación el legislador dispuso que el ejecutor este facultado para solicitar el auxilio de la policía o fuerza pública con el objeto de llevar adelante los procedimientos de ejecución. Teniendo como base el Artículo 16 Constitucional, en lo referente a las ordenes de cateo, el jefe de la oficina ejecutora puede dictar un acuerdo fundado para que el ejecutor, ante dos testigos, haga que se rompan las cerraduras que fueren necesarias, a fin de que se inicie o continúe la diligencia de embargo, en el caso de que durante el secuestro la persona con quien se entienda la misma no abriera la puerta de las construcciones, edificios o casas que se embarguen, o donde presuma que existe bienes muebles embargables (Artículo 163 del Código Fiscal de la Federación).

También, a solicitud del ejecutor, puede el jefe de la oficina recaudadora dictar un acuerdo fundado cuando la persona con quien se entienda la diligencia sin causa justa se oponga al embargo de los bienes, y no abriere los muebles que aquel suponga guarden dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes, protegidos por candados, chapas o cerraduras. Y con este acuerdo, el funcionario encargado de la diligencia hará que en presencia de dos testigos, se violenten esas cerraduras o chapas, a fin de tener libre acceso a los bienes. Si no fuere factible lo anterior, el ejecutor puede trabar el embargo en los muebles cerrados y en su contenido y, una vez sellados, los debe enviar en depósito a la oficina ejecutora, donde podrá abrirlos el deudor o su representante legal en el curso de los tres días siguientes y, en caso contrario, el jefe de la oficina solicitará que expertos en la materia los abran, pero en todos los casos levantará actas circunstanciadas con la participación de testigos de las diligencias.

### 3.4.12 VALUACION DE LOS BIENES

Según Sergio F. de la Garza<sup>42</sup>, la valuación puede ser definida "como el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa."

<sup>42</sup> De la Garza, Sergio F., *Op. Cit.*, p. 823.

El artículo 175 del Código Fiscal de la Federación regula el aspecto relativo a las reglas de la valuación hechas por peritos, estableciendo que la base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados será la de avalúo, y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos se practicarán conforme a las reglas establecidas en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y en los demás casos, en las que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial notificando personalmente el resultado de la valuación.

El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán intentar el recurso de revocación que contempla la fracción II inciso D) del artículo 117 de dicho Código Fiscal, dentro de los diez días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos de notificación del avalúo y debiendo designar perito de su parte. La inconformidad contra la valuación por parte del embargado o de los terceros acreedores se hace valer mediante el recurso de oposición al procedimiento administrativo. Se tendrá por aceptado el avalúo hecho en los términos del invocado artículo 175, cuando el embargado o los terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador, o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los 10 días si se trata de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, contados a partir de la fecha de su aceptación.

### 3.4.13 EL REMATE

Doricela Mabarak<sup>43</sup>, expresa que: "jurídicamente se denomina remate de bienes embargados a la serie de acciones que toman las autoridades competentes para propalar y lograr la enajenación a favor de terceros de los bienes. De acuerdo con las disposiciones fiscales mexicanas de carácter federal, un remate de bienes procede cuando se dan las siguientes situaciones:

<sup>43</sup> Mabarak Cerecedo, D., *Op.Cit.*, pp. 241 y 242.

A) Que se hubiere ya fijado la base para llevar a cabo el remate, conforme a los preceptos fiscales aplicables.

B) Cuando el sujeto dueño de los bienes no proponga comprador dentro de los plazos legales."

El remate de bienes dentro del procedimiento administrativo de ejecución se hará siempre en subasta pública, la cual, conforme a las disposiciones fiscales aplicables, se realizará en el local de la oficina exactora. No obstante, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 174 autoriza, cuando así convenga a los intereses fiscales, que se señale un lugar diferente para que se pueda efectuar la enajenación en caso de que con ello se procure obtener un mayor rendimiento, al permitir mayor acceso de postores, e inclusive se puede autorizar a que las enajenaciones de los bienes embargados se hagan por lotes o fracciones o en piezas sueltas.

La base del remate para los bienes embargados, como ya se explicó anteriormente, será el valor de avalúo que señalen los peritos designados por la autoridad y por el deudor. En caso de que entre los peritos de la autoridad y los designados por el sujeto embargado, no hubiere acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial. En todos los casos la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo.

El remate deberá ser convocado por la autoridad para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes a aquella en que se determinó la base.

El remate deberá ser anunciado para que logre su finalidad, que es la de obtener el mejor rendimiento posible de los bienes embargados, en beneficio del fisco y del propio deudor. Entre la convocatoria y la fecha de remate deberá mediar cuando menos un plazo de diez días. La convocatoria se fijará en un lugar visible y usual de la oficina ejecutora, así como en los lugares públicos que se estime conveniente. Citando el valor de la base determinada para el remate de los bienes embargados sea superior a cinco veces el salario mínimo general

de la zona económica correspondiente en el Distrito Federal elevado al año, la convocatoria para el remate deberá publicarse en el periódico de mayor circulación de la entidad federativa en que resida la autoridad ejecutora, dos veces con intervalos de 7 días. Como el principal interesado en el éxito de la subasta puede ser el deudor mismo, el Código Fiscal de la Federación permite que a solicitud suya la autoridad ejecutora ordene una publicidad más amplia que la oficial. La última publicación se hará cuando menos con diez días de anticipación a la fecha fijada para el remate.

Si en relación con los bienes sacados a remate hubiere otros acreedores, según los datos del registro de los bienes correspondientes a los últimos diez años, se les deberá citar para que expresen lo que a su derecho convenga. Aunque el anuncio que se realiza a través de la convocatoria sirve también para citar al remate a los acreedores del deudor embargado, que tuvieren gravámenes reales sobre los bienes que se van a rematar, cuando no hubieren sido citados.

Mientras el remate no se haya fincado, es decir, no haya causado estado y sea declarado legalmente válido, el deudor o dueño de los bienes embargados podrá proponer como comprador a quien ofrezca de contado cantidades suficientes para cubrir los créditos fiscales y sus accesorios.

En el caso de remate de bienes, estos se venderán al mejor postor, es decir, a la persona que ofrezca los precios más altos por ellos, contado ese valor a partir de la postura legal.

La postura legal será aquella que cuando menos es igual a las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate. De ser posible, el valor de postura y sobre todo su pago, en caso de que se acepte el fincamiento del remate, deberá ser de contado, o bien se deberá pagar de contado cuando menos la parte que sea suficiente para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios. Si el importe de la postura es menor al monto de los adeudos solo se aceptarán pagos de contado.

Las personas que pretenden concurrir como postores a un remate fiscal de bienes deberán formular una petición por escrito ante la oficina ejecutora, y deberán acompañarlo con un certificado de depósito de cuando menos el 10% del valor fijado para el remate. Este depósito será realizado en Nacional Financiera, si el remate se va a efectuar en el Distrito Federal o en otra institución de crédito autorizada para ese efecto. En las poblaciones donde no haya alguna de esas instituciones, el depósito se hará de contado en la propia oficina ejecutora, este depósito, como puede deducirse, es solo una garantía de que cada postor en verdad pretende acudir a la subasta y, en su caso, cumplir con las obligaciones que adquiriera si se le adjudican los bienes. A los demás postores se les devolverá el importe de sus posturas una vez terminada la subasta. Al momento del remate los postores podrán ofrecer el precio que quieran, de contado a partir de la postura legal. A éste concurso de precios se le denomina puja. Se le adjudicará desde luego el remate al postor que ofrezca el más alto valor de postura.

El escrito en que se haga la postura debe contener, cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor y en su caso, la clave en el Registro Federal de Contribuyentes; tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de su constitución, la clave en el Registro Federal de Contribuyentes y el domicilio social.

El remate debe de abrirse al día y hora señalados en la convocatoria, por el jefe de la oficina ejecutora que hará saber a los presentes que posturas fueron calificadas como legales y cual es la mejor de ellas. Cuando en la primera almoneda no hubieren concurrido postores, o los que concurrieren no hicieran ninguna oferta, cuando menos igual a la postura legal, se fijará fecha para una segunda almoneda, dentro de un plazo de 15 días. En este caso el valor de la postura se rebajará en un 20% tomando como base el valor determinado para el remate de los bienes. Si tampoco en esta segunda almoneda hubiere ninguna postura legal se considerará que el bien se enajena en un 50% del valor del avalúo, y se aceptará como dación en pago para el efecto de que la autoridad se lo adjudique, enajene, o lo done para obras y servicios públicos, o instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia.

También es posible que los bienes embargados se puedan enajenar fuera de subasta, y esto puede acontecer cuando el dueño de los bienes proponga comprador; cuando se trate de bienes perecederos, o de bienes de manejo peligroso y no se cuente con los lugares adecuados para su almacenamiento; y finalmente cuando se trate de bienes que habiendo salido a un remate en una primera almoneda, no hubieren sido subastados por falta de una postura legal.

Las personas que adquieran bienes producto de una venta fiscal los recibirán libres de todo gravamen, y los dueños deberán entregar a las autoridades fiscales los documentos comprobatorios de la propiedad, o si se tratare de inmuebles, acudirán ante el notario designado por la autoridad fiscal para firmar la correspondiente escritura. En caso de que esa persona no cumpliera con esta obligación, la autoridad extenderá en primer caso una factura fiscal, que justificará la propiedad, o firmará la escritura notarial en rebeldía del dueño de los inmuebles.

Si después de que se aplicó el producto de la venta de los bienes embargados al pago de los créditos fiscales y sus accesorios, hubiera algún remanente, este se pondrá a disposición de su anterior dueño, para que recoja en la oficina ejecutora las cantidades remanentes.

**CAPITULO IV:**  
**INCONSTITUCIONALIDAD DEL**  
**EMBARGO PRECAUTORIO,**  
**PREVISTO EN LA FRACCION I**  
**DEL ARTICULO 145 DEL CODIGO**  
**FISCAL DE LA FEDERACION.**

## 4.1 CONCEPTO DEL EMBARGO PRECAUTORIO.

Doricela Mabarak<sup>44</sup> expresa que "Las autoridades fiscales están facultadas para embargar bienes de los particulares en cualquier tiempo, de manera precautoria, para garantizar el pago de los créditos fiscales, aun antes de que éstos sean exigibles, y aun antes de que se hubieren determinado en cantidad líquida, cuando exista peligro de que el presunto responsable se ausente o realice alguna maniobra con la que tienda a quedar insolvente para incumplir con sus obligaciones pecuniarias ante el fisco. Este embargo precautorio, como su nombre mismo lo indica, es una medida cautelar que adoptan las autoridades fiscales y que está colocada fuera del procedimiento administrativo de ejecución, ya que, como ya se dijo, el embargo puede practicarse en cualquier momento, aunque lo usual es que se practique durante la etapa en que se desarrolla algún procedimiento de fiscalización."

De lo anterior podemos tomar como características del embargo precautorio las siguientes.

1. - Es realizada por autoridades facultadas para la realización del embargo.
2. - Los bienes son destinados a garantizar el pago de los créditos fiscales cuando el presunto responsable del adeudo fiscal se ausente o realice actos tendientes a quedar en estado de insolvencia en perjuicio de la Federación.
3. - Se podrá realizar el embargo con relación a créditos fiscales a favor de la Federación, aun antes de que sean exigibles o de que se hayan determinado en cantidad líquida, esto es antes de la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.
4. - El embargo precautorio se encuentra colocado fuera del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

---

<sup>44</sup> Op. Cit., pp. 231 y 232

Tomando en consideración lo anterior veremos ahora cuales son las causales, para este tipo de embargo, previstas por el Código Fiscal de la Federación.

#### **4.1.1 EL ARTICULO 41 FRACCIÓN II DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

El artículo 41 del Código Fiscal de la Federación se refiere a la presentación extemporánea de documentos y señala que:

“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 simultanea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

##### **EMBARGO PRECAUTORIO**

II. Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar las 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.”

#### **4.1.2 EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

El artículo 145 expresa que “ Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

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

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, levantará el embargo trabado..."

En el tercer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se ordena que la autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que se precisen las razones que dieron lugar a éste. Tal disposición resulta indispensable pues

fundamenta la causa que lo origino, sobre todo para el caso de haberse efectuado con base en la apreciación subjetiva de la autoridad.

En su cuarto párrafo el artículo 145 menciona que, la autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV, para que dentro del término de tres 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.

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

Debemos hacer notar que existen casos en que este embargo se practica con base en la apreciación subjetiva de la autoridad, pues su juicio es lo que determina y no necesariamente un hecho concreto y demostrable. Además, es importante mencionar que al hacerse exigible el crédito fiscal, el embargo precautorio se convierte en definitivo y se continúa en el procedimiento administrativo de ejecución, según lo ordena el sexto párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

## **4.2 INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO, PREVISTO EN EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

Dentro del análisis que estamos realizando, se deben tomar en cuenta las garantías individuales ya que estas implican una limitación, por parte del Estado, a la actuación de las autoridades que lo representen, lo que jurídicamente se traduce en una relación de derecho, existiendo entre el gobernado como persona física o moral, el Estado como entidad jurídica y política con personalidad propia y sus autoridades, cuya actividad se desempeña en el ejercicio del poder y en representación de la entidad estatal, centrándonos en dos artículos

constitucionales en específico, los cuales han sido tema de discusión en lo referente al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, puesto que se ha dudado si el mencionado artículo cumple o no con lo establecido en los artículos 14 y 16 de la constitución, por lo revisaremos estas dos garantías constitucionales.

#### 4.2.1 GARANTIA DE AUDIENCIA.

Esta garantía específica de seguridad, de juicio previo, se encuentra establecida en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional que dice: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

La garantía de audiencia, en tanto derecho público subjetivo, corresponderá a todo sujeto como gobernado en los términos del artículo 1º constitucional. Por lo que, el particular y la autoridad se encontrarán en una relación de supra a subordinación, que implica la aparición de actos de autoridad que tienen como ámbito de operabilidad la esfera jurídica del particular.

Dentro de las garantías que consagra párrafo transcrito se encuentra la garantía de audiencia, la cual es fundamental en el análisis que estamos realizando por lo que se señalaran como bienes jurídicos tutelados por ella, los siguientes:

- a) La vida. En este caso tutela la inexistencia misma del gobernado frente a actos de autoridad que pretendan hacer de ella actos de privación.
- b) La libertad. Se tutelan las libertades, frente a cualquier acto de autoridad que implique su privación.

e) La propiedad. Se tutelan derechos subjetivos fundamentales que de ella se derivan; el uso, el disfrute y la disposición de la cosa materia de la misma. En este caso, la obligación del sujeto pasivo de la garantía consistirá en no privar a una persona de los bienes materia de su propiedad, si el acto de privación no se condiciona a las exigencias que configuran a la garantía en cuestión.

d) La posesión. En este caso estará tutelada tanto la garantía originaria como la garantía derivada.

Inicialmente concebida como garantía penal, su alcance fue extendido primero a la materia civil y posteriormente al campo administrativo, de acuerdo con la doctrina, la jurisprudencia, siguiendo el desarrollo alcanzado en el derecho anglosajón por el principio referido, mediante lo cual llegó a establecer que las autoridades administrativas, salvo casos excepcionales previstos en la Constitución, como la expropiación, no pueden privar a persona alguna de sus derechos sin previa audiencia, esto es, sin seguir un procedimiento en el que el afectado tenga derecho a presentar sus defensas y pruebas, y en el que se respeten ciertas formalidades esenciales.

La observancia de las formalidades esenciales del procedimiento deben de cumplirse tanto en los juicios de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como en cualquier procedimiento administrativo fiscal no jurisdiccional.

En materia tributaria, siempre ha surgido la interrogante acerca de la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución y en este caso el embargo precautorio a la luz del segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

Indudablemente que el acto por el cual se impone a un particular una sanción administrativa constituye la privación de un derecho o bien (la pérdida de la posesión de los bienes en el embargo precautorio, en este caso). Por tanto, en las leyes relativas esta establecido un procedimiento en que se oye al afectado, y las autoridades administrativas deben de sujetarse a tal procedimiento.

Ahora bien ese procedimiento debe de seguir "las formalidades esenciales", a que se refiere el artículo 14 constitucional, sin que forzosamente deba de adoptarse la forma del procedimiento judicial. Dichas formalidades han sido precisadas por nuestra doctrina constitucional concretándolas a cuatro:

1. - Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada, y que se dé oportunidad de presentar sus defensas.

2. - Que organice un sistema de comprobación en forma tal que quien sostenga una cosa la demuestre y quien sostenga la contraria pueda también comprobar su veracidad.

3. - Que cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados de presentar alegaciones; y

4. - Que el procedimiento concluya con una resolución que decida las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirse.

El propio criterio ha sido adoptado por la Suprema Corte, de acuerdo con la cual no se requiere la existencia de un procedimiento judicial sino solo que se dé oportunidad al particular de ser oído y de rendir sus pruebas.

La cuestión que surge es cuando debe de realizarse ese procedimiento respecto de la imposición de sanciones, o dicho de otro modo: La garantía de audiencia se cumple solo si previamente a la imposición de la sanción se sigue el procedimiento en que se oigan las defensas del presunto infractor y se reciban esas pruebas, o bien puede llenarse ese requisito constitucional estableciendo un procedimiento administrativo, o contencioso-administrativo, en que se convierta la legalidad de la sanción, después de que ésta ha sido impuesta, dando hasta entonces al sancionado la oportunidad de ser oído y vencido.

## 4.2.2 GARANTÍA DE LEGALIDAD.

Esta garantía, consagrada por el artículo 16 constitucional, es la que mayor protección otorgada al gobernado, a tal punto que la garantía de competencia queda comprendida dentro de ella. Mediante la garantía de legalidad se tutela el sistema de derecho objetivo de México, desde la Constitución hasta los reglamentos administrativos más específicos. A través de este derecho subjetivo público, todo acto de molestia quedará condicionado a la expresión "fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento".

El artículo 16 de la Constitución Federal establece 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", requisitos que implican la legitimidad o legalidad del acto.

De acuerdo a lo anterior, las autoridades fiscales deben justificar sus resoluciones citando las disposiciones legales en que se apoyan para emitirlas, además deben de estar debidamente razonadas para lo cual expondrán los motivos en que los basan.

No obstante que de acuerdo con el artículo 68 del Código Fiscal, las autoridades fiscales gozan del privilegio de presunción de legalidad de sus resoluciones, deben de fundamentar las mismas, ya que de lo contrario, los particulares pueden impugnar acudiendo directa e inmediatamente al juicio de amparo, pero si el causante opta por acudir al Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, impugnando la falta de fundamentación de una resolución o acto, después de ventilarse el procedimiento se declarará la nulidad para el efecto de que la autoridad subsane tal omisión.

Gregorio Sánchez León<sup>45</sup> opina que "se vulnera también el principio de fundamentación y motivación de los actos y resoluciones fiscales, cuando se omiten o no se observan las formalidades que legalmente deben revestir las resoluciones o procedimientos

---

<sup>45</sup> Sánchez León, G., *Op. Cit.*, p. 313.

fiscales, de conformidad con lo previsto por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso los causantes pueden acudir al juicio de nulidad.”

#### 4.2.2.1 FORMA ESCRITA.

Es una garantía formal, que consiste en la expresión de los motivos y fundamentos legales del acto, en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoya la autoridad, a fin de que este en aptitud de combatirlos en caso de alguna inconformidad.

La forma constituye un elemento externo que viene a integrar el acto administrativo. En ella quedan comprendidos todos los requisitos de carácter extrínseco que la ley señala como necesarios para la expresión de la voluntad que genera la decisión administrativa.

Aunque la forma puede adoptar diversas variantes, como se mencionó anteriormente en el primer capítulo de este trabajo, la más normal es la forma escrita, casi pudiéramos decir, que es la regla general; también puede ser verbal; o también hay casos en los cuales, aún cuando la voluntad de la autoridad no se exprese en forma alguna, se presupone su existencia. En este caso nos encontramos frente a una situación jurídica a la que se le ha dado el nombre de silencio administrativo.

Este silencio consiste en una abstención de la autoridad administrativa para dictar un acto previsto por la ley, y tiene como nota esencial su ambigüedad, que no autoriza a pensar que dicha autoridad ha adoptado ni una aptitud afirmativa ni una negativa.

En opinión de Gabino Fraga<sup>46</sup>: “Para precisar los casos en los cuales el silencio produce efectos jurídicos, se ha separado la hipótesis en que la autoridad está facultada para actuar o no actuar según su discreción, de aquella en que el ejercicio de su función constituye una obligación jurídica, y se dice que, mientras que en el primer caso no puede darse la figura

<sup>46</sup> Fraga, G., Op. Cit., p. 272.

del silencio con trascendencia jurídica por que la abstención es el ejercicio de la facultad conferida por al ley de no usar el poder, en el segundo el silencio sí es particularmente importante por sus consecuencias puesto que constituye la falta de cumplimiento de una obligación jurídica que de existir frente al derecho de un particular, requiere una solución satisfactoria."

#### 4.2.2.2 EMITIDO POR AUTORIDAD COMPETENTE.

Ignacio Burgoa considera que este precepto se refería a las autoridades simplemente ejecutoras, pero en virtud de la amplísima connotación que tiene el concepto de actos que ocasionan molestias al individuo en su persona, familia y bienes enumerados en la disposición de que se trata, ha llegado a interpretarse en el sentido de que abarca prácticamente a todos los actos de autoridad que afectan al particular en alguna forma, incluyendo, por lo tanto, los de las autoridades ordenadoras.

Además, como hemos dicho anteriormente, el artículo 16 constitucional establece que tales actos deben de emanar de una autoridad competente y ser fundados y motivados, robusteciendo la garantía de legalidad de los actos de autoridad, derivados del artículo 14 de la propia ley fundamental, pues el objeto que se persigue con dichas prevenciones es asegurar que los actos de autoridad que afecten a los particulares se realicen en las forma y condiciones previstas por la ley.

Las autoridades deben gozar de las facultades expresas para actuar, de modo que no tenga que interferirse la permisión legal para realizar determinados actos, y tomando en consideración que el ejercicio de la competencia es obligatorio ya que se otorga para que las autoridades puedan cumplir con las atribuciones que el Estado tiene encomendadas, es decir, para que pueda dar satisfacción a necesidades colectivas.

De tal manera que siempre que sea necesario los órganos del Estado harán uso de su competencia, pero puede suceder que la Ley al establecer la competencia determine las

condiciones en que debe ejercitarse o bien que de cierta libertad de apreciación respecto a la oportunidad de su ejercicio, la cual obviamente que dará subordinada a los intereses públicos, sin que puedan influir motivos personales para la decisión sobre el uso de la competencia.

De lo anterior se puede deducir:

1. - Que el órgano del Estado de donde deriva el acto de molestia debe estar investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica, (que puede ser ley o reglamento) para emitirlo.

2. - Que el propio acto se prevea en la norma.

3. - Que el sentido y el alcance del acto autoritario se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan.

4. - Que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los fundamentos legales que lo apoyan.

#### 4.2.2.3 FUNDADO Y MOTIVADO.

La Licenciada Margarita Lomeli Cerezo<sup>47</sup> expresa que "la garantía de aplicación correcta de la ley se encuentra establecida en el artículo 16 constitucional al determinar que cualquier molestia que se haga a un particular en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones debe apoyarse en un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, requisitos todos estos que implican la legitimidad o legalidad del acto."

<sup>47</sup> Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. 2ª ed., México, Editorial Porrúa. 1997, p. 65.

Para determinar el alcance de la garantía de motivación a que se refiere el precepto constitucional de que nos ocupamos, conviene precisar el concepto jurídico "motivo" dentro del Derecho Administrativo.

Existen dos corrientes doctrinarias que explican en diversas formas este elemento del acto administrativo: una subjetiva y otra de carácter objetivo.

a) La teoría subjetiva considera que la teoría de los motivos determinantes del acto de derecho público es uno de los puntos esenciales en el estudio de dicho acto, y entiende por motivos determinantes las consideraciones de hecho y de derecho que impulsan a un individuo a realizar determinado acto jurídico. El motivo determinante es subjetivo y por su naturaleza es personal al agente. Sin embargo, la ilicitud o la inexistencia del motivo determinante influye decisivamente sobre la validez del acto.

b) La teoría objetiva destaca el carácter esencialmente objetivo de los motivos, refiriéndose este término a los antecedentes externos del acto. Se considera que en la base de todo acto jurídico existe una situación, ya sea un acto jurídico o bien un acto material, que lo provoca y es su razón de ser, por ejemplo, en la represión disciplinaria, la falta cometida; en materia de policía, las perturbaciones del orden público y la necesidad de impedir que se reproduzcan. Los motivos, no obstante ser hechos objetivos, deben ser apreciados por la autoridad administrativa, la que debe comprobar su existencia material y legal, así como su valor o eficacia para provocar la decisión o acto a emitir.

La posición objetiva, por ser la más acertada, es la que predomina últimamente en la jurisprudencia y la doctrina francesa, habiendo dado origen a la elaboración de la teoría de la inexistencia de motivos, como causa de nulidad de los actos administrativos.

Gabino Fraga<sup>48</sup>, opina que el motivo es el antecedente que lo provoca, por lo que un acto administrativo estará legalmente motivado cuando se ha comprobado la existencia objetiva de los antecedentes previstos por la ley y ellos son suficientes para provocar el acto

<sup>48</sup> Fraga, G., *Op. Cit.*, pp. 140 y sigs.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

realizado, dependiendo de la ley positiva la determinación de si existe o no una facultad discrecional para comprobar la existencia y suficiencia de los motivos del acto; pero en todo caso, este elemento debe ser susceptible de comprobación al efectuarse la revisión judicial o administrativa del acto.

### **4.3 DESAPARICIÓN DEL EMBARGO PRECAUTORIO, PREVISTO EN LA FRACCIÓN I DEL ARTICULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Una vez estudiados los artículos 14 y 16 constitucionales analicemos como afectan dichos preceptos al embargo precautorio establecido en la fracción I del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, y para ello trataremos de tomar en cuenta las dos corrientes se han creado, a favor y en contra para sustentar nuestra tesis de inconstitucionalidad del embargo precautorio y porque debe de desaparecer la mencionada fracción del artículo 145.

Las argumentaciones de la constitucionalidad del embargo precautorio en cuestión, se apoyan en las llamadas Tesis de Vallarta<sup>49</sup> por lo contundente de su exposición, ya que respecto de la necesidad de juicio previo para que la autoridad pueda ejecutar su resolución, nos dice que:

“Del mismo modo que no es de la competencia judicial apremiar al ciudadano a tomar las armas, formando su resistencia una cuestión contenciosa, tampoco lo es hacer efectivo el pago del impuesto, ni aún en el caso de que el deudor se oponga a verificarlo para convertir así en judicial, negocio que por su esencia es administrativo... si ese poder le estuviera prohibido obligar al particular aún por la fuerza a que preste los servicios públicos que le toca, el sería imposible, y estaría de sobra aquel de los tres poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, puesto que para cada uno de sus actos necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violaciones.”

En el mismo sentido se pronunció la Suprema Corte al fijar jurisprudencia en la que estableció que:

*Octava Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 86-2, Febrero de 1995*

*Tesis: P. XVII/95*

*Página: 23*

**EMBARGO FISCAL PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.**

*Conforme con el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que consagra la garantía de audiencia, nadie podrá ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sin que medie juicio en el que el afectado, después de ser oído y admitidas sus pruebas, resulte vencido. Sin embargo, dentro de un procedimiento o previamente a él, como medida cautelar, la autoridad competente puede privar al gobernado de alguno de sus bienes, sin que por ello se estime violada la garantía de audiencia, porque al estar sujeta esa privación a resultados del juicio, no puede considerarse que el acto de embargo que se lleve a cabo, sea definitivo, sino que será hasta que el particular sea oído y vencido en juicio cuando se le prive definitivamente del bien afectado. En esas condiciones, si de acuerdo con lo que prevé el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se autoriza el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de que el crédito esté determinado o sea exigible, si a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, esa disposición no vulnera la garantía de audiencia tutelada por el artículo 14 de la Carta Magna, ya que tal medida de aseguramiento se da previamente al procedimiento en el que se cita al afectado para que haga valer lo que a su derecho convenga y, por tanto, al no constituir un acto de privación definitiva no es necesario, antes de que se lleve a cabo, que se le escuche en su defensa.*

*Amparo en revisión 430/94. Rubén Horacio Navarro Huerta, S.C. 28 de noviembre de 1994. Mayoría de quince votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: César Thomé González.*

*Amparo en revisión 1377/93. Operación de Inmuebles Acapulco, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1994. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretario: Daniel Patiño Péreznegrón.*

<sup>49</sup> Citadas por Sánchez León, G., *Op. Cit.*, p. 91.

*Amparo en revisión 123/94. Manuel Bugallo Balboa. 23 de noviembre de 1994. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Miguel Angel Cruz Hernández.*

*Amparo en revisión 1978/91. Armando Avila Beltrán. 4 de marzo de 1993. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Samuel Alba Leyva. Secretaria: Irma Rivero Ortiz.*

*El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintisiete de abril en curso, por unanimidad de once votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Giliótrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XII/95, la tesis que antecede; y determinó que las votaciones son idóneas para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veintiocho de abril de mil novecientos noventa y cinco.*

En particular, el criterio utilizado para justificar la facultad económica 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.

Si partimos del hecho de que a través de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, el cual es la resolución en la que se determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de esta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser válido en razón de la presunción de legalidad que la ley le atribuye por haber completado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran, y ser eficaz como consecuencia de su notificación al particular debe producir sus efectos, que en este caso consisten en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda, o cumple voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo en los términos que la ley le confiere; es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto.

Estos son los conceptos que toman en consideración aquellos que opinan que el embargo precautorio es constitucional, por lo que ahora exponemos nuestra opinión de lo contrario apoyándonos en tesis jurisprudenciales emitidas por la Suprema Corte.

La existencia de la facultad de la autoridad administrativa es considerada violatoria de las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 de nuestra constitución, toda vez que con base en ella la autoridad administrativa priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, por lo que podría decirse que el fisco se hace justicia por sí mismo.

Esto se da dentro del embargo precautorio al no observar la garantía de audiencia, establecida en el artículo 14 constitucional, a favor del deudor, puesto que en ningún momento procedimental se le brinda el derecho de ser oído para impugnar el crédito que se le exige y mucho menos se le otorga el derecho de probar dicho procedimiento.

Contra toda lógica jurídica se le niega al deudor el derecho de audiencia dentro del procedimiento de ejecución, ya que tanto el proceso como el procedimiento administrativo, participan de los principios de la teoría general del proceso, en la cual es fundamental la audiencia del demandado principalmente por el emplazamiento como acto complejo, que a más de ser una formalidad esencial de cualquier proceso o procedimiento, es un presupuesto procesal, mediante el cual entre otras cosas se le da a conocer al demandado el contenido de la demanda y se le previene que la conteste o comparezca a juicio, que tratándose del procedimiento de ejecución debiera ser que al notificársele al deudor el requerimiento de pago se le previniera para que pagara y de no estar ajustado a derecho el crédito, para que contestara el requerimiento y compareciera al procedimiento; en síntesis el efecto procesal del emplazamiento es la carga de contestar la demanda y el derecho correlativo de ser oído en juicio y en el tema que nos ocupa contestar el requerimiento y derecho correlativo de ser oído en el procedimiento administrativo de ejecución.

En lo que respecta al artículo 16 constitucional, estamos de acuerdo que, si bien el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales para la práctica de embargos precautorios, cuando exista el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte, enajene sus bienes o realice maniobras para evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la autoridad está obligada a externar las razones por las que consideró que existía el peligro anotado en el precepto legal mencionado; sin que sea suficiente expresar como

motivación el texto mismo del fundamento legal. La autoridad tampoco puede alegar la existencia de hechos notorios o del conocimiento público que motivan el acto de molestia y, por tanto, pretender que sea dejado a su libre arbitrio el expresar o no dichos motivos. Se debe considerar, además, que aun cuando un precepto legal secundario no establezca la obligación de fundar y motivar un acto de molestia, por mandato constitucional, la autoridad está obligada a motivar de manera suficiente y debida sus actos.

En efecto las autoridades violan en perjuicio del contribuyente, las garantías de legalidad y seguridad jurídica, pues el efecto que de ellas se reclama no se encuentra debidamente fundado y motivado, pues si llegare ha realizarse el supuesto jurídico de la fracción I del artículo 145, ocasionaría con ello el conculcar garantías establecidas en nuestra Constitución política, en particular los artículos 14 y 16, teniendo aplicación al presente asunto la siguiente Tesis Jurisprudencial que a continuación se transcribe.

*Séptima Epoca*

*Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO*

*Fuente: Apéndice de 1995*

*Tomo: Tomo III, Parte TCC*

*Tesis: 850*

*Página: 650*

**FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. COBROS FISCALES EN LA VIA DE EJECUCION.**

*Cuando el artículo 16 constitucional exige que los actos de autoridad que causan molestias a los particulares deben estar fundados y motivados, no hace distinción alguno, por lo que debe estimarse que la garantía constitucional señalada cubre absolutamente todos esos actos de autoridad. Ahora bien, tratándose de las resoluciones que fincan créditos fiscales, es claro que fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivos que fundan el fincamiento del crédito, y motivarlas es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la aplicación de aquellos preceptos. Y tratándose de los actos de cobro realizados en el procedimiento de ejecución, que se inician con un requerimiento de pago con apercibimiento de embargo (actos que en opinión de este Tribunal causan obviamente molestias a los ciudadanos en sus personas y posesiones), es claro que para que estén debidamente fundados y motivados, se requiere la cita de los preceptos adjetivos que regulan el procedimiento de ejecución, pero también la mención clara y completa de la resolución fiscal debidamente notificada que fincó el crédito mismo, con su propia motivación y*

*fundamentación (al efecto bastaría acompañar al requerimiento de pago copia de la resolución fiscal que fincó el crédito, que haya sido debidamente notificada, y que esté fundada y motivada en sí misma). De lo contrario se dejaría al causante en estado parcial de indefensión, ya que para que esté en plena posibilidad legal de decidir si debe pagar o impugnar el cobro, es menester que se le den todos los elementos de hecho y de derecho que funden y motiven el crédito mismo, así como su cobro en la vía de ejecución. Cuando el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, deposita en las autoridades fiscales la facultad de fincar obligaciones unilaterales, y de hacerlas efectivas en la vía económico coactiva sin necesidad de acudir a los tribunales previamente establecidos, debe estimarse que deposita en sus manos una facultad de enorme fuerza y de enorme trascendencia, que puede causar a los ciudadanos indudables molestias patrimoniales y aun en ocasiones molestias ilegales, por lo que tal facultad debe ser ejercitada siempre con gran delicadeza y dando a los afectados plena e indubitable oportunidad de defender sus intereses legalmente protegidos.*

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Séptima Época:*

*Amparo en revisión 254/74. Gasor de México, S. A. 24 de junio de 1974. Unanimidad de votos.*

*Amparo directo 204/75. Creaciones Rysita, S. A. 24 de julio de 1975. Unanimidad de votos.*

*Amparo directo 347/75. Calcetería Istmo, S. A. 5 de agosto de 1975. Unanimidad de votos.*

*Amparo directo 561/75. Calcetería Istmo, S. A. 18 de noviembre de 1975. Unanimidad de votos.*

*Amparo directo 331/76. Alfredo Asali Serio. 8 de febrero de 1977. Unanimidad de votos.*

Se comprende, por lo tanto, que no se cumple con la motivación exigida por el artículo 16 constitucional si la resolución reclamada únicamente repite los requisitos establecidos en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación para la procedencia de la práctica del embargo precautorio, pero sin precisar las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que tomó en consideración la autoridad para dictarlo, a fin de cumplir con lo exigido por el mencionado precepto constitucional.

Ahora bien, el embargo decretado, aun cuando sea de carácter precautorio, debe considerarse como un acto definitivo en tanto que no existe en el ordenamiento legal correspondiente un recurso mediante el cual pueda revocarse o modificarse; además de ser un acto de ejecución irreparable pues las consecuencias derivadas del mismo no pueden ser reparadas en el procedimiento del que emana, toda vez que aún si dejara de existir o se cancelara, la privación del derecho a usar los bienes embargados prevalece durante el tiempo que dure la medida decretada y no puede repararse con posterioridad.

Por lo que se hace necesario saber la opinión de la Corte al respecto de la fracción en cuestión, aunque se hace la aclaración que la tesis que se va a transcribir habla acerca de la fracción antes de que fuera reformada, le es aplicable dicha jurisprudencia, ya que no se altera el hecho de que el embargo precautorio que se realiza sin haber determinado en cantidad liquida el crédito fiscal.

*Novena Epoca*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: VII, Enero de 1998*

*Tesis: P. 1/98*

*Página: 102*

**EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.**

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

vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero. Por otra parte, la remisión al diverso numeral 55 del propio código no torna constitucional el precepto, toda vez que las hipótesis previstas en este artículo sólo facultan a la autoridad a llevar a cabo el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que deban pagar contribuciones, pero de ello no puede seguirse que el embargo precautorio pueda trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de modo que pretender justificar la medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de un año que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra.

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

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

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

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de enero en curso, aprobó, con el número 1/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a trece de enero de mil novecientos noventa y ocho.*

En conclusión, por lo anteriormente analizado considero necesaria la desaparición de la fracción I del artículo 145 puesto que es violatorio de la Constitución ya que la autoridad no debe realizar el embargo precautorio basándose en el supuesto de que el contribuyente se oponga o 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, ya que en esta causal el sujeto activo abusa de las facultades otorgadas por la

Ley Fiscal, perjudicando así a los contribuyentes, pues como se ha examinado contraviene con las garantías individuales consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución.

Lo anterior en razón de que no basta que las decisiones administrativas contengan los preceptos legales en que se apoyen sino que realmente exista el motivo para dictarlas, y en esta hipótesis en particular, no se encuentra en peligro el interés fiscal puesto que no hay el temor de que el supuesto deudor (ya que no se sabe a ciencia cierta, si existe algún crédito a favor de la Federación) pretenda no cumplir con su obligación al realizar maniobras tendientes a desaparecer los bienes de su posesión, que es el concepto principal en el que se debería basar la autoridad para practicar el embargo precautorio. Con esto en mente se hace la sugerencia que en vez de realizar un embargo precautorio se utilicen las medidas de apremio que la autoridad considere pertinentes para que el sujeto pasivo cumpla con su obligación, pues aunque el embargo precautorio no es la vía idónea en este tipo de situaciones, no por este motivo se le va a perdonar al deudor el cumplimiento de la obligación tributaria, en detrimento del interés general.

Además como pueden asegurar las autoridades hacendarias que el contribuyente tiene un adeudo para con el fisco, pues como observa la Suprema Corte de Justicia en la jurisprudencia antes transcrita, no se tiene un conocimiento preciso del monto por el cual se puede realizar el embargo, pues puede suceder que al realizarse la liquidación del crédito en el término concedido para tal efecto se encuentre que el adeudo del contribuyente fuera menor que el monto por el cual se trabó el embargo, o peor aún podría resultar en cero el adeudo, ocasionándose de esta manera un acto de ejecución irreparable pues las consecuencias derivadas del mismo no pueden ser reparadas en el procedimiento del que emanó, toda vez que aún si dejara de existir o se cancelara, la privación del derecho a usar los bienes embargados prevalece durante el tiempo que dure la medida decretada y no pudiéndose reparar con posterioridad.

Desde un punto de vista práctico se hace saludable la desaparición del esta causal tomando en cuenta, que o más bien, considerando que el fisco ha venido desarrollando lo que se puede definir de actividades ociosas al realizar este tipo de embargo precautorio, sabiendo

que tiene una gran carga de trabajo, la cual podría disminuir si dejará de realizar el embargo precautorio sin haber determinado en cantidad líquida el crédito fiscal, pues al no estar conforme a derecho la forma en que lo realiza, el contribuyente tiene motivos para incoformarse contra el acto de molestia, perdiendo el fisco, tiempo en lo que se realiza el juicio que terminará al dictarse la nulidad del embargo, ya que este viola sus derechos de posesión, desperdiciando de esta manera el fisco muchas horas de trabajo, al enfocarse en embargos que serán cancelados.

Ahora bien, desde un punto de vista económico se considera benéfico la desaparición de la fracción I del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, ya que el fisco realiza un gasto inútil al embargar, por que como se explico anteriormente va a iniciar un procedimiento sobre algo que no esta seguro si va a obtener alguna utilidad, invirtiendo en diligencias que aunque el contribuyente tendrá la obligación de pagarlas no es motivo suficiente para hacerlas, pues al final del procedimiento solamente obtendrá, si le va bien, el monto que invirtió, ya que tendrá que pagar los sueldos de sus trabajadores, además de que uno de los requisitos en el embargo es inscribir este en el Registro Público de la Propiedad, si se trata de bienes inmuebles, lo cual significa una pérdida de tiempo y dinero para el fisco.

## CONCLUSIONES

**Primera.-** Consideramos que el embargo precautorio es un acto administrativo ya que es manifestación externa de voluntad de una autoridad administrativa competente, que crea, modifica, transmite o extingue derechos u obligaciones, persiguiendo un interés general.

**Segunda.-** Establecemos que la obligación tributaria es aquella que se da por medio de un vínculo jurídico, por el cual la Autoridad tiene el derecho de exigir al contribuyente el cumplimiento de una prestación, cuyo contenido es el pago de una suma en dinero, o excepcionalmente, la entrega de ciertos bienes en especie, aclarando que al Autoridad administrativa debe de seguir los ordenamientos legales, para exigir el cumplimiento de la prestación, sin vulnerar los derechos de los particulares.

**Tercera.-** Consideramos que la autoridad debe de hacer uso de su facultad de comprobación al cerciorarse de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales en forma cabal y firme como es la determinación del crédito fiscal para hacer posible su percepción y captación. Ya que la Autoridad tiene la facultad, por medio de la ley, de exigir al contribuyente que informe a la Administración de todos los elementos necesarios o útiles para la aplicación del tributo.

**Cuarta.-** Consideramos que el embargo en materia fiscal, es un acto procesal necesario, que utiliza el fisco para garantizar el pago, tanto de los créditos fiscales como de los accesorios legales, al asegurar los bienes, propiedad del deudor tributario.

**Quinta.-** Consideramos que si bien el embargo precautorio es una medida cautelar, en la fracción I del segundo párrafo del artículo 145, no se da la hipótesis del peligro inminente de que el presunto responsable se ausente o realice alguna maniobra con la que tienda a quedar insolvente para incumplir con sus obligaciones pecuniarias ante el fisco.

**Sexta.-** Establecemos que dentro del embargo precautorio no se observa la garantía de audiencia, establecida en el artículo 14 constitucional, a favor del deudor, puesto que en ningún momento procedimental se le brinda el derecho de ser oído para impugnar el crédito que se le exige y mucho menos se le otorga el derecho de probar dicho procedimiento.

**Séptima.-** Creemos que las autoridades violan el artículo 14 constitucional, ya que es un acto de ejecución irreparable, pues la consecuencia del embargo precautorio, que es la privación del derecho de usar los bienes embargados prevalece el tiempo que dure el proceso y no puede ser reparado con posterioridad.

**Octava.-** Consideramos que las autoridades violan en perjuicio del contribuyente, las garantías de legalidad y seguridad jurídica, pues el efecto que de ellas se reclama no se encuentra debidamente fundado y motivado, pues si llegare a realizarse el supuesto jurídico de la fracción I del artículo 145, ocasionaría con ello el conculcar garantías establecidas en nuestra Constitución política.

**Novena.-** Creemos que no basta que las decisiones administrativas contengan los preceptos legales en que se apoyen sino que realmente exista el motivo para dictarlas, y en la fracción I del artículo 145, las autoridades hacendarias no comprueban adeudo alguno, ya que no han determinado en cantidad líquida el presunto crédito.

**Décima.-** Consideramos que la Federación realiza un gasto inútil con el embargo precautorio, al iniciar un procedimiento sobre algo incierto, y considerando su excesiva carga de trabajo, pierde tiempo y lo más lamentable dinero que se puede invertir en algo más productivo.

**Décimo primera-** Proponemos la desaparición de la fracción I del artículo 145, ya que consideramos que no se debe realizar el embargo precautorio basándose en el supuesto establecido en dicha fracción, ya que en esta causal como se ha examinado contraviene con las garantías individuales consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución; además de no estar en peligro el interés fiscal puesto que no hay el temor de la desaparición de los bienes por

parte del deudor, que es el concepto principal en el que se basa la autoridad para practicar el embargo precautorio.

**BIBLIOGRAFIA**

1. Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo, Editorial Porrúa,, 12ª Edición, México, 1995.
2. Arrellano García, Carlos. Derecho Procesal Civil, Editorial Porrúa, 3ª Edición, México, 1993.
3. Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, 12ª Edición, México, 1982.
4. Bonnacase, Julien. Tratado Elemental de Derecho Civil, Editorial Hurla, México, 1993.
5. Boquera Oliver, José María. Estudios sobre el acto administrativo, Editorial Civitas, Madrid, 1982.
6. Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1992.
7. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 17ª Edición, México, 1992.
8. Diez Manuel María. El acto Administrativo, Tipográfica Editora Argentina, 2ª Edición, Argentina, 1961.
9. Dromi, José Roberto. Acto y Procedimiento administrativo, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1975.
10. Fenech, Miguel. Principios de derecho procesal tributario, Editorial Bosh, 3ª Edición, tomo II, Barcelona, 1949.

11. Fernández Ruiz Jorge. Derecho Administrativo, Mac. Graw Hill, 1997.
12. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, 21ª Edición, México, 1979.
13. Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, 32ª Edición, México, 1993.
14. García Oviedo Carlos. Derecho Administrativo, T. I, Madrid, 1955.
15. Garrido Falla Fernando. Tratado de Derecho Administrativo, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
16. Gómez Lara, Cipriano. Teoría General del Proceso, Editorial Harla, México, 1990.
17. Gordillo Agustín A. El Acto Administrativo, Editorial Abeledo Perrot, 2ª Edición, Argentina, 1969.
18. Jarach, Dino. Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo, Editorial Abeledo Perrot, 3ª Edición, Buenos Aires, 1982.
19. Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, 2ª Edición, México, 1997.
20. Mabarak Cerecedo, Doricela, Derecho Financiero Publico, Editorial Mc. Graw Hill, México, 1995.

21. Margain Manautou, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Editorial Porrúa, 11ª Edición, México, 1993.
22. Martínez López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Contables y Administrativas, 4ª Edición, México, 1973.
23. Martínez Morales Rafael I. Derecho administrativo, Editorial Harla, Segundo Curso, México, 1991.
24. Martínez Vera, Rogelio, Nociones de Derecho Administrativo, Banca y Comercio, 5ª Edición, México, 1978.
25. Pina, Rafael de, y Pina Vara, Rafael de. Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, S.A, 14ª Edición, México, 1986.
26. Pina Rafael de, Elementos de Derecho Civil Mexicano, Editorial Porrúa, 16ª Edición, México, 1989.
27. Quintana Valtierra, Jesús et Al. Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, 2ª Edición, México, 1994.
28. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, 7ª. Edición, México, 1986.

## LEGISLACIONES.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.  
Editorial Porrúa, 119ª. Edición, 1997.

Código Civil para el Distrito Federal.

Editorial Porrúa, 65ª Edición, 1996.

Código Fiscal de la Federación.

Ediciones Fiscales ISEF, 16ª Edición, 2000.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Ediciones Fiscales ISEF, 16ª Edición, 2000.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ediciones Fiscales ISEF, 16ª Edición, 2000.

Ley Federal de Procedimiento Administrativo y

Ley Federal de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal.

Editorial Porrúa, 5ª Edición, 2000.