



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO
ANTE LA INDETERMINACION DEL CREDITO FISCAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

ALEJANDRA SANCHEZ PEREZ



ASESOR: LIC. CARLOS JAYIER VERDUZCO REINA



CIUDAD UNIVERSITARIA D. F.

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMENARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 15 de Noviembre de 2004.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **SANCHEZ PEREZ ALEJANDRA** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO ANTE LA INDETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

DEDICATORIAS

A DIOS, por permitirme alcanzar uno de mis más grandes sueños y dejarme compartirlo a lado de mis seres queridos.

A MI PADRE, Doroteo Sánchez † por haber sido mi motivación principal, por enseñarme que todo lo que uno se propone se puede alcanzar a pesar de los obstáculos a vencer.

A MI MADRE, Ana G. Pérez, por su confianza depositada en mi, por alentarme a seguir adelante, no dejarme caer y por ser mi ejemplo a seguir.

A MI HERMANA Mirna, por estar a mi lado en este momento tan especial de mi vida, demostrándome su apoyo en la culminación de este sueño.

A MI HERMANO, Paulino, quien a pesar de las situaciones adversas, nunca ha dejado de apoyarme.

*De manera especial a la Sra. Gloria Villegas Piña,
porque sin su ayuda y apoyo este sueño
hubiese sido imposible de alcanzar.*

*Al Lic. Vázquez Robles, por haber
sido un pilar importante dentro de
mi formación como abogado.*

*Al Lic. Verduzco Reina, por su apoyo
y dedicación mostrado a lo largo de
este trabajo y por sus enseñanzas que
no solo me forman como profesionista
sino como ser humano.*

*A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO y a la FACULTAD
DE DERECHO, por haberme albergado en sus aulas
y dejarme crecer en ellas no solo como alumna sino
También como persona.*

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO ANTE
LA INDETERMINACION DEL CRÉDITO FISCAL**

| | PAGS. |
|-------------------------------------|--------------|
| INTRODUCCIÓN | I |
| CAPITULO I GENERALIDADES | |
| 1.1 Facultad Potestativa del Estado | |
| 1.1.1. Concepto | 1 |
| 1.1.2. Origen y Desarrollo | 7 |
| 1.1.3. Facultad Económico Coactiva | 9 |
| 1.2 Ingresos del Estado | |
| 1.2.1 Concepto | 12 |
| 1.2.2 Clasificación | 13 |
| 1.2.2.1. Ingresos Tributarios | 13 |
| 1.2.2.2. Ingresos no Tributarios | 20 |
| 1.2.2.3. Otras Clasificaciones | 22 |
| 1.3 Obligación Fiscal | |
| 1.3.1. Concepto | 24 |
| 1.3.2. Origen | 26 |
| 1.3.3. Naturaleza Jurídica | 27 |
| 1.3.4. Determinación | 31 |
| 1.3.4.1. Por el contribuyente | 32 |
| 1.3.4.2. Por la autoridad | 33 |
| 1.4 Crédito Fiscal | |
| 1.4.1. Concepto | 38 |
| 1.4.2. Naturaleza Jurídica | 39 |

1.5 Procedimiento Administrativo de Ejecución

| | |
|----------------------------|----|
| 1.5.1. Concepto | 40 |
| 1.5.2. Antecedentes | 48 |
| 1.5.3. Naturaleza Jurídica | 52 |
| 1.5.4. Desarrollo | 54 |
| 1.5.5. Procedencia | 57 |
| 1.5.6. Etapas | 58 |
| 1.5.7. Suspensión | 62 |

**CAPITULO II
EMBARGO PRECAUTORIO**

| | |
|-------------------------------|----|
| 2.1. Medidas Cautelares | 63 |
| 2.2. Antecedentes del Embargo | 74 |
| 2.3. Naturaleza Jurídica | 78 |
| 2.4. Formas | 79 |
| 2.5. Substanciación | 84 |
| 2.6. Efectos | 94 |

**CAPITULO III
CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS**

| | |
|------------------------------------------------------|-----|
| 3.1. Concepto | 96 |
| 3.2. Garantía de Audiencia en el Acto Administrativo | 105 |
| 3.3. Garantía de Legalidad en el Acto Administrativo | 112 |
| 3.3.1. Forma escrita | 115 |
| 3.3.2. Emitido por autoridad competente | 117 |
| 3.3.3. Fundado y Motivado | 118 |

CAPITULO IV
INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.1. Violación a las garantías contenidas en los artículos 5º, 14 y 16 constitucionales. | 126 |
| 4.2. Inconstitucionalidad del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. | 133 |
| 4.3. Inconstitucionalidad de la forma en que se desarrolla el Embargo Precautorio. | 134 |
| 4.4. Reformas al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación | 139 |
| | |
| CONCLUSIONES | 153 |
| | |
| BIBLIOGRAFÍA | 160 |

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el demostrar que la practica del **embargo precautorio** como una medida empleada por las autoridades administrativas es inconstitucional, toda vez que la práctica de la misma resulta violatoria de lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constitucionales.

Lo anterior es así, ya que si bien es cierto la autoridad tiene el compromiso de llevar a cabo la recaudación fiscal, es decir de allegar al Estado de los recursos necesarios para la satisfacción del gasto público, esta actividad debe ceñirse estrictamente al marco de legalidad que todo procedimiento a su cargo debe contener, situación que desafortunadamente, y de manera reiterada no se presenta así en la realidad, ya que ante el desarrollo de las diligencias en las que se practican embargos precautorios, continuamente se violan las garantías de audiencia y legalidad en perjuicio de aquel contribuyente que si bien no cumplió con su obligación en los plazos establecidos por la ley, no debe quedar desamparado ante la acción de la autoridad.

Como es sabido, el embargo precautorio tiene como propósito que la autoridad hacendaria busque el aseguramiento del interés fiscal que resulta del ejercicio de sus facultades de comprobación. Sin embargo, dicho mecanismo administrativo debiera ser visto como una medida preventiva o cautelar, más sin embargo, si se estudian a fondo las causales de procedencia del embargo precautorio, se observará que no todas gozan de la presunción de legalidad que todos los actos administrativos deben observar para vulnerar válidamente la esfera jurídica de los gobernados.

El presente trabajo tiene por objeto el demostrar la inconstitucionalidad del embargo precautorio, toda vez que al permitirse que el mismo se lleve a cabo con la finalidad de garantizar el interés fiscal cuando la contribución aún no ha sido determinada o más aún cuando esta aún no es siquiera exigible, se vulnera la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional, ya que si bien es cierto puede existir un adeudo sobre una contribución causada, también lo es, el hecho de que al liquidarse la misma puede resultar en cero y por tanto la determinación presuntiva que llevo a cabo la autoridad se torno ilegal, ya que al no ser exigible se causan molestias ya que no se funda ni motiva el acto de autoridad, puesto

que si aún no es exigible no constituye una causa legal que funde y motive el procedimiento a estudio.

Para desarrollar este trabajo, he dividido su estudio en cuatro capítulos. En el primer capítulo se estudian conceptos como son la Facultad Potestativa del Estado, pues de esta facultad emanan todos los actos de autoridad que se llevan a cabo, siendo uno de éstos motivo de investigación en el presente trabajo; otro concepto más es de Ingresos del Estado, la Obligación Fiscal y su relación con el Crédito Fiscal, los cuales pueden desembocar en lo que es justamente el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En el segundo capítulo se hace un estudio de las medidas cautelares como un medio coactivo que llegan a emplear las autoridades a fin de garantizar el cumplimiento de alguna obligación pendiente, de ahí que una de ellas sea el embargo precautorio. De éste se hace un estudio de cómo surge y se desarrolla en las diversas épocas y materias en que se presenta y no solo en materia fiscal, sino también en otras ramas del derecho, ya que si bien es cierto que la figura en comento esta regulada por el derecho público, la misma fue tomada del derecho privado, por tal motivo, resulta conveniente analizar a dicha figura tomando en consideración la ley que lo regula a fin de observar las semejanzas y diferencias que se presentan; también se analiza su naturaleza jurídica, su forma y substanciación en que se lleva a cabo y por tanto los efectos que produce.

En el tercer capítulo se estudia la constitucionalidad de los actos administrativos que la autoridad lleva a cabo, a fin de determinar si los que en particular realiza la autoridad hacendaria cumplen en todo momento con la presunción de legalidad que se tiene de los mismos y que igualmente se encuentran fundados y motivados y si no es así, da lugar a que el particular interponga los medios de defensa que considere necesarios.

Por último, en el cuarto capítulo se estudia a fondo la diligencia del embargo precautorio que lleva a cabo la autoridad, a fin de determinar que la misma es inconstitucional toda vez que es violatoria de los artículos 5º, 14 y 16 constitucionales, así como también se incluyen los criterios que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto y que sirven de sustento al tema en comento.

Finalmente y como resultado del trabajo realizado, se exponen las conclusiones finales del mismo.

CAPÍTULO I GENERALIDADES

1.1 FACULTAD POTESTATIVA DEL ESTADO

1.1.1 CONCEPTO

Esta facultad, también denominada *potestad o poder tributario* lo podemos definir como aquella "facultad o posibilidad jurídica que tiene el mismo para exigir las contribuciones que tiene a su favor, respecto de las personas que se encuentran bajo su jurisdicción"¹, con lo cual puede el mismo alcanzar sus fines. Es decir, es el *poder legal que tiene el Estado para establecer y exigir contribuciones*.

Para que el Estado pueda realizar todos los fines que tiene encomendados debe allegarse de recursos, los cuales en la mayoría de los casos proceden de los particulares, dando lugar a que sean éstos los que le trasladen una parte de su riqueza, éstas aportaciones han sido denominadas de diversas formas: *tributos, impuestos y contribuciones*, denotando las primeras dos connotaciones la superioridad que el Estado tiene frente al particular, en tanto que contribución es una acepción que alude a la capacidad contributiva, a que los particulares contribuyan al sostenimiento del Estado.

Esta potestad que tiene el Estado es ejercida por él a través de las siguientes funciones²:

- ◆ *Función Normativa*: Ya que por medio del Poder Legislativo se expiden aquellas leyes que han de establecer los tributos y sus elementos, destinados a sufragar el Gasto Público.

¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Vol. I. 5ª ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 296.

² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª ed. Oxford University Press Harla, México, 1999, p. 6-8.

- ◆ *Función Administrativa:* Es por medio de esta función que el Ejecutivo puede aplicar las leyes expedidas en materia tributaria y de este modo proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento, e incluso para resolver algún conflicto suscitado entre la Administración y el gobernado con motivo de la aplicación de la ley impositiva, o lo relativo a su legalidad, y
- ◆ *Función Jurisdiccional:* En la cual el Poder Judicial será el encargado de dirimir las controversias suscitadas entre el gobernado y la Administración, o entre el gobernado y el Poder Judicial si la controversia atiende a su constitucionalidad.

De acuerdo a Giuliani Fonrouge³ el poder tributario tiene las siguientes características:

- ◆ *Abstracto:* ya que es una potestad derivada del poder de imperio que tiene el Estado y que le concede el derecho de establecer todo aquel tributo que considere necesario, traduciéndose por tanto en la facultad de actuar que tiene.
- ◆ *Permanente:* es inherente al Estado ya que deriva de su poder de imperio, y solo puede terminar con el Estado mismo, por tanto mientras subsista el Estado subsistirá la necesidad de gravar.
- ◆ *Irrenunciable:* si el Estado se desprendiera de este atributo ya no tendría forma de subsistir.
- ◆ *Indelegable:* esta característica esta muy ligada con la anterior, ya que en virtud de que el mismo es irrenunciable, por tanto tampoco puede delegarse en un tercero, salvo caso excepcional, ya que en ocasiones a las entidades federativas se les autoriza a establecer determinadas contribuciones, pero en este supuesto se hablaría de un poder tributario derivado y no originario.

Hablamos del *poder tributario originario* cuando el mismo nace en la Constitución, y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Es *derivado o delegado* cuando la entidad política que lo posee, lo tiene porque le fue transmitido por otra que gozaba del poder originario, lo

³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Ob. cit.*, p. 300-302.

anterior se hace a través de convenios que se realizan con el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal.

Es conveniente señalar que no debe confundirse esta facultad que tiene el Estado con la actividad financiera que el mismo lleva a cabo, pues esta última se refiere a la administración que lleva el Estado sobre su patrimonio atendiendo básicamente a sus ingresos y egresos, en tanto que, la potestad del Estado, esta encaminada a exigir los tributos, contribuciones o impuestos a su favor para satisfacer sus fines.

De acuerdo con el autor Joaquín B. Ortega a la actividad financiera del Estado se le puede definir como *"la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines"*.⁴

Al respecto, Sainz de Bujanda señala que *"el poder o soberanía financiera es expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. En cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos"*.⁵

Esta *potestad tributaria* con que cuenta el Estado, no es ejercida de forma ilimitada, pues ésta tiene que adecuarse dentro de ciertas limitaciones establecidas en la Constitución, las cuales se traducen en las *garantías individuales* con que cuenta el gobernado, éstas son:

- ◆ *Garantía o Principio de Legalidad*: la cual se refiere a que toda contribución que deba ser cubierta por el particular debe estar previamente establecida en ley (*nullum tributum sine lege*), es decir, ésta debe señalar tanto sus elementos como los supuestos para que dé la obligación tributaria, así como sus exenciones. Dicha facultad tiene su sustento constitucional en el artículo 31, fracción IV, y el artículo 14, segundo párrafo, sin olvidar que una excepción a ambos preceptos es la contenida en el artículo 131 del mismo ordenamiento.

⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 25 ed. Porrúa, México, 2003, p. 5.

⁵ *Ibidem.*, p. 207.

- ◆ *Garantía o Principio de Proporcionalidad y Equidad*: en la cual básicamente se busca dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, con este principio se busca que la contribución a pagar corresponda con la *capacidad contributiva* que tiene el particular.

La *proporcionalidad* se refiere a que los sujetos pasivos deben contribuir en función de su *capacidad económica*, debiendo tributar más aquél que obtenga mayores ingresos.

Por su parte, la *equidad* debe entenderse como la igualdad ante la ley tributar de los sujetos pasivos de un mismo tributo, debiendo variar la *tarifa tributaria* de acuerdo con la *capacidad económica* del contribuyente, atendiendo así también al principio de proporcionalidad.

Ambos principios serán abordados a fondo más adelante.

De nuestra Carta Magna se desprenden algunos artículos que regulan la *potestad tributaria*, es decir la *materia impositiva* y así tenemos los siguientes artículos:

- El artículo 73, fracción VII, establece que *"El Congreso tiene facultades para... Imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"*;
- El artículo 31, fracción IV señala la *"Obligación de los mexicanos a contribuir a los gastos públicos de la Federación Estados, Municipios y del Distrito Federal"*;
- El artículo 22 en la parte que nos interesa establece en su primer párrafo que *"Quedan prohibidas las penas de ... multa excesiva y confiscación de bienes"*;
- Del mismo artículo 73 hay otras fracciones que regulan esta materia, y así tenemos que la fracción VIII establece que *"El Congreso entre sus facultades dará las bases mediante las cuales el Ejecutivo celebrará empréstitos sobre el crédito de la Nación, aprobarlos, reconocerlos y con ellos se pague la deuda nacional"*; por su parte la fracción XXIX-A señala *los rubros sobre los cuales se establecerán contribuciones*;
- El artículo 72, inciso h) regula *"El derecho de iniciar leyes o decretos de la Cámara de Diputados sobre la materia de empréstitos, contribuciones o impuestos"*;

- El artículo 74, fracción IV señala como *"Facultad exclusiva de la Cámara de Diputados el examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que habrán de cubrirlo y el revisar la Cuenta Corriente del año anterior"*;
- El artículo 89, fracción I establece como *"Facultad del Presidente el promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia"*;
- El artículo 115, fracción IV señala que corresponde a los *"Municipios el administrar libremente su hacienda de acuerdo a los rendimientos que arrojen sus bienes así como las contribuciones y demás ingresos establecidos en otras legislaciones"*;
- El artículo 117, en sus diferentes fracciones señala que el *"Estado no puede en ningún caso"*:
 - Fracción IV *"Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio"*;
 - Fracción V *"Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera"*;
 - Fracción VI *"Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía"*;
 - Fracción VII *"Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia"*;
 - Fracción VIII *"Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional."*

Los Estados y los Municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas, inclusive los que

- contraigan organismos descentralizados y empresas públicas, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en una ley y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas fijen anualmente en los respectivos presupuestos”; y*
- *Fracción IX “Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice”;*

 - *El artículo 118, en su primera fracción señala que “Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones”;*

 - *El artículo 122, en su Base Primera, fracción V, inciso b) señala que la “Asamblea Legislativa examinará, discutirá y aprobará anualmente el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto”;*

 - *Por último el artículo 131 señala que “Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117”.*

1.1.2 ORIGEN Y DESARROLLO

Por medio de la *facultad* o *poder tributario* es que el Estado puede allegarse de los medios necesarios para alcanzar sus fines, lo cual se traduce en una obligación que corre a cargo de los ciudadanos, ya que son éstos los que contribuyen para tal efecto y tal obligación ha estado presente desde tiempos muy remotos, así tenemos como antecedentes que⁶:

- ◆ En el Imperio Romano se encuentra la figura de los *excecutores*, quienes se encargaban de hacer efectivo el pago de la obligación fiscal al igual que los *procuratores fisci*, quienes nombrados por el emperador dirimían las controversias suscitadas entre los deudores (*debitor fisci*) y el fisco.
- ◆ En la Edad Media, el fisco tenía una posición privilegiada pues contaba con el *crédito preferente, el apremio, y el poder para hacer ejecutar todos sus actos*.
- ◆ Con los aztecas, las autoridades hacendarias recibían el nombre de *calpixques*, ellos eran los encargados de cobrar los tributos y cuando las personas no efectuaban el pago ya fuera por resistencia o por no tener con que hacerlo, eran vendidos como esclavos.
- ◆ Durante la época colonial, los *oficiales reales* encargados de la cobranza de la hacienda real tenían el poder de aprisionar, ejecutar, vender, rematar y llevar toda aquella diligencia tendiente a satisfacer el cobro que se debiera a las autoridades reales, esto se encontraba así establecido en la *Recopilación de Indias*.
- ◆ Para 1786 en la Nueva España, la *Ordenanza de Intendentes* estableció esta facultad de los oficiales reales a intendentes, convirtiéndose así en sus jefes y superiores inmediatos.

Por lo que respecta a los antecedentes de la Constitución de 1917 y la forma en que se reguló esta potestad tributaria tenemos:⁷

⁶ *Diccionario Jurídico Mexicano D-H*. Tomo II, 10ª ed., Porrúa-UNAM, México, 1997, p. 1411.

⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Ob.cit.*, p. 214-215.

- ◆ *El Acta Constitucional del 31 de enero de 1824, la cual en su artículo 13 fracción IX, establecía que "El Congreso General podía establecer los impuestos que fueran necesarios a fin de proveer de los gastos generales a la República siendo el Poder Ejecutivo el responsable".*
- ◆ *Para el 4 de agosto de 1824, el Congreso Federal aprobó la Ley sobre Clasificación de Rentas Generales y Particulares, con lo cual se busco hacer una distribución de los poderes tributarios.*
- ◆ *El 4 de octubre del mismo año, al aprobarse la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, se estableció "pagar contribuciones al Gobierno Federal con la finalidad de pagar la deuda federal", dicha contribución equivaldría al 30% de las rentas públicas de los Estados, además de prevalecer lo establecido en el Acta Constitucional de ese año.*
- ◆ *Para 1836 al haber Departamentos y no Estados y al regirse por Leyes Constitucionales se estableció que solo "podrían establecerse aquellas contribuciones autorizadas en leyes expedidas por el Congreso Central", evitándose así fricciones entre los poderes tributarios.*
- ◆ *En 1846 se aprobó la Ley de Clasificación de Rentas, en la cual se establecen de manera más detallada los impuestos y derechos a pagar, así como los relacionados con el comercio exterior, fijándose además a los Estados una contribución que debían pagar al Gobierno Federal con base en su población.*
- ◆ *En la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857 se establecía en el artículo 36 "La obligación de los mexicanos a contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residieran en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", así como la concurrencia de poderes tributarios entre la Federación y los Estados.*
- ◆ *Ya en la Constitución Federal de 1917, aunque su texto original difería en muchos aspectos de la Constitución de 1857, conservó fielmente lo relativo a los poderes*

tributarios y al sistema de concurrencia, señalándose solo algunas materias reservadas a la Federación.

1.1.3 FACULTAD ECONÓMICO COACTIVA

Doctrinalmente a la potestad que tiene el Estado de exigir coactivamente el cumplimiento de una obligación fiscal se le denomina *facultad económica coactiva*, la cual el Código Fiscal ha regulado como *procedimiento administrativo de ejecución*.

En líneas anteriores se han señalado los antecedentes de la *potestad tributaria del Estado*, y en lo que respecta a la *facultad económica coactiva* como tal, tenemos que entre los antecedentes que se pueden señalar están:

- ◆ La *Constitución de Apatzingan* o también conocida como el *Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814*, la cual regulaba de la siguiente manera:
 - El artículo 36 señalaba: *“Las contribuciones públicas no son extensiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa”*.⁸
 - Artículo 41: *“Las obligaciones de los ciudadanos para la patria son: ... Una pronta disposición de contribuir a los gastos públicos”*.⁹
 - Artículo 113: *“Entre las facultades del Supremo Congreso están: . Establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos...”*¹⁰
- ◆ Por su parte la *Constitución Federal de 1824*, en el artículo 50, fracción VIII señalaba que: *“El Congreso tiene la facultad exclusiva de fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlas, arreglar su recaudación determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al Gobierno”*.¹¹

⁸ Citado por TENA RAMÍREZ, Felipe. *Leyes Fundamentales de México (1808-1999)*, 22ª ed., Porrúa, México, 1999 , p. 35

⁹ *Ibidem.*, p. 41

¹⁰ *Ibidem.*, p. 43

¹¹ *Ibidem.*, p. 174

- ◆ La *Constitución de 1857* en el artículo 72, fraccs. VII y XXX, regulo como facultad del Congreso en lo relativo a esta materia de la siguiente manera:
 - *Fracción VII: "Aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que actualmente debe presentarle el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlos"*¹²
 - *Y en la fracción XXX: "Expedir todas las leyes que sean necesarias y propias para hacer efectivas las facultades antecedentes y todas las otras concedidas por esta Constitución a los poderes de la Unión".*¹³

- ◆ Ya en la *Constitución de 1917* entre los artículos que determinan la posibilidad de que se emplee el *procedimiento administrativo de ejecución* se pueden citar:
 - *Artículo 22, segundo párrafo: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas".*¹⁴
 - *Artículo 89, fracción I, en el cual se establece como facultad del Presidente de la República: "Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia".*¹⁵
 - *Artículo 31, fracción IV: "Son obligaciones de los mexicanos:... contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como del Estado y municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongas las leyes".*¹⁶

Entre los primeros ordenamientos legales¹⁷ que también han regulado a esta *facultad* tenemos:

- ◆ Decreto del 20 de enero de 1837 y su respectivo reglamento,
- ◆ La ley del 20 de noviembre de 1837,

¹² *Ibidem.*, p. 618

¹³ *Ibidem.*, p. 619

¹⁴ *Ibidem.*, p. 825

¹⁵ *Ibidem.*, p. 854

¹⁶ *Ibidem.*, p. 835

¹⁷ *Diccionario Jurídico Mexicano D-H, Ob.cit., p. 1412*

- ◆ La ley del 20 de noviembre de 1838,
- ◆ Los decretos del 13 de enero y del 18 de septiembre de 1842, del 15 de octubre de 1846 y el del 6 de octubre de 1848,
- ◆ La circular del 31 de enero de 1854,
- ◆ El decreto del 4 de febrero de 1861,
- ◆ Las circulares del 16 de diciembre de 1861 y del 12 de julio de 1862,
- ◆ El decreto del 18 de julio de 1862, y
- ◆ La ley del 18 de noviembre de 1869.

Desde que surgió la figura del Procedimiento Administrativo de Ejecución se planteó a la entonces Suprema Corte de Justicia su *constitucionalidad*, y fue el 26 de febrero de 1870 que don Ignacio L. Vallarta en su **“Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económica Coactiva”** señaló que: *“El pago del impuesto no es una deuda nacida del contrato, que la ley civil sancione: es el resultado de una necesidad política, que el Derecho público consagra. Ese pago no tiene ninguno de los caracteres que al contrato distinguen: sin él, no sólo la existencia del Estado, sino la del mismo utópico pacto social sería imposible; y la resistencia que se le opone, no puede producir una contención de que juzguen los tribunales, porque no hay derecho que esa resistencia legitime, porque no es posible excepción, que la acción social enerve, porque la necesidad de los servicios públicos no se rige por las reglas que determinan las obligaciones del contrato. Y no puede ser judicial el apremio del impuesto,... porque el Poder Administrativo debe tener en su esfera de acción la suma de facultades necesarias, los medios de autoridad indispensable para hacer efectivos los servicios públicos, sin necesidad de pedir auxilio extraño”*.¹⁸

Aún en la actualidad, se sigue discutiendo sobre dicha constitucionalidad, al respecto, tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través de ciertos criterios jurisprudenciales han establecido el porque dicha facultad no es un acto inconstitucional.

¹⁸ VALLARTA, Ignacio L. *Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva*. Imprenta del Gobierno, en Palacio, México, 1885, p. 42.

1.2 INGRESOS DEL ESTADO

Cuando se habla de los ingresos del Estado, hay que tomar en consideración que éstos pueden provenir por vía de derecho público, y por vía de derecho privado, e independientemente de la fuente, los ingresos constituyen el instrumento principal por medio del cual el Estado puede cumplir sus fines.

1.2.1 CONCEPTO

Cuando se habla de los ingresos que percibe el Estado, es común que se les defina también como *tributos*, ya que esta connotación es mucho más amplia.

Ernest Blumenstein define al tributo como la "*prestación pecuniaria que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma*".¹⁹ Es decir, el tributo es una *aportación económica que hacen los gobernados al Estado con el fin de que éste último pueda cumplir sus fines, entre ellos sufragar el gasto público.*

Hay que señalar también que cuando se habla de los recursos del Estado, se habla de *contribuciones*, englobando en este término a todos los ingresos que el Estado percibe, y es en el artículo 31, fracción IV constitucional en donde encontramos su fundamento:

"ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

....

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

De este precepto se puede observar que la obligación de pago solo va dirigida a los mexicanos, excluyendo de esta obligación a los extranjeros, pero esta omisión se encuentra

¹⁹ MARTINEZ MORALES, Rafael I. *Derecho Administrativo 3er y 4º cursos*. 3ed., Oxford, México, 2000, p. 62.

subsana en las leyes fiscales y por tanto, los obligados al pago de las contribuciones, lo serán aquellas personas que se coloquen en los supuestos que prevén las leyes tributarias. Lo anterior bajo el espíritu de lo establecido en el artículo 1º constitucional, el cual consagra la garantía de igualdad de la que goza *todo individuo*.

1.2.2 CLASIFICACIÓN

1.2.2.1 INGRESOS TRIBUTARIOS

Los ingresos tributarios derivan de la facultad potestativa del Estado y atendiendo a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 2º y 3º tenemos lo siguiente:

- ◆ Impuestos
- ◆ Aportaciones de Seguridad Social
- ◆ Contribuciones de Mejoras
- ◆ Derechos

Impuestos:

El impuesto constituye la principal fuente de ingresos del Estado ya que es por medio de éste que el sujeto obligado a su pago le traslada una parte de su riqueza al Estado, siempre y cuando se actualice la hipótesis prevista en ley.

Existen diversas definiciones del impuesto, y por mencionar algunas tenemos que:

Giuliani Fonrouge establece que *"son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles"*.²⁰

²⁰ *Ibidem.*, p. 64

Por otra parte Francisco Nitti lo define como *“una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas”*.²¹

El Código Fiscal de la Federación vigente para 1967, en su artículo 2º los definía así: *“Impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos”*.²²

Actualmente, el Código Tributario, en el artículo 2º, fracción I define al impuesto así:

“Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo.”

Las características²³ del impuesto son las siguientes:

- ♦ Se trata de una *prestación* en la que el particular no recibe nada determinado o determinable a cambio,
- ♦ Los sujetos a pagarlo serán *personas físicas y morales*,
- ♦ Debe cubrirse en *dinero* y, excepcionalmente, en *especie*,
- ♦ Es *general*, puesto que la carga tributaria al estar prevista en ley debe ser aplicada a cualquier persona, ya sea física o moral, dependiendo del supuesto, sin discriminación,
- ♦ Es *obligatorio*, puesto que su importe debe ser cubierto de manera obligatoria y en forma total y de ninguna manera potestativo u opcional.

²¹ *Idem.*

²² *Idem.*

²³ *Idem.*

Además del texto del artículo 31, fracción IV constitucional se desprenden los siguientes principios²⁴ o lineamientos que todo acto de autoridad debe observar en tanto su fin sea para imponer una prestación económica a favor del Estado, por tanto, ya sean impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y accesorios de las mismas; todos deben sujetarse a lo establecido en el texto constitucional:

- ◆ **Legalidad**, ya que consta en ley, y no en decreto o en reglamento, lo cual da lugar a que sea general y obligatorio, y solo el Congreso de la Unión puede establecer contribuciones y en los Estados serán las legislaturas locales las encargadas, dando lugar a lo que se conoce como *principio de reserva de ley*,
- ◆ Se destina a **cubrir el gasto público**, puesto que con este ingreso el Estado puede satisfacer las necesidades públicas, y solo excepcionalmente puede establecerse que sea para un fin específico,
- ◆ **Proporcionalidad y equidad**, es decir la proporcionalidad se refiere a que las contribuciones deben ser acordes con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, por otra parte, la equidad consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Estos principios son lo que se conoce como *justicia tributaria*.
- ◆ De acuerdo a nuestro sistema tributario, se puede dar la recaudación en los *tres niveles de gobierno*, a nivel *federal, estatal y municipal*.

Aportaciones de Seguridad Social:

Como consecuencia de las conquistas que se han dado tanto en el campo del derecho del trabajo como en el de la seguridad social, el Estado ha creado mecanismos en los cuales se de la prestación de servicios de salud a los individuos a cargo de organismos descentralizados, como son el Instituto Mexicano de Seguridad Social, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado, al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas

²⁴ *Ibidem.*, p. 65

Armadas Mexicanas y es a ellos a quienes se les enteran las cuotas correspondientes a fin de que puedan realizar los fines que tienen encomendados.

Así, la fracción II, del artículo 2º las define de la siguiente manera:

"Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

En este mismo artículo, en el segundo párrafo de la fracción IV se señala que *"cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social."*

Es importante señalar que las *aportaciones de seguridad social* no deben ser confundidas ni con los derechos ni con la figura propia del impuesto, ya que su diferencia radica en que éstas son cuotas que se pagan a instituciones de seguridad social y cubren las necesidades de este rubro, es decir se paga por la prestación de un servicio que el asegurado no solicita directamente y que en ocasiones no es utilizado o bien no es de su interés, más sin embargo, obligatorio.

Contribuciones de Mejoras:

Las contribuciones de mejoras se presentan cuando el Estado realiza obras determinadas a favor de los gobernados como son las de drenaje, alumbrado público, agua potable, alcantarillado, es decir obras de infraestructura y que dan lugar a que se obtenga una plusvalía, y por tanto que se tenga que pagar por este beneficio que se obtiene.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, fracción III proporciona la siguiente definición:

"Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas".

Se puede señalar como antecedente inmediato sobre este concepto el del 31 de diciembre de 1985 cuando apareció publicada en el Diario Oficial de la Federación la *Ley de Contribuciones de Mejoras Públicas de Infraestructura Hidráulica*, la cual fue derogada por la ley del 28 de diciembre de 1990, para posteriormente ser retomado por el Código Tributario.

En conclusión se puede establecer que las contribuciones de mejoras se refieren al beneficio que obtiene una persona física o moral de una obra pública, la cual puede usar y aprovechar.

Derechos:

De acuerdo con Mario Pugliese²⁵ a los derechos fiscales o tasas se les puede definir como *"cargas tributarias por servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano"*.

La fracción IV del artículo 2º los define de la siguiente manera:

"Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado."

Estos servicios que son prestados por el Estado, se consideran *servicios administrativos*, ya que son prestados por las autoridades a los particulares en situaciones que benefician a éstos directamente, distintos a los servicios públicos los que se prestan con la finalidad de satisfacer una necesidad que beneficie no solo a una persona sino a toda una colectividad.

Así por ejemplo, en la Ley de Ingresos se enumeran los servicios administrativos que presta el Estado y que tienen el carácter de derechos, entre ellos: las inspecciones y verificaciones, expedición de licencias, permisos, copias, la inscripción en algún registro, etc.

²⁵ *Ibidem.*, p. 72

La principal diferencia que hay entre el impuesto y el derecho radica en que los impuestos no vinculan al sujeto pasivo de la obligación con la obtención de algún beneficio por parte de las autoridades administrativas, en tanto se sitúen en el supuesto previsto en ley, mientras que el derecho solo es la contraprestación que se da por un servicio que presta el Estado de forma determinada a un sujeto determinado.

Accesorios de las Contribuciones

Junto a los ingresos por contribuciones encontramos a los "Accesorios", es decir, a las cantidades adicionales que se tienen que pagar aparte del crédito fiscal en virtud de no haber sido pagado oportunamente, y de acuerdo al Código Tributario, *los accesorios de las contribuciones participan de la naturaleza de éstas*, entre ellos:

- ◆ **Actualización:** la cual puede entenderse desde dos puntos de vista:
 - a. Como un *accesorio* por no haber sido pagado en tiempo alguna contribución,
 - b. Como un *concepto genérico*, ya que éste sirve para indexar la economía por el alto índice inflacionario. Es decir, se utilizan los índices de inflación para actualizar los valores.
- ◆ **Recargos:** es la indemnización que se paga al fisco por la falta de pago oportuno de las contribuciones, es una forma de resarcir al Estado el costo del dinero que no percibió de manera oportuna, y de conformidad con el Código Fiscal, *los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectuó.*

Existen dos tipos de recargos:

- a. **Recargo por Financiamiento:** es la posibilidad de que el contribuyente que no cuenta con liquidez en ese momento pague un porcentaje equivalente al 1.5%, el

cual se encuentra señalado en el artículo 8° de la Ley de Ingresos para el actual ejercicio fiscal, lo cual da lugar a que su pago sea por prórroga o a plazos.

b. *Recargo por Mora*: son calculados con base en los recargos por financiamiento, es decir, se paga mes a mes sobre el crédito actualizable. El artículo 21 del Código Tributario establece que *"la tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión"*

- ◆ **Multas**: Son sanciones administrativas que se imponen como consecuencia del incumplimiento a alguna obligación fiscal, es decir, el no realizar el pago oportuno da lugar a que la autoridad imponga la multa correspondiente, éstas no se establecen con el objeto de aumentar los ingresos que el Estado debe percibir sino que se establecen como un castigo al incumplimiento de la disposición legal.

Dentro del Código Tributario, las multas se encuentran dentro del capítulo de *"Infracciones y Delitos Fiscales"*, y es en el artículo 70 en el que se establece que: *"La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código."*

- ◆ **Gastos de Ejecución**: Son las cantidades que se tienen que pagar con motivo de haberse empleado el procedimiento administrativo de ejecución al hacer efectivo un crédito fiscal, equivalen al 2% del mismo, y de conformidad con el artículo 150 del Código Tributario, serán por llevarse a cabo las siguientes diligencias:

- a. Por el *requerimiento de pago* (artículo 151, primer párrafo),
- b. Por la *traba del embargo* (artículo 41, fracción II y 141, fracción V)
- c. Por el *remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal*.

Así también, dentro de los gastos de ejecución quedan comprendidos los extraordinarios que resulten con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que deriven de los embargos referidos tanto en el artículo 41, fracción II y 141, fracción V comprendidos los de *transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen, bienes que sean objeto de remate (artículo 150, cuarto párrafo).*

- ♦ **20 % Adicional:** Es la indemnización que se paga a las autoridades fiscales por haber librado un cheque sin fondos con el que se pretendía cubrir la obligación tributaria. Para ello, las autoridades fiscales deben presentar en tiempo el cheque ante la institución bancaria y éste no ser pagado.

Esta indemnización será exigida junto con el pago de la suerte principal en un término de 3 días, y transcurrido dicho término y ante el pago no efectuado, procederá la autoridad fiscal a cobrar el monto del cheque, la indemnización y demás accesorios generados a través del procedimiento administrativo de ejecución, independientemente de las responsabilidades generadas.

1.2.2.2 INGRESOS NO TRIBUTARIOS

Los ingresos no tributarios derivan de la explotación que se hace de los recursos del Estado, de esta forma percibe ingresos cuya obligatoriedad de pago no estriba en la voluntad unilateral del Estado, en este caso se habla de los *productos y aprovechamientos* ya que se da el disfrute o enajenación de bienes que forman parte del dominio privado del Estado; o bien del financiamiento que el mismo Estado solicite, originándose así los *ingresos crediticios* los cuales se pueden definir como *los préstamos obtenidos por la vía interna o externa o por la emisión de bonos, incluyéndose en este rubro a los empréstitos.*

Productos

Los productos son definidos por el Código Fiscal en su artículo 3º, último párrafo de la siguiente manera: *"son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación por bienes del dominio privado"*, y entre ellos tenemos:

- ◆ Los que se obtienen por actividades industriales y comerciales con empresas públicas,
- ◆ Los obtenidos gracias a la celebración de contratos, ya sean de índole civil, mercantil o administrativa,
- ◆ Los derivados de compraventas,
- ◆ Los obtenidos de las regalías por la explotación de patentes, marcas, o derechos de autor,
- ◆ Los derivados de acciones en sociedades mercantiles,
- ◆ Por beneficio de legados.

Los productos también han sido denominados *ingresos ex contractu*, en virtud de que su fuente deriva de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Aprovechamientos:

De conformidad con el ya multicitado Código Fiscal, el artículo 3º se establece que:

"Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de

financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y empresas de participación estatal".

La Ley de Ingresos para el actual ejercicio fiscal entre algunos de los aprovechamientos que nos enumera están:

- ◆ Multas
- ◆ Sanciones
- ◆ Penas Convencionales
- ◆ Cuotas Compensatorias
- ◆ Recuperaciones de capital

1.2.2.3 OTRAS CLASIFICACIONES

Además de la anterior clasificación de los ingresos se pueden señalar otras clasificaciones²⁶ como son:

Por *vía de derecho público*, o lo que se conoce también como *ingresos por financiamiento*, en los que se pueden señalar los siguientes:

- ◆ Los tributarios,
- ◆ Los empréstitos,
- ◆ La emisión de moneda,
- ◆ Las contraprestaciones por servicios públicos

Por *vía de derecho privado*, los ingresos que el Estado obtiene cuando no actúa como ente soberano, sino que se coloca en un plano de igualdad que el gobernado, los cuales ya fueron señalados en el punto anterior.

²⁶ *Ibidem.*, p. 62-63.

Otra clasificación más es la señalada en el artículo 31, fracción IV constitucional y que establece que hay ingresos:

- ◆ Federales
- ◆ Estatales
- ◆ Municipales

Los ingresos también se dividen en:

- ◆ *Ordinarios*: aquellos obtenidos de acuerdo a lo establecido por la Ley de Ingresos.
- ◆ *Extraordinarios*: aquellos establecidos eventualmente para hacerle frente a alguna situación de emergencia.

Para concluir, la *Ley de Ingresos de la Federación* para el actual ejercicio fiscal señala que el Estado captará ingresos derivados de los siguientes rubros:

- ◆ Ingresos del Gobierno Federal
 - Impuestos:
 - Impuesto Sobre la Renta,
 - Impuesto al Activo,
 - Impuesto al Valor Agregado,
 - Impuesto Especial sobre Producción y Servicios,
 - Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos,
 - Impuesto sobre Automóviles Nuevos,
 - Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación,
 - Impuestos a los rendimientos petroleros,
 - Impuestos al Comercio Exterior,
 - Impuesto sustitutivo del crédito al salario,
 - Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios,
 - Accesorios,

- Contribuciones de Mejoras
- Derechos
- Contribuciones causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago,
- Productos
- Aprovechamientos

- ◆ Ingresos de Organismos y Empresas
 - Ingresos de organismos y empresas
 - Aportaciones de Seguridad Social

- ◆ Ingresos derivados de Financiamiento

1.3 OBLIGACIÓN FISCAL

1.3.1 CONCEPTO

La contribución desde un punto de vista jurídico, se traduce en una obligación o un derecho, es decir como un deber o como una facultad de exigir.

En términos generales la obligación es *aquel vínculo que establece el derecho el cual se constriñe al cumplimiento de una conducta determinada, pudiendo ser de hacer, no hacer, o permitir o tolerar.*

En las *Instituciones de Justiniano*, a la obligación se le definió como *"un vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de*

nuestra ciudad: obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura".²⁷

Manuel Borja Soriano define a la obligación como "la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor", asimismo sostiene que "la palabra obligación abarca toda relación; considerada ésta especialmente del lado del sujeto activo toma el nombre de crédito o derecho personal, y del lado del pasivo, el de deuda u obligación, en sentido restringido".²⁸

Una vez señalado que se entiende por obligación en términos generales, podemos definir a la obligación fiscal como "el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley".²⁹

Por su parte, Margain Monautou establece que la obligación tributaria es "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige de un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie".³⁰

Del análisis de las definiciones anteriores, se desprende que en toda obligación tributaria existe un vínculo que constriñe al sujeto pasivo con respecto al sujeto activo a realizar una determinada conducta, la cual puede consistir en un hacer, no hacer y permitir o tolerar, (las cuales serán abordadas más adelante), pero también hay que tomar en consideración que es lo que origina o da nacimiento a este vínculo jurídico.

²⁷ MORINEAU IDUARTE, Marta e IGLESIAS GONZÁLEZ, Román. *Derecho Romano*. 3ª ed., Harla, México, 1993, p. 143.

²⁸ BORJA SORIANO, Manuel. *Teoría General de las Obligaciones*. 16ª ed., Porrúa, México, 1998, p. 71.

²⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Ob.cit.*, p. 392.

³⁰ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. 4ª ed. Trillas, México, 1999, p. 92.

1.3.2 ORIGEN

Cuando se habla del origen de la obligación tributaria nos referimos al nacimiento de la misma, es decir su *fente*.

Toda obligación tributaria *nace* en el momento en que se lleva a cabo su *causación*, es decir en el momento en que el sujeto pasivo o el tercero o responsable solidario se colocan en el supuesto previsto en ley, así el artículo 6º del Código Tributario prevé 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 ocurran.*".

Por tanto, la *fente* de la obligación fiscal es *el supuesto previsto en ley*, y una vez actualizado da lugar a la obligación de pagar una determinada cantidad de dinero por un *impuesto, derecho*, o bien *una contribución especial*, dando origen a lo que se conoce como *relación tributaria*.

Así tenemos, por ejemplo que *los impuestos nacen* cuando se realiza el supuesto previsto en ley, en tanto, *los derechos* surgen cuando se recibe un servicio administrativo, contemplado en un ordenamiento legal.

Por otra parte, es importante señalar que no toda *relación tributaria* necesariamente requiere de la existencia de la *obligación fiscal*, pues esta relación surge desde el momento en que el sujeto pasivo actualiza alguno de los supuestos previstos en las leyes tributarias, dando lugar así a que se creen recíprocamente deberes entre el sujeto pasivo y el Estado, que no siempre darán nacimiento a la obligación fiscal.

Así, Emilio Margáin define a la *relación tributaria* como "*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*".³¹

Una vez analizado el origen de la obligación fiscal hay que señalar cuáles son los elementos de ésta, y así tenemos que consta de:

³¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Ob. cit.*, p. 112.

- ◆ *Sujeto activo*: esta constituido por el Estado, el cual al estar investido de soberanía, y a diferencia de cualquier otra relación obligacional, puede por medio de la fuerza el exigir el cumplimiento en el pago de algún crédito a su favor.
- ◆ *Sujeto pasivo*: el cual será cualquier persona física o moral que debe pagar aquello establecido previamente en ley.
- ◆ *Objeto*: siendo la conducta que el sujeto pasivo debe llevar a cabo, como lo es el pago de la contribución establecida en ley, en cuyo caso se habla de una conducta de *hacer*, pero también puede ser de *no hacer*, y de *tolerar o permitir*.

1.3.3 NATURALEZA JURÍDICA

En términos generales, la obligación fiscal se traduce en el pago de una contribución que el sujeto pasivo debe hacer al Estado con la finalidad de contribuir al gasto público, pero ésta no siempre es la conducta que el contribuyente debe observar dentro de la relación tributaria, ya que además de ésta se presentan otras obligaciones como son:

- ◆ De *hacer*: como lo es el llevar una contabilidad, o bien expedir comprobantes fiscales (arts. 28 y 29 del Código Fiscal).
- ◆ De *no hacer*: como lo es abstenerse de realizar diversas conductas que se encuentran tipificadas por el Código Tributario como infracciones o delitos, siendo por ejemplo *no presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales o el introducir al país o extraer de él mercancías de importación o exportación prohibida* (arts. 81, fracción I y 102, fracción III del Código Tributario).
- ◆ De *permitir o tolerar*: como lo es el dejar que las autoridades fiscales lleven a cabo sus facultades de comprobación (art. 42 del mismo ordenamiento).

Así también y una vez analizadas las diversas formas en que se puede presentar la obligación fiscal, ésta puede ser clasificada de la siguiente manera:

- ◆ Obligaciones de contenido meramente *económico*: en cuyo caso es el cumplir con el pago de la contribución o impuesto generado (obligaciones de hacer)

- ◆ Obligaciones de contenido estrictamente *jurídico*: en cuyo caso serán las obligaciones de no hacer y permitir o tolerar.

Ahora bien, si la obligación fiscal se produce en el ámbito de las contribuciones, es importante establecer la forma en que se debe efectuar su pago y como se expresa esa forma de pagar, lo que da lugar a que se hable de la fuente de las contribuciones o de los ingresos que percibe el Estado, tema abordado anteriormente y de lo que se puede concluir en términos generales que son dos las fuentes: *el activo del Estado y los ingresos que se perciben por parte de las personas físicas o morales obligadas a su pago*, siendo la más importante la segunda pues ésta nunca se agota en virtud de que se da instantáneamente, en cuanto el contribuyente se ubica en el supuesto previsto en ley, por tanto no es factible que desaparezca esta forma de allegarse de recursos.

Frente al deber que se tiene de pagar las contribuciones es evidente el derecho correlativo del fisco para cobrar dichas contribuciones, facultad que se manifiesta de diversas maneras que van desde el pago espontáneo por parte de los sujetos pasivos hasta el de aplicar penas a quienes incumplan con la obligación de pago.

El derecho que tiene el Estado de cobrar las contribuciones se manifiesta de diversas maneras, ya sea mediante comunicaciones, requerimientos, embargos, remates, etc. En todas las acciones del fisco está presente no solo el derecho que le asiste de cobrar las contribuciones sino también la facultad económica-coactiva que le asiste y por tanto, el derecho y la obligación del Estado para cobrar las contribuciones debidas constituyen el motivo de ser de las funciones públicas fiscales.

Su forma de pago, será la establecida en ley, y al no ser cubierta en los plazos ahí establecidos, la obligación fiscal tomará el carácter de *crédito fiscal a favor del Estado*, el cual

podrá ser *exigido* a través de diversos mecanismos ya establecidos en ley, pues solo así el Estado podrá hacer frente a sus necesidades.

Es importante señalar que en toda obligación fiscal, la *responsabilidad fiscal* que se da, no sólo se proyecta a los sujetos pasivos, sino también a terceros que adquieren el carácter de "*responsables fiscales*" siendo cualquier persona o entidad a quien la ley le establezca alguna obligación fiscal, (pudiendo ser los retenedores del impuesto o bien los solidariamente responsables por circunstancias que la ley les indique), mientras que el sujeto pasivo de la relación tributaria es el responsable en tanto se ubique en el hecho generador del crédito fiscal, lo cual da lugar a que surja la obligación de pagar el impuesto debido.

En materia tributaria, para que la norma jurídica pueda ser aplicada es necesario que se dé el supuesto previsto en ley, lo cual en este ámbito recibe el nombre de "*hecho generador del crédito fiscal*", el cual es requisito indispensable para que nazca la *obligación de pagar las contribuciones*, siendo suficiente que la ley prevea el hecho concreto para que se produzca o nazca la obligación de pagar el impuesto.

Por último, hay que señalar que las causas por las que se *extingue* la obligación fiscal y que se encuentran señaladas por el Código Tributario son:

- ◆ El **pago**, siendo ésta la forma por excelencia en que se cumple de manera satisfactoria con el Estado (Art. 6° cuarto párrafo y 20), ya que libera al sujeto pasivo de la obligación siempre y cuando sea llevado a cabo de manera lisa y llana, además éste se realiza cumpliendo con los siguientes requisitos:
 - *De lugar*: debiéndose realizar en la oficina recaudadora en la que se haya dado de alta el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, en aquella oficina en la que la autoridad fiscal haya determinado el crédito fiscal.
 - *De tiempo*: el pago debe efectuarse dentro de los plazos establecidos en la ley, para lo cual dependiendo de la contribución generada será la disposición aplicable.
 - *De forma*: de acuerdo con el Código Tributario las *contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban*

efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

- ◆ La **compensación**, en la cual para que ésta opere será solo si la cantidad a pagar y la cantidad que el contribuyente tiene a su favor se refieren a una misma contribución, impuesto, derecho, aportación de seguridad social o accesorios; y en caso de que no coincidan los conceptos, la compensación solo podrá operar previa autorización de la autoridad fiscal. (Artículo 23)
- ◆ La **condonación**, en la cual se exime del pago de la contribución y sus accesorios, ya sea en parte o en su totalidad por tratar de evitar *que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de la actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.* (Artículo 39)
- ◆ El **remate y adjudicación de bienes**, el cual se lleva a cabo solo cuando no se cumple con el pago de manera voluntaria, en cuyo caso las autoridades fiscales por medio del procedimiento administrativo de ejecución hacen efectivo el cumplimiento de la obligación fiscal. (Artículo 145)
- ◆ La **baja**, con la cual solo se afecta a las obligaciones de no hacer y de permitir o tolerar, ya que en ésta el contribuyente al darse de baja del Registro Federal de Contribuyentes se libera de obligaciones futuras que tenía en virtud de ya no realizar las actividades por las cuales fue dado de alta.
- ◆ **Caducidad**, en la cual y de conformidad con el artículo 67 del multicitado Código, *las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extingue en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente en que:*
 - *Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo,*
 - *Se presentó o debió presentarse declaración o aviso de contribuciones que no son calculadas por ejercicios, o bien, de contribuciones en las que no existe la obligación de que se paguen mediante declaración.*

- *Se hubiere cometido infracción a las disposiciones fiscales,*
 - *Se levante acta por incumplimiento de obligaciones garantizadas,*
 - *Y como excepción al término de cinco años, el término será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve o por no presentar la declaración correspondiente al ejercicio fiscal que debe.*
- ◆ Por **prescripción**, en la cual transcurrido el término de cinco años se extingue el crédito fiscal, a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido y éste plazo se interrumpe cuando la autoridad fiscal lleve a cabo alguna gestión de cobro. (Artículo 146)

1.3.4 DETERMINACIÓN

El solo nacimiento de la obligación fiscal no significa que las autoridades hacendarias van a percibir un ingreso, ya que para que esto ocurra es necesario que esa obligación sea traducida en *crédito fiscal*, es decir se encuentre cuantificada para lo cual es necesario la *determinación* de la misma, lo cual también se conoce con el nombre de *liquidación*.

De esta forma la *determinación de la obligación tributaria* es *“un acto jurídico de Derecho Público, por medio del cual, se concretiza, especifica y cuantifica la base gravable y el monto de la obligación tributaria.”*³²

Por otro lado, Giuliani ha definido a la determinación de la obligación fiscal como *“el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.”*³³

Es en el artículo 42 del Código Tributario en el que se encuentra el fundamento de lo anterior, ya que en dicho precepto se faculta a las autoridades fiscales a comprobar el

³² SANCHEZ GOMÉZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. 2ª ed. Porrúa, México, 2001, p. 502.

³³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Ob. cit.*, p. 493.

cumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso, el *"determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales"*.

Gracias al procedimiento de determinación se cuantifica el monto de la obligación fiscal, es decir se sabe cual es la cantidad líquida que ha de pagarse por concepto de alguna contribución generada, y en su caso, para que la autoridad requiera su pago por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Dentro del procedimiento de determinación, éste se puede observar desde dos puntos de vista, uno de ellos es *tomando en cuenta el sujeto que la realiza*, el otro es *tomando en consideración la base gravable sobre la cual se efectúa*.

Visto el procedimiento de determinación *de acuerdo al sujeto que la realiza* tenemos lo siguiente:

- ◆ Determinación por el sujeto pasivo,
- ◆ Determinación administrativa,
- ◆ Determinación mediante acuerdo.

1.3.4.1 POR EL CONTRIBUYENTE

Cuando la determinación es hecha por el contribuyente recibe el nombre de *"autodeterminación o autoimposición"*, es decir, el sujeto obligado por la ley es quien la realiza, y en tal modalidad no media la intervención de la autoridad hacendaria.

En esta modalidad, el sujeto pasivo de la relación tributaria al realizar el supuesto previsto en ley, cuantifica el monto de la contribución causada dentro de los parámetros o bases imponibles previstos en la ley, y ya cuantificada la entera a las autoridades hacendarias por medio de la *declaración*.

El artículo 6º párrafo tercero del Código Fiscal señala que *“Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.”*

En la autodeterminación, la obligación no solo corre a cargo del sujeto pasivo, sino también del responsable solidario cuando la ley así lo señale, y por medio de la declaración, manifestación o aviso que sea presentado por el contribuyente o responsable solidario será la forma en que el fisco conozca el monto de los ingresos que ha de percibir por un periodo de tiempo determinado.

1.3.4.2 POR LA AUTORIDAD

En tanto la determinación es llevada a cabo por las autoridades, ésta recibe el nombre de *“determinación administrativa o determinación de oficio”*, la cual es *“una manifestación unilateral y externa de voluntad de un órgano o dependencia de la Administración Pública federal, estatal y municipal, que tiene por objeto concretizar la base gravable y el monto de una contribución, así como para poder exigir su entero en la vía de ejecución forzosa.”*³⁴. Esta determinación puede sustentarse en una base cierta o presuntiva, como se tratará más adelante.

En este tipo de determinación, las autoridades hacendarias tendrán la facultad de revisar las declaraciones presentadas por el contribuyente o por un tercero responsable, de verificar o corroborar que los datos proporcionados realmente sean veraces y para tal efecto, las autoridades podrán auxiliarse de diversos documentos, de naturaleza pública o privada, de dictámenes periciales, de informes hechos por las mismas autoridades o bien por el contribuyente, e incluso de inspecciones, todo esto con la finalidad de cuantificar el tributo a pagar.

Como se desprende de lo anterior, se puede observar que por regla general corre a cargo del contribuyente el determinar sus ingresos a pagar, y por excepción serán las autoridades quienes realicen este procedimiento. Así en el numeral citado anteriormente, se

³⁴ SANCHEZ GOMÉZ, Narciso. *Ob. cit.* p. 503.

establece de la siguiente forma: *"Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."*

Para que esta determinación sea válida, es decir para que se encuentre dentro de un marco de legalidad debe seguir ciertas reglas que lo lleven a presumir que existe la obligación de pagar, tomando en consideración la capacidad contributiva del causante y la situación que da origen al hecho generador del tributo.

Por tanto, correrá a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de la Tesorería, de la Secretaría de Finanzas o Hacienda local y en su caso municipal que se de la determinación de la obligación fiscal y por tanto, al obtener la cuantificación hacerse exigible mediante los diversos mecanismos previsto en la ley.

Determinación mediante acuerdo

Existe un tercer tipo de determinación, la *determinación mediante acuerdo*, en la cual se establece en cantidad líquida la contribución a pagar mediante un convenio o acuerdo entre la autoridad hacendaria y el contribuyente.

A esta determinación también se le conoce como *"concordato, convenio fiscal o acuerdo"* y es el procedimiento que *"resulta como consecuencia de una propuesta general o individual que hace la Administración tributaria al contribuyente y a la cual expresa su adhesión al contribuyente. Cuando la propuesta es individual, es decir, referida a un determinado contribuyente, generalmente es precedida de una investigación de su situación económica, esto es, de la capacidad contributiva contemplada por la norma legal referida a un determinado tributo, a la cual coopera el contribuyente mediante el suministro de datos."*

Cuando la propuesta es general, la Administración tributaria ha realizado previamente estudios económicos para fijar las bases de la capacidad contributiva en función de elementos

típicos de la actividad a que se dedica el causante y que permite medir, en forma general, su capacidad contributiva, en función de determinados índices".³⁵

Cabe señalarse que este tipo de determinación se presenta cuando el sujeto pasivo omite en parte o totalmente el cumplimiento de sus obligaciones, por ello que la doctrina considere a este procedimiento un *procedimiento mixto*, ya que si bien es llevada a cabo por la autoridad fiscal, es necesario la intervención del contribuyente.

Una vez estudiada la clasificación desde el punto de vista del sujeto que la realiza, toca analizar a la determinación de acuerdo a la *base*, lo cual da lugar a la siguiente clasificación:

- ◆ Sobre base cierta o directa
- ◆ Sobre una base presuntiva

Antes de abordar esta clasificación conviene señalar que se entiende por *base gravable*, la cual se puede definir como *"la cantidad a la cual se le aplicará una determinada tasa a fin de cuantificar la contribución causada"*.

La **determinación directa o con base cierta** hecha ya sea por el sujeto pasivo como por la autoridad hacendaria, se hace con plena comprobación del hecho generador, es decir, existe certeza y veracidad tanto en la declaración, aviso o manifestación como en las pruebas que le acompañan, teniendo primordialmente su respaldo en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo, en los libros, registros contables, dictámenes periciales y otros documentos que sirven de comprobación.

No obstante, cabe señalar que la autoridad puede, mediante sus facultades de comprobación, cerciorarse que no haya omisión o falsedad en los datos presentados, en un lapso de cinco años, es decir, antes de que opere la caducidad.

Sin embargo, no siempre se puede constatar la veracidad de los datos asentados, o bien, no siempre la autoridad hacendaria puede ejercer sus facultades de comprobación e incluso, ante la posible evasión de la obligación que se pueda presentar, es que la determinación puede llevarse a cabo sobre una *base presuntiva o estimativa*.

³⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Ob.cit.*, p. 783

Antes de abordar este tipo de determinación conviene explicar que se entiende por *presuntiva*, a lo cual, el autor Armando Porras y López señala que *"la presunción es el razonamiento lógico en virtud del cual, de un hecho conocido se obtiene otro desconocido."*³⁶

Señalado lo anterior, la **determinación sobre una base presuntiva, estimativa o deductiva**, se da cuando ya sea la autoridad o bien el contribuyente, toman como punto de partida las presunciones establecidas en ley, es decir, se consideran aspectos como la capacidad contributiva, la actividad que se realiza, los ingresos que se perciben, en fin, todos aquellos elementos que puedan permitir establecer una base y por ende el monto de la contribución a pagar.

Esta determinación puede presentarse entre otras causas por que el contribuyente no se encuentra inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, por omisiones en sus obligaciones, porque no exista forma de comprobar el origen de sus ingresos y por tanto, resulte difícil establecer a ciencia cierta una cantidad a pagar, en cuyos casos la ley prevé los mecanismos por medio de los cuales se podrá hacer una determinación de forma presuntiva.

En el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 55 se establecen los supuestos bajo los cuales se puede llevar a cabo la determinación presuntiva, el cual a la letra establece que:

"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 deba pagar contribuciones cuando:

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 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.*

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

³⁶ PORRAS y LOPEZ, Armando. *Derecho Procesal Fiscal. (Doctrina, Legislación y Jurisprudencia)*. 4ª ed. Textos Universitarios, México, 1977, p. 257.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más del 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 del costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los 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.

V. No se tengan en operación 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.

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

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

Por otra parte, una vez que se ha llevado a cabo la *determinación*, ésta produce los siguientes efectos:

- ◆ Se cuantifica en cantidad *fija* el monto de la contribución a pagar, así como de sus accesorios,
- ◆ Una vez emitida la *determinación* ésta adquiere el carácter de *irrevocable*, ello de acuerdo con el artículo 36 del Código Tributario, y en caso de querer su modificación se tendrá que acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y
- ◆ A falta de su debido cumplimiento se podrá iniciar en contra del contribuyente el *procedimiento administrativo de ejecución*, con la finalidad de obtener el pago de la contribución causada.

1.4 CRÉDITO FISCAL

1.4.1 CONCEPTO

De acuerdo a la definición que proporciona Samuel Ramírez Moreno sobre el crédito fiscal, hay que establecer primero que éste se compone de dos palabras: *crédito* la cual deriva del latín "*creditum*" y "*credere*" que se refiere al "*derecho que tiene una persona a recibir de otra alguna cosa, por lo común dinero*", o bien también es "*la facilidad que tiene un individuo para encontrar quien le preste dinero o cosa que necesita*"; y por otra parte, en lo que respecta al término *fiscal*, éste deriva del latín "*fiscalis*" el cual se utiliza para denominar así a aquellas "*normas o principios relativos a las actividades del Fisco*"³⁷.

Por otra parte, el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación establece que:

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

De esta forma y atendiendo a las definiciones anteriores, al crédito fiscal se le puede definir como "*aquella obligación determinada en cantidad líquida a la que el Estado tiene derecho para la realización de sus fines*".

³⁷ SANCHEZ LEÓN, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. 8ª ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1991, p. 39

1.4.2 NATURALEZA JURÍDICA

De las definiciones proporcionadas se puede concluir que el crédito fiscal es:

- ◆ Un *derecho* que le asiste al Estado en razón de su *soberanía*,
- ◆ Este derecho se traduce en una *exigibilidad de pago*,
- ◆ Resulta como *consecuencia de una prestación*,
- ◆ Su forma de *pago* es en *dinero*, excepcionalmente en *especie*,
- ◆ A este derecho que le asiste al Estado, le corresponde el *deber* del *sujeto pasivo* a cumplir con la obligación contraída, prevista en ley,
- ◆ Ante su incumplimiento, al Estado le asiste la *facultad económico coactiva*,
- ◆ Su pago es exigible *coactivamente* por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la ley prevé,
- ◆ El crédito fiscal es *personal*, y
- ◆ Tiene el carácter de *preferente* frente a otros créditos.

1.5 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Las autoridades administrativas al procurar el sano desarrollo del Estado deben prever diversos mecanismos a través de los cuales corroboren el debido cumplimiento de las obligaciones que tiene a su cargo el sujeto obligado ya sea el sujeto pasivo principal o bien el responsable solidario, y en caso de que se presenten omisiones ya sea por dolo, error o ignorancia exigir el cumplimiento de la obligación mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Lo anterior se hace en ejercicio de las facultades de comprobación que tienen las autoridades hacendarias, pues desde que se realizan los hechos generadores de la contribución, éstas se encuentran facultadas a indagar e incluso a imponer las sanciones respectivas ante el incumplimiento de pago que se haya cometido.

1.5.1 CONCEPTO

Antes de establecer un concepto sobre el *Procedimiento Administrativo de Ejecución* resulta conveniente establecer que se entiende por "*Procedimiento Administrativo*" y por *Procedimiento Tributario*" y de esta forma establecer una distinción entre ellos, para así poder definir al *Procedimiento Administrativo de Ejecución*.

De esta forma, tenemos que el *Procedimiento Administrativo* "Es el medio o vía legal de realización de los actos administrativos, para que de esta forma tenga eficacia el desarrollo de las funciones públicas propias del Estado, encuadradas dentro del marco de la Administración Pública"³⁸.

Alfonso Nava Negrete señala que el *Procedimiento Administrativo* es "el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la Administración. Quedan incluidos: procedimientos de producción, ejecución, autocontrol, impugnación de los actos administrativos y todos aquellos cuya intervención se traduce en dar definitividad a la conducta administrativa."³⁹

Por último Andrés Serra Rojas señala que "el procedimiento administrativo está constituido por un conjunto de trámites y formalidades -ordenados y metodizados en las leyes administrativas-, que determinan los requisitos previos que preceden al acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento y condiciona su validez, al mismo tiempo que para la realización de un fin. Estas formalidades representan una garantía para los administrados para evitar arbitrariedades y obtener un resultado determinado, asegurando el interés general."⁴⁰

Por otra parte, se entiende por "*Procedimiento Tributario*" a "la vía legal que permite determinar, requerir y pagar el tributo a cargo de una persona física o moral que aparece como

³⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *ob. cit.*, p. 492

³⁹ NAVA NEGRETE, Alfonso. *Derecho Administrativo Mexicano*. Fondo de Cultura Económica, México, 1999, p. 297.

⁴⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *ob. cit.*, p. 492

*sujeto pasivo. Dicho procedimiento debe regirse por el principio de legalidad, y en la mayoría de los casos se inicia de oficio por autoridad fiscal competente, mediante mandato fundado y motivado para que esté revestido de eficacia y validez*⁴¹.

Narciso Sánchez Gómez lo define como *“una serie de actos o formalidades legales, realizadas por una autoridad fiscal competente, para obtener el pago de contribuciones.*”⁴²

Al desarrollarse el procedimiento tributario se presenta una relación, en la cual el sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria que se encuentra representado por el Estado, y que en ejercicio de su poder coercitivo podrá *determinar* o *requerir* al sujeto pasivo, quien en su carácter de deudor deberá *pagar* la contribución omitida, siempre y cuando se coloque en la hipótesis prevista por las disposiciones en ese momento aplicables, mediando siempre el principio de legalidad que todo procedimiento debe acatar.

Al analizar éstas definiciones, se puede observar que en el *procedimiento administrativo* se van desencadenando una serie de actos por parte de la Administración Pública que tienen como finalidad la realización de un determinado acto administrativo, como por ejemplo la determinación de un crédito, mientras que en el *procedimiento tributario* se va a dirimir una controversia suscitada entre algún contribuyente o entidad con las autoridades hacendarias en lo particular, pudiéndose dar actos que tienen como finalidad la de obtener el pago de una contribución, equiparándose de esta forma al *procedimiento tributario* con el *procedimiento de ejecución forzosa* o *procedimiento administrativo de ejecución*.

De esta forma, a fin de establecer cuales son las diferencias entre un procedimiento y otro, diversos autores han establecido que en cada procedimiento se presentan una serie de etapas las cuales hacen posible su diferenciación.

Por otra parte, Pérez de Ayala⁴³ señala que el *procedimiento administrativo* presenta una única etapa, de la cual se distinguen las siguientes subetapas:

- ♦ *De gestión:* en el cual se determinan, cuantifican y se logra el pago de la obligación tributaria, en este acto se dan las siguientes etapas:

⁴¹ *Ibidem.*, p. 494

⁴² *Ibidem.*, p. 493

⁴³ *Ibidem.*, p. 500

- *Iniciación*: se integra por la declaración del contribuyente, por denuncia pública, o bien por una investigación de oficio del fisco,
- *Liquidación provisional*: en la cual se realiza una operación aritmética con la finalidad de obtener el monto de la contribución a pagar, generalmente se hace de conformidad a lo asentado en la declaración del contribuyente,
- *Comprobación*: en ésta se investiga si hubo o no omisión en el pago de la obligación tributaria, para de esta forma, *determinar* el procedimiento a seguir,
- *Liquidación definitiva*: en la cual ya hay una cuantificación de la contribución no pagada y que por tanto se convierte en un crédito fiscal a favor de la autoridad hacendaria
- *Ejecución o recaudación*: en la cual se presenta la exigibilidad y el pago del crédito fiscal generado.

Para Sergio Franciso de la Garza⁴⁴, el *procedimiento administrativo* se divide de la siguiente manera:

- ♦ *Procedimientos preparatorios y de control*: en los cuales la Administración realiza una serie de actos que tienen como finalidad el establecer los métodos y los medios con los cuales se produzcan los hechos que generen al crédito fiscal,
- ♦ *De determinación*: en el cual se investigará si se produjo algún hecho que generara una contribución, ello a través de la revisión que se haga de las declaraciones presentadas por el contribuyente y por las inspecciones fiscales que se lleven a cabo a fin de cuantificar tanto la base gravable como el monto de la contribución,
- ♦ *De reembolso o extinción de créditos fiscales*: en el cual se da el pago de lo indebido que puede operar a petición de parte o de oficio, y por otro lado, la terminación de la obligación fiscal ya que se haya dado su pago, compensación, condonación o bien haya operado la prescripción o caducidad, según sea el caso,

⁴⁴ *Idem.*

- ♦ *Procedimientos coercitivos*: en los cuales se impondrán las sanciones a que haya lugar a fin, o bien solo se haga el requerimiento de pago,
- ♦ *Procedimiento de ejecución*: en el cual se hace exigible el pago a favor del fisco para que éste pueda hacer frente a sus obligaciones,
- ♦ *Procedimientos de impugnación*: en el cual se agotaran los recursos administrativos que el contribuyente tenga a su favor a fin de no dejarlo en un estado de indefensión frente a las acciones que sean ejercidas en su contra.

Por último, Andrés Serra Rojas⁴⁵, señala que el *procedimiento administrativo* presenta la siguiente clasificación:

- ♦ *De tramitación*: en el cual se indicara el camino que debe seguir todo acto administrativo,
- ♦ *De ejecución*: en el cual se busca el cumplimiento a un requerimiento hecho por alguna omisión que se haya presentado en la obligación tributaria,
- ♦ *Sancionador*: en el cual se castigarán las transgresiones hechas a las disposiciones legales,
- ♦ *Revisor*: en el cual mediante los recursos administrativos se evaluarán los actos realizados, pudiendo operar de oficio o bien, a petición de parte.

Por otro lado, y de acuerdo con Narciso Sánchez Gómez,⁴⁶ los actos o *fases* que se pueden destacar del *procedimiento tributario* son las siguientes:

- ♦ *Determinación de la obligación fiscal*: ya sea por el propio contribuyente o el responsable solidario, o bien por las autoridades hacendarias,

⁴⁵ *Idem.*

⁴⁶ *Ibidem.*, p. 501

- ◆ *Liquidación o pago del gravamen*, en el cual se cuantificará la obligación a pagar de manera espontánea,
- ◆ *De ejecución o requerimiento forzoso*: en el cual el Estado en ejercicio de sus facultades, logrará el cumplimiento de la obligación generada, debido a que el contribuyente no cumplió en los términos y en el tiempo debido,
- ◆ *De fiscalización*, en el cual por medio de la inspección fiscal que se realice, se corroborará el cumplimiento de la obligación debida, y en su caso se hará la *determinación y exigibilidad* de la contribución evadida,
- ◆ *De impugnación o inconformidad*, en el cual se harán valer los recursos administrativos que el gobernado tenga a su favor, e incluso poder recurrir al juicio contencioso administrativo con la finalidad de demostrar que el contribuyente no actuó fuera del marco legal que le es señalado.

Sin embargo, hay otros autores que definen al *procedimiento tributario* como un *procedimiento administrativo tributario* que consta de las siguientes fases⁴⁷:

- ◆ *De planeación*: en la cual se preparan los reglamentos, proyectos y anteproyectos, circulares y demás que tengan como finalidad el señalar cual será la obligación tributaria a cumplir, señalándose de esta forma las normas y la forma en que debe ser cumplida,
- ◆ *De ejecución*: en la cual y previa inspección fiscal e incluso fiscalización, se determine y exija el cumplimiento de la obligación establecida a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria, quien podrá interponer los medios de defensa que considere pertinentes,

⁴⁷ *Idem.*

- ♦ *Auxiliares*: en la cual a través de datos, informes o declaraciones que sean presentadas por el sujeto pasivo principal o el responsable solidario, las autoridades por medio de la información, orientación y consulta que les proporcionen, establecerán y dejarán asentadas las obligaciones fiscales que habrán de cumplirse de manera oportuna y eficaz.

Por lo tanto, se puede concluir que la *actividad administrativa* que llevan a cabo las autoridades tributarias esta dirigida a satisfacer los supuestos previstos en ley en los cuales se establece la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público, y como esta necesidad no se puede sujetar al cumplimiento espontáneo que hagan los ciudadanos de tal obligación, ha dado lugar a que se tomen diversas medidas, que conlleven al cumplimiento de tal prestación y si hubiera omisiones a que se exija el cumplimiento mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Analizado lo anterior, se puede definir al *procedimiento administrativo de ejecución* como el *"conjunto de actos jurídicos de Derecho Público por medio de los cuales una autoridad fiscal competente exige forzosamente el entero de una contribución o un aprovechamiento que no ha sido pagado dentro del plazo que marca la ley por el sujeto pasivo principal o responsable solidario de esa obligación."*⁴⁸

Sergio Francisco de la Garza lo define como *"la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa, los créditos fiscales a su favor"*⁴⁹, al que también se le conoce como *facultad económica coactiva*.

A su vez, Jesús Quintana Valtierra señala que *"el procedimiento administrativo de ejecución consiste en el conjunto de actos que realiza la administración pública fiscal coercitivamente, con el fin de obtener el cobro de los créditos fiscales adeudados por los contribuyentes. Tales actos se inician con el requerimiento de pago al deudor principal, y concluye con el remate de los bienes embargados y la aplicación del producto de la enajenación a favor del fisco federal"*.⁵⁰

⁴⁸ *Ibidem.*, p. 521

⁴⁹ DE LA GARZA. *Ob. cit.*, p. 723

⁵⁰ QUINTANA VALTIERRA. *Ob. cit.*, p. 186.

Este procedimiento es la forma en que el Estado gracias la facultad económico coactiva que le asiste, puede exigir el pago de los créditos fiscales que no hayan sido cubiertos o garantizados de manera voluntaria y dentro de los términos establecidos en la ley, para así poder hacerle frente al gasto público.

Este pago será requerible por la omisión que se presenta por parte del contribuyente, ya sea por dolo, ignorancia o error, y ante esta falta de cumplimiento es que se exigirá de manera coactiva.

Así, y de acuerdo con lo señalado en el Código Tributario en el artículo 145 tenemos 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".

Procedencia del embargo precautorio

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre 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 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, se levantará el embargo trabado.*

....."

El fundamento constitucional del *procedimiento administrativo de ejecución*, lo encontramos en los siguientes artículos:

- ♦ **Artículo 14:** Ya que es en este artículo en el que se encuentra establecido que *"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."*

Si bien este artículo se refiere al procedimiento judicial, los alcances de este artículo se han hecho extensivos a la materia tributaria, al establecer que se deben observar las formalidades esenciales de procedimiento, ello de conformidad con diversas jurisprudencias que ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto.

- ♦ **Artículo 16:** Este artículo dispone 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"*, y este procedimiento al ser un acto de molestia al contribuyente debe seguir todas estas formalidades, para así no violar la garantía de legalidad que le asiste al contribuyente.
- ♦ **Artículo 22:** Este artículo establece que *"No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, ..."*, y aunque dicho artículo solo hace referencia a la actuación de la autoridad judicial, este precepto no se encuentra en pugna con la actuación de las autoridades fiscales, ello en virtud de lo establecido por la división de poderes, en la cual, el procedimiento administrativo de ejecución es una atribución propia del Poder Ejecutivo, además de que ya la Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado al respecto en diversos criterios jurisprudenciales.

1.5.2 ANTECEDENTES

El *procedimiento administrativo de ejecución* desde que surgió como tal, tiene sus antecedentes⁵¹ en los siguientes ordenamientos:

- ◆ La *Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación*, la cual apareció publicada en el Diario Oficial de la Federación del 24 de diciembre de 1959, en ésta se establecía lo siguiente:

"Artículo 2º: Es competencia de la Tesorería de la Federación:

Fracción I: Fijar en cantidad líquida el importe de los créditos a favor del Gobierno Federal que deban hacer efectivos, una vez determinados y fijados previamente por las autoridades competentes;

Fracción II: Aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución establecido por el Código Fiscal de la Federación para hacer efectivos los créditos de toda clase a favor del Gobierno Federal y otros cuyo cobro este encomendado a la Tesorería de la Federación, que para el efecto se considerarán como créditos fiscales, de acuerdo con las prevenciones legales respectivas, excepto cuando el origen y exigibilidad de los mismos se rijan por otras leyes;

- ◆ El *Código Fiscal de la Federación*, publicado el 31 de diciembre de 1981, el cual en el artículo 145 regulaba al Procedimiento Administrativo de Ejecución de la siguiente manera:

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

Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal este determinado o sea exigible, cuando 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. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine los créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado 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 la notificación de la misma en el expediente de

⁵¹ *Diccionario Jurídico Mexicano D-H. Ob.cit., p. 1412.*

ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.

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

- ◆ El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicado el 26 de agosto de 1983 en el Diario Oficial en su artículo 11 señaló que: “*Compete al Tesorero de la Federación:*

III: Ordenar y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales que le sean radicados y ordenar y pagar los gastos de ejecución y las erogaciones extraordinarias respecto de los citados créditos; así como establecer las reglas para determinar dichas erogaciones extraordinarias”.

- ◆ Por su parte, el Código Fiscal de la Federación vigente para 1987 agregó otra parte al artículo en comento, quedando de la siguiente manera:

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

Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando 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. 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.

El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine los créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.

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

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

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

- ◆ Para el año de 1996, este mismo artículo volvió a sufrir modificaciones, regulando así al procedimiento administrativo de ejecución:

“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.

Las autoridades fiscales podrán, asimismo, practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubieren causado, en los siguientes términos:

- I. En caso de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.*
- II. En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.*
- III. En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando el obligado se hubiere ubicado en alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas por la autoridad, incluyendo sus accesorios.*
- IV. En el caso de contribuciones causadas pendientes de determinarse y que aún no sean exigibles, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un*

monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que se precise las razones y fundamentos del embargo y requerirá al obligado, en los casos de las fracciones I, II y 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 hubiere desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme. En estos casos, si el obligado no hubiere presentado declaraciones con anterioridad, o se tengan elementos para presumir que las presentadas consignan ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes, el monto del embargo precautorio se fijará con base en los elementos con que cuente la autoridad o tenga a su alcance, pudiendo utilizar cualquiera de los procedimientos de determinación presuntiva previstos en este Código.

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. En ningún caso se podrá practicar embargo precautorio sobre contribuciones no causadas.

El embargo quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá definitivo y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.

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

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

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

- ◆ El Código Fiscal vigente para 1998 también tuvo modificaciones y al efecto reguló al multicitado procedimiento como se indica a continuación:

“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:

Procedencia del embargo precautorio.

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 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, se levantará el embargo trabado.*

.....

1.5.3 NATURALEZA JURÍDICA

Mucho se ha discutido sobre la naturaleza de este procedimiento, puesto que por la forma en que se desarrolla se le podría considerar un proceso jurisdiccional, más sin embargo no debe confundirse la noción de *proceso* y *procedimiento*. Al respecto hay que establecer que por *proceso* se entiende *"el conjunto de actos mediante los cuales se constituye, desarrolla y termina la relación jurídica que se establece entre el juzgador, las partes y las demás personas que en ella intervienen; y que tiene como finalidad dar solución al litigio planteado por las partes, a través de una decisión del juzgador basada en los hechos afirmados y probados y en*

el derecho aplicable⁵², y aunque todo procedimiento es un proceso, no todo proceso constituye un procedimiento.

En lo que se refiere a si es un *procedimiento meramente administrativo* o un *procedimiento tributario*, este punto ha sido analizado anteriormente.

Por otra parte, y de acuerdo a lo que sostiene Narciso Sánchez Gómez, por su naturaleza, el Procedimiento Administrativo de Ejecución “*está constituido con un conjunto de formalidades legales, realizadas por una autoridad fiscal competente, y que llevan como destino lograr el entero de una obligación fiscal, que no ha sido cubierta dentro del plazo estipulado en la norma respectiva, y que por tal motivo se vale de este instrumento el Estado, haciendo uso de su autoridad o poder coactivo para combatir la evasión fiscal y para que el deudor principal o terceras personas relacionadas con ese deber hagan el pago de los impuestos, derechos o contribuciones especiales omitidas en perjuicio de los intereses económicos de la Hacienda Pública, obligando aun en contra de su voluntad a los sujetos pasivos que marque la ley, para que colaboren a sufragar el gasto*”⁵³.

Además, y a fin de establecer de una manera más clara su naturaleza jurídica, se pueden señalar que:

- ◆ Desde el punto de vista *formal*, es un procedimiento de naturaleza administrativa en tanto que el órgano que lo ejecuta es la administración pública centralizada,
- ◆ *Materialmente* es administrativo en tanto que tiene por *fin* la recaudación de una contribución, de un crédito fiscal no satisfecho dentro del término establecido por la ley, y no la resolución de alguna controversia, y
- ◆ Por lo que respecta a su legalidad, el contribuyente debe promover un procedimiento distinto y autónomo, diferente al jurisdiccional.

⁵² OVALLE FAVELA, José. *Teoría General del Proceso*. 4ª ed. Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, 1998, p. 192.

⁵³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Ob. cit.*, p. 525

Por lo que respecta a la *ejecución forzosa*, Miguel Fénech la define como “*el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad*”⁵⁴, la cual debe cumplir con los siguientes presupuestos⁵⁵:

- ◆ La existencia de un *crédito fiscal* no cubierto dentro del plazo establecido en la ley,
- ◆ Al *transgredir la esfera jurídica del deudor*, sea solo a través del aseguramiento o embargo de sus bienes o recursos, a fin de satisfacer coactivamente el crédito fiscal no cubierto oportunamente, debiéndose tal acto fundar y motivar debidamente.
- ◆ Se *satisfaga el interés de la Administración Pública*, pues con esos ingresos podrá hacer frente al gasto público y por ende a sus fines.

1.5.4 DESARROLLO

Este procedimiento se desarrolla a través de diversos *actos procedimentales*, los cuales como ya se analizó, tienen el carácter de *actos administrativos* ya que no buscan dirimir una controversia, y su desarrollo se encuentra regulado desde el artículo 145 al artículo 196-B del Código Tributario, y aunque las etapas que se divide serán analizadas más adelante, resulta conveniente primero señalar que se entiende por *mandamiento de ejecución* y por *requerimiento de pago*.

◆ **Mandamiento de ejecución**

El mandamiento de ejecución es el *acto administrativo por medio del cual la autoridad tributaria inicia el procedimiento de ejecución forzosa, en este se requiere del pago de la*

⁵⁴ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Ob.cit.*, p. 808.

⁵⁵ Citado por DE LA GARZA. *Ibidem.*, p. 809-811.

contribución causada al deudor, ya sea principal o responsable solidario o ajeno, y en caso de que no se efectúe dicho pago, dará lugar al embargo.

Para Narciso Sánchez Gómez es *"el acto administrativo de la autoridad fiscal competente, que funda y motiva por escrito el cobro forzoso de una contribución o un aprovechamiento, cuando no fue pagado en tiempo y forma, por el sujeto pasivo principal o responsable solidario, con lo cual prácticamente se inicia el procedimiento administrativo de ejecución"*⁵⁶.

Este acto administrativo debe cumplir con los siguientes requisitos formales, ello de conformidad con el artículo 38 del Código Tributario:

- Constar por escrito, en documento impreso o digital
- Ser emitido por autoridad competente,
- Estar debidamente fundado y motivado,
- Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso señalar el nombre o nombres de las personas física o moral, y en su caso razón social, a la que se dirige,
- Señalar el crédito fiscal de que se trate, especificando si se refiere a un impuesto, derecho o contribución especial, así como también señalar a cuanto asciende la suerte principal y sus accesorios.

Con este documento el ejecutor fiscal *notifica y requiere* del pago de la contribución, constituye un apercibimiento, en el cual si no se efectúa el pago correspondiente da lugar a que se *embarguen* bienes suficientes a fin de cumplir con la obligación generada.

◆ **Requerimiento de pago**

El requerimiento de pago constituye la base del procedimiento administrativo de ejecución pues con este acto jurídico da inicio el mismo, además de que es en éste en el cual se exige de manera forzosa el pago de la contribución no cubierta oportunamente.

⁵⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Ob. cit.*, p.526.

Narciso Sánchez Gómez señala que es por medio de la *"notificación que por escrito y en forma personal dirige la autoridad fiscal competente al deudor de una contribución o un aprovechamiento, para exigirle su pago inmediato, o en su caso se procederá embargo de bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada"*.⁵⁷

Si dicho requerimiento no se lleva a cabo cumpliendo con todas las formalidades que la ley exige, da lugar a que todo el procedimiento que se lleve a cabo se encuentre viciado desde su origen, puesto que violaría las garantías consagradas tanto en el artículo 14 como 16 constitucional, ello como consecuencia de no estar debidamente fundado y motivado.

Al ser practicado por el *ejecutor* debe quedar asentado en un *acta* la cual deberá estar debidamente *circunstanciada*, y ser acompañada por la *resolución fiscal* que determino el *crédito exigible*.

Como se desprende de lo anterior, el primer acto que se lleva a cabo en este procedimiento es la *notificación* de la resolución que determina la obligación a cumplir.

Esta notificación puede llevarse a cabo personalmente o bien por edictos, solo en el caso de que se ignore el domicilio del deudor o bien se encuentre desaparecido, y en caso de no encontrarse el deudor se dejará citatorio para que esperen la practica de la diligencia.

Por lo que respecta al citatorio dentro de este procedimiento, el artículo 137, en su segundo párrafo establece:

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

Por otra parte, conviene señalar cómo es que se lleva a cabo este procedimiento cuando se ejecuta en contra del *sujeto pasivo principal* y como cuando es en contra *de un deudor distinto al principal*.

⁵⁷ *Ibidem.*, p. 528.

◆ En contra del deudor principal

Se presenta cuando el sujeto pasivo principal del crédito fiscal *no ha cumplido de manera voluntaria con el pago del mismo dentro de los plazos señalados por la ley* y por tanto la autoridad fiscal que ha determinado el crédito lleva a cabo el requerimiento de pago, previo mandamiento de ejecución.

◆ En contra de deudor distinto al sujeto pasivo principal

Si el cumplimiento de la obligación fiscal no se da de manera voluntaria por el sujeto pasivo principal, ésta se puede hacer exigible a un deudor distinto a éste, en cuyo se habla de *responsables fiscales*, los cuales se encuentran señalados en el artículo 26 del Código Tributario, y antes de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución en su contra debe llevarse a cabo un procedimiento distinto de cobro, en el cual tengan la oportunidad de cumplir de manera voluntaria con el pago de la obligación contraída por el sujeto pasivo principal, y en caso de que el *responsable solidario* no cumpla con el pago dictará el mandamiento de ejecución con el cual dará inicio el procedimiento por el cual se le exigirá de manera forzosa el pago y en su caso, embargar bienes suficientes que cubran el crédito fiscal determinado.

1.5.5 PROCEDENCIA

Una vez señalado como es que da inicio el procedimiento administrativo de ejecución, hay que señalar cuales son los supuestos que dan lugar a que el mismo se lleve a cabo.

Al respecto, el artículo 145 en su segundo párrafo establece que:

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

.....

1.5.6 ETAPAS

Una vez señaladas las causas por las cuales se puede llevar a cabo este procedimiento de ejecución forzosa, toca analizar cuáles son las etapas que se presentan en él, las cuales se encuentran divididas de la siguiente forma:

♦ **Coercitiva**

En una primera etapa, denominada *coercitiva* se lleva a cabo el embargo, el cual es el "acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal, mediante el aseguramiento de bienes propiedad del sujeto pasivo o deudor, a fin de hacer efectivo el importe de créditos insolutos, por medio de la enajenación de éstos. Tales bienes deberán ser suficientes para permitir que el producto de su enajenación cubra el crédito fiscal y sus accesorios".⁵⁸

⁵⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. 2ª ed., Oxford University, México, 2002, p. 382.

El Código Fiscal en su artículo 151 establece que:

"Las autoridades, 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, procederá de inmediato como sigue:

- I. *A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.*
- II. *A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.*

Mientras se lleva a cabo el embargo pueden presentarse diversas situaciones como son:

- Que el deudor cubra el adeudo principal y sus accesorios, en cuyo caso dicho diligencia se suspenderá y con ello también da por concluido el procedimiento administrativo de ejecución,
- Que los bienes a embargar ya se hayan embargado previamente por autoridades diferentes a las fiscales, o bien por otros sujetos, en cuyo caso dichos bienes serán consignados ante un depositario designado por la oficina ejecutora en tanto se demuestra quien tiene preferencia sobre los bienes embargados,
- Que haya un tercero que se oponga a dicha diligencia, para lo cual deberá mostrar con documentos la propiedad que ostenta el opositor.

Con respecto a este punto, hay muchas otras cuestiones por analizar, las cuales serán abordadas en el Capítulo II del presente trabajo.

♦ **De valuación**

En esta segunda etapa, Sergio F. de la Garza define a la *valuación* como "el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa"⁵⁹.

⁵⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Ob.cit.*, p. 823.

El *avalúo* constituye la base para que los bienes embargados puedan ser enajenados, pudiendo incluso llevarse a cabo el *avalúo pericial* cuando se refiera a negociaciones o bien, cuando no haya acuerdo entre el embargado y las autoridades hacendarias.

Al respecto, el artículo 175 a la letra establece:

"La base para enajenación de bienes inmuebles embargados será el avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el reglamento de este Código y en los demás casos, la 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. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado".

♦ **De enajenación y adjudicación**

La *enajenación forzosa*, de acuerdo a lo establecido por Fenech es *"un acto central y decisivo del procedimiento de ejecución, a fin de satisfacer la pretensión de la autoridad fiscal"*.

La enajenación puede llevarse a cabo de diversas maneras:

- Por medio del *cobro de créditos embargados*, en donde la oficina ejecutora notifica a los deudores del embargado que todo pago que deban hacer a éste, lo hagan en la caja de dicha oficina, y de hacerlo así serán apercibidos de que efectuarán doble el pago, por desobediencia, (Art. 160, primer párrafo).
Transcurrido el plazo, y ante la abstención del embargado, el jefe de la oficina ejecutora firmara los documentos y demás documentos en donde conste dicha rebeldía y los hará del conocimiento del registro público que corresponda para que produzca los efectos a que diera lugar.
- Por medio de *intervención de negociaciones*, en donde una vez embargadas las *negociaciones* se nombrará un *interventor con cargo a la caja o administrador* quien después de separar lo correspondiente a salarios y demás créditos preferentes, entregará a la oficina ejecutora el 10% de los ingresos en dinero diariamente o en la medida en que se efectúe la recaudación, esto con la finalidad de que sean aplicados al pago del crédito fiscal.

- Otra forma en la que se puede llevar a cabo la enajenación es *aplicando los productos y frutos de los bienes inmuebles* al pago del crédito fiscal, en cuyo caso la oficina ejecutora los aplicará a fin de cubrir dicho pago.
- Por *venta en subasta pública* en la cual se busca obtener el mayor provecho de la venta de los bienes embargado, lo cual favorecerá tanto al fisco como al deudor.
- *Venta fuera de subasta pública*, la cual se lleva a cabo cuando (Art. 192):
 - El embargado proponga comprador antes de que se enajenen o adjudiquen los bienes a favor de las autoridades hacendarias o se finque el remate, siempre que la cantidad pagada coincida con la de los bienes embargados,
 - Cuando por su naturaleza sean de fácil descomposición o se deterioren, o sean materiales inflamables, siempre y cuando el lugar en el que se encuentren resguardados no haya forma de conservarlos.
 - Sean bienes que estando en remate en primera almoneda, no se hubieren presentado posturas legales.

Puede darse el caso de que se lleve a cabo la *adjudicación a favor de las autoridades fiscales*, quienes gozan de preferencia en los siguientes casos (Art. 190):

- No haya habido postores
- A falta de pujas
- Se hayan presentado posturas o pujas iguales

♦ ***De conclusión***

Estos actos dan por terminado el procedimiento administrativo de ejecución, cuando los bienes embargados una vez adjudicados o rematados, cubren el crédito fiscal determinado, aunque puede darse el caso de que no se haya satisfecho el crédito fiscal, en cuya situación se llevará nuevamente otro procedimiento administrativo de ejecución con la finalidad de encontrar

bienes susceptibles de embargo y con los cuales se logra satisfacer el crédito fiscal, siempre y cuando no opere la figura de la prescripción.

1.5.7 SUSPENSIÓN

El procedimiento administrativo de ejecución como el conjunto de actos que buscan obtener el pago del crédito fiscal no cubierto oportunamente, se realiza a través de un determinado tiempo y mientras se lleva a cabo su desarrollo, se pueden suscitar ciertos acontecimientos que lo *suspendan* o le pongan *fin*.

Cuando se presenta la suspensión del procedimiento hay que tomar en cuenta que ésta *"no puede producirse por acuerdo o inactividad de las partes, ya que la autoridad tiene la obligación y la responsabilidad de impulsarlo, a menos que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión"*.⁶⁰

La suspensión *"representa una medida cautelar o precautoria que debe dictarse de oficio o a instancia de parte por la autoridad ejecutora, para detener toda clase de actuaciones del Poder Público, que pudieran afectar los derechos e intereses del gobernado, y ella debe respetarse, para que tenga eficacia su razón de ser, durante el tiempo que marque la ley"*.⁶¹

Al respecto, el artículo 145 del multicitado Código Tributario, en su primer párrafo establece que *"No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la terminación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución"*.

⁶⁰ *Ibidem.*, p. 832.

⁶¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Ob. cit.*, p. 535.

Lo anterior da lugar a que al hablar de la suspensión se haga referencia a ciertos actos o procedimientos que se inician ya sea por el deudor principal o por el responsable solidario con la finalidad de obtener de forma parcial o total la suspensión, ello en virtud de que se afecte la totalidad o solo una parte del procedimiento de ejecución forzosa.

Entre las causas que se pueden señalar y que dan lugar a que se lleve a cabo la suspensión tenemos:

- ◆ Por interponer *recurso de revocación*, en cuyo caso hasta que la autoridad que determino el crédito fiscal no revoque o confirme su resolución, no se podrá continuar con el procedimiento en cuestión,
- ◆ Por *oposición a que se lleve a cabo el procedimiento administrativo de ejecución*, lo cual puede ser porque los créditos exigidos hayan prescrito, porque el monto de lo embargado es mayor al crédito exigido, porque el procedimiento no se encuentre ajustado a lo que la ley establece, en cuyo caso se continuará con el procedimiento una vez resueltas estas las causas por las que se da la oposición al procedimiento,
- ◆ Porque ya se haya *garantizado el interés fiscal*, de conformidad con lo que establece el artículo 141 del Código Fiscal,
- ◆ Porque se esté promoviendo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa *juicio de nulidad*

La suspensión durará hasta que se haya resuelto el recurso o juicio que se haya interpuesto y sea comunicado a la autoridad ejecutora.

CAPÍTULO II

EMBARGO PRECAUTORIO

2.1 MEDIDAS CAUTELARES

A las medidas cautelares, también denominadas *medidas preventivas* o *providencias precautorias* se les puede definir como *“los instrumentos que puede decretar el juzgador, a solicitud de las partes o de oficio, para conservar la materia de litigio, así como para evitar un grave e irreparable daño a las mismas partes o a la sociedad, con motivo de la tramitación de un proceso”*⁶².

Al respecto, el maestro Eduardo Pallares señala que las medidas cautelares son *“las que autoriza la ley para que el titular de un derecho subjetivo asegure oportunamente su ejercicio cuando carece de un título ejecutivo mediante el cual pueda de inmediato obtener la ejecución judicial del mismo”*.⁶³

No debe confundirse a las *medidas precautorias* con las *providencias precautorias* ya que estas últimas y de acuerdo a lo que establece Rafael de Pina son *“las resoluciones judiciales destinadas a garantizar la eficacia de la sentencia que se dicte en un proceso, tales como el arraigo y el secuestro de bienes”*.⁶⁴ En tanto, las *medidas cautelares* este mismo autor las define como *“aquellas establecidas por el juez con el objeto de impedir los actos de disposición o de administración que pudieran hacer ilusorio el resultado del juicio y con el objeto de asegurar de antemano la eficacia de la decisión de dictarse en el mismo”*.⁶⁵

De esta forma para Calamandrei⁶⁶ la *“providencia cautelar nace de la relación entre dos términos: por una parte, de la necesidad de que, para ser prácticamente eficaz, se dicte sin*

⁶² *Diccionario Jurídico Mexicano I-O*. Tomo III, 11ª ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 1998, p. 2001.

⁶³ PALLARES, Eduardo. *Diccionario de Derecho Procesal Civil*. 20ª ed., Porrúa, México, 1991, p. 558.

⁶⁴ DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael. *Diccionario de Derecho*. 27ª ed., Porrúa, México, 1999, p. 424.

⁶⁵ *Ibidem.*, p. 369

⁶⁶ Citado por CACERES HERNANDEZ, Leonel en *“Medidas Precautorias”*, Revista Jurídica *Locus Regis Actum*, No. 18, Nueva Época, Villahermosa, Tabasco, Junio 1999, p.p. 136-137

retardo; y, por otra parte, de la falta de aptitud del proceso ordinario para crear, sin retardo; y, por otra parte, de la falta de aptitud del proceso ordinario para crear, sin retardo, la providencia definitiva". Es decir, es la "anticipación provisoria de ciertos efectos de la providencia definitiva encaminada a prevenir el daño que podría derivar el retardo de la misma".

Por su parte, Briseño Sierra señala que la medida cautelar *"busca evitar que no se pueda hacer efectiva por ciertas razones o hechos que la medida elimina. No busca ejecutar la condena, sino que tiende a eliminar un obstáculo, cierto o presunto, para hacerla efectiva"*⁶⁷.

Para Fix Zamudio, los *elementos comunes*⁶⁸ que se encuentran en las medidas cautelares son:

- ◆ *"Provisionalidad o provisoriedad, en cuanto que tales medidas, decretadas antes o durante un proceso principal, solo duran hasta la conclusión de este.*
- ◆ *Instrumentalidad o accesoriedad, en que no constituyen un fin en si mismas, sino que nacen al servicio de un proceso principal.*
- ◆ *Sumariedad o celeridad, en que por su misma finalidad, deben tramitarse y dictarse en plazos muy breves.*
- ◆ *Flexibilidad, en razón de que pueden modificarse cuando varíen las circunstancias sobre las que se apoyan".*

Al respecto, conviene precisar la *clasificación* que Cáceres Hernández⁶⁹ señala sobre las medidas cautelares:

- ◆ *Personales o Reales:* Cuando estas recaen sobre personas o sobre bienes.
- ◆ *Conservativas o Innovativas:* En tanto su intención sea mantener o modificar el estado de las cosas anteriores al proceso.
- ◆ *Nominadas o Innominadas:* Según sea una medida específica dictada por el juzgador, o bien, un poder genérico que él mismo decreta a fin de asegurar las

⁶⁷ *Idem.*

⁶⁸ *Idem.*

⁶⁹ *Idem.*

condiciones necesarias para la ejecución futura y probable de una sentencia dentro del proceso principal.

Por lo anterior, conviene precisar tanto las características de las *medidas cautelares* como de las *providencias precautorias* y de esta forma el precisar porque ambas no deben confundirse.

Las *características* de las *medidas cautelares* son las siguientes:

- ◆ Son fundadas en una *acción autónoma de la propia ley*, por lo que subsisten independientemente de que exista un derecho subjetivo que las proteja,
- ◆ Siempre son dictadas con el carácter de *provisionales* y quedan sujetas a lo que se resuelva en la *sentencia definitiva* del juicio en el cual se conoce de ellas, la procedencia de las mismas,
- ◆ Pueden dar lugar a un *juicio autónomo*, como lo sería el caso de los *interdictos*,
- ◆ Pueden hacerse valer *antes de la tramitación del juicio* en el que se alegue el derecho subjetivo que se tiene, como *durante la tramitación de éste*,
- ◆ La persona que las solicite debe *acreditar el derecho que le asiste* para tal efecto, así como *la necesidad de que dicha medida sea empleada*,
- ◆ Se debe garantizar, al solicitar la medida, *el pago de los posibles daños y/o perjuicios* que en su caso pudiesen presentarse,
- ◆ Una vez dictadas se hace *sin perjuicio de un tercero* y concediéndole a la persona afectada *la facultad de pedir sean levantadas*,
- ◆ En nuestro ordenamiento legal, las medidas cautelares contempladas son:
 - Embargos precautorios,

- Arraigo,
- Depósito de personas,
- Interdictos tanto de personas como de bienes inmuebles,
- En materia de los juicios sucesorios aquellas que impidan la ocultación o dilapidación de los bienes, así como las establecidas por el artículo 769 del Código de Procedimientos Civiles,⁷⁰
- En los casos de *concurso* y en *juicios de quiebra*, aquellas que den certeza jurídica,
- En los juicios de divorcio, las establecidas por el artículo 282 del Código Civil para el Distrito Federal,⁷¹
- Así como todas aquellas relacionadas con la *guarda de menores, expósitos, ausentes e ignorados, etc.*

En tanto, las *características* de las *providencias precautorias* son:

- ◆ Medidas preventivas de seguridad,
- ◆ El acreedor que las hace valer, lo hace ejerciendo el derecho que le asiste,
- ◆ Se hacen valer tanto fuera de juicio como dentro de él
- ◆ En nuestras leyes están:
 - El arraigo
 - El embargo precautorio.

⁷⁰ Este artículo establece que *"Luego que el tribunal tenga conocimiento de la muerte de una persona, dictará con audiencia del Ministerio Público, mientras no se presenten los interesados y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 205 del Código Civil, las providencias necesarias para asegurar los bienes, y si el difunto no era conocido o estaba de transeúnte en el lugar o si hay menores interesados o peligro de que se oculten o dilapiden los bienes"*.

⁷¹ Entre estas medidas están: *la separación de cónyuges, las medidas necesarias que garanticen que no se causará perjuicio a la sociedad conyugal, aquellas que protejan al deudor alimentario, las necesarias respecto de la mujer embarazada, las concernientes con el cuidado de los hijos, etc.*

Como se puede observar de lo anterior, y aunque dependiendo de la materia será el nombre que se les dé, la diferencia entre ambas radica principalmente en que las *medidas cautelares* solo serán llevadas a cabo *ante la posible evasión de la justicia pudiendo darse dentro de un juicio o bien dentro de un procedimiento que no necesariamente debe ser de orden judicial*, en tanto que las *providencias precautorias* resultan de la *decisión que lleva a cabo la autoridad judicial con la finalidad de garantizar un determinado cumplimiento o ejecución de una sentencia*, y aunque en determinadas materias son empleadas como sinónimos, ambas son diferentes.

Las medidas cautelares surgen por la necesidad de proteger un derecho o un bien, es decir, para *proteger la posibilidad de percibir un posible crédito*, y para que sean dictadas no requieren la existencia de un fallo, y así por ejemplo en materia civil se pueden decretar en tanto se dicta sentencia definitiva con la salvedad que debe acreditarse ante el juez que existe el derecho a solicitarlas, es decir que existe *interés jurídico*.

Estas medidas pueden decretarse antes del proceso o bien durante su tramitación mientras se dicta la resolución que ponga fin al conflicto, pero dependerá de la materia que se trate, la forma en que se lleven a cabo.

No debe perderse de vista que el objetivo de las medidas cautelares es *"conservar los activos del deudor común, con objeto de hacer posible el pago de los acreedores precisamente con el producto de esos bienes"*.⁷²

Por ello, aquel que solicite la providencia precautoria debe acreditar el derecho que le asiste para tal efecto, o demostrar presuntivamente su existencia, así como la necesidad de que esta medida sea dictada, para evitar el daño que podría traer consigo el que se retardará su pronunciamiento en la *sentencia definitiva* dentro del proceso principal, al respecto el artículo 239 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal *in fine*, señala que *la prueba puede consistir en documento o testigos idóneos, que serán por lo menos tres*.

En lo que respecta a las costas procesales originadas por la tramitación de esta medida, éstas quedan a cargo de aquél que las solicita, así como los daños y perjuicios que la misma cauce, por ello que la forma de garantizarlos será mediante caución, y en el caso de embargo

⁷² BECERRA BAUTISTA, José. *El Proceso Civil en México*, 17ª ed., Porrúa, México, 2000, p. 514.

precautorio que se funde en un título ejecutivo, esta medida no necesitará caución, así como en aquellos casos en que la medida no origine daño alguno.

Como ya quedó apuntado, la medida cautelar más empleada por excelencia es el embargo, el cual puede recaer en *bienes muebles e inmuebles*, en los primeros, éstos pueden quedar depositados con el mismo deudor o bien con un tercero y en caso de los inmuebles, éstos quedarán anotados en el Registro Público de la Propiedad y en su caso en el Registro Público de Comercio con la finalidad de que no se pueda disponer de ellos, y aparte de éste existen otras figuras empleadas como medidas preventivas o precautorias.

Así tenemos que:

En *materia civil*, y de conformidad con el artículo 235 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, las *providencias precautorias podrán dictarse* en los siguientes supuestos:

- I. *Cuando hubiere temor de que se ausente u oculte la persona contra quien deba entablarse o se haya entablado una demanda;*
- II. *Cuando se tema que se oculten o dilapiden los bienes en que debe ejercitarse una acción real; y*
- III. *Cuando la acción sea personal, siempre que el deudor no tuviere otros bienes que aquellos en que se ha de practicar la diligencia y se tema que los oculte o enajene.*

De acuerdo con lo anterior es de observarse que el secuestro de bienes se presenta ante la posibilidad de *insolvencia en la que se pudiera colocar el demandado*, o bien *que éste haga un uso indebido de sus bienes, como pudiese ser que los dilapidará, o bien ocultará a fin de evadir el cumplimiento de su obligación, y en consecuencia no tenga con que hacerles frente*, por tanto este secuestro cesará en tanto se garantice la pretensión hecha valer en la demanda.

En **materia laboral**, las **providencias cautelares** que se pueden dar son:

- ♦ *Arraigo del demandado*, ante la posibilidad de que éste se oculte o ausente sin dejar representante legítimo con el poder suficiente para responder a las pretensiones económicas a que sea condenado, y
- ♦ *Secuestro de bienes*, ante la posibilidad de insolvencia por parte del demandado.

Generalmente dichas medidas proceden a instancia de parte, es decir, se solicita al juez que decrete estas medidas precautorias o cautelares cuando el demandado tiene en su contra varios juicios que por su cuantía hacen que exista la posibilidad de insolvencia de su parte.

En **materia mercantil**, el artículo 1168 al igual que el artículo 235 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal contempla los mismos supuestos por los que pueden dictarse las providencias precautorias, salvo que en esta materia se presentan las siguientes características:

- ♦ No solo se pueden dictar en contra del *deudor* sino también a los *tutores, socios y administradores de bienes ajenos*,
- ♦ Pueden ser decretadas como actos prejudiciales así como una vez iniciado el juicio,
- ♦ Su substanciación será por medio de un incidente y por cuerda separada,
- ♦ Aquel que la solicite deberá *acreditar el derecho que le asiste para gestionar y la necesidad de la medida que solicita*, y por lo tanto éste es responsable de la medida que solicita, corriendo a su cargo los daños y perjuicios ocasionados.

Una característica en estas tres materias es en el procedimiento que se lleva a cabo para decretar esas providencias, ya que *se pronuncian sin audiencia de la contraparte y se*

*ejecutan sin notificación previa*⁷³, y ante tal situación el demandado puede impugnarlas por medio del *recurso de apelación*.

En el **ámbito penal** las providencias preventivas que se pueden dar son:

- ♦ *Prisión preventiva*, la cual es una *“medida cautelar, que consiste en privar de la libertad personal a alguien, mientras dura su procesamiento y evita que quien ha sido acusado de la comisión de un delito, eluda la acción de la justicia”*⁷⁴; al respecto esta medida ha sido muy discutida en virtud de que al llevarse a cabo puede contravenir lo establecido en la Constitución, y por tanto la misma solo puede llevarse a cabo de conformidad con lo que prevén los siguientes artículos:
 - *Artículo 16:*
 - Debe proceder denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad, y se acredite el cuerpo del delito y *probable responsabilidad* del indiciado,
 - Podrá llevarse a cabo en caso de *delito flagrante*.
 - *Artículo 18:*
 - Solo por delito que merezca pena corporal,
 - El lugar en que se llevará a cabo será diferente al destinado para la extinción de las penas y estarán completamente separados.
 - *Artículo 19:*
 - Ninguna detención podrá exceder de 72 horas sin que sea justificada con el auto de formal prisión, y el plazo solo se podrá prorrogar a petición del indiciado.

⁷³ *Idem.*, p. 2092

⁷⁴ HERNANDEZ PLIEGO, Julio A. *Programa de Derecho Procesal Penal*, 7ª ed., Porrúa, México, 2001, p. 313.

- *Artículo 20:*
 - La prisión preventiva no podrá exceder del tiempo que la ley fija para el delito cometido.

Tanto el Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal como el Código Federal de Procedimientos Penales, en sus respectivos artículos establecen las mismas características.

Entre las medidas cautelares que se presentan en esta materia tenemos:

- ♦ *Libertad provisional*, la cual significa el “evitar o el hacer cesar, la medida cautelar privativa de libertad, sustituyendo la afluencia que produce, por el dinero de la caución” y ésta puede revestir dos formas:
 - *Libertad bajo caución*: la cual puede ser definida como la “institución procesal por virtud de la cual se otorga a una persona inculpada de la comisión de un delito, el beneficio de evitar la prisión preventiva o, en su caso, de sustituirla, por el otorgamiento de una caución, mientras dura el procedimiento”.⁷⁵
 - *Libertad bajo protesta* en la cual el dinero que se deposita como caución se sustituye por la palabra de honor del inculcado, siempre y cuando no se sustraiga de la acción de la justicia y se presente en tanto se lleva a cabo el procedimiento, y para que se pueda conceder debe reunir los siguientes requisitos:
 - La pena máxima del delito cometido no exceda de tres años,
 - Que no se le haya condenado al inculcado por delito intencional,
 - Debe tener domicilio fijo y conocido en el lugar en que se lleva a cabo el proceso y con un año mínimo de residencia,
 - Que tenga un modo honesto de vivir, un oficio, ocupación o profesión,

Es importante que para que alguna de éstas se presente no debe existir el temor de que la persona se pueda sustraer de la acción de la justicia.

⁷⁵ *Ibidem.*, p. 314

- *Arraigo*: el cual consiste en asegurar la disponibilidad del inculpado en la investigación previa o durante el proceso penal, cuando se trate de delitos imprudenciales o de aquellos en los que no proceda la prisión preventiva. Su principal objetivo es que el inculpado este a disposición ya sea del Ministerio Público o del juez, en casos distintos a la prisión preventiva o a la detención.

Otras medidas cautelares que se pueden citar y que son de gran trascendencia son las que llevan a la suspensión del acto reclamado y que se presentan en el Juicio de Amparo, siendo básicamente:

- ◆ La suspensión de oficio, la cual de acuerdo con el artículo 123 de la Ley de Amparo procede cuando:
 - Se trate de actos que importen peligro de privación de la vida, deportación o destierro o alguno de los prohibidos por el artículo 22 constitucional como son: las penas de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualquiera otras penas inusitadas y trascendentales.
 - Se trate de algún otro acto, que, si llegare a consumarse, haría físicamente imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía individual reclamada.

Para que esta suspensión proceda se deben reunir los siguientes requisitos:

- Solicitud por parte del agraviado,
- No se siga perjuicio al interés social, ni se contravengan disposiciones de orden público,
- Que sean de difícil reparación los daños o perjuicios que se causen al agraviado con la ejecución del acto.

Por último cabe señalar que los efectos de la suspensión de oficio consisten en que cesen los actos a que se refiere el artículo 22 ya señalados, y ordenar que las cosas se mantengan en el estado que guarden, tomando el juez las medidas pertinentes para evitar la consumación de los actos reclamados.

- ◆ La *suspensión provisional* o a petición de parte se lleva a cabo "Cuando al presentarse la demanda no se hubiese promovido el incidente de suspensión, el quejoso podrá promoverlo en cualquier tiempo, mientras no se dicta sentencia ejecutoria".

Por último en **materia fiscal y administrativa** las medidas cautelares consisten en *suspender la ejecución del acto reclamado con las cuales se pretende conservar las cosas en el estado que se encuentran*, y lo anterior se consigue *garantizando el interés fiscal* y estas medidas generalmente se llevan a cabo cuando se quiere detener el *procedimiento administrativo de ejecución*.

Procede que se garantice el interés, de acuerdo a lo establecido por el artículo 142 del Código Tributario cuando:

- ◆ Se solicita la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución,
- ◆ Se solicita prorroga en el pago de los créditos fiscales, o bien que su pago sea llevado a cabo en parcialidades,
- ◆ Cuando se solicita la aplicación del producto de acuerdo a lo previsto por el artículo 159 del mismo ordenamiento, el cual se refiere al embargo efectuado por autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, en cuyo caso de todos modos se lleva a cabo la diligencia, aunque ya hubiesen sido embargados.

Las formas en que se puede llevar a cabo la *garantía del interés fiscal* son las siguientes:

- ◆ Depósito de dinero u otras formas equivalentes, de conformidad con lo establecido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,
- ◆ Prenda o hipoteca
- ◆ Fianza otorgada por una institución autorizada, en la que no se podrán hacer valer los beneficios de orden y excusión,

- ◆ Obligación solidaria asumida por un tercero,
- ◆ Embargo en la vía administrativa,
- ◆ Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, siempre y cuando se demuestre que no se puede garantizar con ninguna de las anteriores formas.

Cabe señalar que de acuerdo con el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, *la garantía del interés fiscal se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones aunque tengan otra denominación, según corresponda.*

2.2 ANTECEDENTES DEL EMBARGO

Antes de señalar cuales son los antecedentes de esta figura, conviene precisar que se entiende por embargo; y de esta forma podemos establecer que es *la forma en que se asegura de manera cautelar un bien a fin satisfacer una pretensión.*

En opinión del autor Cipriano Gómez Lara, el embargo constituye un *"procedimiento expropiatorio el cual se lleva a cabo debido a la existencia de una sentencia, o bien, de un crédito indubitable...y consiste en la afectación de bienes para someterlos a un procedimiento de venta, a fin de que con el producto de esa venta se haga pago al acreedor de su crédito".*⁷⁶

Las características del embargo son:

- ◆ Afecta a un bien o un conjunto de bienes,
- ◆ La afectación que se hace, se puede presentar de dos formas:
 - Mediante el *señalamiento* de bienes inmuebles y su anotación en el Registro Público de la Propiedad y/o en el Registro Público de Comercio,

⁷⁶ GOMEZ LARA, Cipriano. *Derecho Procesal Civil*. 6ª ed. Oxford University Press-Harla, México, 1998, p. 232

- Mediante el *secuestro* o *depósito* del bien y consignados a un *administrador* o *depositario*,
- ◆ El embargo puede recaer en *uno* o *varios bienes*, o bien, en la *universalidad del patrimonio*, según sea el caso,
- ◆ Puede solicitarlo aquel a quien le asiste tanto una *acción real* como una *personal*,
- ◆ Puede pedirse contra el *deudor principal* o bien, con sus *representantes* o *terceros solidarios*,
- ◆ Se solicita ante el temor de que se *oculten* o *dilapiden los bienes* sobre los que ha de ejecutarse la acción,
- ◆ La persona que lo solicite debe *acreditar el derecho que le asiste* al pedir tal diligencia, para tal efecto puede apoyarse en *diversos tipos de pruebas* como la documental, testimonial, etc.,
- ◆ Esta medida puede ser solicitada *antes de que se inicie el juicio* como *durante su tramitación*,
- ◆ En algunas ocasiones, como por ejemplo si no se funda en un título ejecutivo, al solicitarse esta medida se *deberá caucionar de manera suficiente*, a fin de *garantizar los posibles daños y perjuicios* que puedan derivar de esta medida,
- ◆ En su ejecución no se admite *excepción alguna*,
- ◆ Las *normas* que lo rigen son las mismas que las del embargo definitivo,
- ◆ Esta medida precautoria quedará sin efectos cuando el deudor garantice mediante fianza la obligación contraída.

- ◆ Para que se pueda llevar a cabo debe mediar una *resolución de autoridad judicial*, y en materia fiscal las autoridades administrativas tienen facultades para llevarlo a cabo en ejercicio de la *facultad económico coactiva*,
- ◆ El embargo puede ser *preventivo, cautelar o provisional y definitivo*.

Se puede definir al *embargo preventivo* como *la medida cautelar empleada para prohibir al deudor de la disposición de sus bienes cuando existe un crédito que aún no ha sido cubierto por él, es decir existe la posibilidad de que éste evada su responsabilidad patrimonial*.

Otra definición más, es la que contempla al embargo preventivo como un *"procedimiento rápido y simplificado de alcance general, tendiente a poner bajo el control de la autoridad judicial bienes muebles del deudor cuando el acreedor justifica la existencia de su crédito. Este embargo no culmina con la venta de los bienes embargados y en dinero, sino que conduce simplemente al bloqueo de los bienes mobiliarios hasta la ejecución voluntaria o forzada de la deuda"*.⁷⁷

Así también se puede considerar al embargo como *"la intimidación 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.... por ello que constituya una limitación del derecho de propiedad (no a la privación de ella que afecta al derecho de disposición) y que subsiste mientras no sea levantado por la autoridad judicial competente"*.⁷⁸

Dentro de la materia que nos ocupa podemos definir al *embargo precautorio* como *la medida cautelar empleada por las autoridades hacendarias en contra de aquellos contribuyentes que no han cumplido con su obligación fiscal, es decir no han cubierto el crédito fiscal a su favor*.

Por otra parte, el embargo es *definitivo* cuando deja de ser una medida de seguridad, es decir de garantía, y se convierte en el *procedimiento mediante el cual se ejercita una acción en contra del patrimonio de una persona después de dictada una sentencia judicial, o bien se*

⁷⁷ *Diccionario Jurídico*. 2ª ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2001, p. 165.

⁷⁸ DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael. *Ob. cit.*, p. 262.

ejercita en contra de aquellos títulos que traen aparejada su ejecución y en consecuencia se procederá al pago de lo debido mediante la venta de los bienes.

- En cuanto hace a sus **antecedentes históricos** tenemos lo siguiente:
 - ◆ Por lo que respecta a su concepto etimológico hay que precisar que en el latín clásico no se encuentra ninguna derivación de la expresión que actualmente utilizamos.
 - ◆ Es en el latín bajo o tardío cuando al verbo "*Imbarricare*", se le puede considerar como el antecedente inmediato de la expresión "embargo". Entre los significados que se le daba a este verbo están "*impedir, estorbar, obstaculizar y embarazar*".⁷⁹
 - ◆ En el derecho español, es en el *Ordenamiento de Alcalá*, en el cual se encuentra utilizada la expresión "embargo" con la connotación de *impedimento* u *obstáculo*.⁸⁰
 - ◆ Así también tanto en la *Nueva* como en la *Novísima Recopilación* la expresión "embargo" es utilizado con el significado jurídico que actualmente tiene, es decir, como una *retención judicial de bienes*.⁸¹
 - ◆ Pero hablando de la figura del embargo como tal, la misma tiene su origen en el *secuestro romano* y no en el *pignus prætorium* o en el *pignus ex iudicati*.⁸²

El secuestro se presentaba cuando en un litigio o controversia entre dos o varias personas se disputaba un bien determinado, y a fin de solucionar el conflicto acordaban depositarla con un tercero ajeno a tal circunstancia, el cual recibía el nombre de *sequester*, cuya función principal era la de entregar el bien a la que por derecho le correspondiera. Si llegase a presentarse que el *sequester* no cumpliera con su obligación, el que resultase tener

⁷⁹ CACHON CADENAS, Manuel Jesús. *El Embargo*. Librería Bosch, Barcelona, España, 1991, p. 22

⁸⁰ *Ibidem*. p. 23

⁸¹ *Idem*.

⁸² *Diccionario Jurídico Mexicano, P-Z*. Tomo IV, 15ª ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa-UNAM, México, 2001, p. 2881

derecho sobre el bien o la cosa podría ejercer acción en contra de éste, a esta acción se le conocía como *actio depositi sequestraria*.

Podían ser objeto de depósito todo aquello que pudiese ser trasladado, es decir solo *bienes muebles*, actualmente pueden ser objeto de depósito no solo los bienes muebles sino también los inmuebles, títulos, valores, etc.

En las *Partidas*, al secuestro se le consideraba *una contienda entre el demandante, demandado y una cosa determinada*.

En la *Novísima Compilación*, el secuestro solo atendía a *cierto tipo de bienes, es decir, solo aquellos que pudiesen ser objeto de un litigio*, y en esta legislación, ya se hacía mucha semejanza entre lo que era el *secuestro* y lo que era el *embargo*.

Como puede observarse de lo anterior, lo que antes se conocía con el nombre de *secuestro* y ahora como *embargo*, ha tenido pocos cambios, y tal vez lo más importante a resaltar es la denominación que recibía anteriormente, pues ahora, existe una gran diferencia entre lo que es la figura del secuestro y lo que es la figura del embargo; así en la primera nos referimos *al depósito de un bien litigioso en manos de un tercero hasta en tanto se resuelva en el proceso a quien le asiste el derecho sobre éste*, en tanto que al embargo lo podemos considerar como *la retención de un bien por mandato de la autoridad, en tanto sea considerada como una medida precautoria, en tanto se cumple con una obligación contraída y no cubierta oportunamente, y ante su incumplimiento, procederá el remate de la cosa o bien embargado*.

2.3 NATURALEZA JURÍDICA

Por su naturaleza el embargo en términos generales es:

- ◆ Un gravamen real,
- ◆ Oponible a terceros,
- ◆ Es titular de él tanto la autoridad judicial como administrativa, según sea el caso,

- ◆ El ejecutante, el ejecutado y el depositario deben cumplir con las obligaciones que les asisten y hacer valer los derechos de que gozan.

2.4 FORMAS

Antes de precisar las formas que puede revestir el embargo, conviene establecer los tres tipos de embargo que se contemplan dentro de las disposiciones fiscales:

- **Embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución**

Atendiendo a lo establecido por el artículo 65 y 142 del Código Fiscal de la Federación, surge la obligación de pagar aquellos créditos fiscales que han sido determinados por las autoridades tributarias dentro de un plazo de 45 días a aquel en que surta efectos su notificación, transcurrido dicho plazo y si no se ha efectuado el pago correspondiente o en su caso se ha garantizado el interés fiscal, éste es exigible.

Ante tal situación, las autoridades hacendarias harán efectivo este crédito mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, el cual se convierte en la *vía de cobro forzoso*, que inicia con el *requerimiento de pago*, el *embargo de los bienes* y culmina con el *remate de los bienes embargados*, tema abordado en el capítulo anterior.

- **Embargo Precautorio**

En este caso, el embargo puede ser de dos tipos:

- El establecido en el artículo 41, fracción II, el cual será abordado más adelante, y
- El establecido por el artículo 145, abordado ya en el primer capítulo del presente trabajo.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

- **Embargo en la Vía Administrativa**

El cual es una forma de garantizar el interés fiscal, de las diversas formas que se contemplan en el artículo 141, el cual a la letra establece:

"Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

V: Embargo en la vía administrativa."

Este tipo de embargo se caracteriza porque se lleva a cabo a solicitud del contribuyente, lo cual lo hace distinto al que se practica dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución y del embargo precautorio como tal, en los cuales la autoridad hacendaria actúa en ejercicio de sus atribuciones.

Este tipo de embargo solo procederá a solicitud del interesado, pues de esta forma el contribuyente ofrece a la autoridad tributaria los bienes con los cuales cumplirá con su obligación de garantizar el interés fiscal, asegurando así el pago del crédito fiscal.

En lo que respecta a la **forma del embargo**, éste puede revestir básicamente dos formas:

- ♦ Ser un **embargo precautorio**, cuando éste se toma como una *medida cautelar* dentro de un proceso de conocimiento o cuando se dicta como medida previa a un procedimiento de ejecución, y dentro de la materia que nos ocupa, éste procederá cuando se actualicen los supuestos previstos en el Código Fiscal:
 - De acuerdo a lo establecido por el artículo 145 en su segundo párrafo se establece que:

"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 ignorancia de 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, se levantará el embargo trabado.*
- Por otra parte, el artículo 41 del mismo ordenamiento establece 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 simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

.....

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

De lo anterior se desprende que si el contribuyente se encuadra en alguna de las hipótesis referidas, la autoridad hacendaria válidamente podrá llevar a cabo la traba del embargo precautorio.

- ♦ Ser un **embargo definitivo**, cuando es decretado dentro de un procedimiento judicial o bien dentro de un procedimiento de ejecución forzosa, en cuyo caso y atendiendo a lo establecido por el artículo 145 en su parte final tenemos que

"El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantará el embargo.

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

Por otra parte, y de conformidad con el artículo 151 del Código Fiscal la forma en que practicará el embargo dependerá de la naturaleza de los bienes sobre los cuales recaiga tal diligencia:

- ♦ Cuando se trate de bienes muebles, a **embargar los suficientes**, para en su caso **rematarlos** o **enajenarlos** fuera de subasta o bien, que sean **adjudicados** a favor del fisco.
- ♦ Cuando se lleve a cabo en **negociaciones**, se embargarán éstas y todo lo que por hecho y derecho les corresponda y mediante la **intervención en ellas** se obtengan los **ingresos necesarios** que satisfagan tanto la obligación fiscal, es decir el crédito fiscal y sus accesorios legales generados.

Es muy importante establecer que dentro de la diligencia del embargo, hay tres momentos que deben quedar perfectamente precisados:

- El auto de embargo.
- La diligencia de embargo.
- El embargo propiamente dicho.

Por lo que toca al auto de embargo hay que señalar que este es el "*mandamiento en forma que impone obligaciones no sólo a la persona que va a ser embargada, sino también a las que de algún modo pueden oponerse a la diligencia respectiva o facilitar su ejecución*".⁸³

El **auto de embargo** podrá ser *precautorio*, es decir será una *medida precautoria en tanto se resuelve el procedimiento o el juicio debido* o bien, *definitivo*, es decir, ser una *vía de apremio* con la cual se pretenda dar *cumplimiento* a una sentencia, laudo, convenio judicial, etc.

La **diligencia de embargo** se caracterizará por los siguientes *actos*, los cuales serán abordados detenidamente más adelante:

- *Citación previa* para que se lleve a cabo la diligencia,
- El *requerimiento de pago*,
- El *señalamiento de bienes*,
- El *embargo propiamente dicho*,
- El *depósito de los bienes*,
- El *acta de embargo*,
- Si se trata de bienes inmuebles, su *inscripción* en el Registro Público de la Propiedad.

El **embargo propiamente dicho**, en el cual se da:

- El *aseguramiento de los bienes*,
- La *sujeción a la debida jurisdicción*,
- Al resolverse la controversia, y si así lo determina el juez, el *aplicar el producto de estos bienes al pago del crédito generado o contraído*.

⁸³ PALLARES, Eduardo. *Derecho Procesal Civil*. 12ª ed., Porrúa, México, 1986, p. 525.

2.5 SUBSTANCIACIÓN

Una vez señalados los supuestos por los cuales puede llevarse a cabo el embargo precautorio, resulta conveniente el estudiar a fondo como es que se lleva a cabo esta diligencia:

♦ Sujetos

- El embargo en primer lugar ha de entenderse con el deudor y en su defecto con la persona que con quien se entienda la diligencia,
- Los testigos, quienes podrán ser nombrados ya sea por el deudor o bien, por el ejecutor,
- El ejecutor, pues es éste quien en nombre de las autoridades hacendarias exigirá el cumplimiento de la obligación fiscal generada.

♦ Lugar

De conformidad con lo establecido por el artículo 152 del Código Tributario:

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

♦ Tiempo

La diligencia de embargo puede llevarse a cabo al mismo tiempo que la notificación del requerimiento de pago, y para que esta se adecue dentro del marco de legalidad, deberá llevarse a cabo dentro de los días y horas hábiles, de conformidad con lo establecido por el artículo 12 del ya multicitado Código.

♦ **Objeto**

En primer lugar, cuando corresponde al *deudor* señalar sobre que bienes ha de recaer la diligencia de embargo, éste debe sujetarse al siguiente orden, de acuerdo a lo establecido por el artículo 155:

- I. *Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios,*
- II. *Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia*
- III. *Bienes muebles distintos a los anteriormente señalados,*
- IV. *Bienes inmuebles.*

Por otra parte, cuando el señalamiento de bienes lo hace el *ejecutor*, se estará a lo siguiente, de conformidad con el artículo 156:

- **Procede que sea el ejecutor quien señale los bienes cuando a su juicio, el deudor no haya señalado bienes suficientes, o no se haya seguido el orden establecido en ley,**
- **Cuando el deudor teniendo otros bienes susceptibles de embargo señale:**
 - a. *Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora,*
 - b. *Bienes sobre los cuales ya exista otra gravamen real o bien, ya hayan sido embargados,*
 - c. *Bienes que sean de fácil descomposición o deterioro, o bien se trate de bienes inflamables.*

Los bienes que quedan exceptuados de dicha diligencia son (artículo 157):

- 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 y oficio a que se dedique el deudor,*
- IV. *La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto sean necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados,*
- V. *Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes,*

- VI. *Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras,*
- VII. *El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste,*
- VIII. *Los derechos de uso o 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 los salarios,*
- XI. *Las pensiones de cualquier tipo,*
- XII. *Los ejidos.*

Cabe señalarse que cuando lo que se embargue sea *dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios*, éstos deben ser entregados a la oficina ejecutora previo inventario dentro del término de veinticuatro horas. Siendo otro tipo de bienes, el término se extiende a cinco días, los cuales serán contados desde que fue hecho el requerimiento para tal efecto.

Cuando los objetos embargados son *inmuebles, derechos reales sobre éstos o negociaciones de cualquier tipo*, el embargo debe quedar inscrito ya sea en el Registro Público de la Propiedad o bien, en el Registro Público de Comercio, ello con la finalidad de que surta efectos contra un tercero.

Si se embargan *créditos*, la notificación se hará a los terceros deudores esto con la finalidad de que no efectúen el pago al embargado, apercibidos de que efectuarán doble pago en caso de desobediencia.

Si los bienes embargados son de *fácil descomposición o bien son materias inflamables*, y éstos no puedan ser guardados o depositados en un lugar apropiado para su conservación, su venta se podrá hacer fuera de subasta, teniendo el deudor el derecho de proponer al comprador.

Cuando el deudor y otra persona se *opone* a la diligencia de embargo, el ejecutor puede *solicitar el auxilio de la fuerza pública* a fin de llevar a cabo la diligencia encomendada.

◆ **Custodia de los bienes**

Por regla general el depósito de los bienes embargados recae en una persona distinta al deudor, pero en ocasiones el ejecutado puede ser nombrado depositario, y dependiendo de la naturaleza de los bienes tenemos que:

- Tratándose de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas, el depositario recibirá el nombre de *interventor encargado de caja*,
- Siendo un bien raíz, se nombrará a un *administrador*.

Los depositarios son nombrados por los jefes de la oficina ejecutora, los cuales en cualquier momento pueden removerlos, y en caso de que el jefe de la oficina ejecutora no haya nombrado depositario, éste podrá ser designado por el ejecutor de la diligencia de embargo.

◆ **Facultades y obligaciones de los depositarios**

En lo que concierne al *interventor con cargo a la caja*, éste deberá separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes, así como retirar de la negociación intervenida el 10 % de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o de acuerdo a como se vaya dando su recaudación.

Por otra parte, el *interventor administrador* tendrá todas las facultades que normalmente tiene el administrador de una sociedad y plenos poderes, para ejercer actos de dominio y administración, tiene poder para pleitos y cobranzas, puede otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y en su caso, desistirse, previo acuerdo con la oficina ejecutora, podrá otorgar los poderes generales y especiales que considere convenientes y revocarlos cuando así lo estime necesario. Además su actuación no queda sujeta al consejo de administración, a la asamblea de accionistas, socios o partícipes.

En el caso de que no sea en negociaciones que constituyan una sociedad, el *interventor administrador* tiene todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

A su vez, éste deberá:

- Rendir cuentas mensualmente y comprobarlas a la oficina ejecutora,
- Recaudar el 10 % de las ventas o ingresos de la negociación intervenida y entregarlos a la oficina ejecutora al tiempo que se lleve a cabo su recaudación.
- Por último, deberá estar *anotado* en el Registro Público que corresponda a la negociación intervenida.

Cuando la intervención recaiga sobre una negociación ya intervenida se nombrará a un *nuevo interventor*, quien también lo será para las anteriores intervenciones, esto en tanto es llevada a cabo por las autoridades fiscales. La designación y cambio de interventor se hará del conocimiento de las autoridades que autorizaron las anteriores y posteriores intervenciones.

La intervención se *levantará* una vez que se haya *satisfecho el crédito fiscal*, o bien una vez que la negociación haya sido *enajenada* y posteriormente se procederá a cancelar su inscripción en el Registro Público que corresponda.

La *enajenación* se llevará a cabo cuando al término de tres meses no se alcance a cubrir el 24 % del crédito fiscal, y en caso de que la negociación perciba sus ingresos en un determinado periodo, el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8 % mensual siempre y cuando lo recaudado no alcance para cubrir el porcentaje del crédito fiscal.

◆ Oposición de un tercero en la diligencia de embargo

Si al llevarse a cabo el embargo apareciese un tercero argumentando ser propietario de los bienes sobre los cuales ha de recaer la diligencia de embargo, ésta no se llevará a cabo, pero para que esto ocurra el tercero que se opone deberá acreditar con la documentación necesaria el derecho que le asiste, la cual deberá ser suficiente a juicio de la autoridad ejecutora, y la resolución que se dicte tendrá el carácter de *provisional* en tanto la autoridad ejecutora se allega de la documentación necesaria que desvirtúe lo argumentado por el

interesado, quien podrá promover el *recurso de revocación* de acuerdo a lo establecido por el multicitado ordenamiento.

◆ Derechos de prelación en el cobro

Cuando los bienes sobre los que deba llevarse a cabo la traba del embargo ya hubiesen sido embargados por otras autoridades o recaiga en ellos hipoteca, de todos modos éstos serán objeto del secuestro administrativo, y los bienes que han de embargarse serán entregados al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a las autoridades competentes a fin de que se determine el *derecho de prelación en el cobro*.

Si el embargo fue efectuado primero por las autoridades fiscales locales, la diligencia se practicará de todos modos y los bienes serán entregados a las autoridades federales quienes deberán dar aviso a las locales. Si existe inconformidad entre ambas, ésta será resuelta por los tribunales judiciales y en tanto esto se resuelve no se aplicará el producto, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Una vez embargados los bienes se procede a su *remate* y que de acuerdo al artículo 173 del Código Fiscal, la enajenación se puede llevar a cabo de la siguiente manera:

- A partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base para la enajenación de los bienes, previo *avalúo*, y en caso de bienes que por su naturaleza así lo requieran, *avalúo pericial*,
- Tratándose de *embargo precautorio*, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento,
- Cuando el embargado *no proponga comprador* antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que sean vendidos cubra el monto señalado de los bienes embargados,
- Una vez que quedo *firme* la resolución que confirma el acto impugnado, recaída a los medios de defensa que se hayan hecho valer.

La enajenación forzosa puede llevarse a cabo en subasta pública, la cual puede ser definida como *"el modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe a favor del que ofrezca el mejor precio"*.⁸⁴

Dentro de la subasta podemos encontrar que entre los *sujetos* que participan están: en primer lugar al jefe de la oficina ejecutora; los postores quienes serán los interesados en la adquisición del bien quienes podrán actuar a título personal o bien en representación de otra persona, quienes para poder participar en la subasta deberán depositar el 10 % de la postura legal; los acreedores del deudor, si así es el caso.

Queda prohibido que participen en la subasta los jefes de la oficina ejecutora, ya sea que actúen por sí o por interpósita persona, así como también se prohíbe que participen aquellos que de alguna forma tuvieron que ver con el procedimiento de ejecución forzosa, y en caso de violación a tal disposición el remate quedará *sin efectos* .

En tanto no se finque el remate, el embargado podrá proponer al comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

La *base* o *precio* para la *enajenación de los bienes embargados* será el *avalúo* y en el caso de la *negociaciones* se estará al *avalúo pericial* . Si el embargado o terceros interesados no estuvieren conformes con el *avalúo practicado* podrán interponer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a que surtió efectos la notificación del avalúo debiéndose señalar a otro perito o bien, a la institución o empresa que se dedique a la compraventa y subasta de bienes.

Una vez que quedó firme el avalúo, éste constituirá la *base para la enajenación de los bienes* , y por tanto, *el remate* deberá ser convocado al día siguiente de que quedó firme para que éste tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes y la publicación del mismo se hará por lo menos diez días antes de que se celebre el remate.

El anuncio del remate se colocará en un lugar visible de la oficina ejecutora, en la página electrónica de las autoridades fiscales y los lugares públicos que la oficina considere convenientes; y para el caso de bienes que exceden de cinco veces el salario mínimo general

⁸⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Ob. cit.* , p. 824.

de la zona económica que corresponda, el anuncio se hará en los periódicos de mayor circulación de la entidad federativa en la que tenga verificativo el remate, durante dos veces y mediante entre un anuncio y otro, siete días y cuando menos diez días antes del remate.

Los acreedores que posean un *certificado de gravamen* correspondiente a los últimos diez años, serán citados al remate, y en caso de que no se les pueda citar, se tomarán en cuenta las convocatorias que anuncien el remate. Los acreedores podrán hacer las observaciones que consideren necesarias, las cuales serán resueltas por la autoridad ejecutora.

Antes de que se lleve a cabo el remate, los interesados harán saber a la oficina ejecutora su *postura* la cual deberá estar acompañada por un depósito equivalente al *diez por ciento del valor fijado para los bienes*.

En la *primera subasta*, el jefe de la oficina ejecutora abrirá de conformidad a lo establecido en la convocatoria, en este primer acto, se harán presentes tanto los acreedores que posean una garantía real sobre los bienes objeto del remate así como los deudores. El jefe de la oficina ejecutora deberá pasar lista de las personas que hayan presentado su postura, y hará saber cual es la mejor postura y en intervalos de cinco minutos los postores deberán mejorar la postura inicial y si al cabo del último periodo de cinco minutos la postura no fue mejorada, el jefe de la oficina ejecutora declarará fincado el remate a favor del último postor, y en caso de que se llegasen a presentar dos o mas licitantes con igual postura, la suerte será la que decida, conservando el fisco en todo momento el derecho que le asiste para adjudicarse los bienes subastados.

En caso de que en la *primera almoneda* no llegasen a presentarse postores, se convocará a una *segunda almoneda* dentro de los siguientes quince días de la primera y publicándose la convocatoria por una sola vez, y la base para el remate será aquella que resulte de disminuir el 20 % del señalado para la primera.

En caso de que en *segunda almoneda* tampoco se presenten postores, se llevará a cabo una *tercera almoneda* para lo cual también habrá una disminución sobre la base del remate, la cual será de otro 20 %.

Una vez fincado el remate, y dentro de los tres días siguientes el comprador deberá pagar en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida dentro de su postura, posteriormente se le hará entrega del bien o bienes y se le otorgará factura por el deudor embargado y en caso de rebeldía lo hará el jefe de la oficina ejecutora.

Una vez efectuado el pago, el comprador tiene el derecho de escoger ante que notario se le deberá otorgar la escritura respectiva, y una vez que el bien pasa a ser de su propiedad, lo es libre de todo gravamen para lo cual el jefe de la oficina ejecutora deberá comunicar al Registro Público de la Propiedad la transmisión del inmueble para que éste haga la cancelación del registro.

Puede darse el caso de que el postor incumpla con lo que ofreció en subasta, en cuyo caso el depósito que efectuó pasa a favor del Gobierno Federal y se reanudan las almonedas de acuerdo a lo establecido en ley.

Puede darse el caso de que el fisco federal se *adjudique a su favor* los bienes embargados, y esto de acuerdo con el artículo 190 del Código Tributario podrá ser por:

- I. *Falta de postores,*
- II. *Falta de pujas,*
- III. *Posturas o pujas iguales.*

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.

Cabe señalar que el producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal, siendo que los pagos que se hagan se harán en el siguiente orden:

- ◆ Para los gastos de ejecución,
- ◆ Para los recargos,
- ◆ Para las multas,
- ◆ Para la indemnización sobre cheques devueltos.

Si después de llevado a cabo el remate, hubiese un *excedente*, éste deberá ser *entregado al deudor*, una vez cubierto el crédito fiscal, salvo que medie orden de autoridad competente, o bien, que el propio deudor manifieste por escrito que este excedente sea

entregado ya sea de forma total o parcial a un *fercero*. El excedente queda a disposición del interesado al día siguiente en que le fue notificada tal situación.

Los bienes embargados causan *abandono a favor del fisco federal* de acuerdo a lo establecido por el artículo 196-A, los siguientes casos:

I. *Cuando habiendo sido enajenados o adjudicados los bienes al adquirente no se retiren del lugar en que se encuentren, dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se ponga a su disposición,*

II. *Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución o sentencia favorable que ordene su devolución derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes y no los retire del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a disposición del interesado,*

III. *Se trate de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurrido dieciocho meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.*

IV. *Se trate de bienes que por cualquier circunstancia se encuentren en depósito o en poder de la autoridad y los propietarios de los mismos no los retiren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.*

De acuerdo al artículo 196-B, las causas por las cuales se pueden interrumpir los plazos de abandono de los bienes embargados son:

I. *Por la interposición del recurso administrativo o la presentación de la demanda en el juicio que proceda. El recurso o la demanda solo interrumpirán los plazos de que se trata, cuando la resolución definitiva que recaiga no conforme, en todo o en parte, la que se impugnó.*

II. *Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de los bienes a los interesados.*

Por lo tanto, se puede concluir que en términos generales, el embargo se desarrolla de la siguiente forma:

- ◆ La diligencia es responsabilidad del *ejecutor*,

- ◆ El *ejecutor* es quien notifica *requerimiento de pago* a cargo de la persona obligada a cumplir con la obligación fiscal generada y no cubierta oportunamente,
- ◆ Si no se obtiene inmediatamente en el mismo acto el pago del crédito fiscal, se procede a señalar los bienes suficientes que han de ser embargados y que se destinarán cubrir la obligación generada, así primero se le concede al ejecutado que éste señale que bienes se embargarán y ante su negativa procederá a señalarlos el ejecutante, de acuerdo a lo que establece la ley,
- ◆ Una vez señalados los bienes, el ejecutor llevará a cabo la traba del embargo de manera formal,
- ◆ Posteriormente el ejecutor deberá nombrar al depositario o administrador o interventor de los bienes embargados, salvo las excepciones que la ley establece,
- ◆ Una vez hecha esta diligencia se levantará acta circunstanciada de todo lo actuado,
- ◆ Finalmente se llevará a cabo la enajenación o adjudicación de los bienes embargados y que por tanto cubrirán el crédito fiscal no pagado oportunamente.

2.6 EFECTOS

El embargo precautorio al ser un acto administrativo por medio del cual se garantiza que será cubierto el crédito fiscal generado y sus accesorios produce ciertas consecuencias:

- ◆ Es una medida necesaria en tanto sea empleada para salvaguardar los intereses del fisco federal, en tanto sea utilizada para hacerle frente al Gasto Público y así satisfacer los fines que tiene encomendado el Estado.
- ◆ Al llevarse a cabo el embargo precautorio éste se llevará a cabo mediante el aseguramiento de bienes, con lo cual el sujeto pasivo se verá afectado en su patrimonio.

- ◆ Estos bienes afectados deben ser propiedad del contribuyente obligado o bien, del tercero responsable que de acuerdo al supuesto previsto en ley, tenga tal obligación. Cabe destacar que en tanto sea solo *precautorio* y a fin de evitar la afectación del patrimonio del sujeto pasivo, éste podrá garantizar el interés fiscal de conformidad a lo establecido por el Código Tributario.
- ◆ A través de la enajenación de bienes se hará efectivo el pago de los créditos no cubiertos oportunamente y a través de los cuales el Estado se allegará de los recursos necesarios para la satisfacción de sus fines.
- ◆ Los bienes al ser embargados y después enajenados deberán ser los suficientes para que cubran el crédito fiscal y sus accesorios, con lo cual el contribuyente estará liberado de la obligación fiscal contraída con el Estado.
- ◆ Es muy importante señalar que si la diligencia de embargo no se encuentra adecuada dentro de un marco de legalidad, el contribuyente impugnará los actos llevados a cabo por fisco con lo cual podrá, momentáneamente, el evadir el cumplimiento de pago.
- ◆ Un aspecto muy importante ligado con el punto anterior es el que se refiere a la *fundamentación* y a la *motivación*, puesto que ante la falta de uno de estos dos elementos, se *desvirtuará* la legitimidad del acto de autoridad llevado a cabo y por tanto, el contribuyente se verá afectado en su seguridad jurídica.

CAPÍTULO III

CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

3.1 CONCEPTO

En el primer capítulo del presente trabajo, uno de los temas abordado fue el *procedimiento administrativo de ejecución*, el cual invariablemente hace alusión al *acto administrativo*, esto en virtud de que *"el acto administrativo requiere normalmente para su formación estar precedido por una serie de formalidades y otros actos intermedios, ...y ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo"*⁸⁵, por tanto, resulta indispensable el saber que se entiende por *acto administrativo*, cuales son sus *elementos*, para así estudiar la forma en que se desarrollan y por lo tanto, que éstos al ser ejecutados no afecten la esfera jurídica del particular.

De esta forma, y de acuerdo con el autor Nava Negrete, el *acto administrativo* se define como *"la expresión o manifestación de la voluntad de la administración pública, creadora de situaciones jurídicas individuales, para satisfacer necesidades colectivas"*.⁸⁶

Por otra parte, Andrés Serra Rojas define al *acto administrativo* como *"un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general"*.⁸⁷

Por su parte, Acosta Romero define al *acto administrativo* como *"una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica,*

⁸⁵ FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*, 42ª ed., Porrúa, México, 2002, p. 254-255.

⁸⁶ NAVA NEGRETE, Alfonso. *Ob. cit.*, p. 288-289.

⁸⁷ SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo. Primer curso*, 20ª ed., Porrúa, México, 1999, p. 238.

transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general".⁸⁸

Para Antonio Royo Villanova, el acto administrativo es *"un hecho jurídico que por su procedencia, emana de un funcionario administrativo; por su naturaleza se concreta en una declaración especial; y, por su alcance, afecta positiva o negativamente a los derechos administrativos de las personas individuales o colectivas que se relacionan con la Administración Pública"*.⁸⁹

Para Fernández de Velasco, el acto administrativo es *"toda declaración jurídica, unilateral y ejecutiva, en virtud de la cual la administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas"*.⁹⁰

A su vez, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito también ha emitido un concepto, en tesis aislada, del acto administrativo:

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Marzo de 2002

Página: 1284

ACTO ADMINISTRATIVO. CONCEPTO. *La actividad administrativa del Estado se desarrolla a través de las funciones de policía, fomento y prestación de servicios públicos, lo cual requiere que la administración exteriorice su voluntad luego de cumplir los requisitos y procedimientos determinados en los ordenamientos jurídicos respectivos. El acto administrativo es el medio por el cual se exterioriza esa voluntad y puede conceptuarse como el acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del Estado en ejercicio de la potestad administrativa y crea situaciones jurídicas conducentes a satisfacer las necesidades de la colectividad.*

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 1603/2001. Contralor Interno en la Procuraduría General de la República y otra autoridad. 12 de diciembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

⁸⁸ ACOSTA ROMERO, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo. Primer curso*, 9ª ed., Porrúa, México, 1990, p. 623.

⁸⁹ Citado por OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*, 7ª ed., Porrúa, México, 1997, p. 141.

⁹⁰ *Ibidem.*, p. 141-142

Como se puede observar de los conceptos antes proporcionados, vemos que todos ellos tienen en común que el acto administrativo es:

- ◆ Una manifestación unilateral de la voluntad,
- ◆ Emanada de un órgano competente, en este caso, de las autoridades administrativas o ejecutivas,
- ◆ Creadora de situaciones jurídicas, las cuales tienen como finalidad satisfacer el interés general.

Es importante el observar que dentro de la doctrina se ha distinguido al acto administrativo desde tres puntos de vista:

- ◆ Desde el punto de vista *objetivo*: "es una declaración o exteriorización intelectual de una voluntad administrativa"⁹¹.
- ◆ Desde el punto de vista *subjetivo*: es emitido por un órgano administrativo o ejecutivo, es decir por la Administración Pública.
- ◆ Desde un punto de vista *material*: se refiere a que es un acto administrativo por ser un acto que emana de la soberanía que posee el Estado, sin importar que órgano lo emite, ya que no hay que olvidar que en algunas ocasiones tanto el poder legislativo como el poder judicial pueden emitirlo en tanto lo hagan en ejercicio de la función administrativa y que dentro de este ejercicio se traduzca en la creación de consecuencias de derecho.

Por otra parte resulta conveniente señalar que como una consecuencia del actuar de la autoridad administrativa, y en el caso que nos ocupa, de las autoridades hacendarias, el estudio del acto administrativo resulta de gran importancia en tanto que su ejecución puede llegar a afectar los derechos de los gobernados, dando como consecuencia que se de una violación en sus garantías, por ello que al ser ejecutado, se debe cumplir con la *garantía de audiencia* y con

⁹¹ *Idem.*

la *garantía de legalidad*, pues al ser violada alguna de éstas, traerá como consecuencia que el actuar de la autoridad sea impugnado. A continuación se abordarán ambas garantías y la forma en que deben ser cumplidas así como también todos aquellos *requisitos* que debe observar todo acto administrativo.

Antes de entrar al estudio de las referidas garantías conviene precisar las características del acto administrativo:

- ◆ Su *unilateralidad*, ya que en su ejercicio por parte de los órganos de la Administración Pública se manifiesta un actuar unilateral que tiene el Poder Público para satisfacer intereses generales.
- ◆ Hay una *presunción de legalidad*, es decir todo acto de autoridad se presume válido salvo prueba en contrario y si no es impugnado se entiende consentido.
- ◆ Trae aparejada su *ejecución*, es decir, todo acto de autoridad genera una consecuencia, la cual en materia fiscal se traduce en que la autoridad cuenta con facultades tan amplias que de considerarlo necesario puede llegar a emplear la fuerza pública en contra del contribuyente.
- ◆ Cumple una *función* dentro del campo jurídico, es decir su ejecución se traduce en *crear, modificar o extinguir* situaciones jurídicas.
- ◆ Para que surta sus *efectos*, el acto administrativo debe ser *notificado*, es decir, debe darse a conocer a los interesados para que si éstos lo consideran necesario, lo impugnen. El que éste sea notificado se traduce en *seguridad jurídica* para los gobernados.

Al respecto, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que se deben observar en la *notificación del acto administrativo*:

- ◆ Debe constar por escrito, ya sea en documento impreso o digital,
- ◆ Señalar que autoridad lo emite,
- ◆ Estar fundado y motivado, así como el señalar la resolución, objeto o propósito del mismo.

- ◆ Ostentar la firma del funcionario que lo emite, y en su caso el nombre o nombres del destinatario, y a falta de éste, aquellos datos suficientes para su identificación.
- ◆ En caso de que se notifique *la responsabilidad solidaria*, se expresará la causa legal de ésta.

Una vez que el acto administrativo ha quedado perfeccionado en virtud de haber cumplido con todos los requisitos que la ley le señala, éste adquiere un carácter de obligatoriedad y por tanto genera determinadas situaciones que pueden en un momento específico modificar o extinguir una situación jurídica concreta en el ámbito del gobernado y en consecuencia generar ciertos derechos y obligaciones.

Al respecto resulta aplicable la siguiente tesis sostenida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Marzo de 2002

Página: 1428

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. EL ACTO QUE LO INICIA ES EFICAZ A PARTIR DE SU NOTIFICACIÓN. Los procedimientos que establece la ley para desarrollar la actividad administrativa del Estado deben sujetarse a los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe, atento lo cual el acto administrativo, que es la exteriorización de la voluntad del Estado con la que culminan dichos procedimientos, tiene como uno de sus elementos de eficacia la publicidad y que asume la forma de notificación cuando sus efectos son particulares. Por tanto, la notificación es la forma en que el acto administrativo se comunica a las partes como consecuencia de esa exteriorización, pues no es suficiente que se declare la voluntad de la administración, sino que es imperativo que llegue a la órbita de los particulares o administrados para que produzca sus efectos. Es así que a través de la notificación los particulares afectados conocen el contenido del acto y éste adquiere eficacia porque su conocimiento les permite reaccionar en su contra. Por consiguiente, la eficacia se consume en el momento en que el interesado a quien va dirigido el acto toma conocimiento de su existencia, contenido, alcance y efectos vinculatorios, no antes, ni desde la fecha de su emisión, ya que, en este caso, sólo podría tener efectos en sede administrativa.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 1603/2001. Contralor Interno en la Procuraduría General de la República y otra autoridad. 12 de diciembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

Para entender mejor lo anterior resulta conveniente analizar los elementos propios a todo acto administrativo y de esta forma, si llegará a presentarse el caso, impugnarlos, si es que afectan o transgreden la esfera jurídica de los particulares, como lo sería el caso, por ejemplo, de afectar su patrimonio, solo por citar un ejemplo. Entre sus elementos tenemos:

- ♦ El *sujeto*: el cual se divide en lo que es el *sujeto activo* y el *sujeto pasivo*, el primero está representado por el órgano de la Administración Pública ya que es ésta quien lo lleva a cabo. Para tal efecto el órgano encargado de ejecutarlo debe contar con la debida *competencia*, es decir tener el *poder legal* para tal efecto, y ello se traduce en que debe haber una disposición legal previa a su actuación que la establezca como tal, de ahí que derive el principio de legalidad que debe regir a todo acto administrativo. Por lo que respecta al sujeto pasivo, es decir a quienes va dirigido el acto administrativo, podemos decir que pueden ser tanto otros entes públicos así como las personas físicas o personas morales, a las cuales se les puede dirigir de manera individual o bien de manera colectiva.

Las características que debe revestir la competencia administrativa son:

- Requiere estar *expresada en ley*,
- Su ejercicio es *obligatorio*,
- La competencia administrativa se encuentra *distribuida* en diversos órganos,
- Esta competencia *no es renunciable* ni se puede pactar sobre su ejercicio,
- La competencia es *constitutiva* del órgano que la ejerce más no un derecho titular de éste.

Dentro de la competencia también se observa que ésta se divide en:

- *Objetiva*: Ya que el acto que se ha de ejecutarse debe referirse a la materia administrativa y no ser de otra índole.
- *Funcional* o *Jerárquica*: Lo cual se traduce en la graduación en la que se encuentran colocados los distintos órganos de la Administración Pública.
- *Territorial*: La cual se encuentra determinada por la circunscripción territorial.

- ◆ La **manifestación de la voluntad**, la cual tiene que ser *externa*, es decir, en todo acto administrativo *debe prevalecer la voluntad libremente expresada*, de tal manera que al tomarse decisiones sobre un determinado aspecto se debe hacer en una reunión oficial dentro del órgano que la dicta y no de manera aislada; además de que esta característica también se refiere a que la voluntad que genera al acto administrativo *no debe estar viciada por dolo, error o ignorancia*, y no olvidar que debe estar *expresada en los términos previstos por la ley*.

- ◆ El **Objeto**: el cual debe estar determinado o ser determinable, posible y ser lícito y al enunciar esta última característica no solo quiere decir que no se encuentre prohibido por la ley, sino que la ley así lo disponga de manera expresa, salvo que exista la facultad discrecional por parte de la autoridad competente.

- ◆ La **Forma**: la cual será la manera en que ha de *manifestarse la voluntad administrativa que da origen al acto*. La forma constituye una garantía para el particular, ya sea que se manifieste de manera *escrita u oral*, constituyendo así la naturaleza propia del acto. Generalmente todo acto administrativo se manifiesta de manera *escrita* y cuando se manifiesta de manera *verbal*, generalmente se presenta cuando se dan órdenes internas o por ciertas cuestiones de seguridad.

- ◆ Las **modalidades** que debe observar todo acto administrativo son las siguientes:
 - El **Motivo**: el cual es el hecho previsto en ley, el cual es el antecedente de la actividad administrativa y muy ligado a éste se encuentra la motivación, que aún siendo conceptos diferentes, ambos representan seguridad jurídica al gobernado. El motivo se traduce en la *razón de ser, el porqué* de todo acto administrativo.

 - El **Fin**: constituye la meta a alcanzar por el acto administrativo, la cual es de interés público y se encuentra contenida en ley. Es el *para qué* del acto administrativo.

Todo acto administrativo tiene su origen en la ley, y es creado para satisfacer las necesidades del interés general, y aunque su naturaleza determina que emana de las normas

de derecho público, también hay que tomar en consideración que intervienen normas de derecho privado, sin que por ello pierda el carácter que tiene de acto público.

Como característica adicional del acto administrativo podemos mencionar la que se refiere a la *oportunidad o mérito*, la cual en opinión de Jorge Olivera Toro es *"la adecuación necesaria de medios para lograr los fines públicos específicos que el acto administrativo de que se trate tiende a lograr. Se entiende por mérito, la conveniencia y oportunidad del mismo; es decir, su adaptación a la obtención del fin específico y no la emanación del acto que se pretende obtener"*.⁹²

Esta característica principalmente se observa en aquellos actos que fueron emanados de una competencia discrecional, en la que por ser de esta forma debe señalar de manera precisa el *cómo, cuando y de que forma debe hacerse o ejecutarse*.

Por lo que respecta a la *clasificación* del acto administrativo en *stricto sensu* tenemos que puede ser por:⁹³

- ◆ Su **esfera de aplicación**, la cual puede ser en lo *interno* y en lo *externo*.
 - En el primer caso se refiere a lo que ocurre al interior de la Administración Pública, como por ejemplo en la asignación de determinadas labores.
 - El acto administrativo externo *trasciende* la esfera de la Administración Pública, ya que sus efectos jurídicos van dirigidos a los gobernados, como ocurre por ejemplo, en el caso del otorgamiento de una licencia.

- ◆ Su **finalidad**, la cual puede ser:
 - *Preliminar* o de *instrucción*: ya que prepara las condiciones para realizar otro acto posteriormente.
 - *Decisorio* o de *resolución*: en este caso se ratifica, modifica o extinguen ciertos derechos u obligaciones que ya tenía el gobernado.
 - *De ejecución*: en el cual se lleva a cabo el acto preliminar o de instrucción.

⁹² OLIVERA TORO, Jorge. *Ob. cit.*, p. 156-157.

⁹³ *Enciclopedia Jurídica Mexicana (Arbitraje, Bienes y Sucesiones y Administrativo)*. Tomo VII, Porrúa- UNAM, México, 2002.

♦ Su **contenido y efectos**:

- Aquellos que *incrementan derechos a los gobernados*: como pueden ser actos de concesión, de permiso, de licencia, de condonación, etc.
- Aquellos que *restringen derechos a los gobernados*: como puede ser el caso de la expropiación o de la sanción.
- Aquellos que *certifican una situación de hecho o de derecho*: es decir aquellos actos que dan testimonio de una determinada situación, como puede ser el caso de una inscripción en el Registro Público de la Propiedad o en el de Catastro.

♦ Su **relación con la ley**:

- *Actos reglados*: son aquellos actos que se llevan a cabo por estar así establecidos dentro de un ordenamiento legal.
- *Actos discrecionales*: aquellos que se llevan a cabo en ejercicio de la subjetividad y libertad de actuación prevista en ley.

Cabe mencionar que para que el acto administrativo produzca las consecuencias de derecho a que esta destinado, previamente debe cumplir con ciertas características, como son:

- ♦ **Perfección**, es decir debe reunir tanto sus elementos de fondo como de forma, cumplir con todos los requisitos que la ley le establece para su existencia.
- ♦ Debe tener **eficacia jurídica**, la cual se traduce en que el acto administrativo sea capaz de producir consecuencias de derecho.
- ♦ Debe tener **validez**, es decir cumplir con todas las condiciones de legalidad que le son establecidas.
- ♦ Ser **ejecutivo**, es decir debe cumplir con las características de *perfección, validez y eficacia*, ya que de esta forma podrá producir sus efectos jurídicos.

Una vez que el acto administrativo produce sus efectos, éste afecta los intereses de los gobernados, por ello es importante que el acto sea notificado, para en su caso, impugnar su legalidad.

- ◆ Su ***ejecución forzosa***, ello en virtud de que el acto administrativo puede ser cumplido de manera espontánea, pero cuando esto no ocurre es necesario que exista la posibilidad de ejecutarlo, es decir, de exigirlo forzosamente.

Por último y una vez señaladas las características que debe reunir todo acto administrativo cabe señalar las causas por las cuales el mismo se extingue:

- ◆ Por *revocación*,
- ◆ Por *anulación*,
- ◆ Por *inexistencia*,
- ◆ Por *renuncia*,
- ◆ Por el *cumplimiento de su finalidad*,
- ◆ Por que haya *expirado el plazo* para que se llevará a cabo.
- ◆ Por no realizarse oportunamente alguna condición, pudiendo ser esta *suspensiva o resolutoria*.

3.2 LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN EL ACTO ADMINISTRATIVO

Uno de los principios que hay que tomar en consideración dentro del análisis de la garantía de audiencia, es que al ser ejecutado el acto administrativo, éste en consecuencia afecta la esfera jurídica de los gobernados y analizando la naturaleza del procedimiento administrativo es de observarse que en este caso, la garantía de audiencia *tiene como finalidad precisa, el anteponerse al acto administrativo, ya que no debe afectar situaciones jurídicas*⁹⁴, por lo que al desarrollarse invariablemente deberá respetar la garantía de audiencia a que tiene derecho el particular, pues de lo contrario al darse violaciones al procedimiento se dan violaciones a la ley, las cuales deberán ser subsanadas.

⁹⁴ SERRA ROJAS, Andrés. *Ob. cit.*, p 291.

Cuando el precepto que consagra la garantía de audiencia fue creado, se hizo con la finalidad de ser aplicado en todo proceso judicial, estableciendo qué formalidades esenciales debían seguirse, pero en interpretaciones posteriores se estableció que dicho precepto debía ser aplicado también al procedimiento administrativo, ello a fin de evitar vulneraciones en los derechos de las personas que sean sujetos de un procedimiento independientemente de la materia, ya sea civil, penal o bien administrativa.

A la *garantía de audiencia* se le puede definir como *"el derecho que el artículo 14 constitucional otorga a toda persona para que, previamente a cualquier acto de autoridad que pueda llegar a privarla de sus derechos o posesiones, se le dé una oportunidad razonable de defenderse en juicio, de probar y de alegar ante tribunales independientes, imparciales y establecidos con anterioridad en la ley".*⁹⁵

Al respecto, resulta conveniente señalar que es lo que al respecto establece el artículo 14 constitucional, el cual en su párrafo segundo señala lo siguiente:

"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".

Como puede observarse, este precepto es de vital importancia en tanto que al ser ejecutado el acto administrativo, éste puede afectar la esfera jurídica de los particulares, por ello que el particular debe tener la certeza jurídica de que no se le afectará en sus derechos sin motivo legal que así lo establezca.

Dentro del tema que nos ocupa, en todo procedimiento fiscal se debe respetar la garantía de audiencia, lo cual se traduce en que *la persona antes de ser condenada primero sea escuchada y vencida*, para ello podrá aportar todas las pruebas que considere necesarias, con excepción de la confesional a cargo de la autoridad, y al respetarse esta garantía el acto administrativo gozará de validez.

⁹⁵ OVALLE FAVELA, José. *Garantías Constitucionales del Proceso (Artículos 13, 14, 16 y 17 de la Constitución Política)*, Mc Graw Hill, México, 1996, p. 58.

Analizando a fondo el citado precepto y de acuerdo con lo que señala el maestro Burgoa Orihuela, esta garantía consagra cuatro garantías específicas:⁹⁶

- ◆ Ante el acto de privación debe existir un juicio previo, y en el caso que nos ocupa, el juicio puede ser entendido como *procedimiento*,
- ◆ Dicho juicio debe desahogarse ante tribunales previamente establecidos,
- ◆ Debe llevarse a cabo observando las formalidades esenciales en todo proceso,
- ◆ La decisión jurisdiccional debe ajustarse a leyes vigentes que hayan sido expedidas con anterioridad.

Como puede observarse, uno de los principales aspectos de esta garantía es el que se refiere al *acto de privación*, para lo cual ésta garantía señala de forma muy precisa cuales son los bienes tutelados por la misma y que al afectarse uno de ellos dará lugar a que el afectado pueda si así lo estima conveniente promover el *juicio de amparo*

De esta forma, los bienes tutelados por esta garantía son:

- La vida
- La libertad
- La propiedad
- La posesión
- Los derechos

Dentro del tema que nos ocupa, resulta importante centrar el estudio de esta garantía en lo que se refiere a la *propiedad, posesión y derechos*, que pueden verse afectados al ser ejecutado un acto administrativo, más aún, si con motivo de que se lleva a cabo el *procedimiento administrativo de ejecución*, el particular se ve privado de éstos.

Por lo que toca a la *propiedad* y la *posesión*, es conveniente señalar que ésta comprende el *uso, el disfrute y la disposición que se tiene de los bienes* y el gobernado al verse afectado en cualquiera de éstos con motivo de la ejecución del acto administrativo puede promover el juicio de amparo, por lo que si la autoridad llegase a ejecutar algún acto tendiente a

⁹⁶ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, 28ª ed., Porrúa, México, 1996, p. 537.

privar de sus bienes al particular deberá hacerlo solo si existe una resolución que así lo determine y previo procedimiento o juicio que se haya llevado a cabo.

En lo que respecta a los *derechos*, esta garantía tutela *derechos subjetivos*, es decir *aquella facultad que le es concedida al particular por la ley, es decir, la facultad concedida en virtud de actualizarse el supuesto previsto en ley.*

Otro aspecto muy importante a analizar es el que se refiere a la *retroactividad de la ley*, en este caso a la *retroactividad del acto administrativo*, la cual se traduce en que los efectos que produzca la ejecución del acto administrativo no podrán afectar los derechos adquiridos con anterioridad a su emisión; así el ya citado artículo, en su primer párrafo señala que:

"A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

Por ello Ovalle Favela señala que *"la prohibición de dar efectos retroactivos a las leyes se dirige tanto al legislador como a los diversos órganos encargados de llevar a cabo su aplicación o ejecución, y se traduce en el principio de que las leyes sólo deben ser aplicadas a los hechos ocurridos durante su vigencia. Su aplicación a hechos acontecidos con anterioridad a su vigencia, sería retroactiva; a hechos posteriores, sería ultractiva".*⁹⁷

Al respecto resultan aplicables las siguientes tesis aisladas:

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVIII, Julio de 2003

Página: 1204

RETROACTIVIDAD DE LA NORMA JURÍDICA. HIPÓTESIS EN QUE OPERA (MATERIA FISCAL). *Denomínase retroactividad a la traslación de la vigencia de una norma jurídica creada en un determinado momento histórico, a un lapso anterior al de su creación. Desde el punto de vista lógico, esa figura (retroactividad) implica subsumir ciertas situaciones de derecho pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su existencia dentro del ámbito regulativo de las nuevas normas creadas; el artículo 14 constitucional establece que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, principio este que rige de acuerdo a la doctrina y a la jurisprudencia, respecto de las normas de derecho sustantivo como de las adjetivas o procesales. La aplicación retroactiva de las leyes a partir del enfoque sustantivo, se refiere a los efectos que tienen sobre*

⁹⁷ OVALLE FAVELA, José. *Garantías Constitucionales del Proceso (Artículos 13, 14, 16 y 17 de la Constitución Política)*. Mc Graw Hill, México, 1996, p. 54.

situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor, al constatar si la nueva norma desconoce tales situaciones o derechos al obrar sobre el pasado, lo que va contra el principio de irretroactividad de las leyes inmerso en el artículo constitucional citado; en cuanto hace a las leyes del procedimiento, éstas no pueden producir efectos retroactivos, dado que los actos de esa naturaleza se rigen por las disposiciones vigentes en la época en la que se actualizan. En ese contexto, si el contribuyente, en atención al saldo a favor que obtuvo en un año, adquirió el derecho de acreditarlo en la forma prevista por el precepto 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en esa época (contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo), es incorrecto que la Sala examinara la litis, al tenor de lo que dispone el último numeral en cita, vigente en dos mil, en tanto que se aplica éste en forma retroactiva, en perjuicio de la peticionaria, al sostener que la resolución administrativa impugnada en el juicio de nulidad es válida, porque con esa conclusión se obliga a efectuar un acreditamiento que pugna contra la legislación de dos mil, cuando lo procedente es que para tal fin se atendiera a la norma en vigor durante el año en que se generó el derecho para acreditar el saldo a favor, contra el impuesto a cargo del contribuyente beneficiado, acorde con la cual podía realizarse la acreditación aludida en los meses siguientes.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 136/2002. H. Peregrina de Pue., S.A. de C.V. 6 de junio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Omar Losson Ovando. Secretaria: Elsa María López Luna.

Novena época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Junio de 2001

Página: 306

IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado.

Amparo en revisión 607/2000. Héctor Adalberto García Noriega. 11 de mayo de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Gúitrón. Secretaria: Lourdes Minerva Cifuentes Bazán.

Véase: *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, Volumen CXXXVI, Primera Parte, página 80, tesis de rubro: "RETROACTIVIDAD, TEORÍAS DE LA."

Novena época

Instancia: Segunda Sala

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

Tomo: XII, Agosto de 2000

Página: 376

RETROACTIVIDAD DE LA LEY. ES DIFERENTE A SU APLICACIÓN RETROACTIVA. El análisis de retroactividad de las leyes conlleva el estudio de los efectos que una precisa hipótesis jurídica tiene sobre situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor, verificándose si la nueva norma desconoce tales situaciones o derechos, es decir, ante un planteamiento de esa naturaleza el órgano de control de constitucionalidad se pronuncia sobre si una determinada disposición de observancia general obra sobre el pasado, desconociendo las mencionadas situaciones o derechos, lo que implica juzgar sobre el apego de un acto materialmente legislativo a lo dispuesto en el artículo 14, párrafo primero, constitucional, en cuanto a que las leyes no deben ser retroactivas. A diferencia de lo anterior, el análisis sobre la aplicación retroactiva de una ley no implica el estudio de las consecuencias que ésta, por sí sola, tiene sobre lo sucedido en el pasado, sino verificar si la aplicación concreta que de una hipótesis normativa realiza una autoridad, a través de un acto materialmente administrativo o jurisdiccional, se lleva a cabo dentro de su ámbito temporal de validez, es decir, sin afectar situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por el gobernado con anterioridad a la entrada en vigor de la disposición aplicada lo que de no ocurrir, implicaría una aplicación incorrecta de la ley, mas no la retroactividad de ésta.

Amparo directo en revisión 479/2000. Amelia Ocegüera Vázquez. 19 de mayo del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

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

Tomo: X, Diciembre de 1999

Página: 777

RETROACTIVIDAD EN MATERIA FISCAL. De una sana interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, que en lo que interesa dispone: "... Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad. ...", se llega al convencimiento de que, cuando se determina una contribución se aplicará la ley que está o estaba vigente en el momento en el que se causó, sin embargo, les serán aplicables las normas respecto al procedimiento que se expidan con posterioridad al momento de su causación; es decir, si en un año supuesto se detectó la causación de la contribución omitida en un año anterior a aquél, serán aplicables las normas

procesales vigentes en el año en que se inició el procedimiento para determinar dicha contribución y no los que reglan en el momento de la causación o los aplicables al momento de finalizar el procedimiento respectivo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 506/99. KT de México, S.A. de C.V. 13 de julio de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretaria: Angélica María Torres García.

Conviene precisar que esta garantía se hace valer frente a los actos de autoridad que tienen como finalidad el privar de manera definitiva a las personas tanto en sus derechos, como en sus propiedades y/o posesiones, y en tanto el acto de molestia por parte de la autoridad implique la privación de lo señalado, la observancia de esta garantía es de forma *obligatoria*, respetándose de esta forma la *seguridad jurídica* a la que todo gobernado tiene derecho.

Ahora bien, si dicha garantía debe ser respetada ante un acto de molestia que implique privación, también resulta conveniente señalar que hay actos de privación que no ameritan que dicha garantía sea cumplida, entre ellos:

- Por causa de utilidad pública, es decir, por expropiación,
- La expulsión de extranjeros por parte del Ejecutivo Federal, al actualizarse el supuesto previsto en el artículo 33 constitucional,
- Al ejercitarse la facultad económico coactiva, por medio de la cual se hacen exigibles tanto los impuestos como créditos fiscales a los que el Estado tiene derecho a percibir,
- La expedición y ejecución de órdenes judiciales de aprehensión y de cateo, así como también cuando se priva de su libertad al inculpado dentro del proceso penal.

Al respecto, pudiera parecer que la garantía de audiencia no se observa, lo cual no sucede así, toda vez que los actos señalados implican que se esta salvaguardando un interés general, y que el hecho de que la garantía de audiencia quede en un segundo término, ello no implica que no se dé cumplimiento con las demás garantías, y aunque en este artículo se consagren las formalidades esenciales que deben ser respetadas en todo procedimiento, también cabe señalar las enunciadas por el artículo 159 de la Ley de Amparo, las cuales a la letra son:

“En los juicios seguidos ante tribunales civiles, administrativos o del trabajo, se considerarán violadas las leyes del procedimiento y que se afectan las defensas del quejoso:

- I. Cuando no se le cite al juicio o se le cite en forma distinta de la prevenida por la Ley;*
- II. Cuando el quejoso haya sido mala o falsamente representado en el juicio de que se trate;*
- III. Cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a la Ley;*
- IV. Cuando se declare ilegalmente confeso al quejoso, a su representante o apoderado;*
- V. Cuando se resuelva ilegalmente un incidente de nulidad;*
- VI. Cuando no se le concedan los términos o prórrogas a que tuviere derecho con arreglo a la Ley;*
- VII. Cuando sin su culpa se reciban, sin su conocimiento, las pruebas ofrecidas por las otras partes, con excepción de las que fueren instrumentos públicos;*
- VIII. Cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de autos de manera que no pueda alegar sobre ellos;*
- IX. Cuando se le desechen los recursos a que tuviere derecho con arreglo a la Ley; respecto de las providencias que afecten partes substanciales de procedimiento que produzcan indefensión, de acuerdo con las demás fracciones de este mismo artículo;*
- X. Cuando el tribunal judicial, administrativo o del trabajo, continúe el procedimiento después de haberse promovido una competencia, o cuando el juez, magistrado o miembro de un tribunal del trabajo impedido o recusado, continúe conociendo del juicio, salvo los casos en que la Ley lo faculte expresamente para proceder, y*
- XI. En los demás casos análogos a los de las fracciones que preceden, a juicio de la Suprema corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito, según corresponda.*

3.3 GARANTÍA DE LEGALIDAD EN EL ACTO ADMINISTRATIVO

Una vez analizada la garantía de audiencia, toca referirnos al principio de legalidad que debe regir a todo acto administrativo y para ello éste debe cumplir con todos los requisitos que la ley le señala, lo cual da como resultado que al ser observados, el acto administrativo sea eficaz y que por lo tanto produzca los efectos para los cuales fue creado.

Cuando se habla del *principio de legalidad* nos referimos a que todo acto administrativo que sea ejecutado por una autoridad, previamente se encuentre establecido en ley, lo cual se traduce en que *las autoridades administrativas sólo pueden hacer lo que la ley les señale expresamente.*

Antes de aunar más en la garantía de legalidad, es conveniente señalar cual es el precepto constitucional que la contiene y analizar los requisitos que le son establecidos dentro de este precepto.

Así tenemos que el artículo 16 constitucional a la letra 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".

De este precepto se desprende lo siguiente:

- ♦ Debe existir un *mandamiento escrito*, el cual será el documento en el cual se contenga la expresión de la voluntad de la autoridad competente.
- ♦ Este mandamiento deberá estar *fundado*, es decir, contener la cita del precepto legal que es aplicable al caso concreto.
- ♦ Deberá estar *motivado*, es decir, contener los hechos o las circunstancias que dan motivo al acto.

No hay que olvidar que este principio básicamente es una regla de conducta que rige el actuar de las autoridades fiscales y parte del aforismo que establece que *"no puede haber tributo o procedimiento administrativo sin ley que lo regule"*⁹⁸ y para que goce de la presunción de legalidad que todo acto administrativo debe revestir tiene que observar las siguientes características:

- ♦ Constar por escrito
- ♦ Estar debidamente fundado y motivado
- ♦ Ser emitido por autoridad competente
- ♦ Ser notificado personalmente a su destinatario para así, poder surtir sus efectos legales.

⁹⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Ob. cit.*, p. 494.

A su vez, es importante analizar los bienes tutelados por la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional, esto en virtud de que el acto de molestia al ser ejecutado puede afectarlos, y así tenemos que estos bienes son:

- La persona
- La familia
- El domicilio
- Los papeles
- Las posesiones

Dentro del tema en estudio, hay que señalar que en el desarrollo del *procedimiento administrativo de ejecución*, éste invariablemente afecta en gran o en menor escala los bienes enunciados, y principalmente en lo relativo al domicilio, los papeles y las posesiones, pues al dar inicio el procedimiento administrativo de ejecución y con ello, al darse la *traba del embargo*, éstos bienes son los que principalmente se ven afectados, sobre todo en lo que toca a las posesiones, pues en caso de que la autoridad así lo haya determinado por la forma en que se substanció el procedimiento de ejecución forzosa, serán sujetos de remate, si es que el particular no ofreció la garantía del interés fiscal, por ello y ante tal situación, desde el primer momento en que la autoridad lleva a cabo el primer acto de molestia, éste debe sujetarse a lo establecido por la ley, de no ser así, será impugnabile y no producirá los efectos legales que la autoridad espera.

Por otra parte hay que tomar en consideración que el objetivo de todo acto administrativo es la *ejecutoriedad*, esto en razón de que existen determinados actos que imponen obligaciones a cargo de los particulares y ante el incumplimiento de éstos, la Administración se encontrará en posibilidad de *ejecutar el acto por sí misma*, empleando si es necesario alguna medida coercitiva ya que por ejemplo, cuenta con el procedimiento de ejecución en materia administrativa, concretamente, el *procedimiento administrativo de ejecución* y lo anterior significa que el acto administrativo es creado para que por medio de éste la Administración exprese su voluntad y por tanto se produzcan los debidos efectos legales.

De forma enunciativa se han señalado los elementos que deben regir a todo acto administrativo, ahora estudiaremos detenidamente estos requisitos:

3.3.1 FORMA ESCRITA

Con la finalidad de no afectar los derechos de los particulares, las autoridades al iniciar cualquier procedimiento deben observar en su actuación ciertos requisitos con los cuales se garantice que su actuación se adecue al marco de legalidad establecido por el órgano competente.

En el derecho público, a diferencia del derecho privado, la forma que revistan los actos administrativos es de vital importancia, pues será en esta medida que se pueda presentar su impugnación, en caso de que llegase a presentarse algún vicio en la forma. Así y de acuerdo con Gabino Fraga *"la forma del acto administrativo, aunque puede ser oral o consistente en determinados actos materiales, normalmente requiere que satisfaga ciertos requisitos cuando el acto implique privación o afectación de un derecho o imposición de una obligación"*.⁹⁹

La forma más común en que se exteriorizan los actos administrativos es la *escrita* y de esta forma tenemos por ejemplo circulares, decretos, oficios, memorandos, etc., pero no por ello debe descartarse que también se puede presentar su manifestación de forma *verbal*, es decir cuando se da por ejemplo una orden.

Fernando Garrido Falla señala que *" en su acepción estricta la expresión forma se entiende referida al modo de declaración de una voluntad ya formada, actuando como medio de transporte de dicha voluntad del campo psíquico al campo jurídico, a los fines de asegurar su prueba y de permitir el exacto conocimiento de su contenido... con relación a los actos administrativos, la expresión forma abarca también el conjunto de formalidades y trámites a través de los que la voluntad administrativa se configura; esto es, el procedimiento de formación de dicha voluntad"*.¹⁰⁰

Al manifestarse de forma escrita el acto administrativo, éste debe observar ciertas reglas como son:

⁹⁹ FRAGA, Gabino. *Ob. cit.*, p.

¹⁰⁰ FALLA, Garrido. *Tratado de Derecho Administrativo*, Vol. I, 7ª ed., Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980, p. 221.

- Señalar la fecha en la cual se emite.
- Ostentar la firma autógrafa del funcionario que lo emite.
- La persona o personas a las que se dirige
- Su fundamentación y motivación

Al estudiar la *garantía de legalidad* se enunció lo establecido por el artículo 16 constitucional, en el cual en la parte que nos interesa establece que *"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito..."*, y de lo cual se puede observar que ya desde la Constitución se establece como *forma* el que sea *por escrito*, con lo cual quedan desechadas las demás formas, como maneras de exteriorizar la voluntad de la autoridad que dicta el acto.

Así también, el Código Tributario en el artículo 38, fracción I, señala que *"Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos: ... Constar por escrito"*, de lo cual se puede observar que es indispensable el que todo acto administrativo *conste por escrito*.

Por otra parte, no debe olvidarse que existen situaciones en las cuales las autoridades no manifiestan su voluntad de forma escrita, más sin embargo presupone la existencia de algo, es decir, se esta en presencia del *silencio administrativo*, el cual se traduce como una *abstención* por parte de la autoridad que *no afirma o niega* el acto previsto en ley, dándose así una ambigüedad.

En términos generales, podemos decir que la *forma escrita* constituye una garantía para los gobernados pues es de esta forma que se consignan las características y límites del acto administrativo, constando de esta forma que el mismo cuenta con la debida fundamentación y motivación, además de que sirve para verificar que fue emitido por el funcionario competente.

3.3.2 EMITIDO POR AUTORIDAD COMPETENTE

Cuando se habla de la competencia de la autoridad, nos referimos a que todo acto administrativo debe emanar de aquel órgano que cuente con la debida competencia, la cual se puede entender como *la facultad que se tiene para realizar determinados actos*, en el caso que nos ocupa, los órganos de la Administración Pública, solo podrán llevar a cabo aquellos actos que así les estén permitidos por la ley, es decir señalados expresamente.

La competencia constituye un requisito constitucional, para Martínez Morales es *"la posibilidad que tiene un órgano de actuar; la ley le asigna al órgano determinados asuntos que puede o debe atender"*¹⁰¹. No debe confundirse la competencia con las *facultades* que tienen las autoridades, pues ésta se refiere a *"la aptitud que éstos reciben de la legislación para emitir los actos necesarios a fin de ejercer la competencia del órgano"*¹⁰².

Siempre que se haga referencia a la competencia hay que tomar en consideración que ésta solo puede estar prevista en ley, y aunque las facultades también se encuentran en ley, también pueden estar contenidas en un reglamento o decreto.

Así también, hay que tomar en consideración que la competencia se puede *delegar* en determinadas situaciones, siempre y cuando así lo señale la ley.

Al respecto, el artículo 16 constitucional, en su primer párrafo nos señala que *"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente,..."*

¹⁰¹ *Ibidem.*, p. 225.

¹⁰² *Idem.*

3.3.3 FUNDADO Y MOTIVADO

La fundamentación y motivación constituyen una parte muy importante en todo acto administrativo. En este contexto hay que tomar en cuenta que los actos que se dan dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución se ven sujetos al cumplimiento de las disposiciones que se han establecido para su realización, en el caso concreto el Código Fiscal de la Federación.

Al respecto resulta conveniente señalar lo que establece el artículo 117 del Código Tributario el cual a la letra establece:

"El recurso de revocación procederá contra:

II Los actos de autoridades fiscales federales que:

b. Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

De lo anterior podemos observar que por ello toda la actuación de la autoridad hacendaria debe estar perfectamente encuadrada en un marco de legalidad, estar debidamente fundada y motivada, ya que incluso si lo que se alega es la inconstitucionalidad podrá al efecto interponerse el *juicio de amparo indirecto*.

Por lo anterior, dentro del tema que nos ocupa es importante que los actos que se dan dentro de la diligencia del embargo cumplan con los requisitos señalados por el artículo 152 del Código referido, así como los previstos en el numeral 38 del mismo ordenamiento.

De los requisitos señalados en el artículo 38, solo analizaremos los que se refieren a la *fundamentación* y a la *motivación de los actos que el ejecutor designado lleva a cabo*, durante la diligencia del embargo precautorio. Lo anterior en virtud de que el ejecutor, por delegación de facultades, llevará a cabo actos de autoridad en los cuales se dará una afectación directa sobre los intereses del contribuyente, en consecuencia que por ello deba cumplir con las formalidades exigidas en ley.

Antes de iniciar el estudio de los dos conceptos en cuestión se pueden señalar tres elementos que se deben presentar para una adecuada fundamentación y motivación:

- ◆ La realización de un acto de autoridad¹⁰³, pues dependiendo del acto que se lleve a cabo, serán los motivos y fundamentos que lo originen.
- ◆ La existencia de fundamentos para que el acto se lleve a cabo, pues una vez establecido que acto de autoridad llevará a cabo el ejecutor, habrá de verificarse que exista en ley la facultad para que tal acto sea llevado a cabo.
- ◆ La existencia de motivos para que la autoridad lo realice, es decir que originó tal acto.

Los tres elementos referidos son el sustento de una debida fundamentación y motivación, entre ellos debe existir una vinculación directa e indisoluble, y si por alguna razón alguno de ellos no interactúa entre sí se rompe con la debida fundamentación y motivación exigida en ley.

Por ello, en primer lugar analizaremos a la *fundamentación* la cual se refiere a la cita de un determinado precepto legal que se ajuste al caso concreto, es decir, es la cita de determinado o determinados preceptos legales que permiten que se lleve a cabo un determinado acto, sino existe éste, el acto administrativo al carecer de sustento jurídico carece de validez.

La fundamentación no solo se refiere al contenido de todo acto administrativo, sino también a la competencia que tiene el órgano o la autoridad que lo dicta y las facultades con las que cuenta el servidor público para llevarlo a cabo.

Por lo que respecta a la *motivación*, toca decir que ésta se puede definir como *la causa, la circunstancia que precede a la realización de todo acto*, es decir, si no existe un motivo, el acto administrativo no tiene un porque, de ahí que constituya una garantía para el gobernado.

¹⁰³ Al acto de autoridad se le puede definir como el acto realizado por autoridad competente, el cual consta por escrito y que tiene por finalidad producir consecuencias jurídicas.

En opinión de Acosta Romero, el *motivo* constituye "el conjunto de circunstancias de hecho o de derecho que preceden el acto administrativo y que deben existir objetivamente"¹⁰⁴, así por ejemplo, al haberse reunido una serie de requisitos o circunstancias, y dependiendo de la situación, será que éstos constituyan *motivo* suficiente para que se presente un determinado acto administrativo.

Para Martínez Morales la motivación es "la adecuación lógica del supuesto de derecho a la situación subjetiva del administrado".¹⁰⁵

Es importante señalar que si se alega que hubo una indebida fundamentación y motivación, este hecho da lugar a que sea impugnado y por tanto, se declare la nulidad del acto administrativo.

Al respecto resultan aplicables las siguientes tesis aisladas emitidas por los Tribunales Colegiados de Circuito:

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Marzo de 2002

Página: 1350

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, FALTA O INDEBIDA. EN CUANTO SON DISTINTAS, UNAS GENERAN NULIDAD LISA Y LLANA Y OTRAS PARA EFECTOS. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido de manera reiterada que entre las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en el artículo 16 constitucional, se encuentra la relativa a que nadie puede ser molestado en su persona, posesiones o documentos, sino a virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, y dicha obligación se satisface cuando se expresan las normas legales aplicables y las razones que hacen que el caso particular encuadre en la hipótesis de la norma legal aplicada. Ahora bien, el incumplimiento a lo ordenado por el precepto constitucional anterior se puede dar de dos formas, a saber: que en el acto de autoridad exista una indebida fundamentación y motivación, o bien, que se dé una falta de fundamentación y motivación del acto. La indebida fundamentación implica que en el acto sí se citan preceptos legales, pero éstos son inaplicables al caso particular; por su parte, la indebida motivación consiste en que en el acto de

¹⁰⁴ ACOSTA ROMERO, *Teoría General del Derecho Administrativo (Primer Curso)*. 9ª ed., Porrúa, México, 1990, p. 636.

¹⁰⁵ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. *Derecho Administrativo 1er y 2do. Cursos*, Oxford, México, 2002, p. 225.

autoridad si se dan motivos pero éstos no se ajustan a los presupuestos de la norma legal citada como fundamento aplicable al asunto. En este orden de ideas, al actualizarse la hipótesis de indebida fundamentación y motivación del acto reclamado, tal circunstancia se ubica en el supuesto previsto en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, la nulidad debe ser lisa y llana, pues lo contrario permitiría a la autoridad demandada que tuviera dos o más posibilidades de fundar y motivar su acto mejorando su resolución, lo cual es contrario a lo dispuesto en la fracción II del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, lo que implica una violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales. En cambio, la falta de fundamentación consiste en la omisión de citar en el acto de molestia o de privación el o los preceptos legales que lo justifiquen; esta omisión debe ser total, consistente en la carencia de cita de normas jurídicas; por su parte, la falta de motivación consiste en la carencia total de expresión de razonamientos. Ahora bien, cuando se actualiza la hipótesis de falta de fundamentación y motivación del acto reclamado, tal circunstancia se ubica en el supuesto previsto en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, la nulidad debe ser para efectos, en términos de lo dispuesto en el párrafo final del numeral 239 del propio código.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1684/2001. Mundo Maya Operadora, S.A. de C.V. 16 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Emma Margarita Guerrero Osio. Secretaria: Patricia Maya Padilla.

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Abril de 1996

Página: 398

FUNDAMENTACION, FALTA DE. DEBE DECLARARSE LA INVALIDEZ LISA Y LLANA DEL ACTO IMPUGNADO. Conforme al dispositivo 16 de la Constitución Federal, al operar la invalidez del acto impugnado por falta de fundamentación, no es dable analizar las cuestiones de fondo planteadas en el juicio contencioso administrativo, debido a la inexistencia de los elementos indispensables para ello, en tal virtud, cuando la responsable determine la invalidez del acto controvertido por falta de requisitos formales debe hacerlo de manera lisa y llana.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 521/95. Lucio Núñez Díaz. 28 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Pérez de la Fuente. Secretario: Marco Antonio Téllez Reyes.

Por lo que respecta a la diligencia del embargo, entre algunos de los actos que el ejecutor designado deberá fundar y motivar están los siguientes:

- ◆ *El acto mismo del embargo* (Artículo 151 del Código Fiscal): Lo anterior en virtud de que la diligencia de embargo se pretende llevar a cabo ante la *falta de pago oportuno del crédito fiscal*, o bien por la *negativa del contribuyente a pagar el crédito que le ha sido requerido*.

- ◆ *La designación de testigos por parte del ejecutor* (Artículo 155): Ya que el artículo en comento establece el derecho que tiene el contribuyente a señalarlos y solo ante su negativa lo podrá hacer el ejecutor, lo cual deberá quedar perfectamente establecido en el acta que se levanta de la diligencia, para que así surta sus efectos legales y el contribuyente tenga la certeza jurídica de la diligencia que se está llevando a cabo.

- ◆ *La designación por parte del ejecutor de los bienes a embargar* (Artículo 155, 156, 157): Pues es un derecho que le asiste a la persona con la cual se entiende la diligencia, y solo ante su negativa será el ejecutor quien designe los bienes a embargar, debiendo para tal efecto dejar perfectamente circunstanciados los motivos por los cuales se lleva a cabo.

- ◆ *La designación por parte del ejecutor del depositario de los bienes* (Artículo 153): Esto ya que el artículo 153 prevé que los jefes de las oficinas ejecutoras nombren a los depositarios de los bienes que fueron embargados, previéndose que si no se hizo de esta manera sea el ejecutor quien lo haga. Lo anterior obliga a que si el jefe de la oficina correspondiente hace la designación, así lo manifieste en el mandamiento de ejecución, ello para dar a conocer al deudor de la facultad que el ejecutor llevo a cabo y que la misma no lo deje en un estado de inseguridad jurídica al embargado.

- ◆ *La realización de la diligencia con un tercero* (Artículo 137 y 151): Esto como consecuencia de que la práctica de la diligencia de requerimiento de pago y embargo no se haya podido llevar a cabo con el deudor. Para tal efecto el artículo 137 del ya multicitado ordenamiento establece lo siguiente:

"Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

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

De lo anterior se desprende que los dos actos que deben quedar perfectamente fundados y motivados dentro de la diligencia del embargo son: *el citatorio de espera* y *la diligencia propiamente dicha cuando se entienda con un tercero por no haber acudido a la cita de la persona que debía ser notificada.*

Al respecto resulta conveniente señalar algunas tesis que han sostenido los Tribunales Colegiados de Circuito al respecto sobre el tema en comento:

Octava Epoca

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: XII, Octubre de 1993
Página: 425*

EMBARGO PRECAUTORIO, MOTIVACION EN EL CASO DE. ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. *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 (peligro de que dicho contribuyente se ausente, enajene sus bienes, los oculte o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales), pero sin precisar las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que tomó en consideración la autoridad para dictarlo en la forma en que lo hizo, a fin de cumplir con lo exigido por el mencionado precepto constitucional.*

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2611/92. Concorde de Carga, S. A. de C. V. 26 de enero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viacán. Secretario: Angel Corona Ortiz. Precedente:

Amparo en revisión 1851/92. Concorde de Carga, S. A. de C. V. 20 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Antolín Hiram González Cruz.

Novena Epoca

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIV, Diciembre de 2001*

Tesis: V.3o.10 A

Página: 1801

REQUERIMIENTOS DE PAGO Y EMBARGO. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. En observancia de las garantías tuteladas por el artículo 16 de la Constitución General de la República y de las formalidades establecidas por el numeral 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, los funcionarios ejecutores de un requerimiento de pago y embargo, en cumplimiento de lo dispuesto por los artículos 152 y 155 del citado ordenamiento fiscal, deben hacer constar en forma pormenorizada su identificación y no sólo establecer el número de credencial, sino autoridad que la emitió, fecha de expedición y vencimiento, con el objeto de que la parte interesada esté en posibilidad de conocer si efectivamente el personal actuante presta sus servicios en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; se encuentra autorizado para levantar la actuación relativa y afectar bienes propiedad del causante aludido; proceder al inicio de la diligencia resultante; requerir a la persona con quien se entienda para que designe dos testigos y, en caso de que no lo hiciere, el ejecutor deberá designarlos y hacer constar esa circunstancia; ante lo cual, si ello no se deduce de la actuación respectiva, es indudable la ilegalidad del requerimiento.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 49/2001. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 8 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Elsa del Carmen Navarrete Hinojosa. Secretario: Rodrigo Rodríguez Tepezano.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, noviembre de 2001, página 34, tesis 2a./J. 55/2001, de rubro: "DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO DE BIENES. EL EJECUTOR DEBE ESPECIFICAR EN EL ACTA QUE LEVANTE LOS DATOS ESENCIALES DE SU IDENTIFICACIÓN."

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Octubre de 2002

Tesis: I.9o.A.65 A

Página: 1429

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. SU INICIO ESTÁ DETERMINADO POR LA EMISIÓN DE LA ORDEN DE REQUERIMIENTO DE PAGO. El procedimiento administrativo de ejecución se inicia con la emisión de la orden o resolución de requerimiento de pago del crédito o créditos que se hayan hecho exigibles, lo cual se desprende de lo dispuesto por los artículos 145, párrafo primero, 151, párrafo primero y 152, párrafo primero, todos ellos del Código Fiscal de la Federación, por razón de que al hacerse exigible todo crédito fiscal, se hace necesario que exista una resolución, debidamente fundada y motivada, en la que se ordene requerirle el pago del importe de tales créditos fincados al contribuyente deudor. Aunado a que dicho acto de emisión de la orden de requerimiento es totalmente independiente a la diligencia de requerimiento que es la consecuencia de aquélla.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 140/2002. Administradora Local Jurídica del Sur del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 3 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Oscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Jorge C. Arredondo Gallegos.

Cabe precisar que los actos señalados no son los únicos que deberán fundarse y motivarse, pues dependiendo de las circunstancias que se presenten durante la diligencia podrán existir otros actos y circunstancias que ameriten su adecuada fundamentación y motivación, de ahí su importancia, pues en caso de que no se haya hecho de esta manera se podrá declarar la nulidad de todo lo actuado, produciendo consecuencias negativas para la autoridad hacendaria, las cuales pueden ir desde la *reposición del procedimiento*, hasta el que los *gastos originados por avalúos o inscripción en el Registro correspondiente no puedan ser recuperados*.

CAPÍTULO IV
INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO

4.1 VIOLACIÓN A LAS GARANTÍAS CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 5º, 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.

A lo largo del presente trabajo, se ha abordado el tema del *embargo precautorio* como una *facultad exclusiva* con que cuenta el Estado en contra del contribuyente, para hacer válidos los créditos firmes que tiene a su favor. Desde este punto de vista, esta medida encuentra su justificación por el fin que persigue, ya que por medio del crédito fiscal que la autoridad perciba, será con el que hará frente al gasto público y de esta forma satisfacer el interés general.

No obstante, hay que tomar en cuenta que en ocasiones, cuando la autoridad hacendaria utiliza el embargo precautorio, lo hace como una medida cautelar cuando se da dentro de un proceso o bien como una medida previa al procedimiento de ejecución, en cuyo caso es porque se ha actualizado alguna de las hipótesis contenidas en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, y siendo de esta forma y en especial por lo que se establece en la fracción IV de dicho numeral, hay que tomar en consideración que no siempre le asiste el derecho a cobrar esos créditos, ya sea porque la obligación tributaria aún no se encuentre *determinada*, en cuyo caso podría resultar que no existe tal adeudo.

Por ello considero que al llevarse a cabo dicho procedimiento de la forma en que esta establecido en el Código Fiscal de la Federación, éste vulnera distintas garantías del gobernado, las cuales serán abordadas en el presente capítulo.

Por otra parte, y de acuerdo a lo señalado por el artículo 145 del Código Tributario, la *traba del embargo precautorio* se lleva a cabo cuando a juicio de la autoridad hacendaria, el contribuyente *trata de evadir el cumplimiento* de su obligación, ya sea porque se *ausente*, *oculte*, o *enajene* sus bienes, e incluso porque sea *insolvente*. En estas circunstancias, la traba del embargo conlleva y se justifica únicamente para asegurar el cumplimiento de la obligación contraída.

Desde este punto de vista, y analizando la redacción del artículo 145 del ordenamiento en comento, la actuación de la autoridad fiscal empleada se justifica en tanto se analice el daño que se causa a la hacienda pública ante el incumplimiento de pago, pero no hay que olvidar que no siempre se lleva a cabo por esta circunstancia, ya que en la mayoría de los casos el embargo se realiza antes de que el crédito fiscal sea *exigible*, o más aún, *determinable*, ello porque a resultas del proceso de comprobación no se acredita la obligación del contribuyente.

No hay que olvidar que el embargo precautorio es una *medida cautelar*, la cual debe ser empleada solo para asegurar el pago en un futuro y ante ciertas situaciones que ameriten su práctica, la cual bajo ninguna circunstancia debe causar daño al contribuyente, ya que esta medida puede adquirir el carácter de definitiva una vez que el crédito fiscal sea *exigible* y se encuentre *determinado*, y solo hasta ese momento los bienes embargados puedan ser puestos en *remate*.

Por otra parte, si bien es cierto, la traba del embargo precautorio no trae aparejado el remate de los bienes, esto no quiere decir que no cause molestias al contribuyente, ya que a partir de que se lleva a cabo la traba, el contribuyente no puede disponer de sus bienes, lo cual invariablemente se convierte en un acto de molestia, el que no se justifica si aún no se comprueba que existe obligación de pago.

De esta forma y analizando el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, la obligación de pagar una contribución nace en el momento "*en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes*" y "*se determinarán de acuerdo a las disposiciones vigentes al momento de su causación*", es decir al actualizarse el supuesto previsto en la ley, pero ni aún la obligación se hace *exigible*, sino hasta el vencimiento de la misma.

Por ello, deseo analizar en forma detallada el desarrollo del embargo precautorio en su vulneración a las garantías del contribuyente, las cuales serán abordadas en el presente capítulo.

Artículo 5º Constitucional

Este artículo en la parte que nos interesa, a la letra establece lo siguiente:

"A ninguna persona podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos, el ejercicio de esta libertad solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial."

Si analizamos el artículo en comento observamos que esta garantía protege la libertad de ocupación, es decir que a *"nadie podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El titular de la garantía es todo gobernado, pudiendo ganarse el sustento en la actividad que más le agrade"*.¹⁰⁶

De este precepto vale destacar que no está en discusión la *libertad que tiene todo gobernado de dedicarse a la actividad que más le acomode*, puesto que la traba del embargo no ataca el derecho que tienen los particulares de continuar desarrollando la actividad que más les agrade, cuando esta sea lícita, más sin embargo, esta disposición si afecta en lo relativo al producto del mismo, ya que en su última parte del precepto citado se establece como limitación a éste que *solo por resolución judicial podrá privársele del producto de su trabajo*.

De esta forma, se puede observar entonces que tal libertad solo *podrá vedarse por determinación judicial*, y de acuerdo a lo establecido en el texto constitucional, esta limitación no se hace extensiva a la autoridad administrativa, en este caso, a las autoridades hacendarias, quienes al llevar a cabo la diligencia de embargo si afectan al *producto del trabajo del contribuyente sobre el cual se esta efectuando dicho procedimiento*.

Lo anterior es así, toda vez que la practica de tal diligencia no afecta el ejercicio de esta libertad, pero al llevarse a cabo afecta al *producto* de la misma, con lo cual se puede comprobar que en la praxis esta facultad que le asiste a la autoridad judicial se hace extensiva a su vez a la autoridad administrativa, pues al darse la traba del embargo precautorio da lugar a que el

¹⁰⁶ ROJAS CABALLERO, ARIEL ALBERTO. *Las Garantías Individuales en México. Su Interpretación por el poder Judicial de la Federación*. Porrúa, México, 2002, p. 144.

contribuyente no pueda disponer de manera libre sobre su establecimiento, empresa o negocio y por ende afecta al producto obtenido del mismo.

De lo anterior no se pretende que exista un juicio previo para llegar a tal determinación, pero sí que ante la inminente privación que se lleve a cabo, se dé la oportunidad al contribuyente de oponer las excepciones que considere convenientes, pues si bien la traba del embargo tiene el carácter de *precautorio*, el mismo en muchas ocasiones se prolonga de manera *indefinida*, con lo cual no solo se afecta el producto que obtiene de su trabajo, sino que además lo afecta en su garantía de audiencia, la cual analizaremos a continuación.

Artículo 14 Constitucional

En lo que respecta a este artículo, en la parte que nos interesa a la letra establece:

"A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. 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."

Como podemos observar este precepto consagra la *garantía de audiencia* a que todo gobernado tiene derecho, es decir, implica una *defensa, seguridad jurídica* ante los actos que emanen de la autoridad y que pretendan *privarlo* de sus derechos.

Tal garantía debe ser observada estrictamente dentro de todo procedimiento, por ello en el tema que nos ocupa, cabe señalar que las autoridades fiscales al ejecutar la traba del embargo *precautorio* afectan no sólo la *propiedad* sino también la *posesión* y los *derechos* del contribuyente, y para llevar a cabo tal afectación debe existir una *resolución* o bien, una *determinación* que así lo establezca previo *procedimiento* o juicio, que en su caso se haya llevado a cabo, y en el cual el contribuyente haya hecho valer sus excepciones.

Por otra parte hay que recordar que en el embargo precautorio la finalidad del mismo es *garantizar el cumplimiento de la obligación contraída* pero como se ha venido analizando, cuando esta obligación aún no es *exigible* o más aún, no se ha *determinado*, no existe

obligación a garantizar, lo cual llega a crear incertidumbre en el contribuyente, ya que la misma aún no se encuentra en cantidad líquida o aún se desconoce el importe exacto a pagar, además de que no hay que olvidar que en su caso, el contribuyente al presentar su declaración, ésta puede manifestarse en ceros.

Al darse el aseguramiento de los bienes, el contribuyente ve menoscabado su patrimonio, y aunque la traba del embargo tiene el carácter de *precautorio*, el mismo puede prologarse *indefinidamente*, lo cual resulta violatorio a la garantía de audiencia sobre todo si tomamos en consideración que la obligación fiscal aún no tiene que ser garantizada.

Además al no existir un procedimiento previo del cual derive una determinación o resolución que establezca que es procedente la traba del embargo, el aseguramiento que se lleva a cabo se da en abstracto, pues si aún no está determinada la obligación a pagar, ni el contribuyente ni la autoridad saben a cuanto ascenderá el monto de lo embargado, si es que existe el adeudo, por lo cual es evidente que el gobernado ve afectado su patrimonio y en consecuencia vulnerada su garantía de audiencia.

Artículo 16 Constitucional

Por último, en lo que toca al artículo 16 constitucional, en la parte que nos interesa, el mismo 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.”

De lo anterior podemos desprender varias cuestiones, en primer lugar esta garantía consagra que todo acto de molestia debe estar debidamente *fundado* y *motivado*, pues si alguna de estas dos circunstancias no concurren al caso concreto da lugar a que se viole la garantía de legalidad que le asiste a todo gobernado.

Sirve para reforzar lo anterior, lo establecido en este mismo artículo, en su párrafo onceavo, en el cual se establece que en el caso de las *visitas domiciliarias*, la autoridad administrativa las podrá practicar solo para *“cerciorarse de que se han cumplido los*

reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos". De tal forma que, aunque le asista el derecho de verificación y comprobación a la autoridad fiscal, la misma debe llevarse a cabo de forma fundada y motivada y circunstanciadamente.

Ya en el capítulo anterior del presente trabajo se estableció que la *fundamentación* se refiere a que la *actuación de la autoridad debe estar adecuada al precepto legal que la regula, debe ser aplicable al caso concreto en su totalidad, puesto que si solo se adecua en forma parcial daría lugar a carecer de legalidad*; en lo toca a la *motivación* cabe señalar que ésta se refiere a que debe existir una *circunstancia, razón o causa que de lugar a que la autoridad aplique determinado precepto al caso concreto, es decir, exponer las razones por las cuales se actualiza el supuesto previsto en la ley*. Recordando lo anterior, en el presente capítulo toca analizar de que forma se transgrede dicha garantía al llevarse a cabo la traba del embargo precautorio.

En cualquier acto de autoridad siempre debe estar presente la fundamentación y la motivación, pues ambos constituyen un requisito *sine qua non* de existencia, puesto que al no acontecer así el acto sería contrario a derecho. De esta forma, la autoridad al ejecutar un acto de molestia debe dar la certeza al contribuyente de que toda su actuación se encuentra ajustada a derecho.

De esta manera y analizando la forma en que se encuentra redactado el texto del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que al autorizarse la traba del embargo precautorio cuando el crédito fiscal aún no está determinado o es exigible crea un estado de indefensión jurídica en el contribuyente, ya que no es razón suficiente que el mismo sea empleado para garantizar el interés fiscal puesto que el mismo no tiene lugar sino se encuentra justificado su nacimiento y determinación, más aún si aún no se tiene la certeza de que existe el mismo, lo cual da como consecuencia que se de un aseguramiento en abstracto, puesto que aún no se encuentra cuantificado el monto de la obligación fiscal, dándose de esta forma la violación a la garantía de legalidad que le asiste al contribuyente.

Al respecto, resulta aplicable la siguiente tesis de jurisprudencia, la cual establece lo siguiente:

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Septiembre de 1995

Página: 27

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

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

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

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

Amparo en revisión 1505/94. Jarabes Veracruzanos, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

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

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Gúitrón,

Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 17/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Por ello, todo acto de molestia que la autoridad lleve a cabo debe estar precedido por su debida motivación y fundamentación y no dejado a su libre arbitrio, puesto que no constituye razón suficiente el que existan hechos notorios para justificar su actuación.

4.2 INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Todo acto de autoridad debe estar supeditado a cumplir con los requisitos que le son señalados por el artículo 16 constitucional, cumpliendo de esta forma con la presunción de legalidad de que deben gozar. Por desgracia, al llevarse a cabo la diligencia de embargo precautorio cuando el crédito fiscal no ha sido *determinado* o aún no es *exigible*, da lugar a que se violenta la garantía de legalidad ya que se crea un estado de incertidumbre en el contribuyente toda vez que al no saber a cuanto asciende su obligación a pagar, se desconocerá a cuanto ascenderá el monto de lo asegurado.

En el caso que nos ocupa, considero que la inconstitucionalidad del artículo en comento radica principalmente en la incertidumbre jurídica que se crea en el contribuyente cuando es embargado *precautoriamente* sin saber si de verdad existe un adeudo, en cuyo caso puede resultar que no existe obligación de pago.

Si no existe la certeza de que dicha obligación deba ser garantizada y aún así la autoridad hacendaria lleva a cabo la diligencia de embargo solo se ocasiona que se vulnere la esfera jurídica del contribuyente puesto que puede resultar que no exista adeudo alguno.

Al autorizarse la diligencia de embargo ante la indeterminación del crédito fiscal y más aún que este sea exigible, los cuales constituyen requisitos indispensables para el nacimiento del crédito fiscal, da lugar a que se de un aseguramiento de bienes que aún no se sabe si de verdad cubrirán el adeudo que la autoridad hacendaria *presupone* que existe, puesto que al no

saber a cuanto asciende el monto del crédito fiscal el aseguramiento de bienes será solo al arbitrio de la autoridad, vulnerando así la garantía de legalidad que le asiste al contribuyente.

Por otra parte, resulta insuficiente que la autoridad hacendaria emplee el término de "asegurar el interés fiscal" puesto que si aún no se encuentra determinada la obligación fiscal no hay porque emplear medidas tendientes para su cumplimiento, ya que primero debe actualizarse el supuesto previsto en ley y segundo, la obligación tributaria causada debe estar determinada y ser exigible y al no darse tal hecho da lugar a que no tenga porque garantizarse, toda vez que aún no se da el plazo para su cumplimiento.

4.3 INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FORMA EN QUE SE DESARROLLA EL EMBARGO PRECAUTORIO

A lo largo de este capítulo se ha centrado el estudio del embargo precautorio en tanto éste al ser practicado crea un estado de incertidumbre en el contribuyente.

Como su nombre lo indica, el embargo precautorio es una *medida cautelar* que debiera ser empleada para asegurar el cumplimiento de una obligación que ya esta *determinada* pero ante la cual existe el *peligro inminente*, o bien hay razones suficientes que hacen suponer que se dará su *incumplimiento* y que ante tales circunstancias su aplicación se encuentra debidamente justificada.

Si bien esta figura fue creada ante el temor de que el fisco pudiera sufrir un menoscabo en la recaudación, y en consecuencia no poderle hacer frente al Gasto Público, cabe señalar que al llevarse a la practica debiera existir la seguridad de que al ser empleada tal figura lo es para garantizar el cumplimiento de una obligación sin que por ello se afecte la esfera jurídica del gobernado.

Por otra parte, el hecho de que constituye una medida cautelar que asegura el cumplimiento de lo que el fisco considera como un crédito a su favor, no implica que al ejecutarse no ocasione daño alguno o perjuicio en el patrimonio del contribuyente, pues dicha medida dejará el carácter de preventivo para adquirir el de definitivo solo cuando éste sea

exigible y se encuentre determinado, es decir, cuantificado, además de que al llevarse a cabo la traba del embargo, aún cuando es de naturaleza precautoria, da lugar a que:

- ◆ Sea considerado como un *acto definitivo*, pues no existe medio de defensa que se pueda imponer para que no se vulneren los derechos del contribuyente.
- ◆ Su ejecución origina consecuencias que no pueden ser *reparadas*, ya que al darse la privación de bienes y en ocasiones de derechos, el daño ya no puede ser subsanado con posterioridad.
- ◆ Al darse el aseguramiento de bienes en lo abstracto da lugar a que una vez que el crédito sea exigible y determinable, éste puede resultar menor a lo asegurado o peor aún, podría resultar que no existe adeudo alguno, para lo cual *no existe dentro de la ley la forma en que se pueda reparar del daño al contribuyente*.

Por otra parte, si bien, el hecho de que se finque este gravamen sobre los bienes del contribuyente no implica que los mismos sean sacados a remate, si ocasiona daño al contribuyente pues ya no puede disponer de estos bienes, lo cual hace que se vea perjudicado injustificadamente puesto que en un determinado caso puede resultar que no existía la obligación de pago.

Ante tal circunstancia, el único medio de defensa con que cuenta el contribuyente es el **juicio de amparo indirecto**, ante juez de distrito en materia administrativa.

Lo anterior es así, toda vez que el juicio de amparo constituye un medio de defensa que permite calificar la constitucionalidad y legalidad del poder público, por ello al cuestionar la constitucionalidad del embargo precautorio, éste resulta ser el medio idóneo de defensa, pues si se lleva a cabo sobre créditos fiscales no determinados y no exigibles da lugar a que se transgreda la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 constitucional.

Al respecto, la siguiente jurisprudencia establece, de manera más clara el porque el medio de defensa adecuado es el amparo indirecto y no el recurso de revocación:

Novena época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Febrero de 2001

Página: 223

EMBARGO FISCAL PRECAUTORIO. NO CONSTITUYE UN ACTO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, POR LO QUE EN SU CONTRA NO PROCEDE EL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN II, INCISO B), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SIN PREJUZGAR SOBRE SU PROCEDENCIA CONFORME OTRA DISPOSICIÓN. El precepto indicado establece que el recurso de revocación procederá contra los actos de autoridades fiscales federales que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley. Conforme a lo dispuesto en los artículos 145 y 151 del mismo ordenamiento, el procedimiento administrativo de ejecución se inicia con el requerimiento de pago al deudor, de créditos exigibles; en tanto que el embargo precautorio constituye una medida preventiva que tiende a asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito esté determinado o sea exigible. La diferencia fundamental entre ambas figuras consiste en que el embargo precautorio tiene por finalidad asegurar el interés fiscal cuando todavía no existe un crédito exigible; por el contrario, el procedimiento administrativo de ejecución tiene por objeto hacer efectivos créditos fiscales exigibles, cuando el pago de los mismos no hubiere sido cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley. Por consiguiente, el embargo precautorio no se ubica en el supuesto de procedencia del recurso de revocación previsto en el artículo 117, fracción II, inciso b), del código en cita, toda vez que al dictarse de manera previa al procedimiento administrativo de ejecución, no forma parte integral del mismo, y no constituye un acto de autoridad fiscal federal pronunciado dentro del procedimiento administrativo de ejecución; sin que esto prejuzgue sobre la procedencia de dicho medio impugnativo contra el embargo precautorio, conforme a alguna otra de las diversas hipótesis establecidas en el numeral 117 invocado.

Contradicción de tesis 34/2000-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito. 26 de enero de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Elena Rosas López.

Tesis de jurisprudencia 7/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiséis de enero de dos mil uno.

Como se puede observar, el recurso de revocación podrá interponerse contra actos que se den dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el cual inicia con el *requerimiento de pago sobre créditos exigibles y determinados*, más no en contra del embargo precautorio que se lleva a cabo con la única finalidad de asegurar el *interés fiscal* antes de que éste ya se haya *determinado* o bien sea *exigible*. Por lo tanto, al no poderse ubicar el embargo precautorio dentro de las causales de procedencia del recurso de revocación el medio de defensa que le

queda al contribuyente es el juicio de amparo indirecto y al respecto resultan aplicables las siguientes tesis aisladas:

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Febrero de 2001

Página: 1757

EMBARGO PRECAUTORIO. ES ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN CONTRA EL CUAL PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 114, fracción IV, de la Ley de Amparo, aplicable por igualdad de razón a cualquier procedimiento seguido en forma de juicio, es procedente el amparo indirecto en contra del embargo precautorio decretado con apoyo en el artículo 151 de la Ley Aduanera, por ser dicha medida cautelar un acto que causa sobre los bienes embargados ejecución de imposible reparación, en la medida en que limita irreversiblemente el ejercicio de los derechos del propietario, quien con motivo del gravamen no puede usar y disfrutar de la cosa embargada plenamente. A lo anterior no se opone la tesis jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página ciento ochenta y siete, Tomo VII, abril de mil novecientos noventa y ocho, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: "EJECUCIÓN, PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE. EL AMPARO CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS EN AQUÉL SÓLO PROCEDE CUANDO SE RECLAMA LA DEFINITIVA, A PESAR DE QUE SE IMPUGNE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES.". En efecto, aun cuando en dicha tesis jurisprudencial se dijo que el procedimiento administrativo de ejecución regulado por los artículos 145 a 196 del Código Fiscal de la Federación (equiparable al previsto por la Ley Aduanera en su artículo 151 y demás relativos), es aplicable el artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo, por ser ese procedimiento equiparable a los procedimientos seguidos en forma de juicio, y que por ello, el amparo indirecto sólo procede en contra de la resolución que apruebe el remate, tal decisión jurisprudencial no puede tener alcance tal, que impida aplicar la excepción que el mismo artículo 114 de la Ley de Amparo prevé en su fracción IV, respecto de los actos que tengan sobre las personas o las cosas ejecución de imposible reparación. Así es, porque en la citada tesis, lo que enfática y directamente se decidió, fue el tema relativo a la equiparación del procedimiento administrativo de ejecución (y tácitamente de los procedimientos similares, como el de verificación aduanera), con los procedimientos seguidos en forma de juicio; no se ocupó, pues, la Segunda Sala de manera inmediata y clara, del diverso tema sobre los actos que dentro del procedimiento tengan sobre las personas o las cosas ejecución de imposible reparación. Así lo demuestra la propia Segunda Sala al resolver, con fecha posterior a la de aprobación de la citada jurisprudencia (veinte de marzo de mil novecientos noventa y ocho), el amparo en revisión 1329/97 concediendo el amparo a la quejosa en contra del embargo precautorio reclamado, por estimar inconstitucional el artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera. El Pleno de la Suprema Corte, por su parte, con posterioridad a la primera sentencia que formó la jurisprudencia de la Segunda Sala, aprobó tesis jurisprudencial en la que declaró inconstitucional el artículo 145, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación que prevé el embargo precautorio, y lógicamente amparó a los quejosos que reclamaron dicha medida cautelar. El Pleno, a su vez, en sesión de trece de enero de mil novecientos noventa y ocho, aprobó tesis aislada en la que declaró inconstitucional el artículo 145, fracción I, del Código Fiscal de la Federación que prevé el embargo precautorio.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 5312/99. Joaquín Su Aguilar. 25 de agosto de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Luis Alberto Valdez Jaime.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 133-138, Tercera Parte, página 81, tesis de rubro: "PROCEDIMIENTOS SEGUIDOS EN FORMA DE JUICIO. APLICACIÓN DE LA FRACCIÓN II, EN RELACIÓN CON LA IV, DEL ARTÍCULO 114 DE LA LEY DE AMPARO."

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Mayo de 2000

Página: 931

EMBARGO PRECAUTORIO. MATERIA FISCAL. *De una interpretación armónica de los artículos 117, fracciones I y II, y 145 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el embargo precautorio que se practica con el fin de garantizar el interés fiscal que pudiera derivar de las visitas domiciliarias que se estén practicando, constituye una medida provisional o preventiva y no definitiva, toda vez que la autoridad administrativa, aún no ha determinado crédito fiscal alguno; por tanto, no existe todavía procedimiento administrativo de ejecución incoado contra el contribuyente, por ello, no procede con motivo del citado embargo, el recurso de revocación, en virtud de que no se trata de una resolución definitiva o que se haya emitido en un procedimiento administrativo de ejecución, de ahí que sea procedente el juicio de garantías biinstancial.*

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión (improcedencia) 493/99. Vianey Ismael Martínez González. 3 de febrero de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Augusto Benito Hernández Torres. Secretario: Germán Briseño Sáinz.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, febrero de 2001, página 223, tesis por contradicción 2a./J. 7/2001 de rubro "EMBARGO FISCAL PRECAUTORIO. NO CONSTITUYE UN ACTO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, POR LO QUE EN SU CONTRA NO PROCEDE EL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN II, INCISO B) DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SIN PREJUZGAR SOBRE SU PROCEDENCIA CONFORME OTRA DISPOSICIÓN."

4.4 REFORMAS AL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En primer lugar hay que establecer que el artículo 145 del Código Tributario permite la traba de un embargo que tiene el carácter de *precautorio* pero que se lleva a cabo en circunstancias que no dejan de manera clara su justificación, principalmente porque recae en obligaciones que aún no son determinadas y/o exigibles al momento de la determinación de dicha medida, y que por tanto pudieran no solo no existir, sino incluso que la obligación fiscal como tal aún no tiene que ser cumplida y en consecuencia no hay que garantizar su cumplimiento.

Para arribar a la idea anterior resulta conviene citar la forma en que actualmente se encuentra redactado el artículo 145, el cual a la letra establece lo siguiente:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

"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.

PROCEDENCIA DEL EMBARGO PRECAUTORIO

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, se levantará el embargo trabado.

ACTA EN QUE SE PRECISEN LAS RAZONES DEL EMBARGO

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

REQUERIMIENTO PARA DESVIRTUAR

La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del término de 3 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

DEFINITIVIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO

El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantará el embargo.

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

DISPOSICIONES APLICABLES AL EMBARGO PRECAUTORIO

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

NO APLICABILIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

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

Como se puede observar este artículo regula la figura del embargo precautorio, lo cual debiera hacerlo bajo supuestos que hagan presumible que dicha medida cautelar debe ser empleada porque así lo ameriten las circunstancias, más no porque será el arbitrio de la autoridad el que influirá para que sea ejecutada o no.

Por otra parte, considero que existen cuatro supuestos jurídicos en los cuales el crédito fiscal es exigible, éstos son:

- ◆ Cuando se realiza su autodeterminación por el contribuyente, lo cual hace que dicho crédito desde ese momento sea **exigible**,
- ◆ Cuando la ley así lo determina, pudiendo coincidir este momento con el que el contribuyente lleve a cabo,
- ◆ Cuando la autoridad lo ha determinado en ejercicio de sus facultades de comprobación, y
- ◆ Cuando ha vencido el cese de prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, o bien por error aritmético en las declaraciones o por las razones previstas en el artículo 41 del Código Tributario.

Lo anterior no justifica el empleo de esta medida cautelar, además si analizamos las causales de procedencia observaremos que las mismas no establecen de manera clara su aplicación, así por ejemplo analizando la fracción I del artículo en comento, de ésta se desprende que las autoridades fiscales *pueden emplear el embargo precautorio* ante la *oposición u obstaculización que se dé al realizar sus facultades de comprobación*, o bien, porque se presente la *desaparición o se ignore el domicilio del contribuyente*, más sin embargo, dicha fracción no precisa que circunstancias deben acontecer para que la autoridad *presuponga o de por hecho que se ha actualizado tal hipótesis*, lo que da lugar a que se deje al arbitrio de éstas.

En lo que respecta a la fracción II, la misma señala que una vez *iniciada la comprobación, se dé la desaparición o exista riesgo de ocultación, enajenación o dilapidación de los bienes*, sin embargo dicha fracción tampoco establece la forma en que las autoridades hacendarias han de verificar que se ha presentado tal circunstancia, lo cual implica que se violenta la esfera jurídica del contribuyente.

Con la fracción III acontece lo mismo, pues dicha fracción al establecer como causal de procedencia el hecho de que el contribuyente *se niegue a proporcionar su contabilidad con la*

cual se verifique el cumplimiento a las disposiciones fiscales, da lugar a que éste se vea afectado en su seguridad jurídica, puesto que no se señalan que hechos han de tomarse en cuenta o deben acontecer para que se afirme que tal situación se ha presentado.

Es en la fracción IV, y principalmente por los términos contenidos en ésta que se ha creado la polémica alrededor de la figura en comento, ya que si la obligación fiscal esta determinada pero aún no es exigible su cumplimiento, dicha medida cautelar no tiene razón de ser, puesto que es empleada por el fisco para asegurar el cumplimiento de un crédito que aún no tiene a su favor y que por tanto no ocasiona daño alguno a la hacienda pública.

Por otra parte, en el párrafo décimo de este mismo numeral se faculta a la autoridad fiscal ha ejecutar esta medida cautelar antes de que el crédito fiscal esté determinado y éste queda sin efectos sólo si después del plazo establecido por los artículos 46-A y 48 del Código Fiscal no se ha *emitido resolución que los determine*, lo cual viene a reafirmar la violación que se da a la esfera jurídica del contribuyente.

Como puede observarse, este artículo no precisa la forma en que se han de actualizar las causales de procedencia, pues las mismas no especifican de manera clara cuando han de ser aplicadas por la autoridad hacendaria, que situaciones jurídicas han de acontecer para que se pueda *presumir* que las mismas se han actualizado, sobre todo si esta medida es empleada en aras de que el fisco federal puede satisfacer el interés general, además la misma al ser ejecutada provoca que el contribuyente se coloque en un estado de indefensión y que por tanto se vea afectado no solo en su patrimonio sino también en su seguridad jurídica.

Incluso el Poder Judicial Federal ha robustecido mediante diversas tesis esta falta de precisión del artículo 145 del Código Tributario, y en el caso que nos ocupa resultan aplicables las siguientes tesis aisladas:

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Enero de 1998

Página: 102

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

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 Mazatlán, S.A. de C.V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo 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 Mena Adame.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de enero en curso, aprobó, con el número I/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.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI-Noviembre, tesis P./J. 88/97, página 5, de rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL."

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

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

Tomo: XV, Abril de 2002

Página: 1255

EMBARGO PRECAUTORIO. EL SUPUESTO QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. No obstante la reforma del artículo de referencia, que entró en vigor el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho, en su fracción II, se establece como medida cautelar el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, facultando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, sin que previamente se haya determinado un crédito fiscal por el contribuyente o por la autoridad, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, disposición que infringe lo establecido por el artículo 16 constitucional, al permitir a la autoridad fiscal embargar precautoriamente sin la existencia previa de una determinación de un crédito fiscal, el cual constituye un requisito esencial para que nazca o se actualice el interés fiscal del erario público; por estas razones resulta inconstitucional lo establecido en el artículo y fracción de mérito, al otorgar a la autoridad fiscal una facultad arbitraria, ya que a su voluntad puede fijar el monto del crédito mediante el embargo precautorio.

DÉCIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 134/2001. Presidente de la República y otra. 23 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rolando González Licona. Secretario: Luis Bolaños Martín.

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

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

Tomo: XVII, Junio de 2003

Página: 979

EMBARGO PRECAUTORIO. LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. La fracción III del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación permite el embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, cuando éste se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está obligado, pero de su propia redacción se desprende que se trata de asegurar el interés fiscal en caso de contribuciones pendientes de determinarse, pues hace referencia a que si dentro de los plazos que el propio código señala, no se dicta la resolución en que se determine dicho crédito, ese embargo precautorio quedará sin efectos y que, en cambio, si se cumple con ello, ese secuestro se convertirá en definitivo, prosiguiéndose el procedimiento administrativo de ejecución. De ahí que se infringe el artículo 16 constitucional al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado de "asegurar el interés fiscal" carece de

justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye un requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que, si ello no se actualiza, no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo, ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal, como tampoco se tienen todos los datos objetivos para regir la determinación de que el causante va a evadir su responsabilidad. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado, al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias, al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo; máxime que esa autoridad, por más que exista un hecho generador del tributo, no podría cumplir con el mandato constitucional de fundar y motivar su actuar, al no saber cuál es el monto del crédito fiscal y si el gobernado en contra de quien se dirige la medida está obligado al mismo.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 111/2002. Cisneros, Cisneros y Asociados, S.C. 13 de marzo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Torres Pérez. Secretaria: Adelita Méndez Cruz.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, septiembre de 1995, página 27, tesis P.J. 17/95, de rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN."

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Noviembre de 1997

Página: 5

EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 145, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando se percaten de alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal, o cuando 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", 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 2206/96. Tabiguera Coacalco, 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: Olga María Sánchez Cordero; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Carlos Mena Adame.

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

Amparo en revisión 2565/96. Tabiguera San Lorenzo, 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: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

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

Amparo en revisión 2389/96. Tabiguera San Andrés Tlalpan, 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: Sergio Salvador Aguirre Anguiano; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Alejandra de León González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el tres de noviembre en curso, aprobó, con el número 88/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de noviembre de mil novecientos noventa y siete.

Como se puede observar del análisis de las anteriores tesis aisladas, en toda relación tributaria, para que se pueda acreditar el interés fiscal, previamente se requiere que la obligación fiscal se encuentre determinada y que ésta sea exigible y hasta que no se de lo anterior, la autoridad no puede exigir su cumplimiento, solo excepcionalmente cuando ha concluido el plazo para su cumplimiento. Siendo así las cosas, la autoridad difícilmente podrá fundar y en su caso motivar su actuación, sobre todo si no existe certeza de adeudo o bien, de que el contribuyente este obligado al pago de dicha obligación.

No debe olvidarse que al permitirse la traba del embargo precautorio se afecta el patrimonio del contribuyente puesto que ya no puede disponer de sus bienes como quisiera en virtud del gravamen que pesa sobre ellos y si al final el contribuyente demuestra que a él le asistía la razón y no a la autoridad hacendaria, el daño que se le causo queda sin ser reparado.

Como sustento a lo anterior resulta aplicable la siguiente jurisprudencia:

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VIII, Octubre de 1998

Página: 979

EMBARGO PRECAUTORIO. ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN. PROCEDENCIA DEL JUICIO CONSTITUCIONAL. El embargo precautorio que puede materializarse en caso de no efectuar un pago requerido en un juicio, si es un acto, que de efectuarse, sería de imposible reparación, puesto que privaría al quejoso del uso y disfrute de los bienes secuestrados durante todo el tiempo que dure el juicio o el procedimiento administrativo en su caso, lo cual no sería susceptible de repararse, pues aun cuando se obtuviera sentencia favorable y se levantara el embargo, esto no restituiría al quejoso de la afectación de que fue objeto por el tiempo en que estuvo en vigor el embargo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 717/93. Miguel Ángel Cantú Padilla. 20 de abril de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Cerdán Lira. Secretario: Raúl Alvarado Estrada.

Amparo en revisión (improcedencia) 27/94. Pedro Elizaldi Cantú y otra. 17 de noviembre de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Ramiro Barajas Plasencia. Secretario: Carlos Hugo de León Rodríguez.

Amparo en revisión 261/94. Matrix Medical, S.A. de C.V. 9 de febrero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Cerdán Lira. Secretario: Raúl Alvarado Estrada.

Amparo en revisión (improcedencia) 36/95. Ladrillera Mecanizada, S.A. de C.V. 29 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Ramiro Barajas Plasencia. Secretario: Carlos Hugo de León Rodríguez.

Amparo directo 462/98. Felipe Vargas Alvarado. 2 de septiembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretaria: Angélica María Torres García.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, junio de 1991, página 266, tesis XI.2o.7 A, de rubro "EMBARGO PRECAUTORIO, ES UN ACTO DE EJECUCIÓN IRREPARABLE PARA LOS EFECTOS DEL AMPARO."

Nota: Por ejecutoria de fecha 17 de mayo de 2000, la Primera Sala declaró inexistente la contradicción de tesis 10/99 en que habla participado el presente criterio.

Por ello y a fin de evitar mayores daños al contribuyente, a lo largo de este capítulo se han analizado las distintas formas en que se vulnera la esfera jurídica del gobernado al llevarse a cabo la *traba del embargo precautorio*, pues si bien es una medida *cautelar* empleada por las autoridades, la misma debe prever la forma de garantizar los *daños ocasionados al deudor*, tomando en consideración la ilegalidad con la que es practicada.

Por tal motivo, propongo reformar el artículo 145, fracción IV del Código Tributario, dicha reforma debe ser tendiente a la *procedencia* para aplicar esta medida, es decir, que exista la *exigibilidad y determinación del crédito fiscal de una manera concreta, limitativa y especificando en que casos ha de ser empleada*, y que no dependa del arbitrio de la autoridad su aplicación, sobre todo si las mismas no fundan y motivan su actuar.

Además, la propuesta también esta dirigida a garantizar el daño que se le pueda causar al contribuyente, toda vez que la autoridad hacendaria compruebe que no existía tal obligación a cumplir, es decir, se busca la reparación del daño y que a su vez se *incluya* la responsabilidad de los servidores públicos, pues quedó a su arbitrio el empleo de esta medida cautelar y si no les asistía la razón, resulta conveniente por tanto el crear un mecanismo de responsabilidad, y de esta forma las autoridades al llevar a cabo el embargo precautorio lo harían solo si cuentan con los elementos suficientes que permiten presumir o acreditar que *existe* un crédito fiscal a garantizar y ante el cual se puede dar la evasión de su pago.

Por ello, resulta indispensable el cambiar el término de indeterminación y en lo que respecta a la exigibilidad del crédito, hacerlo efectivo solo cuando se actualice la hipótesis normativa, es decir que el artículo en cuestión precise de manera más clara porque procede el llevar a cabo dicha medida y de esta forma crear certeza jurídica en los contribuyentes.

Por lo analizado a lo largo de este capítulo, mi propuesta de reforma al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación es la siguiente:

| <u>FORMA EN LA QUE ACTUALMENTE SE ENCUENTRA REDACTADO EL ART. 145 DEL C.F.F.</u> | <u>PROPUESTA DE REFORMA AL ART. 145 DEL C.F.F.</u> | <u>JUSTIFICACIÓN DE LA REFORMA</u> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN | PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN | A lo largo del presente capítulo se ha venido analizando la forma en que se vulnera la esfera jurídica del gobernado al permitirse la traba del <i>embargo precautorio sobre obligaciones que aún no son determinables y exigibles</i> , es decir, aún no existe certeza de que deba ser garantizado su cumplimiento. |
| "145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. | 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. | La reforma a este artículo esta encaminada básicamente a lo establecido por la fracción IV, siendo que los términos empleados por ésta, crean incertidumbre en el contribuyente. |
| PROCEDENCIA DEL EMBARGO PRECAUTORIO | PROCEDENCIA DEL EMBARGO PRECAUTORIO | Con su reforma se busca que al ser utilizada como causal de procedencia en el embargo precautorio, la misma establezca de manera clara y precisa en que situaciones o circunstancias a de ser utilizada, ello con el objeto de que el crédito fiscal que ha de ser garantizado, <i>se encuentre previamente determinado y sea exigible</i> , con lo cual se busca dar certeza jurídica al contribuyente de que no se verá menoscabado su patrimonio, y que gozará de la seguridad jurídica establecida tanto en el artículo 14 como 16 constitucionales. |
| Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando: | Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando: | Para arribar a la idea anterior, conviene citar lo que establece el artículo 11, fracción I de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual establece |
| 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. | 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. | 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. | III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que 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 | IV. El crédito fiscal <i>sea exigible y haya sido determinado</i> por el contribuyente, <i>o en su caso, éste conozca las bases de</i> | |

| | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>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.</p> | <p><i>su liquidación, o bien</i>, por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, pero se presenten previamente circunstancias o hechos debidamente acreditados que hagan presumible que existe 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.</p> | <p>lo siguiente:</p> <p><i>"El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:</i></p> <p><i>I: Las dictadas por autoridades fiscales y organismos fiscales autónomos, en que determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación".</i></p> |
| <p>V. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.</p> | <p>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 venden en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.</p> | <p>De lo anterior podemos observar que para que proceda el juicio que sea tramitado ante el TFJFYA, es necesario que la obligación fiscal ya se encuentre determinada, es decir, debe existir la certeza jurídica de que la misma es exigible y determinable, y para el caso que nos ocupa, el actuar de la autoridad fiscal debe sujetarse a las mismas bases, es decir, sólo hasta que existe una resolución definitiva que finque una obligación fiscal, líquida y exigible, la misma de lugar a que sea ejecutada vía embargo precautorio, por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, y aunque es una medida cautelar, la misma al provocar un menoscabo en el patrimonio del contribuyente, solo debe aplicarse ante situaciones que así lo ameriten, es decir, en la que se actualiza el supuesto previsto en ley.</p> |
| <p>ACTA EN QUE SE PRECISEN LAS RAZONES DEL EMBARGO</p> | <p>ACTA EN LA QUE SE PRECISEN LAS RAZONES DEL EMBARGO</p> | <p>Esta reforma busca el dejar de manera concreta y específica el marco sobre el cual habrá de adecuarse el actuar de la autoridad hacendaria, es decir, solo al actualizarse este supuesto, se podrá invocar como causal de procedencia y adecuarse al marco de legalidad exigido por la ley.</p> |
| <p>La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.</p> | <p>La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo y las causas particulares que lo justifican.</p> | |
| <p>REQUERIMIENTO PARA DESVIRTUAR</p> | | |
| <p>La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del término de 3 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto</p> | | |

| | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>del embargo precautorio, éste quedará firme.</p> | <p>REQUERIMIENTO PARA DESVIRTUAR</p> | <p>Por otra parte, también se propone el modificar el párrafo onceavo de este artículo, ya que el mismo viene a confirmar, que el embargo precautorio, al ser utilizado como medida cautelar, recae sobre obligaciones aún no determinables y por tanto, que aún no tienen porque ser garantizadas.</p> |
| <p>DEFINITIVIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO</p> | <p>La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del término de 3 días a la notificación del crédito fiscal, exigible y determinado, desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado si el obligado no desvirtúa el monto por el cual se efectuó el embargo precautorio, el mismo quedará firme.</p> | <p>Por ello, la reforma planteada en este punto busca que solo hasta que el crédito fiscal tiene el carácter de determinable y exigible, el mismo se convierta en definitivo y solo hasta ese momento éste se adecuará a las disposiciones establecidas en el Capítulo III del Código Fiscal de la Federación.</p> |
| <p>El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantará el embargo.</p> | <p>DEFINITIVIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO</p> | <p>Es importante que la resolución en la cual se establecen las causas por las cuales se practicó el embargo precautorio esté circunstanciada de manera clara y precisa, pues sólo así se podrá comprobar que el actuar de las autoridades fiscales estuvo apegado a lo que la ley les señala y que no se excedieron en el ejercicio de sus funciones.</p> |
| <p>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.</p> | <p>El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales.</p> | |
| <p>DISPOSICIONES APLICABLES AL EMBARGO PRECAUTORIO</p> | <p><i>Una vez que éste es definitivo se proseguirá con el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia debidamente circunstanciada de la resolución en la que se haya determinado el crédito fiscal así como de su notificación dentro del expediente de ejecución.</i> Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 de este Código se levantará el embargo.</p> | |
| <p>Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este Código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.</p> | | |

| | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <p>NO APLICABILIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN</p> <p>En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.</p> | <p>DISPOSICIONES APLICABLES AL EMBARGO PRECAUTORIO</p> <p>Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este Código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.</p> <p>NO APLICABILIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN</p> <p>En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.</p> | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

CONCLUSIONES

PRIMERA: El Estado a fin de satisfacer sus fines, entre ellos, el gasto público cuenta con mecanismos por medio de los cuales puede allegarse de recursos, traduciéndose esto en su *potestad tributaria*, la cual al ser ejercida debe adecuarse tanto al principio de legalidad como al de proporcionalidad y equidad.

Esta potestad ha sido denominada doctrinalmente como *Facultad Económico Coactiva*, y es regulada actualmente por el Código Tributario como *Procedimiento Administrativo de Ejecución*.

SEGUNDA: Para alcanzar sus fines, el Estado necesita de recursos, es decir de *ingresos*, pudiendo ser éstos de carácter *tributario*, *no tributario*, provenir por vía de *derecho público (por financiamiento)*, o de *derecho privado*.

TERCERA: Por tal motivo, el Estado al necesitar de ingresos que provengan de los particulares da lugar a que se de un vínculo jurídico entre ambos, conociéndose a éste como *obligación fiscal*.

La obligación fiscal nace en el momento en el que se realizan los supuestos previstos en ley o se realizan las situaciones de hecho, esta obligación debe ser cubierta por el contribuyente y para tal efecto, la misma debe ser *cuantificada*, es decir estar *determinada en cantidad líquida*, convirtiéndose de esta forma en un *crédito fiscal exigible*.

CUARTA: Para cuantificar a cuanto asciende el monto de la obligación fiscal que ha de cubrirse, la misma debe *determinarse*. Esta determinación puede ser hecha por *el contribuyente*, la cual se conoce también como *autodeterminación o autoimposición*; *por la autoridad*, la cual también se ha denominado *determinación administrativa o determinación de oficio*; o ser una *determinación mediante acuerdo*, conocida también como *concordato, convenio fiscal o acuerdo*.

La determinación también puede llevarse a cabo tomando en cuenta *la base gravable sobre la cual se efectúa*, de esta forma tenemos que la determinación puede ser *sobre una base cierta o directa, o sobre una base presuntiva*.

QUINTA: Una vez que la obligación fiscal ha sido cuantificada esta se convierte en un *crédito fiscal* a favor del Estado, es decir, es un derecho que le asiste a éste y que ante su incumplimiento el mismo haciendo uso de la *facultad económica coactiva* que le corresponde, puede exigir su pago de *forma coactiva*.

SEXTA: Es mediante el *Procedimiento Administrativo de Ejecución* que las autoridades fiscales pueden hacer que se le de un debido cumplimiento a las obligaciones fiscales que tanto el sujeto pasivo como en su caso, el responsable solidario hayan contraído, ello en ejercicio de sus facultades de comprobación.

Este procedimiento tiene su *fundamento constitucional* en los artículos 14, 16 y 22 de nuestra Carta Magna.

Dentro del procedimiento de ejecución forzosa hay que señalar que dos elementos esenciales de este, y lo constituyen tanto el *mandamiento de ejecución* como el *requerimiento de pago*.

Su procedencia se encuentra establecida en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, además de que éste se desarrolla a través de diversas etapas o actos procedimentales como son:

- Etapa coercita o de embargo,
- Etapa de valuación
- Etapa de enajenación y adjudicación
- Etapa de conclusión.

No todo procedimiento culmina en la etapa de conclusión, pues en su desarrollo pueden suscitarse diversos acontecimientos que ocasionen que el mismo se *suspenda*, como son:

- La interposición de un *recurso*,
- La *oposición* a que éste se lleva a cabo,
- El que ya se *hubiere garantizado el crédito fiscal*, o
- Que se esté *substanciando juicio de nulidad* ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

SÉPTIMA: Una vez que las autoridades administrativas llevan a cabo el procedimiento administrativo de ejecución es común que se presente alguna *medida cautelar*, lo cual se hace con la única finalidad de *suspender el acto reclamado*, es decir, una vez *garantizado el interés fiscal* se logra *detener* el procedimiento de ejecución forzosa.

Cabe señalar que otra de forma de garantizar el interés fiscal es solicitando prórroga para su pago, o bien que el mismo se efectúe en parcialidades.

OCTAVA: En materia administrativa, y dentro del tema que nos ocupa, el *embargo* es la medida cautelar usada por excelencia, la cual se emplea con la única finalidad de satisfacer la pretensión de las autoridades fiscales, es decir, la de proveer al Estado de los elementos necesarios para que este logre sus fines.

Por regla general, esta medida debiera ser empleada ante el temor de que el deudor principal, y en su caso el responsable solidario evadan el pago de la obligación fiscal, es decir, porque existiese el temor a que se pudieran ocultar o dilapidar los bienes con los cuales se cumpliría dicha obligación.

NOVENA: El embargo que lleven a cabo las autoridades hacendarias puede revestir las siguientes formas:

- Ser un embargo que se de dentro del procedimiento de ejecución forzosa.
- Ser un embargo cautelar o precautorio.
- Ser un embargo en la vía administrativa.
- Ser un embargo definitivo.

DÉCIMA: Ya en el embargo propiamente dicho tenemos que éste inicia con la citación previa de la diligencia, posteriormente se le hará de su conocimiento al deudor principal, y en su caso al responsable solidario, tanto del requerimiento de pago como del mandamiento de ejecución. Una vez que el contribuyente sabe a cuanto asciende el monto de su adeudo se lleva a cabo el señalamiento de bienes con los cuales se cubrirá dicha obligación, posteriormente ya embargados los bienes son depositados y se levanta acta circunstanciada, y en su caso se inscriben en el Registro Público de la Propiedad. Una vez resuelta la controversia, y ya rematados los bienes en subasta pública, el producto obtenido de éstos se aplica al pago del crédito fiscal contraído.

DÉCIMO PRIMERA: Solo tiene justificación el uso del embargo precautorio en tanto éste sea utilizado como una *medida cautelar con la cual se pretende salvaguardar los intereses del fisco federal, es decir, hacerle frente al gasto público.*

DÉCIMO SEGUNDA: La diligencia de embargo que lleven a cabo las autoridades fiscales debe estar adecuada a un marco de legalidad, es decir, debe estar *fundada y motivada*, de lo contrario el contribuyente podrá impugnar los actos y en consecuencia evadir momentáneamente el cumplimiento de su obligación.

DÉCIMO TERCERA: Como ya quedo apuntado, el embargo es uno de los actos que se pueden dar en la substanciación del procedimiento administrativo de ejecución, pero no es el único, ya que se llevan a cabo otros actos administrativos.

De esta forma, entendemos que todo acto administrativo es una manifestación de voluntad por parte de las autoridades administrativas con la cual se crea, transmite, modifica o extingue un derecho o una obligación con la finalidad de satisfacer el interés general.

DÉCIMO CUARTA: Todo acto administrativo al ser ejecutado invariablemente afecta la esfera jurídica del gobernado, por tal motivo éste al ser llevado a cabo debe observar tanto la *garantía de audiencia* y como la *garantía de legalidad*.

DÉCIMO QUINTA: En todo procedimiento fiscal se debe respetar la *garantía de audiencia*, consagrada en el artículo 14 constitucional y la cual significa que la persona en todo proceso antes de ser condenada sea *escuchada y vencida* para dar lugar, si así fuera el caso a ser *condenado*. Las autoridades fiscales a fin de hacer cumplir dicha garantía deben aceptar aquellos medios de prueba y en su caso excepciones que hagan valer los contribuyentes.

Esta garantía constituye uno de los principios de validez del acto administrativo y por tanto da lugar a que en materia fiscal todo sea considerado como válido salvo prueba en contrario, ya que en su caso podrá impugnarse.

DÉCIMO SEXTA: Por su parte, la *garantía de legalidad*, regulada por el artículo 16 constitucional, se refiere a que *todo acto administrativo al ser ejecutado debe estar previsto en ley, es decir, constar por escrito, estar debidamente fundado y motivado, ser emitido por autoridad competente y ser notificado*.

El que el acto administrativo se manifieste de *forma escrita* permite al gobernado el conocer que motivos y fundamentos dan lugar a que la autoridad lo lleve a cabo, es decir, que argumentos de hecho y de derecho originan su actuar, para que en su caso, y si así lo considera conveniente, lo impugne.

Es importante que el acto administrativo sea *emitido por autoridad competente*, lo cual se traduce en que aquellas autoridades que lleven a cabo algún acto de molestia deben estar facultadas por la ley para tal efecto. Además que los actos que de ellas emanen deberán estar fundados y motivados.

A la *fundamentación* debemos entenderla como la cita del precepto legal que permite que el acto que la autoridad ejecuta goce de sustento jurídico. Además de que permite saber si la autoridad que lo realiza goza de la *competencia* para llevarlo a cabo.

Por su parte, la *motivación* se refiere a las circunstancias de hecho y de derecho que preceden al acto administrativo, es decir, es el porque del acto administrativo.

DÉCIMO SÉPTIMA: Como ya ha quedado apuntado, la traba del embargo precautorio puede darse por diversos motivos, es decir por que se hayan actualizado algunos de los supuestos previstos en ley, por tal motivo, dicha diligencia deberá estar adecuada dentro del marco de la legalidad, pues de lo contrario vulneraría distintas garantías.

DÉCIMO OCTAVA: Si la diligencia de embargo es ejecutada para hacer efectivo un crédito fiscal que la autoridad fiscal considera a su favor, más éste aún no está determinado o en su caso, es exigible, origina que al trabarse sobre bienes del contribuyente se vulnere el artículo 5º constitucional, ya que si bien no se ataca a la libertad de ocupación si se le *priva del producto de la misma* al contribuyente.

Además atendiendo a lo establecido por el artículo en comento en su primer párrafo, se establece que *nadie podrá ser privado del producto de su trabajo sino mediante resolución judicial* y al llevarse a cabo por autoridades administrativas, da lugar a que dicha diligencia sea *inconstitucional*.

DÉCIMO NOVENA: Por otra parte, las autoridades hacendarias al ejecutar la traba del embargo precautorio lo afectan en lo relativo a sus *propiedades, posesiones y derechos*, vulnerando así la *garantía de audiencia* consagrada en el artículo 14 constitucional.

Tal afectación sólo puede darse mediante resolución judicial, y en su caso, mediante una determinación que así lo establezca, pero si esta diligencia se efectúa para asegurar un crédito fiscal que aún no es determinado o exigible da lugar a que se de un aseguramiento en abstracto, en el cual ni el contribuyente ni la autoridad saben a cuanto asciende el monto por el cual ha de garantizarse la obligación fiscal contraída, la cual puede incluso llegar a no existir.

VIGÉSIMA: La traba del embargo precautorio sobre créditos fiscales que aún no son determinados y en su caso, exigibles infringe también la *garantía de legalidad* contenida en el

artículo 16 constitucional, pues se crea un estado de incertidumbre y molestia, ya que la autoridad no puede explicar su actuar, es decir se desconoce que motivos y fundamentos dan lugar a que dicha diligencia sea llevada a cabo con la finalidad de garantizar un *"posible crédito fiscal"*.

VIGÉSIMO PRIMERA: En toda relación tributaria, para que se pueda acreditar el interés fiscal previamente se requiere que la obligación tributaria se encuentre determinada y solo hasta que haya vencido el plazo para su cumplimiento, la misma puede ser exigida.

Si lo anterior no ocurre y se lleva a cabo el embargo precautorio con la única finalidad de garantizar el cumplimiento de esta obligación, ocasiona que la autoridad no pueda por tanto fundar y mucho menos motivar su actuación, lo cual ocasiona daños y perjuicios en el patrimonio del contribuyente, tornándose dicha diligencia inconstitucional.

VIGÉSIMO SEGUNDA: Por lo anterior, y en atención a la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales en aras de *garantizar el interés fiscal* no pueden exigir el cumplimiento de una obligación fiscal que aún no se sabe si en realidad existe, si la misma aun no es exigible en virtud de que la misma aun no se haya determinada.

Por ello es importante que la reforma de esta fracción tienda a que las autoridades tributarias al ejecutar dicha diligencia externen las causas y circunstancias que motivan su actuar, que dicha obligación si sea *exigible* en virtud de haber sido *determinada*, y que no solo sea al arbitrio de la autoridad.

Además dicho precepto debe establecer de manera más clara el porque debe efectuarse dicha medida cautelar, existiendo para ello supuestos que de verdad hagan presumible que de no efectuarse dicha medida no se podría satisfacer el interés general, creando de esta forma certeza jurídica en los contribuyentes.

Además dicho precepto debiera establecer la forma en la que se le resarciría del daño al contribuyente, una vez que se afecto su esfera jurídica sin existir causas de hecho y derecho que así motivaren el actuar de las autoridades administrativas.

BIBLIOGRAFIA

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. *Derecho Administrativo Especial*. Tomo I, 4ª ed. Porrúa, México, 2001.
2. —————, *Derecho Administrativo Especial*. Tomo II, Porrúa, México, 1999.
3. —————, *Teoría General del Derecho Administrativo. Primer curso*. 9ª ed. Porrúa, México, 1990.
4. BECERRA BAUTISTA, José. *El Proceso Civil en México*. 17ª ed. Porrúa, México, 2000.
5. BORJA SORIANO, Manuel. *Teoría General de las Obligaciones*. 16ª ed. Porrúa, México, 1998.
6. BORRELL NAVARRO, Miguel. *Análisis Práctico y Jurisprudencial del Derecho Mexicano del Trabajo*. 6ª ed. Sista, México, 1998.
7. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. 31ª ed., Porrúa, México, 1999.
8. —————, *El Juicio de Amparo*. 23ª ed. Porrúa, México, 2001.
9. CACHÓN CADENAS, Manuel Jesús. *El Embargo*. Librería Bosch, Barcelona, España, 1991.
10. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*. 3ª ed. Porrúa, México, 1999.
11. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. 2ª ed. Iure Editores, México, 2002.
12. CASTILLO LARA, Eduardo. *Juicios Mercantiles*. 2ª ed. Harla, México, 1996.
13. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 25ª ed. Porrúa, México, 2003.
14. DE PINA VARA, Rafael y CASTILLO LARRAÑAGA, José. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. 26ª ed. Porrúa, México, 2002.
15. DIONISIO J., Kaye. *Derecho Procesal Fiscal*. 6ª ed. Themis, México, 2000.
16. FALLA, Garrido. *Tratado de Derecho Administrativo*. Vol. I. 7ª ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980.
17. FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. 43ª ed. Porrúa, México, 2003.
18. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Vol. I, 5ª ed. Depalma, Buenos Aires, 1999.

19. GOMÉZ LARA, Cipriano. *Derecho Procesal Civil*. 6ª ed. Oxford University Press, Harla, México, 1998.
20. HERNÁNDEZ ESTÉVEZ, Sandra Luz y LÓPEZ DURÁN, Rosalío. *Técnicas de Investigación Jurídica*. Harla, México, 1995.
21. HERNÁNDEZ PLIEGO, Julio A. *Programa de Derecho Procesal Penal*. 7ª ed. Porrúa, México, 2001.
22. MARTÍNEZ LOPEZ, Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*. 4ª ed. Ecasa, México, 1986.
23. MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. *Derecho Administrativo 1er y 2do. Cursos*. 3ª ed. Oxford University Press Harla, México, 1996.
24. ———, *Derecho Administrativo 3er y 4to. Cursos*. 3ª ed. Oxford University Press Harla, México, 2000.
25. MORINEAU IDUARTE, Marta e IGLESIAS GONZÁLEZ, Román. *Derecho Romano*. 3ª ed. Harla, México, 1993.
26. NAVA NEGRETE, Alfonso. *Derecho Administrativo Mexicano*. Fondo de Cultura Económica, México, 1999.
27. OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*, 7ª ed., Porrúa, México, 1997.
28. OVALLE FAVELA, José. *Garantías Constitucionales del Proceso. (Artículos 13, 14, 16 y 17 de la Constitución Política)*. Mc Graw Hill, México, 1996.
29. ———, *Teoría General del Proceso*. 4ª ed. Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, 1998.
30. PALLARES, Eduardo. *Derecho Procesal Civil*. 12ª ed. Porrúa, México, 1986.
31. ———, *Tratado de las Acciones Civiles. (Comentarios al Código de Procedimientos Civiles)*. 10ª ed. Porrúa, México, 2002.
32. PÉREZ PALMA, Rafael. *Guía de Derecho Procesal Civil*. 7ª ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994.
33. PORRAS y LOPEZ, Armando. *Derecho Procesal Fiscal. (Doctrina, Legislación y Jurisprudencia)*. 4ª ed. Textos Universitarios, México, 1977.
34. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. 4ª ed. Trillas, México, 1999.
35. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª ed. Oxford University Press Harla, México, 1999.
36. ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto. *Las Garantías Individuales en México. Su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación*. Porrúa, México, 2002.

37. SÁNCHEZ GOMÉZ, Narciso. **Derecho Fiscal Mexicano**. 2ª ed. Porrúa, México, 2001.
38. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. **Derecho Fiscal Mexicano**. 8ª ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1991.
39. SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. **Nociones de Derecho Fiscal**. 5ª ed. Pac, México, 1991.
40. SERRA ROJAS, Andrés. **Derecho Administrativo. Primer curso**. 20ª ed. Porrúa, México, 1999.
41. TENA RAMÍREZ, Felipe. **Leyes Fundamentales de México, 1808-1999**. 22ª ed. Porrúa, México, 1999.
42. VALLARTA, Ignacio L. **Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva**. Imprenta del Gobierno, en Palacio, México, 1885.
43. VENTURA SILVA, Sabino. **Derecho Romano (Curso de Derecho Privado)**. 10ª ed. Porrúa, México, 1990.
44. VIERA, Luis Alberto. **Las Medidas de Garantía y el Embargo**. Talleres Gráficos "33", Montevideo, Uruguay, 1949.
45. ZAMORA PIERCE, Jesús. **Derecho Procesal Mercantil**. 5ª ed. Cárdenas, Editor y Distribuidor, México, 1991.

LEGISLACIÓN

1. **Agenda de Amparo. (Compendio de leyes, reglamentos y otras disposiciones conexas sobre la materia)**. 5ª ed. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002.
2. **Agenda Civil del D.F. (Compendio de leyes, reglamentos y otras disposiciones conexas sobre la materia)**. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.
3. **Practiagenda Tributaria**. 4ª ed. Tax Editores Unidos, México, 2002.
4. **Ley Federal del Trabajo**, 2ª ed. Mac Graw Hill, México, 1997.
5. **Legislación de Comercio**. Sista, México, 1999.
6. **Código Fiscal de la Federación. (Comentarios y Anotaciones, Disposiciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 2004)**. Por Augusto Fernández Sagardi, Gasca Sicco.

ENCICLOPEDIAS Y DICCIONARIOS

1. **Enciclopedia Jurídica Mexicana (Arbitraje, Bienes y Sucesiones y Administrativo)**. Tomo VII, Porrúa-UNAM, México, 2002.
2. **Enciclopedia Jurídica Omeba (DIVI-EMOC)**. Tomo IX, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1986.
3. **Enciclopedia Jurídica Omeba (RETR-TASA)**. Tomo XXV, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1986.
4. GARRONE, José Alberto. **Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot (E-O)**. Tomo II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1986.
5. **Diccionario Jurídico Mexicano (A-CH)**. Tomo I, 10ª ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa-UNAM, México, 1997.
6. **Diccionario Jurídico Mexicano (D-H)**. Tomo II, 10ª ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa-UNAM, México, 1997.
7. **Diccionario Jurídico Mexicano (I-O)**. Tomo III, 11ª ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa-UNAM, México, 1998.
8. **Diccionario Jurídico Mexicano (P-Z)**. Tomo IV, 15ª ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2001.
9. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. **Diccionario de Derecho, Constitucional, Garantías y Amparo**. 6ª ed. Porrúa, México, 2000.
10. CABANELAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**. Heliastra, S.L.R., Buenos Aires, 1998.
- 11.
12. CAPITANT, Henry. **Vocabulario Jurídico**. Depalma, Buenos Aires, 1986.
13. DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael. **Diccionario de Derecho**. 27ª ed. Porrúa, México, 1999.
14. **Diccionario Jurídico Temático. Primera Parte**, Volumen 2, Segunda Serie. Oxford, México, 2002.
15. **Diccionario Jurídico Temático. Segunda Parte**, Volumen 3, Segunda Serie. Oxford, México, 2002.
16. PALLARES, Eduardo. **Diccionario de Derecho Procesal Civil**. 26ª ed. Porrúa, México, 2001.

REVISTAS

1. CACERES HERNANDEZ, Leonel. **"Medidas Precautorias"**. Revista Jurídica Locus Regis Actum, Nueva Epoca, No. 18, Junio 1999, Villahermosa, Tabasco.
2. GARCÍA LEPE, Carlos. **"Marco Conceptual de la Determinación de las Contribuciones"**. Bimestral. Indetec, No. 102, México, 30 de noviembre de 1996.
3. GONZALEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo. **"Amparo contra el Embargo Precautorio"**. Nuevo Consultorio Fiscal, No. 289, Año 15, Septiembre, Fondo Editorial FCyA, México, 2001.
4. NAVARRO FRANCO, Margarita. **"El Embargo Precautorio en Materia Fiscal Federal"**. Bimestal, Indetec, No. 123, México, Noviembre 2000.
5. RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio. **"Embargo Precautorio en Materia Fiscal. El Artículo 145, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación que lo prevé (vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis), es violatorio del artículo 16 constitucional"**. Anuario Jurídico, Nueva Serie, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1997.
6. RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio. **"Sujetos y Hecho Generador como Elementos de las Contribuciones"**. Bimestral, No. 119-120, PEMEX-LEX, México, Mayo-Junio 1998.
7. ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto. **"El Origen de los Principios Constitucionales de las Contribuciones y la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre el tema"**. Año 2, No. 109, Respensa, Imagen Gráfica Universal, México, Mayo 1997.
8. ROTTER AUBANEL, Salvador. **"Procedimiento Administrativo de Ejecución, Embargo, Intervención y Remate"**. Nuevo Consultorio Fiscal, Año 14, No. 264, Agosto 2000, México, D.F.
9. SANCHEZ SOTO, Gustavo. **"Defensa Fiscal contra la traba del Embargo"**. Nuevo Consultorio Fiscal, Año 16, No. 305, Mayo 2002, México, D.F.
10. SANDOVAL GALINDO, Luis E. **"La Fundamentación y Motivación de las actas de embargo en el Procedimiento Administrativo de Ejecución"**. Bimestral, Indetec, No. 105. Mayo-Junio 1997, Guadalajara Jalisco.
11. TORRES FIGUEROA, Luis Roberto. **"El Embargo en la Vía Administrativa"**. Bimestral, Indetec, No. 114, Enero-Febrero 1999, Guadalajara Jalisco.

**OTRAS FUENTES
C.D. ROOM**

1. ***Jurisprudencia (1917-2003)***. Jurisprudencia y Tesis Aisladas emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación. D.R. 2003.
2. ***Legislación Fiscal y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación***. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2003. D.R. Copyright. SCJN.
3. ***Justicia Fiscal y Administrativa 2004***. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. D.R. Copyright.