



UNIVERSIDAD MICHOCANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO  
FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

TESIS

# EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL

PRESENTA:

ANASTACIO RODRIGUEZ ROMERO

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN FISCAL

DIRECTOR DE LA TESIS:

DOCTOR JOSE LUIS CHAVEZ CHAVEZ

MORELIA, MICHOCÁN/2005

# I N D I C E

INTRODUCCIÓN	1
OBJETIVO	3
JUSTIFICACIÓN	3
ALCANCES DE LA INVESTIGACIÓN	8
MARCOTEORICO	8
<i>METODOLOGIA</i>	9
HIPOTESIS	9
<i>CAPÍTULO I OBLIGACIÓN TRIBUTARIA</i>	10
I.1. DEFINICIÓN	11
I.2. CARACTERÍSTICAS	12
I.3. OBJETO Y FUENTE DEL TRIBUTO	13
I.4. HECHO GENERADOR	13
I.5. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN	14
I.6. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN	17
I.7. ÉPOCA DE PAGO Y SU EXIGIBILIDAD	17
<i>CAPÍTULO II CRÉDITO FISCAL</i>	19
II.1. DEFINICIÓN	20
II.2. NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN	20
II.3. EXIBILIDAD DEL CRÉDITO	23
<i>CAPÍTULO III PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO</i>	26
III.1. GENERALIDADES	27
III.2. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	28
III.3. REGISTRO DE CONTRIBUYENTES	29
III.4. CONSULTAS Y SOLICITUDES	30
III.5. NOTIFICACIONES	32
III.6. PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN	35
III.7. REQUISITOS	36
III.8. PROCEDIMIENTO	36
III.9. PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN	39
<i>CAPÍTULO IV PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN</i>	42
IV.1. GENERALIDADES	43
IV.2. LA FACULTAD ECONÓMICA – COACTIVA	44
IV.3. CONCEPTO DEL P.A.E.	45

IV.4. ACTO ADMINISTRATIVO Y SU EJECUTORIEDAD _____	46
IV.5. LA EJECUTORIEDAD Y LA EJECUTIVIDAD DEL ACTO _____	47
IV.6. EJECUTORIEDAD Y COACCIÓN _____	47
IV.7. LOS ACTOS ADMINISTRATIVO EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN _____	48
IV.8. ETAPAS DEL P.A. E. _____	48
IV.9. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO _____	53
<i>CAPÍTULO V NORMAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA</i> _____	55
V.1. ARTÍCULO 31 _____	56
V.2. ARTÍCULO 14 _____	57
V.3. ARTÍCULO 16 _____	59
V.4. ARTÍCULO 22 _____	61
<i>CAPÍTULO VI EMBARGO</i> _____	63
VI.1. DEFINICIÓN _____	64
VI.2. SUJETO, LUGAR Y TIEMPO DEL EMBARGO _____	65
VI.3. CLASIFICACIÓN DEL EMBARGO _____	66
VI.4. PRESUPUESTOS Y FUNDAMENTO LEGAL DEL EMBARGO _____	67
VI.5. DERECHOS A SEÑALAR LOS BIENES EMBARGABLES _____	68
VI.6. BIENES INEMBARGABLES _____	69
<i>CAPÍTULO VII EMBARGO PRECAUTORIO</i> _____	70
VII.1. GENERALIDADES _____	71
VII.2. MARCO JURIDICO DEL EMBARGO. _____	71
VII.3. CIRCUNSTANCIACION. _____	75
VII.4. HIPOTESIS DE PROCEDENCIA DEL EMBARGO PRECAUTORIO. _____	76
VII.5. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL EMBARGO PRECAUTORIO. _____	84
VII.6. IMPUGNACION DE UNA DILIGENCIA DE TRABA DE EMBARGO PRECAUTORIO. _____	86
<i>CAPÍTULO VIII CONCLUSIONES Y PROPUESTA</i> _____	94
CONCLUSIONES _____	95
PROPUESTA _____	<b>¡Error! Marcador no definido.</b>
<i>GLOSARIO</i> _____	98
<i>BIBLIOGRAFÍAS</i> _____	99

## INTRODUCCIÓN

Dentro de las normas que integran el derecho tributario encontramos aquellas que tienen por objeto *“... Asegurar el cumplimiento de las relaciones sustantivas y de las relaciones entre la administración pública y los particulares, que sirven al desenvolvimiento de esa actividad...”*; las cuales forman parte del derecho tributario administrativo. El análisis de estas relaciones así como de las normas que las regulan, constituyen el objeto de estudio de esta unidad. Por lo que el estudio de la forma de proceder de la administración tributaria se realizara a través de diferentes procedimientos administrativos, los cuales a decir de Gabino Fraga, constituyen un *“... conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo...”*.

Estos actos que se producen en el ámbito interno de la administración tienen diferente naturaleza. Pueden ser preparatorios o de efecto interno, los cuales se integran con diferentes actividades que no trascienden al exterior de la administración; se produce con informes, dictámenes y propuestas entre los órganos que la conforman para llevar los asuntos a los estados de resolución; pueden ser constitutivos, ya que por su realización determinan una situación concreta respecto de un asunto en particular, como la verificación de hechos o situaciones, o la valoración de pruebas que constituyen un pronunciamiento de la autoridad, por lo que nace el acto con plena validez, finalmente, encontramos los actos de eficacia, a través de los cuales se exterioriza la voluntad del órgano.

Como se puede observar, los actos preparatorios y constitutivos permiten el nacimiento del acto o resolución administrativa, que tendrá plena validez si en su realización se han observado las disposiciones legales que los regulan, pero su eficacia dependerá de la posibilidad de su ejecución, lo cual será posible a través de la notificación, que implica la participación de la voluntad de la autoridad al particular.

La legalidad del acto administrativo que produzca efectos de molestia o de privación de la esfera jurídica del particular queda sujeto a los requisitos de audiencia y debido proceso, en los términos del artículo 14 y 16 constitucionales, que exigen, “... *se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento...* “y que la autoridad “... *funde y motive la causa legal del procedimiento*”.

## **OBJETIVO GENERAL**

Estudiar y analizar el embargo precautorio en materia fiscal.

### **OBJETIVO ESPECIFICO**

analizar las ventajas y desventajas sobre la razón de ser de que siga existiendo el embargo precautorio en materia fiscal en el Código Fiscal de la Federación una vez que este ya fue declarado inconstitucional por la suprema corte de justicia de la Nación.

### **OBJETIVO PARTICULAR**

Proponer una solución al problema que se suscita en el embargo precautorio en materia fiscal toda vez que este ya fue declarado inconstitucional por la suprema corte de justicia de la nación y sin embargo sigue existiendo en el Código Fiscal de la Federación.

## **JUSTIFICACIÓN**

Con esta investigación se pretende estudiar y analizar el embargo precautorio en materia fiscal, con la finalidad de demostrar que el embargo precautorio en materia fiscal no tiene razón de que siga existiendo en el Código Fiscal de la Federación toda vez que este ya fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las siguiente jurisprudencia:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Septiembre de 1995

Tesis: P./J. 17/95

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

Asimismo, se ha confirmado tal criterio a través de la siguiente ejecutoria firme:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Noviembre de 1997

Tesis: P./J. 88/97

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 hacendarías 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.

Y de seguir existiendo en dicho Código Fiscal de la Federación sigue siendo ley y la autoridad Tributaria tiene facultades para seguir realizando este tipo de embargos al contribuyente lo que viene a ocasionar al contribuyente daños y perjuicios en su patrimonio innecesarios pues el contribuyente al momento de que le finque la autoridad Tributaria un embargo precautorio el medio de defensa que al que recurriría sería el Juicio Amparo el cual lo ganaría sin ningún problema por estar ya declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero este Juicio de Amparo innecesario ya le ocasiono al contribuyente gastos y perdida de tiempo y por consecuencia deteriorando su patrimonio innecesariamente. Por lo anterior en este trabajo de investigación se buscara proponer soluciones al problema.

## **ALCANCES DE LA INVESTIGACIÓN**

Con esta investigación se pretende lograr que el embargo precautorio en materia fiscal se ajuste a los lineamientos jurídicos y una vez concluida poder emitir propuestas resolutorias al problema.

## **MARCO TEORICO**

El marco teórico de esta investigación se sustentara: doctrinalmente y jurídicamente basándome principalmente en el estudio y análisis del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente para el año 2005, el cual regula el embargo precautorio en materia fiscal.

## **METODOLOGIA**

En este trabajo de tesis se sustentara en: Investigación Doctrinal, Jurídica y de campo: doctrinalmente Como es las siguientes obras: Sánchez Gómez Narciso Derecho Fiscal Mexicano, Delgadillo Luís Humberto. Principios de Derecho Tributario, Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal, Jiménez Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Sánchez Piña. Nociones de Derecho Fiscal. entre otras y jurídicamente basándome principalmente en el estudio y análisis de los articulo 14,16,22 , 31 fracción IV, entre otros de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicano, todo el capitulo de embargo y especialmente el articulo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente para el año 2005, el cual regula el embargo precautorio en materia fiscal.', Ley de Impuestos sobre la Renta 2005

## **HIPOTESIS**

El planteamiento de la presente hipótesis tiene como finalidad demostrar que el embargo precautorio en materia Fiscal no tiene razón de que se siga contemplando en el Código Fiscal de la Federación.

# CAPÍTULO I OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

## I.1. DEFINICIÓN

Es frecuente encontrar que al hablar de la relación tributaria, la confundamos con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto a una y otra, lo cual es erróneo ya que son dos conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación tributaria. De acuerdo a lo anterior definiremos ambos conceptos, ya que es necesario saber identificarlos para nuestro estudio de investigación.

La relación tributaria es el enlace ó vínculo que se da entre dos sujetos, que son el activo que se refiere conforme al marco constitucional mexicano a la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios; y al pasivo que son las personas físicas y morales mexicanas ó extranjeras, para conocer cuando ha nacido el deber, quién debe pagarlo y a quién compete determinarlo y exigirlo. Y es que este enlace nace más que nada cuando una norma jurídica que tiene carácter general tipifica el hecho generador del tributo y sus elementos, para que se pueda conocer, interpretar, entender y cumplir dicha prestación.

Ahora bien, la obligación tributaria es la potestad soberana del Estado, que de acuerdo a la realización del presupuesto legal conocido como hecho generador, surge la necesidad jurídica que tiene una persona Física ó Moral de cumplir una prestación de diverso contenido, consistente en un DAR, HACER, NO HACER y TOLERAR, por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

Con lo expuesto anteriormente podemos observar y concluir en términos generales que la relación tributaria se considera la que impone obligaciones a ambos sujetos y tiene como finalidad cumplir el contenido de una disposición fiscal, y no forzosamente se debe aportar una cantidad de dinero al Fisco; y la obligación tributaria viene siendo el deber que tiene una persona de contribuir al Gasto Público con una parte de su riqueza, en forma proporcional y equitativa; y es que ésta sí consiste en enterar una cantidad en dinero o en especie al Fisco.

Ya conociendo sus conceptos generales podremos decir que la obligación tributaria es una parte de la relación tributaria y es la que nos interesa conocer.

Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, págs. 335 - 342

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, págs. 110 – 112.

Delgadillo, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, págs. 97-99

## I.2. CARACTERÍSTICAS

Al haber identificado el contenido de la obligación tributaria, es conveniente saber cuales son sus características esenciales, que nos ayudarán a ubicarnos en el marco de nuestra materia.

Y es que ante todo, se trata de una obligación *ex lege* cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y su objeto es, directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social.

Es *ex lege* ya que: “Nace, se crea, se instaure por la ley y en ella radican todos sus factores”. No nacerá forzosamente cuando el individuo actúe, sino si la situación coincide con el supuesto normativo.

Con relación a su objeto, la prestación en recurso es para cubrir el gasto público, siendo su objeto sustancial, manifestándose en las obligaciones de dar directamente, de hacer y no hacer indirectamente, precisando que el contenido no es la entrega de recursos, sino su existencia para ese efecto.

Delgadillo, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, págs. 100-101.

### **I.3. OBJETO Y FUENTE DEL TRIBUTO**

El tributo se puede generar por diversos actos o causas, toda ley tributaria señala cual es el objeto que grava, pues es común que el objeto del tributo se confunda con la finalidad del tributo, pero cuando hablamos del objeto se hace referencia al gravamen que señala la ley, más no el fin que busca el tributo. Y es que el objeto queda precisado a través del hecho generador.

Ahora tenemos la fuente del tributo y esta se refiere a la actividad económica gravada por el legislador, pudiendo precisar diversos objetos y hechos generadores.

En relación con la fuente y el objeto del tributo, se ha cuestionado la justicia de la imposición cuando se presenta la superposición de gravámenes.

No hay problemas si una fuente tributaria está gravada en forma simultánea por los mismos sujetos activos, pues cada una actuaría en su esfera competencial.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial pags 112-114

### **I.4. HECHO GENERADOR**

Encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y que en muchas ocasiones se confunde con el hecho imponible.

Tenemos que para que se de el nacimiento de la obligación tributaria debe existir un hecho o circunstancia concreta, por lo que a continuación definiremos cada concepto.

El hecho generador es la realización de lo previsto en la norma que dará lugar a generar el crédito tributario.

Y el hecho imponible es la situación jurídica que se seleccionó y estableció en la ley por el legislador para que al realizarse, genere la obligación tributaria.

Tomando en cuenta lo antes expuesto, podemos extraer que el hecho generador es una conducta que al adecuarse origina la obligación tributaria, y el hecho imponible es una previsión concreta para que nazca la carga tributaria. Para nuestra investigación nos concentraremos en el término de hecho generador.

Entre el objeto del tributo y el hecho generador hay una relación, que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley solo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál es el hecho generador relacionado con él, cuya realización da origen a la obligación tributaria y es exactamente ese hecho el contenido del hecho generador, es decir, que la obligación tributaria no surge de la realización de cualquier supuesto legal sino sólo de aquel al que en forma expresa vincula la ley su nacimiento.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial págs. 114-119

Delgadillo, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa, pag 101

Jiménez, Antonio. Lecciones del Derecho Tributario, Editorial Thomson.

## **I.5. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN**

Es de vital importancia en nuestra materia conocer el momento del nacimiento de la obligación tributaria, ya que nos permitirá determinar a partir de que momento será exigible y se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La producción y desarrollo de las actividades económicas dan el nacimiento del hecho generador del tributo, pues al percibirse una riqueza, la persona física ó moral queda obligada a cubrir los gastos, en forma proporcional y equitativa.

Y es que se requiere de la existencia de una ley y orden que prevea el momento característico en que se manifiesta el hecho jurídico, y el momento del nacimiento no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible.

Existe la vinculación entre derecho y tributo, que es cuando podemos decir que el nacimiento se da en base a tres fases fundamentales:

### 1. Fase Constitucional.

Con frecuencia las diversas experiencias constitucionales contienen un cuadro de principios rectores en materia tributaria, pero de igual forma rigen en otros ámbitos, como en lo mercantil, en lo civil, etc., por ejemplo, el principio de no-retroactividad de la ley; pero también suelen existir los que únicamente rigen en materia tributaria, sería el caso del principio de capacidad contributiva, que da mención en el art. 31 de nuestra Constitución Política en su fracción IV y dice:

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

### 2. Fase Legislativa.

En esta fase la ley establece diversos tributos de acuerdo al mandato constitucional, por tanto ella define quien debe pagarlos, en que casos, como fijar el monto, cual es la época de pago, etc., todo de acuerdo al principio constitucional de reserva de ley. La expedición de la ley tributaria culmina la potestad normativa, que no es más que una manifestación de la función legislativa general que le corresponde al Estado.

### 3. Fase Administrativa.

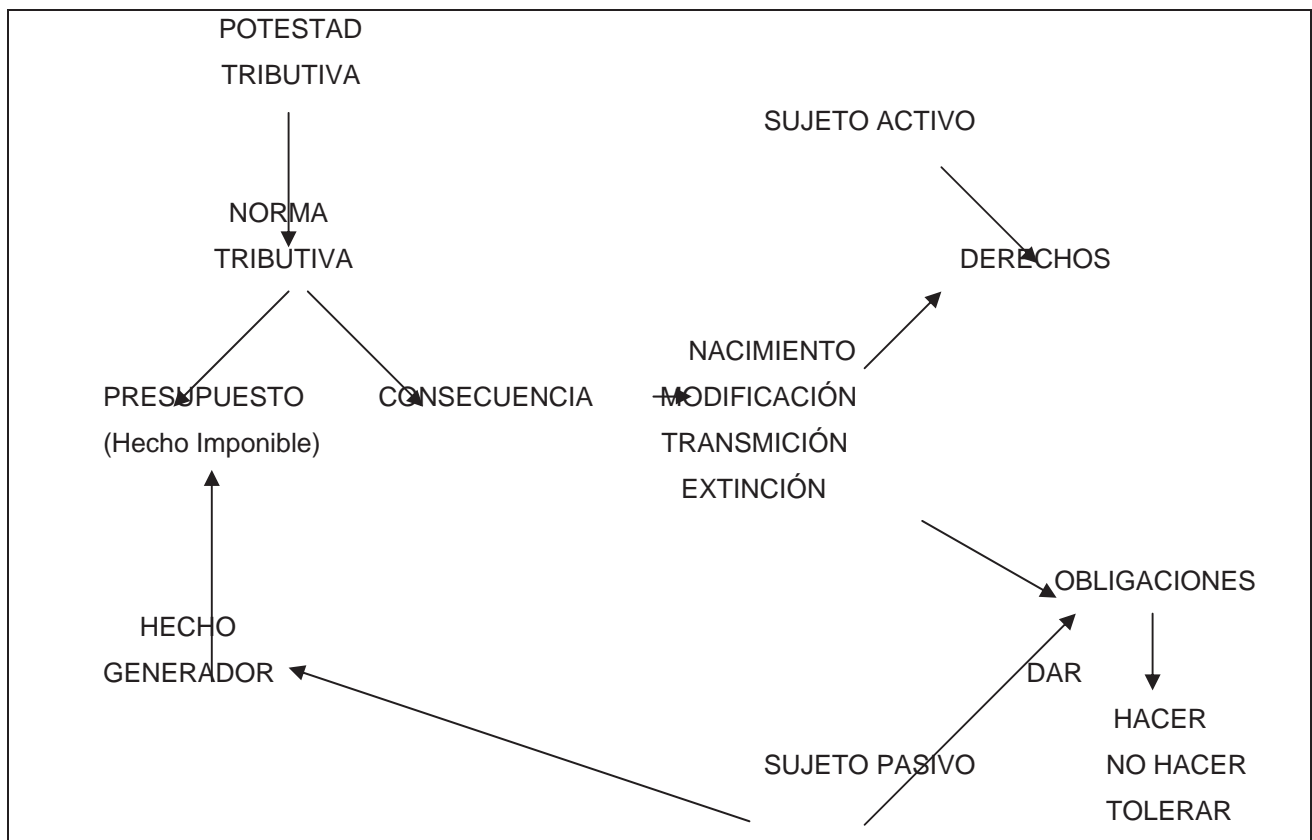
Al revelar la administración no solo se hace para atribución de un elenco de poderes, sino frente a sujetos concretos, y no se está ante un órgano de

administración tributaria dotado como liquidatoria, sino como órgano liquidador determinado a cargo de sujetos.

El proceso de nacimiento de la obligación tributaria radica en el hecho de que surge con total prescindencia de la voluntad del sujeto obligado a cumplir con la prestación. Es propio que su nacimiento se deba solo a la eficiencia de la ley. Por lo que en el Código Fiscal de la Federación (CFF) en su art. 6º establece que:

*“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.*

Su nacimiento se vincula como lo hemos visto por disposición legal y no por la voluntad del sujeto obligado. A continuación se hace una presentación gráfica de cómo se da la relación tributaria y como nace la obligación:



1.1. CUADRO DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, págs. 342 – 345.

Delgadillo, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, págs. 102-103.

Jiménez, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Editorial Thomson.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación 2004.

## **I.6. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN**

La determinación no origina el nacimiento de la obligación tributaria, es acto posterior y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley.

Y es que para determinarla se debe reconocer que se ha realizado un hecho generador que le es imputable por el que se liquida y cuantifica el adeudo en dinero. Debe atenderse la forma de conducta por medio de la cual se realizan las acciones tendientes a verificar:

- 1.- Que la obligación ha nacido; y
- 2.-Que se integran los elementos necesarios para proceder a su cumplimiento.

También aquí debemos precisar si los términos determinar ó liquidar una obligación son equivalentes o son conceptos distintos. Determinar una obligación significa dar nacimiento y reunir los elementos que proporcionen su cumplimiento. Por liquidar debe entenderse como el acto en que se realiza la operación aritmética por la cual se precisa el monto a cargo del sujeto pasivo. Esto nos lleva a que realmente son términos distintos.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial pags 121-124

## **I.7. ÉPOCA DE PAGO Y SU EXIGIBILIDAD**

La época del pago es el plazo establecido por la ley para que satisfaga la obligación. Y es que una vez nacido el tributo y haberlo determinado en cantidad líquida, surge la obligación de entregarlo al Fisco, y es en forma proporcional y equitativa como está marcado en la norma jurídica, y éste será pagado en moneda nacional.

Como ya vimos existe un plazo en el cual se debe cumplir la obligación, pero en ocasiones se vence o transcurre la época de pago, aún en contra de la voluntad del obligado y es cuando el sujeto **pasivo ó activo** se encuentra facultado para exigir el cumplimiento del entero del gravamen.

Existen consecuencias por el incumplimiento del tributo y estas se expondrán en un capítulo posterior titulado Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE).

Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, págs. 355 – 357.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial pags 125-128.

# CAPÍTULO II

## CRÉDITO FISCAL

## II.1. DEFINICIÓN

El Crédito Fiscal es la obligación tributaria determinada en cantidad líquida y debe pagarse en un plazo determinado, que se encuentra señalado en las disposiciones fiscales respectivas. De acuerdo a lo anterior el CFF nos dice en su art. 4º. que:

*“Son Créditos Fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o 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 aquellos a los que las leyes den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.*

Por lo anteriormente visto se puede decir que el CFF no define al Crédito Fiscal, sino que únicamente nos enumera cuales son, que tiene derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados, incluyendo los derivados de responsabilidad entre otros aspectos. Por lo que el Crédito Fiscal está definido al iniciar nuestro capítulo ya que es más entendible y fácil de comprender.

Sánchez Piña. Nociones del Derecho Fiscal, Editorial pag 57.

Código Fiscal de la federación 2004.

## II.2. NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN

El crédito fiscal nace en el momento en que la persona realiza el acto de determinación. Razón por la que hemos juntados estos dos términos en un mismo capítulo.

Entonces decimos que nace por la determinación y este concepto es el conjunto de actos que la administración y los particulares establecen para dar alcance cuantitativo de la obligación.

Por la naturaleza de la obligación tributaria no sólo su nacimiento procede a la recaudación, ya que con la realización del hecho generador aseveramos que ha nacido y necesitamos precisar cuál es la cantidad que debe darse, es decir el *quantum*.

Es evidente que el acto de determinación tiene como finalidad arribar a la fijación del monto del débito fiscal a cargo del sujeto obligado.

Se puede hacer referencia sobre algunas fases del procedimiento de determinación, claro en una variante generalizada:

#### 1. COMPROBACIÓN DEL HECHO GENERADOR

Es cuando antes de la realización de cuantificar el monto de la deuda, debe constatarse que la obligación tributaria en relación con dicho sujeto ha nacido, para lo cual es indispensable llevar a cabo la verificación de sí la hipótesis prevista en la norma y la cual el legislador vincula el nacimiento se ha dado en realidad.

#### 2. VALORACIÓN DEL HECHO GENERADOR.

Es como segundo paso, y consiste en dar un valor al hecho tomando en cuenta las normas aplicables, y es que al fijar dicho valor deberá tomarse en consideración que para aplicar la alícuota dé como resultado el monto del tributo a pagar.

#### 3. APLICACIÓN DE LA TASA O ALÍCUOTA.

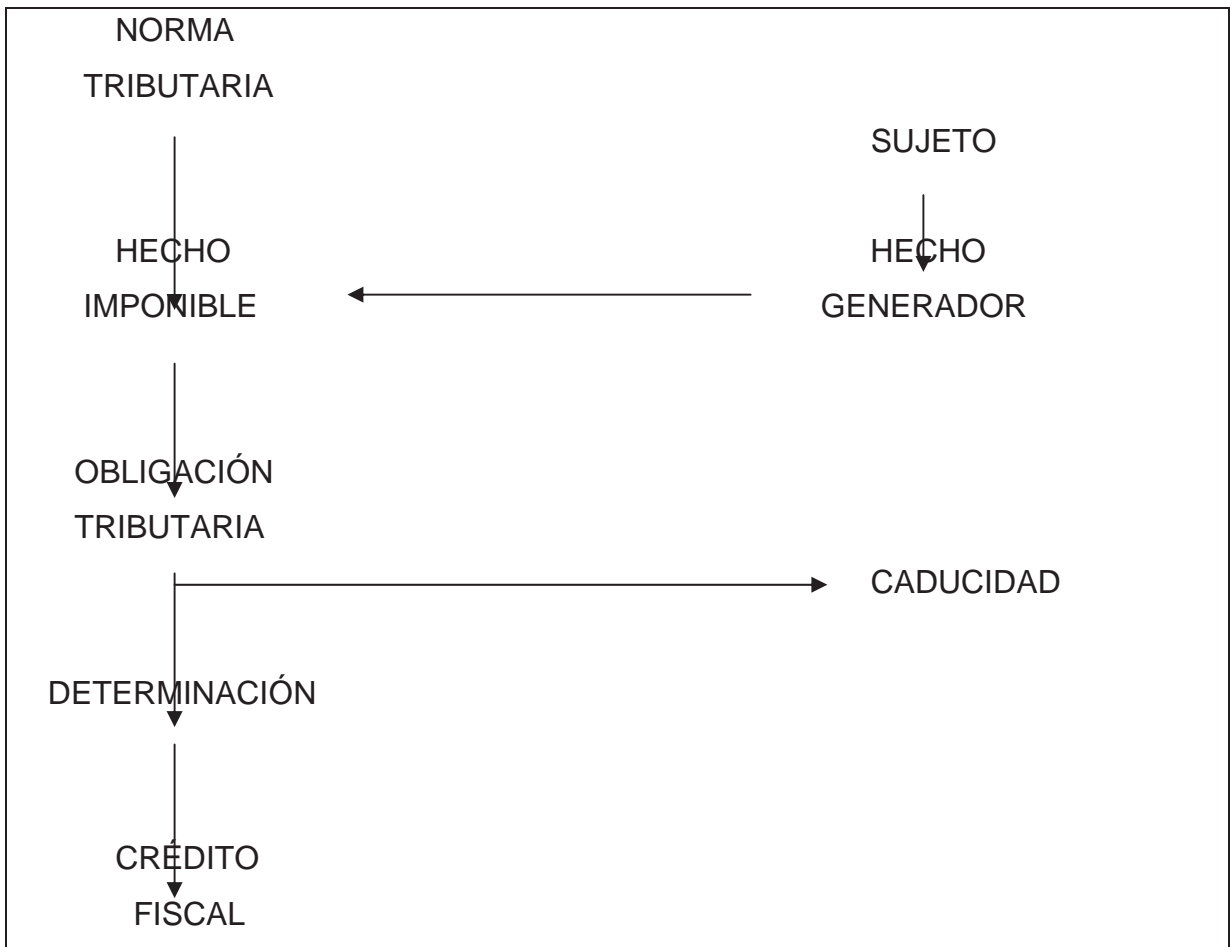
Tercera fase, se integra con una operación de tipo mecánico. Y la aplicación de la tasa es fijada por la ley para las diferentes bases gravables o valores de los diferentes elementos de los hechos generadores.

El procedimiento de la determinación es realizado, de acuerdo al artículo 6º del CFF en su párrafo tercero, y dice:

*“Corresponde a los contribuyentes la determinación de la contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. 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”.*

Algo muy importante es que mientras no se cuantifique la obligación fiscal, ni el sujeto activo, ni el pasivo tienen la certeza de qué cantidad es la que se debe.

A continuación presentamos un pequeño cuadro sinóptico donde podemos decir real mente como se da un crédito fiscal esto a manera de resumen:



## 1.2. CUADRO DEL CRÉDITO FISCAL

Sánchez Piña. Nociones del Derecho Fiscal. Editorial           pág. 58

Jiménez, Antonio. Lecciones del derecho tributario. Editorial Thomson, págs. 266-267.

Delgadillo, Luis Humberto. Principios de derecho tributarios. Editorial Limusa, pág. 108-113.

Código Fiscal de la Federación 2004.

## II.3. EXIBILIDAD DEL CRÉDITO

Para que se de la exigibilidad del tributo, debiera haber transcurrido el plazo que la ley establece para su pago para efectuar el entero correspondiente, por lo que veremos los plazos en que se deben presentarse los débitos fiscales esto nos ayudará a nuestra materia.

Como se mencionó en el capítulo I el pago es el plazo en que satisface la prestación o el tributo, existen fechas específicas para presentar los créditos fiscales.

Estos se presentan mediante declaración estas son por pagos provisionales que por lo regular son cada mes y anuales que como su nombre lo indica son cada año, pero se establecen diferentes plazos.

El artículo 6º del CFF en su párrafo cuarto menciona:

*“Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:*

*I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.*

*II.-En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.”*

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), en sus artículos 10 y 14 establece los siguientes plazos:

ARTÍCULO 10, PÁRRAFO CUARTO:

*“El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que terminé el ejercicio fiscal.”*

ARTÍCULO 14, PRIMER PÁRRAFO:

*“Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago conforme a las bases que señala esta ley...”*

Ahora ya vistos y conocidos los plazos para presentar los pagos de los créditos fiscales pasaremos a definir a la exigibilidad.

La exigibilidad del crédito fiscal nace prácticamente cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectúe el pago respectivo sin la intervención de la autoridad. Esta exigibilidad trae como consecuencias las siguientes:

- \* La imposición de recargos y multas.
- \* La instauración del procedimiento económico coactivo.
- \* El cobro de gastos de ejecución.

Y es que en el momento en el que transcurre el plazo, la autoridad esta legitimada para requerir el deudor la prestación incumplida, así lo marca el CFF en su artículo 145, que dice:

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

Con lo anterior expuesto sabremos cuando es realmente exigible un débito fiscal y no lo confundiremos con el pago.

Sánchez Gómez, Narciso. Derecho fiscal mexicano. Editorial Porrúa, págs. 356-357.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho fiscal. Editorial págs. 127-128..

Código Fiscal de la Federación 2004.

# CAPÍTULO III

## PROCEDIMIENTO

## ADMINISTRATIVO

### III.1. GENERALIDADES

Dentro de las normas que integran el derecho tributario encontramos aquellas que tienen por objeto *“... Asegurar el cumplimiento de las relaciones sustantivas y de las relaciones entre la administración pública y los particulares, que sirven al desenvolvimiento de esa actividad...”*, las cuales forman parte del derecho tributario administrativo. El análisis de estas relaciones así como de las normas que las regulan, constituyen el objeto de estudio de esta unidad. Por lo que el estudio de la forma de proceder de la administración tributaria se realizara a través de diferentes procedimientos administrativos, los cuales a decir de Gabino Fraga, constituyen un *“... conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo...”*.

Estos actos que se producen en el ámbito interno de la administración tienen diferente naturaleza. Pueden ser preparatorios o de efecto interno, los cuales se integran con diferentes actividades que no trascienden al exterior de la administración; se produce con informes, dictámenes y propuestas entre los órganos que la conforman para llevar los asuntos a los estados de resolución; pueden ser constitutivos, ya que por su realización determinan una situación concreta respecto de un asunto en particular, como la verificación de hechos o situaciones, o la valoración de pruebas que constituyen un pronunciamiento de la autoridad, por lo que nace el acto con plena validez, finalmente, encontramos los actos de eficacia, a través de los cuales se exterioriza la voluntad del órgano.

Como se puede observar, los actos preparatorios y constitutivos permiten el nacimiento del acto o resolución administrativa, que tendrá plena validez si en su realización se han observado las disposiciones legales que los regulan, pero su eficacia dependerá de la posibilidad de su ejecución, lo cual será posible a través de la notificación, que implica la participación de la voluntad de la autoridad al particular.

La legalidad del acto administrativo que produzca efectos de molestia o de privación de la esfera jurídica del particular queda sujeto a los requisitos de audiencia y debido proceso, en los términos del artículo 14 y 16 constitucionales, que exigen, “... se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento...” y que la autoridad “... funde y motive la causa legal del procedimiento”.

Derecho Fiscal. htm.

## **III.2. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

El trámite administrativo se realiza por y ante los órganos de la SHCP, dependencia que conforme al artículo 31 de la ley orgánica de la administración pública federal se encarga del cobro y la administración de las contribuciones que la federación tiene derecho a percibir, y ante los organismos fiscales autónomos, que como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el INFONAVIT perciben las contribuciones denominadas aportaciones de seguridad social.

Por el trámite administrativo que realizan, resultan de gran importancia las administraciones fiscales regionales adscritas a la subsecretaría de ingresos, que en once diferentes regiones desarrollan sus actividades de control del cumplimiento de obligaciones formales de contribuyentes, solicitudes de devolución, resolución de consultas, visitas domiciliarias, revisión de declaraciones, determinación de créditos y liquidación de actas de auditoría, imposición de sanciones, condonación de multas, otorgamiento de prórrogas y de pagos en parcialidades, resolución de recursos administrativos, etc. es decir, casi todas las operaciones de administración.

La competencia de las autoridades a escala regional se determina por territorio, ya que cada Administración Fiscal Regional conoce de los asuntos de contribuyentes ubicados dentro de su circunscripción territorial, siempre que no se trate de entes públicos, instituciones de crédito, casas de bolsa, sociedades de inversión y controladoras.

*“Por su parte las subprocuradorías fiscales regionales, ubicadas con el mismo criterio de regionalización que las administraciones, tienen delegadas facultades para la imposición de sanciones y la defensa de los intereses del fisco ante las salas regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, así como en juzgados de distrito y tribunales de circuito” (artículo 140 de del reglamento Interior de la SHCP).*

Reglamento Interior de la SHCP  
Derecho Fiscal. htm.

### **III.3. REGISTRO DE CONTRIBUYENTES**

Quizás el primer contacto entre la administración y los contribuyentes, particularmente tratándose de impuestos directos, es el registro federal de contribuyentes, a partir del cual la autoridad puede tener un a relación de todas aquellas personas que normalmente causan contribuciones, lo que permite un control adecuado de la población que participa en las relaciones fiscales y del cumplimiento de sus obligaciones.

El Código Fiscal De La Federación establece en su artículo 27 que:

*“Las personas morales, así como las personas físicas que deben presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la secretaria de Hacienda y Crédito Público y dar los avisos que establezca el reglamento de este código.”*

Por su parte el reglamento del código dedica la sección segunda de su capítulo primero a regular esta obligación, la cual se deberá cumplir dentro del mes siguiente a la fecha de inicio de las actividades, en los términos previstos por la norma, con la presentación de la solicitud de inscripción ante la autoridad recaudadora. Igualmente se deberá presentar aviso ante el registro cuando ocurra

un cambio de nombre, denominación o razón social, cambio de domicilio fiscal, alta, aumento, disminución o baja de obligaciones fiscales, liquidación o apertura de sucesión, cancelación en el registro federal de contribuyentes, y cuando se produzca un cambio en la actividad preponderante, y de apertura o cierre de establecimiento o locales.

Código Fiscal de la Federación 2004.

Derecho Fiscal. htm.

### **III.4. CONSULTAS Y SOLICITUDES**

Los particulares tienen derecho de promover diferentes tipos de instancias ante la autoridad, la cual deberá emitir su resolución dentro de un plazo determinado.

Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales deberá constar por escrito y estará firmada por el interesado o por su representante legal. Estas promociones pueden ser de dos tipos:

Aquellas que se deben presentar expresamente en formas aprobadas por la autoridad y,

Las que no requieren un formato especial.

En todo caso las promociones deberán costar por escrito, de un apartado en el que se precise el nombre, denominación o razón social, número de registro federal de contribuyentes y el domicilio fiscal y, en su caso, del domicilio para recibir notificaciones, en particular respecto de asunto de la promoción. Es indudable que además se requiere señalar la autoridad a la que se dirige, y el propósito de la promoción.

*“Las autoridades fiscales tienen la obligación de recibir los escritos en todo caso, sea cual fuere la forma de presentación y, cuando se encuentren diferencias en el escrito se deberá requerir al promovente a fin que en un*

*plazo no mayor de 10 días subsane el requisito omitido: en caso en que la omisión consista en no haber utilizado la forma oficial, con el requerimiento deberá anexarse dicha forma con el número de copias necesarias a fin de que se presente adecuadamente. Cuando la omisión subsista, se tendrá por no presentada la promoción” (artículo 18).*

*“En materia de representación se admite el mandato en escritura pública o en carta poder, o la autorización otorgada en la propia promoción para recibir notificaciones, presentar promociones, ofrecer y rendir pruebas. La gestión de negocios como figura de representación no es admisible en materia fiscal, por lo que toda persona que promueva debe demostrar que tiene interés jurídico en la actuación o representación legal correspondiente” (artículo 19).*

*“Las autoridades fiscales tienen la obligación de atender todas las promociones que se les presenten y resolverlas en un plazo no mayor de tres meses” (artículo 37).*

*“Las consultas se deben formular con base en situaciones reales y concretas, por lo que aquellas que planteen situaciones hipotéticas o imaginarias serán desechadas” (artículo 34).*

*“Las resoluciones favorables a los particulares crean derechos en su favor y, por lo tanto, la autoridad fiscal no podrá modificarlas unilateralmente, toda vez que por seguridad jurídica no puede afectarse la esfera jurídica de un particular que tiene derechos adquiridos, por lo que esta resolución solo podrá modificarla el Tribunal Fiscal mediante juicio en el que la autoridad demande su nulidad” (artículo 36).*

Si transcurrido el tiempo que la ley otorga para dictar resolución, la autoridad no resuelve la instancia, se considerará una resolución definitiva en sentido

negativo, que en la doctrina se conoce como negativa ficta contra la cual se puede interponer los medios de defensa que establece la legislación.

En cuanto a la forma, deben constar por escrito, señalar la autoridad que las emite y a quien van dirigidas, y deben estar firmadas por el funcionario que las emitió.

En cuanto al fondo, deben reunir los requisitos de legalidad, es decir, deben estar fundadas y motivadas, y expresar el objeto o propósito de que se trate.

*“Las resoluciones de carácter interno, a través de las cuales las autoridades fiscales dan a conocer a sus dependencias los criterios a seguir en cuanto a la observación y aplicación de las disposiciones fiscales, generalmente conocidas como “circulares”, no generan obligaciones a cargo de los particulares, ya que su naturaleza interna solo les confiere obligatoriedad para los subalternos de la autoridad que las emitió y, como ha quedado establecido, conforme al principio de legalidad las obligaciones fiscales solo pueden ser impuestas por la ley” (artículo 35).*

Código Fiscal de la Federación 2004.

Derecho Fiscal. htm.

### **III.5. NOTIFICACIONES**

La exteriorización de la voluntad del órgano, es decir, la notificación que va a dar plena eficacia al acto administrativo, se puede realizar personalmente o por correo certificado, por correo ordinario o por telegrama, y por estrados y por edictos, en los términos de los artículos 134-140 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando se trata de actos administrativos que puedan ser recurridos, como en el caso de las resoluciones definitivas, requerimientos, solicitudes de informes o de documentos, citatorios etcétera; las notificaciones se deben hacer personalmente o por correo certificado, pero siempre procurando que exista una legal y efectiva participación de la voluntad de decisión de la autoridad, toda vez que cualquier a

deficiencia en el procedimiento respectivo producirá la nulidad de dicha notificación, por lo que el notificador deberá asegurarse de que el acto se realice precisamente con el destinatario, y en el caso de no encontrarlo deberá dejarle citatorio en su domicilio a fin de que lo espere en una hora determinada del día hábil siguiente, y si en este día y hora no lo espera, hará la notificación con quien se encuentre, o con un vecino. También puede dejar citatorio para que dentro del plazo de seis días acuda a notificarse en las oficinas de las autoridades fiscales.

Las notificaciones deben realizarse en el domicilio fiscal del contribuyente o en las oficinas de la autoridad fiscal, pero también se pueden realizar en cualquier lugar o entenderse por legalmente hecha a partir de la fecha en que el interesado o su representante legal manifieste que conoce el acto administrativo de que se trate.

Las notificaciones surten su efecto el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas y se deberá proporcionar a interesado copia del documento en que coste el acto administrativo.

Es importante reiterar que para efectos fiscales el cómputo de los términos se debe efectuar a partir de la forma en que se fijan los plazos, que puede ser por número de días o por periodos.

*“Tratándose de plazos fijados en días, solo se computan los hábiles. En los casos en que se fijan por periodos de semana, mes o año, o se señala una fecha determinada, el termino concluye precisamente en el mismo día fijado o el día hábil siguiente si aquel cae en inhábil. Si se fijan por mes o año, el término será precisamente el mismo día del mes o año siguiente a aquel en que inicio el plazo” (artículo 12).*

*Las diligencias deberán realizarse en días y horas hábiles, que para efectos fiscales se considerarán las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas, pero una diligencia iniciada en hora hábil puede concluirse en una*

*hora inhábil. La autoridad también esta facultada para habilitar los días que sean necesarios previa notificación de ello al interesado (artículo 13).*

Las notificaciones por estrados se harán cuando expresamente lo señalen los ordenamientos fiscales, fijando durante cinco días el documento a notificar en un lugar abierto al público del local fiscal, y la notificación se entenderá por realizada al sexto día siguiente.

Tratándose de las notificaciones por edictos, estas proceden cuando se ignora el domicilio del interesado, o hubiere desaparecido o fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, para lo cual se publicará un resumen del acto a notificar durante tres días consecutivos en el diario oficial de la federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la república.

Es importante precisar que la notificación legalmente formulada trae como consecuencia la eficacia del acto notificado, así como la determinación del momento en que empiezan a correr los plazos para su cumplimiento o para la prescripción.

Al respecto es conveniente reiterar que el cómputo de los plazos transcurre a partir del día siguiente a aquel en que surte sus efectos la notificación, por lo que se debe tener en cuenta tres fechas importantes:

- 1.- La notificación
- 2.-La del surgimiento de efectos, y
- 3.-La del inicio del plazo.

Si en materia de procedimiento administrativo tributario las notificaciones surten sus efectos al día siguiente a su realización, el primer día del plazo se cumple al día siguiente que surtió efecto la notificación. Estos principios también se aplican en el procedimiento contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Código Fiscal de la Federación 2004.  
Derecho Fiscal. htm.

### **III.6. PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN**

La actividad fiscalizadora de las autoridades se puede realizar tanto en el domicilio de los contribuyentes como a través de revisiones de toda clase de bienes en los lugares de producción o en tránsito, según lo establece el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, por la importancia y trascendencia de las visitas domiciliarias, nos referimos principalmente a esta actividad. La autoridad administrativa, obligada a ejecutar las leyes, esta facultada por la propia Constitución para practicar visitas domiciliarias, a fin de comprobar que se han acatado todas las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Los actos de fiscalización que realiza la autoridad administrativa a través de las visitas domiciliarias, se traducen en actos de molestia a los particulares, por lo que el procedimiento deberá estar debidamente fundado y motivado; como lo establece el artículo 16 constitucional y, en especial, deberá reunir las formalidades de las ordenes de cateo, es decir, que la orden escrita señale:

- A) EL lugar en donde debe realizarse;
- B) Las personas que deben atender la visita, y
- C) El objeto de la misma, así como los libros y documentos que se van a inspeccionar para conocer si se ha cumplido con las disposiciones fiscales.

Al respecto, Luis Matinés López (Derecho Fiscal Mexicano. Editorial ECASA; México, 1979.) nos dice que estas visitas son:

*“... el medio más eficaz con lo que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción a las mismas”.*

Derecho Fiscal. htm.

### **III.7. REQUISITOS**

Los artículos 38 y 43 establecen los requisitos que debe cumplir una orden de visita. Debe ser por escrito, fundado y motivado, señalar la autoridad que lo emite, contener firma autógrafa del funcionario competente y expresar el objeto o propósito de la visita, así como el nombre o nombres de la persona o personas a quienes va dirigida y el de los visitantes, así como también el lugar o lugares donde se deba efectuar la visita.

### **III.8. PROCEDIMIENTO**

La visita se debe realizarse precisamente en el domicilio señalado en la orden, con la persona que se visita o su representante legal, excepto si previo citatorio entregado el día anterior el visitado no se presenta. Los visitantes deberán identificarse y requerir al visitado para que designe dos testigos, que en caso de negativa del visitado o de los nombrados, serán designados por los visitantes.

Una vez iniciada la visita se procede a revisar y seleccionar la documentación o a poner marcas en los documentos para asegurar dicha información.

De toda visita deberá levantarse un acta en la que se asienten todos los hechos y circunstancias particulares acaecidos durante su realización. Estas actas pueden ser totales o parciales. También se pueden efectuar compulsas con terceros relacionados con el visitado a fin de conocer con mayor certeza su

situación fiscal, y en todo caso deberán levantarse actas para hacer constar los hechos que conozcan los visitadores.

Al concluir la visita se levantará el acta final, para lo cual se citará al visitado a una hora determinada con el fin de que firme dicha acta en compañía de cualquiera de los visitadores y de los testigos. Si el visitado no se presenta previo citatorio, o se niega a firmarla, se asentará en esta acta esta situación, lo cual no afecta su validez.

Las visitas pueden concluir anticipadamente cuando el solicitante haya solicitado antes de su inicio, autorización para presentar sus estados financieros dictaminados; cuando durante la visita el contribuyente corrija las anomalías fiscales que existan, o cuando por no encontrar elementos suficientes para conocer su situación fiscal, se vaya a determinar presuntivamente su situación fiscal.

Las revisiones de escritorio que son otra forma de fiscalización, se realizan en el domicilio de las autoridades fiscales revisando la documentación que se haya recogido al contribuyente, los informes de terceros y la información de que dispongan las autoridades fiscales. Al concluir las se notificarán los resultados encontrados a fin de que el contribuyente corrija su situación fiscal.

Los particulares pueden inconformarse ante la autoridad contra los hechos asentados en las actas, mediante escrito que deberán presentar dentro de los 45 días posteriores al cierre del acta final o de la complementaria, acompañando las pruebas documentales necesarias para desvirtuar los hechos objetados. Es importante señalar que esta inconformidad establecida en el artículo 54 del Código Fiscal de la federación no constituye un recurso mediante el cual se pueden combatir resultados de la visita domiciliaria, sino solamente es un medio para aclarar o desvirtuar hechos consignados en actas, por lo que las autoridades no tienen la obligación de emitir una resolución particular respecto de la inconformidad presentada, la cual solo se tomará en cuenta en el momento en que se califiquen

los resultados de la visita. Sin embargo, es importante presentar la inconformidad y las pruebas para desvirtuar los hechos que no correspondan a la realidad, toda vez que aquellos que no han sido combatidos o que no hubieren sido desvirtuados durante la revisión, se tendrán por consentidos.

Independientemente de las visitas domiciliarias, las facultades fiscalizadoras de la administración de pueden efectuar, como lo mencionamos al principio de este apartado, en transito de bienes y en las oficinas de la autoridad administradora.

Tratándose de revisiones en las oficinas fiscales, pueden realizarse respecto de declaraciones e informes que presentan los contribuyentes en cumplimiento a disposiciones legales o a requerimiento de las autoridades conocidas con el nombre de “Revisiones De Escritorio”, o se revisan los “Dictámenes de Estados Financieros” emitidos por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda, en cuyo caso se denominan “Pruebas Selectivas”.

Estos dictámenes de estados financieros tienen un valor semejante a la de las visitas domiciliarias, por lo que la autorización para realizarlos se otorga a un profesional y esta a sujeta a requisitos especiales y a un control estricto por parte de la autoridad fiscal. Estos requisitos de acuerdo con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

- A) Que sea contador Público titulado
- B) De nacionalidad mexicana
- C) Miembro de un colegio de Contadores

Las omisiones que detecten las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras deberán notificarse mediante oficio al contribuyente, para que dentro del plazo legal manifieste lo que a su derecho convenga en la inconformidad a que se ha hecho referencia, con lo cual se cumple la garantía de audiencia que establece nuestra Constitución.

### **III.9. PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN**

Las autoridades pueden llevar acabo la determinación de las contribuciones que el causante no haya cubierto en su oportunidad. Esta determinación la efectúa la autoridad fiscal sobre base cierta o sobre base presunta, en los términos Código Fiscal de la Federación.

En el presente caso partimos del supuesto de que la administración fiscal en ejercicio de las facultades de fiscalización, descubrió que el particular no cumplió con sus obligaciones de determinación y pago de las contribuciones que le corresponden, por lo que procede que la autoridad cuantifique la base de las contribuciones que adeuda y aplique las tasas correspondientes a fin de cuantificar las obligaciones fiscales, es decir, la determinación estará a cargo de la autoridad.

A efecto de realizar esta determinación, la autoridad necesita precisar la base del impuesto a través de la información que, de acuerdo con sus facultades de fiscalización, pueda obtener respecto de las utilidades del contribuyente o del valor de los actos o actividades por las que se deben pagar contribuciones.

Cuando como resultado del ejercicio de sus facultades de fiscalización, la autoridad pueda conocer con certeza la totalidad de las operaciones realizadas por el contribuyente a partir de la información contable y administrativa que haya obtenido, o de la que obre en poder de la autoridad fiscal, la determinación será sobre base cierta, aunque en la mayoría de los casos de incumplimiento se encuentran irregularidades que hacen necesario determinar las contribuciones sobre base presunta o estimada.

Al respecto el artículo 55 del Código Fiscal prevé que esta procede cuando:

1.-Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presenta la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido mas 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.

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

3) Sé de alguna de las siguientes irregularidades:

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

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

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

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

E.- No utilicen, destruyan, alteren o impidan el debido funcionamiento de maquinas registradoras de comprobación fiscal, proporcionadas por la Secretaria De Hacienda.

F.- Por otras irregularidades en la contabilidad, que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

A efecto de estimar los ingresos omitidos la autoridad puede utilizar los datos que obtenga del propio contribuyente, de su contabilidad, registros administrativos, cuentas bancarias, informes de producción, entradas y salidas de bodegas, o, en su caso, de la intervención en sus operaciones por 30 días. También puede utilizar

la información que obtenga por medio de compulsas o proveedores y clientes con quienes el contribuyente realice operaciones, ya que estos informes en muchas ocasiones permiten el conocimiento de datos que el contribuyente no registró.

Finalmente, la autoridad puede estimar la utilidad del contribuyente con base en las declaraciones que obren en su poder respecto de otros ejercicios fiscales, con las que calculará la base del impuesto que corresponda determinar presuntivamente.

Estas tres fuentes de información se pueden utilizar de manera conjunta o separada. La determinación por parte de la autoridad, ya sea sobre base cierta o sobre base presunta, se deberá iniciar con el último ejercicio de doce meses con lo que se hubiera presentado o debió presentarse la declaración, y si se comprueba que en ese periodo se cometieron irregularidades, se procederá a la determinación de contribuciones omitidas en ejercicios anteriores.

Código Fiscal de la Federación 2004.

Derecho Fiscal. htm.

# CAPÍTULO IV PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

## IV.1. GENERALIDADES

Como parte del proceso fiscal se encuentra la fase relativa al cobro de las contribuciones que se adeudan al fisco, la cual supone el agotamiento previo de los procedimientos para la determinación del crédito fiscal.

Como lo establece el artículo 6º. Del código fiscal, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generados correspondientes y deberán determinarse, por los particulares de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. En caso del que el contribuyente no pague dentro del plazo indicado, las autoridades fiscales ejercerán sus facultades (prevista en el artículo 42 para determinar el monto de las contribuciones omitida, que deberán ser pagadas o garantizadas junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surjan los efectos su notificación, tal como lo previene el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, si el contribuyente determinó y pagó sus contribuciones dentro de los plazos de la ley o dentro del mes siguiente a la fecha de notificación de los créditos que la autoridad determinó, el proceso fiscal llega a su fin, pero en caso de que el crédito subsista por falta de pagó, la autoridad fiscal deberá aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución en uso de su facultad económico - coactiva.

Este procedimiento se inicia y desarrolla a partir del presupuesto de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. Su legalidad se presume por disposiciones del artículo 68 del Código de la materia y la definitiva se deriva de que en la esfera administrativa no puede ser modificada, por no existir pendiente ningún procedimiento de revisión o por no haber intentado algún medio de defensa.

## IV.2. LA FACULTAD ECONÓMICA – COACTIVA

La existencia de la facultad a favor de la autoridad administrativa ha sido objeto de argumentaciones aisladas en su contra que le califican de anticonstitucional, en especial por considerarla violatoria de las garantías consagradas en los artículos 14 y 17 de nuestra constitución. Toda vez que con base en ella la autoridad administrativa priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos por lo que el fisco se hace justicia por sí mismo.

Estas argumentaciones no han tenido la aceptación suficiente como para formar una corriente significativa puesto que desde el siglo pasado las tesis de Vallarta les restaron toda fuerza por lo contundente de su exposición, que va de la necesidad de juicio previo para que la autoridad pueda ejecutar su resolución, nos dice que:

“Del mismo modo que no es de la competencia judicial apreciar al ciudadano a tomar las armas, formando su resistencia una cuestión contenciosa tampoco lo es hacer efectivo el pago del impuesto, ni aun en el caso que el deudor se oponga a verificarlo para convertir así en judicial, negocio que por su esencia es administrativo”

En el mismo sentido se pronunció la Suprema Corte al fijar jurisprudencia en la que estableció que: “ El uso de la facultad económica – coactiva por las autoridades, no están en pugna con el artículo 14 constitucional.”

Respecto de la opinión de que al ejercer la facultad económico-coactiva la administración se esta haciendo justicia violando el mandato constitucional, el propio Vallarta expuso:

*...”Si a ese poder le estuviese prohibido obligar al Particular aún por la fuerza a que se presten los servicios públicos que le toca, el seria imposible, y estaría de sobra aquel de los tres poderes a quien la constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes puesto que para cada*

*uno de sus actos..... Necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violaciones.*

En particular el criterio utilizado narra justificar la facultad económico-coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que corresponde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.

La doctrina del Derecho Administrativo resulta la más adecuada para explicar el procedimiento administrativo de ejecución a partir de la “Ejecutoriedad del Acto Administrativo.” En efecto si partimos del hecho de que a través de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que se determina un crédito fiscal la explicación de la procedencia y legalidad de esta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser válido en razón de legalidad que la ley le atribuye por haber contemplado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran y ser eficaz como consecuencia de su notificación al particular, debe producir sus efectos en este caso consiste en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda. Si no se cumple voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo en los términos que la ley le confiere; es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto

Derecho Fiscal. htm.

### **IV.3. CONCEPTO DEL P.A.E.**

El procedimiento administrativo de ejecución, también llamado procedimiento económico-coactiva, es el medio del cual dispone las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.

Dicho procedimiento, que viene a constituir un privilegio del crédito fiscal, consiste en el requerimiento de pago, embargo, avalúo de bienes, publicación de convocatorias para remate, el remate y la aplicación del producto del remate.

Las autoridades fiscales competentes para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, son las que tienen a su cargo la función de recaudar los créditos fiscales. Actualmente le corresponde dicha función, por lo que corresponde a los créditos fiscales federales, al Sistema de Administración Tributaria (SAT), dentro del artículo correspondiente del C.F.F.; a las autoridades recaudadoras o las que aplican el procedimiento administrativo de ejecución.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial McGrawHill.

#### **IV.4. ACTO ADMINISTRATIVO Y SU EJECUTORIEDAD**

La ejecutoriedad del acto administrativo y por ende del fiscal debe entenderse como un privilegio o facultad de la Administración Pública en virtud del cual ella misma puede disponer y llevar a efecto de sus actos, lo que en sí excluye la necesidad de que la autoridad administrativa o hacendaría tenga que acudir ante los órganos jurisdiccionales para lograr de éstos la ejecución de los mismos.

De lo hasta aquí expuesto, se obtiene una conclusión: procedimiento administrativo de ejecución y ejecutoriedad del acto no constituyen nociones correspondientes entre sí, ya que la ejecutoriedad hace referencia a una característica del acto administrativo que se traduce en la práctica en una prerrogativa de la Administración Pública y por el contrario el procedimiento administrativo de ejecución es solo uno de los medios o instrumentos jurídicos de que dispone la Administración Hacendaría para cumplimentar sus propios actos.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, editorial ECASA. Pág. 317.

## **IV.5. LA EJECUTORIEDAD Y LA EJECUTIVIDAD DEL ACTO**

Resulta hasta cierto punto común encontrar opiniones doctrinarias en el sentido de que hablar de ejecutoriedad y ejecutividad es hacer referencia a una misma realidad, existiendo entre ambos términos sólo una diferencia accidental.

La ejecutoriedad se traduce en la posibilidad jurídica de hacer cumplir sus actos sin necesidad de acudir ante los órganos judiciales; mientras que por el contrario la ejecutividad sólo implica el status jurídico del acto que denota que el mismo puede ser ya exigido.

La “ejecutoriedad” no debe ser confundida con la “ejecutividad” o con la “exigibilidad”. Estas últimas son características de todo acto administrativo que esté en condiciones de ser exigido o cumplido.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, editorial ECASA. Pág. 318.

## **IV.6. EJECUTORIEDAD Y COACCIÓN**

El cumplimiento y ejecución del acto administrativo pueden lograrse por el órgano de la administración sin el concurso de la coacción. Como puede citarse el caso de aquellos actos administrativos cuyo cumplimiento se da en forma instantánea a partir de la notificación de los mismos.

Otro tipo de actos ejecutoriados son aquellos que amplían la esfera jurídica de los administradores, tal sería el conceder facilidades para el pago en parcialidades o bien dentro de una prórroga. En otras ocasiones al darse actos ejecutoriados no hay necesidad de recurrir a la coacción cuando tiene por contenido una declaración de conocimiento.

Por lo anteriormente expuesto puede concluirse que el procedimiento administrativo de ejecución no es más que uno de los tantos medios que el ordenamiento jurídico pone a disposición de la autoridad a efecto de lograr el cumplimiento de sus actos, en virtud de la ejecutoriedad de que gozan, no siendo por tanto a la esencia de dicha prerrogativa el uso de la fuerza o coacción.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, editorial ECASA. Pág. 319.

## **IV.7. LOS ACTOS ADMINISTRATIVO EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN**

Los actos administrativos del procedimiento administrativo de ejecución se clasifican en:

### **A) Actos de iniciación.**

Tienen por objeto requerir de pago al contribuyente o responsable solidario, respecto del crédito fiscal que no hubiere sido cubierto dentro del plazo señalado por la ley. Son diferentes cuando el procedimiento se encamina en contra del sujeto pasivo principal de la relación tributaria, o en contra de un responsable solidario.

### **B) Actos de desarrollo.**

Procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento conduciéndolo hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende y formándolo materialmente.

### **C) Actos de conclusión.**

Tienen como función poner fin al procedimiento administrativo de ejecución.

Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario en México. Editorial Trillas, págs. 267 – 287.

## **IV.8. ETAPAS DEL P.A. E.**

Al hablar del procedimiento administrativo de ejecución, necesariamente se presupone la referencia a la gran diversidad de actos que conforman el llamado

P.A.E. ( procedimiento administrativo de ejecución) se encuentran todos orientados hacia un mismo y único fin; el pago de la obligación fiscal insatisfecha.

En una aproximación a la estructura del procedimiento administrativo de ejecución, pueden descubrirse en ella tres grandes fases:

1.- El requerimiento.

En esencia es un acto de carácter administrativo emanado del órgano ejecutor y que tiene como finalidad compeler al destinatario del mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto.

El requerimiento marca el inicio o primera etapa del P.A.E. ( procedimiento administrativo de ejecución ) es decir a través de él la autoridad hacendaría pone en ejercicio la facultad económica coactiva.

El artículo 151 del C.F.F. precisamente otorga el requerimiento del rango señalado:

*“Las Autoridades Fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederá como sigue”.*

Por se intrínsecamente un acto administrativo que debe ser notificado al sujeto deudor tiene que satisfacer los requisitos exigidos por el artículo 38 del C.F.F. y son los siguientes:

A).-Debe constar por escrito, a efecto de que el ejecutado conozca de una manera indubitable los términos del mismo.

B).-Debe contener un preciso señalamiento de la autoridad que lo emite.

C).- Estar fundado o motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

D).-Debe contener asimismo el nombre de la persona (s) destinataria (s).

E)Debe ostentar el nombre y firma autógrafa del funcionario que lo emite.

2.- El embargo.

La falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por el ejecutor de Hacienda, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte

principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos. Este aseguramiento es el embargo, y para que proceda se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente con las formalidades que el Código Fiscal contempla para este tipo de notificaciones.

Al efectuar la diligencia se podrá nombrar dos testigos y se levantara una acta pormenorizada de los hechos: la persona con quien se realice la diligencia tendrá derecho a señalar de entre sus bienes, aquellos sobre los que se trahará el embargo, pero siguiendo un orden que el Código Fiscal señala en sus artículo 155, y que comprende:

- 1. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.*
- 2. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias públicas y de instituciones o empresas particulares de reconocida solvencia.*
- 3. Bienes muebles, no comprendidos en las fracciones anteriores.*
- 4. Bienes inmuebles.*

Si el embargo no se sujeta al orden establecido, los bienes que señale no son suficientes o se encuentran fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, ya tienen otros gravámenes o son bienes de fácil descomposición o deterioro, o se trata de materias inflamable, el ejecutor trahará el embargo sobre los que a su juicio garanticen mejor el interés de hacienda, pero siempre respetando aquellos bienes que conforme al Derecho Común y al propio Código Fiscal, son inembargables como los personalizados, los de uso indispensable, el material y equipo de trabajo y el patrimonio de familia.

Las objeciones de terceros a la traba del embargo se deberá de resolver con carácter provisional en el mismo acto, y quedaran sujetas a la ratificación del jefe de la oficina que en caso de lesionar los derechos de terceros serán susceptibles de impugnación a través del Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La oposición a la realización de la diligencia también deberá resolver el ejecutor, previo acuerdo del jefe de la oficina ejecutora, procediendo a facturar

cerraduras ante testigos, sellando cajas de seguridad o muebles, embargando inmuebles, secuestrando bienes, y solicitando el auxilio de la fuerza pública en su caso.

El embargo puede trabarse sobre los bienes muebles, inmuebles y negociaciones. Tratándose de bienes muebles como dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios, el depositario deberá entregarlos en las siguientes 24 horas a la oficina ejecutora: Tratándose de créditos deberá notificarse al deudor, en caso de bienes raíces, derechos y negociaciones, deberán ser inscritos en el Registro Público de la Propiedad o en el de Comercio, según corresponda. En todo caso se nombrará depositario que podrá ser removido libremente por el jefe de la oficina ejecutora.

Independientemente del embargo a que hemos hecho referencia, pueden darse otros en los siguientes casos:

a) **Embargo Administrativo** a solicitud del deudor a efecto de garantizar un crédito fiscal, previsto en el artículo 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación.

b) **Embargo precautorio**, cuando la autoridad considere que existe el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte bienes, o realice maniobras para quedar en estado de insolvencia. Este embargo, no puede subsistir más de un año puesto que se realiza sin que exista un crédito, por lo que en ese plazo la autoridad deberá de terminarlo a fin de que el embargo precautorio se convierta en definitivo y se continúe el procedimiento.

c) **Embargo de bienes** ilegalmente introducidos al país, que en sentido escrito de debe denominar secuestro, ya que se sustraen al particular para asegurar su control.

Se encuentra regulado en los artículos 141, fracción III y 152, párrafo tercero del Código Fiscal.

Respecto al embargo de negociaciones, el procedimiento presenta dos características peculiares que se describen a continuación:

1. Con relación al depositario, este actúa como interventor con cargo a al caja como interventor administrativo. El interventor con cargo a al caja participa en el

control de los egresos e ingresos de la negociación y dicta medidas con carácter urgentes y provisionales cuando conoce de irregularidades en la administración del negocio, que pongan en peligro los intereses del fisco. El interventor administrativo actúa con todas las facultades de administrador de una sociedad mercantil o como dueño, cuando la negociación no es una sociedad.

2. Respecto de la extinción del crédito, no se procede vía remate sino a través de amortizaciones del 10% de los ingresos de la negociación, que el interventor va recaudando diariamente. La enajenación sólo procedería en caso de que existieran graves irregularidades que la justificaran.

#### 1.- El remate.

Con el propósito de obtener el mejor precio de los bienes embargados, su enajenación deberá realizarse en subasta pública o almoneda (aunque se utilizan sinónimos, en estricto sentido de la almoneda, se refiere a la venta pública de bienes muebles) que generalmente se realiza en el local de oficina ejecutora, mediante convocatoria pública cuando menos diez días antes del remate.

Podrán ejecutarse hasta dos subastas con 15 días de diferencia cada una y si el remate no se realiza o no se presenta los postores en la primera se podrán enajenar directamente o por terceras personas, o adquirirlos el fisco.

También procede la enajenación fuera de subasta cuando el embargado proponga comprar hasta 15 días antes de que se finque el remate cuando el adquirente sea el fisco debido a falta de postores, a falta de pujas o en caso de empate, y cuando los bienes sean de fácil descomposición o deterioro, o se trate de materiales inflamables.

El día y hora señalados para el remate, el jefe de oficina ejecutora informara a quienes hayan concurrido a él los nombres de las personas que podrán participar en las almonedas, por haber presentado los siguientes documentos:

A).- Escritos con los datos del oferente.

B).- Postura no menor de las dos terceras partes de la base fijada para el remate, la cual se determina por el valor del avalúo y el embargo.

C).- Certificado de deposito, cuando menos del 10% de la base fijada para el remate.

Los participantes harán los ofrecimientos, o pujas, para mejorar sus posturas y el jefe de la oficina ejecutora fincará el remate a quienes sostengan la más alta. Tratándose de bienes muebles, el vencedor dispondrá de tres días para enterara de la cantidad ofrecida de contado, ya que una parte de la postura puede haber sido a plazos. El adquirente de bienes inmuebles o negociaciones tendrá 10 días para cubrir la diferencia del precio ofrecido de contado, y dentro de los diez días posteriores se deberá firmar la escritura y entregar el adquirente los bienes adjudicados libres de todo gravamen. En todo caso, cuando los adquirentes no enteran la diferencia del precio dentro del plazo señalado, perderán su depósito a favor del fisco.

El producto del remate, de la venta fuera de subasta, o de la adjudicación del fisco, deberá aplicarse a cubrir el crédito fiscal, de acuerdo con la prelación de pagos expuesta en el capítulo de Extinción de las Obligaciones, y el excedente se entregarla embargado.

Código Fiscal de la Federación 2004

Derecho Fiscal. Htm.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial ECASA, págs. 318-322.

## **IV.9. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO**

Como se explicó la Ejecutoriedad del acto administrativo trae como consecuencia que el cobro del crédito fiscal se realice en contra de la voluntad del deudor y sin orden judicial, por lo que la suspensión del procedimiento este sujeta al principio solve et repete, lo que implica el previo aseguramiento del interés fiscal.

La suspensión del procedimiento se establece en el artículo 144 del Código Fiscal como medio para evitar la ejecución cuando los créditos tributarios, a pesar

de ser definitivos en la esfera administrativa, no han sido consentidos ya que no pueden ser impugnados y revocados y anulados por lo que, mientras no queden firmes, pueden suspenderse su ejecución, previa solicitud del interesado ante la oficina ejecutora y aseguramiento del interés fiscal.

En este sentido se establece que independientemente de la solicitud del particular y el aseguramiento del interés fiscal dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la resolución se suspende, se deberá comprobar que sea promovido recurso administrativo o juicio, ya en caso contrario, se entenderá que se consintió la resolución y deberá continuar el procedimiento. Si se comprueba la interposición del recurso o juicio, la suspensión procederá hasta que se dicte la resolución definitiva.

La suspensión podrá ser ordenada por el superior jerárquico de la ejecutora o por el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando la ejecutora la niegue o viole la otorgada.

También se puede dar el caso de una suspensión parcial cuando el particular sólo haya impugnado una parte de la resolución, en cuyo caso se deberá continuar con el procedimiento respecto de la parte sentida.

Derecho Fiscal. htm.

Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario en México. Editorial Trillas, pág. 288.

CAPÍTULO V  
NORMAS  
CONSTITUCIONALES  
EN MATERIA  
TRIBUTARIA

Los preceptos que se tratan en este capítulo, además de referirse en forma expresa a los tópicos contributivos fundamentales, representan la base de sustentación del sistema tributario mexicano.

## **V.1. ARTÍCULO 31, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN IV**

Es el primero en importancia para efectos contributivos, su contenido ha sido objeto de discusiones, en unas pocas palabras de su fracción IV, se condensa toda una multiplicidad de motivos de reflexión.

*“Artículo 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 aquí se desprenden ocho elementos que se pueden desprender de dicho artículo, son los siguientes:

A).-El concepto de obligatoriedad.

B).-La aparente restricción de dicha tributación a “los mexicanos”, es decir, como si se excluyese a los extranjeros del carácter de “sujetos pasivos” de la relación tributaria.

C).-El concepto de contribución, no de tributo ni de impuesto.

D).-La noción de “gastos públicos” de las tres entidades del gobierno que se refiere.

E).-La pre-existencia de esos tres “sujetos activos” de la relación tributaria: la Federación, el Distrito Federal o el Estado y el Municipio.

F).-La condición de residencia del contribuyente.

G).-La identificación de esa “manera” de contribuir, que se indican como “proporcional y equitativa”.

H).-La “delegación” de la susodicha manera a la preventiva legal.

Y es que al haber analizado el artículo 31 en su fracción IV, podemos ver que desde este punto hay muchas interpretaciones negativas hacia con lo jurídico ya que quien no conoce de la materia puede interpretarla a su manera.

Margain, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Editorial Porrúa.  
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

## V.2. ARTÍCULO 14

El texto es aplicable al tributo en la medida en que se accede a ese ámbito.

Su contenido completo es como sigue:

*“Artículo 14.- 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. En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.*

*En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, u a falta de ésta se fundará en los principios generales de derecho”.*

De lo señalado se desprende:

A).-La irretroactividad de las leyes cuando afecten al gobierno.

B).-La obligatoriedad de los cinco requisitos indispensables para la desposesión: el juicio previo, la preexistencia tribunalicia, la satisfacción de las formalidades procedimentales, la preexistencia de las leyes alusivas a tales hechos y la aplicación de las mismas.

C).-Los tres conceptos por los que cabe la desposesión: vida, libertad y propiedad, posesiones y derechos.

D).-La prohibición de la analogía y la mayoría de razón para la imposición de penas en juicios criminales.

E).-La obligación de ajustar la sentencia a la ley, en lo exactamente aplicable al delito, cuando se trate del orden criminal.

Para nuestro estudio nos interesa más el segundo párrafo de dicho artículo ya que es el que se aplica para la materia tributaria.

Analizando lo que se expuso en los inciso y que fue el C es que la vida, al menos conforme a nuestra legislación federal, no sufre riesgo alguno a través del juicio, pero la libertad y las propiedades, posesiones o derechos, particularmente en materia tributaria, desde luego que son susceptibles de desposesiones.

Sin embargo, estos tres últimos conceptos tienen sus matices propios y vale la pena conocerlos con un poco más de detalle:

\* Propiedad es el hecho de goce y disposición legal de un bien, sea objetivo o subjetivo, material o inmaterial.

\* Posesión es el mero ejercicio o goce de un derecho sobre una cosa, y que pudo ser adquirida por diversos medios de hecho o de derecho.

\*Derecho es una facultad otorgada o reconocida por la ley.

En tal virtud, las autoridades tributarias que procedan a juicio en contra de un gobernado que hubiese incumplido con sus obligaciones respectivas y a que,

además, venzan en dicho juicio, podrán desposeerle de la libertad, de los bienes, o de ambos conceptos, pudiendo consistir los bienes en objetos muebles o inmuebles, derechos sobre ellos o derechos en sí de los que hubieren adquirido posesión legal.

Margain, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Editorial Porrúa.  
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

### **V.3. ARTÍCULO 16**

De este extenso artículo cabe entresacar las partes que en mayor grado se ajustan a nuestro interés por destacar los vínculos tributarios con los constitucionales, sin demérito de que el estudioso acuda a él en mayor grado cuando así lo requiera.

Advertido lo anterior, ocupémonos primeramente por transcribir sus párrafos primero, octavo y antepenúltimo:

*“Artículo 16.- 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”.*

*...“En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del*

*lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia”.*

*...“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorares de que se han cumplido los reglamento 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 estos tres párrafos se desprenden conclusiones absolutamente indispensables, por su transcendencia, dado que se trata de los requisitos formales a observar por la autoridad, siendo ellos:

A).-El mandamiento escrito para que la autoridad pueda llevar a cabo cualquier acto de molestia sobre el gobernado.

B).-El que tal mandamiento escrito se funde y motive la causa legal del procedimiento.

C).-El que en ese mismo mandamiento escrito se exprese el lugar, la persona y el objeto, sin que pueda exceder de la mera inspección de diligencia.

D).-El que, al concluir la inspección, se levante acta circunstanciada en presencia de dos testigos, que prioritariamente deben ser propuestos por el destinatario del mandamiento o, en su defecto, ser designados por la propia autoridad actuante.

E).-El que la visita domiciliaria se limite a la mera exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar el acatamiento de las normas fiscales.

F).-El que tales visitas domiciliarias se sujeten a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Esto es con motivo de fundamentar y analizar el artículo para saber lo que dispone nuestra Carta Magna en cuestión de materia tributaria.

Margain, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Editorial Porrúa.  
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

## V.4. ARTÍCULO 22

En este artículo sólo analizaremos su párrafo segundo ya que es el de interés para materia tributaria.

*Artículo 22.-*

*...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”.*

El párrafo transcrito, contiene una garantía de seguridad jurídica, aparentemente hay contradicción dado que el primer párrafo de dicho precepto prohíbe:

*“La multa excesiva y la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales”,*

Pero el segundo señala, la excepción aquella regla.

Se sostiene que el segundo párrafo del artículo 22, autoriza al Poder Legislativo a establecer leyes tributarias con tasas, tarifas o cuotas que sean confiscatorias, ya que el mismo expresa que no se considera como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas. Esta tesis se considera incorrecta, en virtud de que se olvida lo que nos dice la fracción IV del artículo 31 constitucional, de que todos tenemos la obligación de contribuir al gasto público, así de la Federación como del Distrito

Federal o del Estado y Municipio en que se resida, de tal manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Si se estableciera un impuesto que absorbiese el 100% de la utilidad que obtuviese un comerciante o industrial, en época de paz, este impuesto no podría reputarse proporcional y equitativo, sino confiscatorio en los términos del primer párrafo del artículo 22 constitucional.

La correcta interpretación del segundo párrafo del artículo 22, se opina, es la siguiente: si por actos imputables al contribuyente, sean de buena o mala fe, éste incurre en un fuerte adeudo con el Erario, sea por concepto de impuestos o de multas que de hacerse efectivo originara su insolvencia, ya que será despojado de todos sus bienes, no podrá alegarse violando de la garantía que consagra el primer párrafo del artículo 22, pues la situación queda comprendida en la excepción a dicha garantía y que encontramos en el segundo párrafo de dicho precepto.

Margain, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Editorial Porrúa.  
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

# CAPÍTULO VI

## EMBARGO

## VI.1. DEFINICIÓN

Proviene de “*emparamentum*” que significaba la protección que otorgan los reyes a los súbditos.

El embargo es un apercibimiento judicial al deudor para que se abstenga de realizar actos de disposición de los bienes con los que se garantiza un determinado crédito.

Es una limitación al derecho de propiedad, aunque no la privación de ésta, que dura hasta en tanto la autoridad no disponga su levantamiento.

Si se embargan bienes, éstos pueden ser depositados con persona designada por el actor.

Si se embargan derechos, el deudor debe ser notificado para que se abstenga de disponer de ellos.

En materia fiscal el embargo, no es dispuesto por autoridad judicial, sino administrativa. En cuyo caso se habla de embargo administrativo ya que no se retira o secuestra el bien sino que se le deja, aunque sin capacidad de disposición sobre él en cuanto a su enajenación y también existen disposiciones limitativas sobre los bienes mismos a embargar.

El embargo es una etapa del procedimiento administrativo de ejecución, posteriormente al requerimiento de pago y su consecuente negativa para efectuarlo. Puede sucederle una etapa más, que puede ser el remate, la enajenación fuera de subasta o la adjudicación a favor del fisco.

## VI.2. SUJETO, LUGAR Y TIEMPO DEL EMBARGO

El embargo es el paso a seguir ante la negatividad de pago de la obligación fiscal por parte del deudor a la autoridad fiscal, al hacerle efectivo un crédito fiscal exigible, así como sus accesorios.

Los sujetos del embargo de acuerdo con el artículo 155 del C.F.F. son:

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

El artículo 152, segundo párrafo, del ordenamiento legal citado establece que el requerimiento o la notificación se hizo por edictos, la diligencia del embargo debe entenderse con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso debe entenderse con él.

El propio artículo 152, en su último párrafo, señala que en el caso de que el embargo haya de realizarse cuando se descubra, en un acto de inspección, bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, se procederá al aseguramiento de dichos bienes siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

Lugar del embargo. El artículo 152, párrafo primero del C.F.F. establece que el ejecutor designado por la oficina recaudadora debe constituirse en el domicilio del deudor y practicar la diligencia de secuestro, con las mismas formalidades que en su artículo 137 señal dicho código para las notificaciones personales.

De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma.

Tiempo de embargo. La diligencia de embargo puede realizarse simultáneamente con la notificación del requerimiento de pago, en días y horas hábiles.

De acuerdo al artículo 13 del C.F.F.:

*“la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en día y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas...”*

Código Fiscal de la Federación 2004.

Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario en México. Editorial Trillas, pág. 273.

### **VI.3. CLASIFICACIÓN DEL EMBARGO**

Hay que precisar que existen tres tipos de embargo:

#### 1.- Embargo definitivo.

Se efectúa dentro del P.A.E.( procedimiento administrativo de ejecución ) para rematar los bienes del ejecutado y aplicar su producto al pago de un crédito fiscal.

#### 2.- Embargo de garantía.

Es un medio para garantizar el interés fiscal, a solicitud del contribuyente, denominado por el C.F.F. embargo en la vía administrativa. (Artículo 141, fracción V).

#### 3.- Embargo precautorio.

Éste se da en los siguientes supuestos:

\* Exista oposición a las facultades de comprobación, o no se puedan iniciar, por no saber el paradero del contribuyente o se desconozca su domicilio.

\*Después de comenzadas las medidas de fiscalización, el particular se ausente, o exista riesgo de que se alce con sus bienes, los enajene o los dilapide.

\* El contribuyente se rehuse a proporcionar su contabilidad.

\* Cuando el crédito tributario no sea exigible, pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad, en el desarrollo de sus atribuciones de control, cuando, en opinión de la propia autoridad, exista peligro eminente de que el particular efectúe maniobras con la finalidad de incumplir. En este caso, la autoridad trabara embargo hasta por un monto de las contribuciones determinadas más accesorios.

El contribuyente podrá desvirtuar el fincmiento de la diligencia, en lo que toca a su monto en un plazo de tres días, pasados los cuales la medida quedará firme. (artículo 145 del C.F.F.)

Código Fiscal de la Federación 2004.

Díaz González, Luis. Procedimientos Fiscales. Editorial Gosca.

## **VI.4. PRESUPUESTOS Y FUNDAMENTO LEGAL DEL EMBARGO**

A efecto que la autoridad ejecutora proceda a la práctica del embargo de bienes del deudor se necesita que previamente se den una serie de supuestos:

A).-Que exista un crédito fiscal a cargo del sujeto;

B).-Que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado al deudor;

- C).-Que el deudor haya incurrido en incumplimiento de la obligación de pago;
- D).-Que se haya practicado requerimiento de pago al deudor;
- E).-No obstante existir el requerimiento de pago el deudor al momento de la diligencia de notificación de aquél no efectúa el pago.

Lo anterior encuentra su apoyo en lo previsto por el artículo 151 del C.F.F.:

*“las autoridades fiscales para ser efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales requerirán de pago al deudor y en caso de no hacerlo en el acto, procederá como sigue:*

*I.-A embargar bienes suficientes, para en su caso rematarlos fuera de subasta o adjudicarlos a 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.”*

## **VI.5. DERECHOS A SEÑALAR LOS BIENES EMBARGABLES**

La persona con quien se practique la diligencia podrá designar a dos testigos y detallar los bienes sujetos a embargo en el siguiente orden:

\* Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

\*Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y créditos de inmediato y fácil cobro.

\*Bienes muebles.

\* Bienes inmuebles.

(artículo 155 del C.F.F.)

Código Fiscal de la Federación 2004.

Díaz González, Luis. Procedimientos Fiscales. Editorial Gosca.

## **VI.6. BIENES INEMBARGABLES**

No son materia de este tipo de actuaciones administrativas:

\* El lecho cotidiano, vestidos, bienes indispensables para el deudor y su familia.

\* Los bienes de uso indispensable, e excepto de los de lujo.

\* Los libros, instrumentos útiles y mobiliarios indispensables para la práctica de su profesión.

\* El derecho de usufructo.

\* El patrimonio de la familia.

\* Los sueldos y salarios

(artículo 157 del C.F.F.)

Código Fiscal de la Federación 2004.

Díaz González, Luis. Procedimientos Fiscales. Editorial Gosca.

# CAPÍTULO VII

## EMBARGO

### PRECAUTORIO

## **VII.1. GENERALIDADES**

Lo que se pretende dejar claramente definido con motivo del desarrollo de la presente investigación, es la seguridad de que una diligencia de embargo que se practica a un contribuyente no es acto definitivo en contra del cual no pueda instaurarse defensa alguna y, por ende, situé al contribuyente en un estado de indefensión total, quedando a merced de la autoridad hacendaría. Se ha reiterado en múltiples ocasiones que la autoridad administrativa debe de regir sus actos con base en el orden jurídico que la regula, en este sentido, se ha consolidado en nuestro país el sistema jurídico conocido como Estado de Derecho, lo que significa que la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley le permite, en contrapunto, el gobernado puede realizar todo aquello que no le está prohibido, evidentemente el margen de acción del particular es mayor. Esta máxima configura lo que se conoce como Estado de Derecho, institución jurídica que desgraciadamente ha sido pervertida por su uso y enunciación indiscriminada, generalmente por titulares del poder político que ni siquiera saben lo que significa.

## **VII.2. MARCO JURIDICO DEL EMBARGO.**

En este contexto, diáfananamente se puede advertir que la actuación de la autoridad impositiva no puede ser caprichosa o unilateral, sino que por el contrario debe de observar exhaustivamente el orden jurídico que la regula, es decir, debe inexcusablemente subordinarse al cumplimiento de la ley aplicable. La diligencia de traba de embargo se encuentra regulada por el Capítulo III denominado Del Procedimiento Administrativo de Ejecución del CFF, orden jurídico que prevé la existencia de dos clases de embargos:

- 1.- Embargo precautorio, y
- 2.- Embargo definitivo.

El embargo precautorio, su nombre lo precisa, es un embargo de corte provisional, preparatorio, no definitivo, razón por la cual solo resulta procedente en determinados casos excepcionales, justificándose su aplicación en la necesidad de que el Fisco asegure el interés fiscal a su cargo en forma inmediata. Contrastantemente, el embargo definitivo adolece de poseer firmeza. En este sentido, el artículo 145 del CFF, al respecto regula :

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

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

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

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

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

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

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

La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del término de 3 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de

los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantará el embargo.

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

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

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

En consecuencia, claramente se advierte que el contenido del artículo que se cita es complejo, efectivamente son varias las disposiciones que se regulan, mismas que en este acto procederemos a analizar. En primer término, reiterando lo inicialmente indicado, hay que decir que el embargo precautorio es un embargo de carácter extraordinario y no definitivo, razón por la cual deberá de cuidarse que su traba sólo se efectúe con motivo de la actualización de las hipótesis normativas a que se refiere el artículo 145 del Código Tributario. alguna de estas hipótesis normativas debe de actualizarse indiscutiblemente en el caso específico de que se trate como requisito *sine qua non* de procedencia del propio embargo provisional, su ausencia, desde luego, traerá como consecuencia la antijuridicidad de la traba correspondiente.

### VII.3. CIRCUNSTANCIACION.

Adicionalmente, quiero subrayar el hecho de que en la fracción V segundo párrafo del artículo en comento, se consigna el imperativo que obliga a la autoridad fiscal a circunstanciar la diligencia de traba de embargo precautorio, es decir, la autoridad debe de pormenorizar, especificar, enunciar, detallar todos los aspectos fácticos que se presentaron con motivo de la práctica de la diligencia de referencia. Al respecto, es una realidad que en nuestro sistema tributario las autoridades no circunstancian jamás sus actuaciones, situación que se presenta primordialmente con base en dos grandes causas, la primera de ellas consistente en una imposibilidad física, en efecto, los titulares de los órganos de autoridad legitimados para practicar un embargo, entiéndase ejecutores, no poseen los elementos materiales para circunstanciar jurídicamente su proceder, se les hace entrega de formatos pre-elaborados para que los rellenen (machotes), mismos que no contienen espacio para que se anoten las eventualidades que se susciten con motivo de la práctica de la diligencia de embargo de que se trate, paralelamente, el ejecutor no tiene, en la mayoría de los casos, ni la preparación técnica ni el conocimiento de que puede confeccionar un acta que contenga los pormenores de la diligencia en cuestión, conformándose con rellenar el formato que institucionalmente se utiliza e impidiendo que su proceder sea jurídico. La segunda causa que imposibilita la circunstanciación legal estriba en el hecho de que no existe un marco jurídico que defina cual o cuales son los requerimientos mínimos para que una diligencia de corte fiscal se estime jurídicamente circunstanciada. En este sentido quiero decir que el derecho por antonomasia es una ciencia de límites que encuentra su eficacia y parte de su justificación en el hecho de que todos sus términos se encuentren perfectamente acotados o definidos, sin embargo, al ser una ciencia también perfectible nos encontramos con la realidad de que algunos de sus conceptos no se encuentran todavía legalmente definidos, es decir, no se ha construido su significación definitiva para efectos legales y, por ende, es imposible su cumplimiento. El término circunstanciación, si bien para efectos semánticos se ha definido indubitablemente, jurídicamente no posee un significado definitivo, esto

imposibilita que con la mayor buena voluntad la autoridad impositiva pueda cumplimentar sus extremos, toda vez que el contribuyente siempre estará en aptitud de controvertir su cumplimiento ante la ausencia de un concepto jurídico contundente. Asimismo, se ha de indicar que parte de la circunstanciación jurídica que se precisa para que la diligencia de embargo sea legal, se materializa en la necesidad de que se circunstancie la actualización de las hipótesis de procedencia del embargo precautorio y a que se refiere el artículo 145 del Código Impositivo en cita. En conclusión, el alegato de ausencia de circunstanciación configura un elemento de defensa fiscal de observancia obligatoria para el postulante en esta materia, toda vez que la autoridad hacendaria lo actualiza constantemente.

#### **VII.4. HIPOTESIS DE PROCEDENCIA DEL EMBARGO PRECAUTORIO.**

No obstante lo anterior, se continúa con la revisión de las causales de procedencia del embargo precautorio. En primer término tenemos que la autoridad puede trabarlo cuando el contribuyente se oponga u obstaculice sus facultades de fiscalización o no pueda notificar su ejercicio por haber desaparecido o ignorarse su domicilio. En este caso y para que se actualice la causal que se comenta, indefectiblemente debe de existir un medio de convicción idóneo y contundente que lo demuestre, toda vez que el solo dicho de la autoridad, bajo ninguna premisa, debe de considerarse como suficiente para que se trabe el embargo provisional. Por otra parte, dice la fracción II, se podrá embargar precautoriamente cuando el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes. En este aspecto, reitero lo anterior, debe de existir un elemento demostrativo incuestionable del que se deduzca el riesgo que se menciona, por ejemplo, si el contribuyente al cual se exige el pago de un crédito fiscal inicia un procedimiento de concurso mercantil, evidentemente existe posibilidad de que sus bienes se enajenen, pero si la autoridad al momento de motivar la orden de

embargo precautorio únicamente anota “ que existe un riesgo inminente de que el contribuyente X enajene sus bienes “, claro resulta que tal afirmación no actualiza la hipótesis normativa de mérito, únicamente se repite el texto legal y ello jurídicamente es inadmisibile por tratarse de una afirmación dogmática, desprovista del menor soporte probatorio. A mayor abundamiento, es necesario volver a indicar que el repetir textual de los mandatos contenidos en ley, de ninguna manera significa su cumplimiento, es solo en virtud de la circunstanciación y planteamiento de pruebas idónea que se puede demostrar la procedibilidad del embargo precautorio, con base en los casos hipotéticamente regulados en la ley de la materia. También, alarmantemente, admite la fracción IV que procede el embargo precautorio cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, siempre cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento, es decir, se otorgan facultades omnímodas a la autoridad para que ella defina cuando existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de la obligación material a su cargo. Este criterio, afortunadamente ha sido reconocido como inconstitucional por nuestros órganos jurisdiccionales, mediante la integración de la siguiente jurisprudencia:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Septiembre de 1995

Tesis: P./J. 17/95

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

Asimismo, se ha confirmado tal criterio a través de la siguiente ejecutoria firme:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Noviembre de 1997

Tesis: P./J. 88/97

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 hacendarías 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. Tabiquera 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.

Cabe mencionar que estos criterios también resultan aplicables a la materia de comercio exterior, de conformidad con lo que expresa la siguiente jurisprudencia:

Novena Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VIII, Agosto de 1998

Tesis: 2a. CVII/98

Página: 503

EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN III, DE LA LEY ADUANERA QUE LO PREVÉ, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (EN APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 88/97). El artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera, que faculta a las autoridades aduaneras para proceder al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten cuando no se acredite, con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la ley para su introducción al territorio nacional, infringe el artículo 16 constitucional. En efecto, siguiendo el criterio establecido en la jurisprudencia del Tribunal Pleno P./J. 88/97, cuyo rubro es "EMBARGO PRECAUTORIO 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.", se arriba a la conclusión de que el artículo 151, fracción III, de la Ley Aduanera, igualmente, es contrario a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal, pues faculta a las autoridades hacendarías para practicar un embargo precautorio. Aunado a lo anterior, este precepto crea en el particular un estado de incertidumbre, por no conocer la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuya existencia y monto no se encuentran determinados. En atención a todo ello, debe estimarse que tal facultad es arbitraria y vulnera el artículo 16 constitucional, pues permite aplicar dicha medida cautelar aun cuando, probablemente, el contribuyente esté al corriente en sus obligaciones fiscales.

Amparo en revisión 1329/97. Autotransporte de Carga, Servicio Nacional, S.A. de C.V. 12 de junio de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zárate.

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." y Tomo VI, noviembre de 1997, página 5, tesis P./J. 88/97, 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."

Finalmente, dice la fracción V del artículo 145 del CFF, también procederá el embargo precautorio cuando se efectúen 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. En este caso, desde el punto de vista del suscrito, se configura la única hipótesis que atinadamente debe de proceder con la finalidad de trabar un embargo provisional, toda vez que constituye una sanción a aquellas personas que incumplen con las obligaciones tributarias a su cargo y perjudican a los demás contribuyentes y a la Nación misma. Evidentemente como lo regula el propio precepto jurídico en cuestión, tal embargo se levantará inmediatamente, cuando el interesado acredite la posesión o propiedad de la mercancía y se inscriba en el Registro Federal de Contribuyentes.

## VII.5. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL EMBARGO PRECAUTORIO.

El embargo precautorio y el embargo definitivo, como todo acto de autoridad, debe de encontrarse jurídicamente fundado y motivado, si bien este requisito no se encuentra expresamente enunciado en el artículo 145 del CFF, se deduce la necesidad de su cumplimiento de lo literalmente regulado por el artículo 38 fracción III del mismo ordenamiento, precepto jurídico que regula los elementos que deben de observarse para que un acto administrativo que deba de notificarse a un particular sea legal. Al respecto el artículo de referencia indica lo siguiente:

*“Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:*

*i.- Constar por escrito*

*II. Señalar la autoridad que lo emite.*

*III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*

*IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.*

*Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad. “*

En este contexto, resulta conveniente aclarar que por fundamentación se entiende a la cita completa y correcta de los artículos de la ley que otorgan potestad a la autoridad fiscal para actuar en el sentido en que lo hace, por otra

parte, se debe jurídicamente de entender por motivación la indicación de los razonamientos lógico jurídicos que demuestren que la hipótesis normativa que regula determinado precepto legal se actualiza en el caso específico de que se trate o, dicho de otra forma, la expresión de las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que tuvo el ente de autoridad en consideración para proceder en el sentido en que lo hace. Consecuentemente, es obvio que toda diligencia de traba de embargo debe de tener una fundamentación y motivación jurídicas para que se encuentre ajustada a derecho. Complementariamente, refuerzan las anteriores consideraciones el siguiente precedente:

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 Viazcán. 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.

## **VII.6. IMPUGNACION DE UNA DILIGENCIA DE TRABA DE EMBARGO PRECAUTORIO.**

Sin que el suscrito comparta el criterio, se sostiene que al ser el embargo precautorio una actuación de carácter provisional no es susceptible de impugnarse a través del recurso de revocación o la instauración de una demanda de nulidad, toda vez que se está en presencia de un acto no definitivo y que, por ende, no causa perjuicio al gobernado. Al respecto se han dictado sendas tesis que a continuación cito:

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Mayo de 2000

Tesis: XXII.1o.32 A

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.

Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis número 34/2000, pendiente de resolver en la Segunda Sala.

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XIV, Noviembre de 1994

Tesis: XIX. 2o. 15 A

Página: 443

EMBARGO PRECAUTORIO. PROCEDENCIA DEL AMPARO INDIRECTO EN CONTRA DEL ACTO ADMINISTRATIVO DE. (MATERIA FISCAL). El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece que 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 hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento; en tanto que el numeral 116 del propio código estatuye que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podrán interponer los recursos de revocación o el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución; ambos recursos se encuentran regulados respectivamente por los diversos dispositivos 117 y 118 del

ordenamiento legal citado, sin embargo, en ninguno de los supuestos de procedencia de tales recursos se contempla el embargo precautorio, no existiendo la obligación para el quejoso de agotar recursos ordinarios, en consecuencia no se actualiza la causal de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XV de la Ley de Amparo y la vía de impugnación correcta lo es el juicio de garantías indirecto.

## SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO NOVENO CIRCUITO.

Improcedencia 176/94. Ingeniería Electromecánica y Recubrimientos Industriales, S. A. de C. V. 10 de agosto de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: Carlos Alberto Caballero Dorantes.

Es decir, no se atribuye al embargo precautorio la calidad de acto definitivo y, por consecuencia, se estima que no actualiza ninguno de los supuestos normativos que regula el artículo 117 del CFF, precepto jurídico que regula los casos en que resulta procedente la instauración de un recurso de revocación, en este sentido este artículo a la letra regula :

*“Artículo 117. El recurso de revocación procederá contra:*

*I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:*

*a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.*

*b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.*

*c) Dicten las autoridades aduaneras.*

*d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al*

*particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este código.*

*II. Los actos de autoridades fiscales federales que:*

*a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este código.*

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

*c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este código.*

*d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este código. “*

Sin afán de entrar en controversia, he de decir que desde la perspectiva del suscrito, el embargo precautorio es un acto en contra del cual procede la instauración del recurso administrativo en materia fiscal de conformidad con lo regulado por el artículo 117 fracción II inciso b) del CFF, toda vez que innegablemente se está en presencia de un acto que forma parte del procedimiento administrativo de ejecución y, por ende, actualiza la hipótesis normativa que se indica. En otro orden de ideas, se ha de indicar que de los criterios jurisdiccionales, inmediatamente antes referidos, se deja indicado indubitablemente que en contra de la traba de un embargo precautorio resulta procedente la instauración del juicio de amparo indirecto. Esto es así, en virtud de que, independientemente de las razones que se aducen – mismas que no controvierto – cuando existen violaciones

directas a nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siempre será factible promover el mencionado juicio de garantías., aunado a esto resulta innegable que el embargo precautorio es un acto de molestia. En el presente asunto, la traba de un embargo precautorio ha sido ya declarada inconstitucional por nuestro máximo Tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, razón por la cual es relativamente sencillo obtener una sentencia definitiva que declare su matiz de contrariedad a nuestra Carta Magna. Sin embargo, el problema se presenta cuando ese embargo precautorio se convierte en definitivo, efectivamente, si se utiliza como punto de partida el hecho de que el embargo precautorio es un embargo provisional, que en la mayoría de los casos se traba sin conocerse o calcularse el monto del crédito fiscal a garantizar, resulta obvio que se obtendrá la declaración de inconstitucionalidad, empero, cuando este se convierte en definitivo y se conoce la cantidad que se pretende garantizar, opera un cambio de situación jurídica en el amparo, es decir, el acto reclamado ( embargo precautorio ) desaparece y consecuentemente el amparo indirecto queda sin materia. En este caso el juicio indirecto de garantías debe de sobreseerse y sólo se estará en posibilidad de recurrir al embargo definitivo, mismo respecto al cual no existe duda alguna en el sentido de sí es objeto de ataque mediante recurso de revocación o instauración de demanda de nulidad, toda vez que tanto la doctrina como la práctica forense coinciden en asentir al respecto. A fin de no dejar incompleto el presente segmento de este artículo, cito algunas tesis que sustentan lo que aquí indico:

Novena Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Agosto de 1999

Tesis: 2a. CIX/99

Página: 227

EMBARGO FISCAL PRECAUTORIO. SE ACTUALIZA LA CAUSAL DE IMPROCEDENCIA DE CAMBIO DE SITUACIÓN JURÍDICA RESPECTO DEL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN RECLAMADO, EN CUANTO PERMITE SU PRÁCTICA SIN QUE EXISTA CRÉDITO FISCAL DETERMINADO, SI DURANTE EL JUICIO EL EMBARGO SE CONVIERTE EN DEFINITIVO, PERO NO ASÍ RESPECTO DE SUS ACTOS DE APLICACIÓN SI ÉSTOS SON IMPUGNADOS POR VICIOS QUE TRASCIENDEN AL EMBARGO Y A LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DEL CRÉDITO. De conformidad con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales podrán practicar embargo precautorio sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal en los casos previstos en sus diversas fracciones, embargo que quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos que en el mismo se señalan, la resolución en la que se determinen créditos fiscales, o bien que se convertirá en definitivo si dentro de dichos plazos la autoridad los establece. Por tanto, si en un juicio de amparo se reclama el embargo precautorio trabado sobre bienes del quejoso y el precepto referido del Código Fiscal de la Federación en que se funda tal embargo, por facultar a la autoridad para practicar el embargo precautorio sin que exista crédito fiscal determinado, y durante la tramitación del juicio se acredita que el embargo se convirtió en definitivo al haber emitido la autoridad fiscal relativa la resolución determinante del crédito fiscal a cargo del quejoso dentro de los plazos relativos, debe decretarse el sobreseimiento en el juicio de amparo respecto del artículo 145 del Código Fiscal Federal por actualizarse la causal de improcedencia establecida en el artículo 73, fracción X, de la Ley de Amparo, ya que la situación jurídica cambió al haberse dictado la resolución determinante del crédito fiscal que da lugar a que sea sustituido el embargo precautorio por el embargo definitivo, pues el vicio de inconstitucionalidad en que pudiere haberse incurrido en la medida provisional relativa no trasciende al embargo definitivo, de modo tal que este último puede subsistir con independencia de que el acto materia del amparo resulte o no inconstitucional, lo que lleva a determinar que no puede decidirse sobre su constitucionalidad sin afectar la nueva situación jurídica creada por la emisión de la resolución determinante del crédito

fiscal y, por ende, deben considerarse consumadas irreparablemente las violaciones reclamadas en el juicio de amparo, ya que no pueden darse los efectos restitutorios previstos en el artículo 80 de la ley de la materia. Sin embargo, esta causal de improcedencia no se actualiza respecto de los actos de aplicación consistentes en la orden de embargo precautorio, la diligencia relativa y el acta levantada con motivo del mismo, si estos actos son reclamados por vicios propios que subsisten en el embargo definitivo, como lo es el planteamiento relativo a que el embargo precautorio se practicó en un domicilio diverso al asentado en la orden, debiendo, por tanto, considerarse procedente el amparo contra tales actos.

Amparo en revisión 3387/98. Jaime Zúñiga Jiménez. 6 de agosto de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

A mayor abundamiento:

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII, Enero de 1991

Página: 243

EMBARGO FISCAL PRECAUTORIO, CUANDO SE CONVIERTE EN DEFINITIVO DEBE SOBRESEERSE EN EL JUICIO DE AMPARO POR CAMBIO DE SITUACION JURIDICA. De conformidad con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales con el fin de asegurar el interés de la Federación, podrán practicar embargo precautorio y si dentro del término de un año, contado a partir de la fecha de que se practicó aquél, se emiten resoluciones que determinen los créditos fiscales y éstos se hacen exigibles, el embargo precautorio automáticamente se convertirá en definitivo. Por tanto, si el acto reclamado lo fue el embargo precautorio y durante la tramitación del juicio de

amparo, se acredita que la autoridad fiscal emitió una serie de resoluciones determinando en cantidad líquida diversos créditos fiscales, dentro del término de un año, y que los mismos se volvieron exigibles, es evidente que el susodicho embargo precautorio se convirtió en definitivo al darse el supuesto que para tal efecto, contempla el artículo 145 del Código Tributario Federal. En estas condiciones, es incuestionable que la situación jurídica del acto reclamado cambió al ser sustituida por el embargo definitivo y por ello es innegable que se actualiza la causal de improcedencia, prevista por el artículo 73 fracción X de la Ley de Amparo, debiéndose sobreseer en el juicio con fundamento en el diverso 74 fracción III del propio ordenamiento. Se afirma lo anterior, ya que el embargo precautorio únicamente tiene la finalidad de asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito esté determinado o sea exigible, y en cambio, el embargo definitivo ya tiene por objeto hacer efectivo un crédito fiscal que para ese momento ya se volvió exigible. Esto significa que la naturaleza de ambos difiere totalmente y por lo tanto, si el embargo definitivo se actualizó es obvio que ya no podrían analizarse las posibles violaciones que pudiesen haber existido al practicarse el embargo precautorio, pues si se procediera a esto, indefectiblemente se afectaría la nueva situación jurídica que se presentó al actualizarse el embargo definitivo.

### TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 307/90. Martí Hermanos, S. A. de C. V. 18 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús EcheGARAY Cabrera.

CAPÍTULO VIII  
CONCLUSIONES  
Y  
PROPUESTA

## CONCLUSIONES

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.

Indica el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

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 hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento.

Como se observa, el legislador quiso justificar el embargo precautorio apoyándose en el temor que puede sufrir el fisco de que el contribuyente se insolvente o desaparezca; pero dicho embargo se realiza antes de que sea exigible y aún esté determinado el crédito que con el mismo se pretende garantizar.

Reiteradas veces se ha dicho que el embargo precautorio es, como su calificativo lo indica, sólo una medida para asegurar lo que en el futuro sea el crédito preciso del fisco, pero que de ninguna manera implica daño o perjuicio para el contribuyente, porque dicho embargo se convertirá en definitivo sólo al momento en que sea exigible el crédito fiscal; lo que implica que los bienes embargados no serán sacados a remate sino hasta el momento de la definitividad del repetido embargo.

La justificación antes indicada resulta insuficiente, pues si es cierto que no provoca el remate de los bienes el repetido embargo, de cualquier manera se cause daño al contribuyente, quien a partir del fincamiento del gravamen no podrá disponer de sus bienes, lo que equivale a congelar las operaciones que pudiera realizar en relación con ellos. Realmente no sólo causa daño al contribuyente sino también perjudica injustificadamente la sociedad pues el contribuyente no puede disponer de sus bienes embargados y por consecuencia sus operaciones se reducen.

Igualmente para justificar este gravamen se ha repetido que la obligación de pagar una contribución se causa, como indica el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, al realizarse el hecho generador del crédito fiscal.

Lo anterior se ajusta a la ley, pero el hecho de que se haya causado una obligación no la convierte en exigible.

Véase que según diversas normas jurídicas se producen el nacimiento o causación de obligaciones, como cuando se suscribe una letra de cambio, u otro título de crédito similar, sin que por ello sea exigible su cobro sino hasta el vencimiento.

Si bien en el caso anterior pudiera pretenderse un embargo antes de la exigibilidad de la obligación nacida, el acreedor debe garantizar a su deudor los daños que le ocasione este gravamen; lo que acontece con el embargo precautorio previsto en el artículo 145 del Código Fiscal.

Considero que las razones aportadas son suficientes para justificar el criterio de la Suprema Corte y que el contenido del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación viola la seguridad jurídica consagrada por nuestra ley fundamental.

## **PROPUESTA**

Que una vez que se ha declarado inconstitucional el embargo precautorio en materia fiscal no tiene razón de seguirse contemplando en el código fiscal de la Federación, por que el seguir contemplándose en el Código Fiscal de la Federación sigue siendo ley aunque inconstitucional pero lo sigue siendo y con esto la autoridad tributaria tiene facultades para seguir realizando embargos precautorios en contra de los contribuyentes, con esto ocasionándoles gastos innecesarios y perdida de tiempo que viene a dañar el patrimonio del contribuyente por lo cual se propone que el poder legislativo Federal en el próximo Código Fiscal de la Federación 2006 se derogue el articulo 145 que es el que regula el embargo precautorio en materia fiscal y con esta propuesta se estaría solucionando este problema que se plantea en esta tesis.

# GLOSARIO

**ALÍCUOTA.** Parte contenida exactamente en un todo, cierto número de veces.

**CONTRIBUCIÓN.** Cantidad que se contribuye para algún fin, principalmente para las cargas del Estado.

**CRÉDITO FISCAL.** Es la obligación tributaria determinada en cantidad líquida.

**DEUDA.** Obligación que uno tiene de pagar o devolver a otro dinero u otra cosa.

**EXIGIBLE.** Que puede o debe exigirse. Reclamar algo imperiosamente.

**IMPUESTO.** Tributo. Carga.

**OBLIGACION TRIBUTARIA.** Tributaria es la potestad soberana del Estado

**REMATE.** La adjudicación que se hace de los bienes que se venden en moneda al comprador de mayor puja y condición.

**TRIBUTO.** Carga continua en dinero o en especie que se debe de entregar al Estado.

# BIBLIOGRAFÍAS

- Derecho Fiscal Mexicano  
Narciso Sánchez, Editorial Porrúa
- Principios de Derecho Tributario  
Luis H. Delgadillo, Editorial Limusa
- Derecho Fiscal  
Raúl Rodríguez Lobato
- Lecciones del Derecho Tributario  
Antonio Jiménez González, Editorial Thomson y ECASA
- Derecho Tributario en México  
Jesús Quintana Valtierra
- Derecho Fiscal. Htm.
- NormativaFiscal. Htm.
- Código Fiscal de la Federación 2004.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Derecho Constitucional y Administrativo
- Introducción al estudio del derecho tributario mexicano  
Margain, Emilio.. Editorial Porrúa.