



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

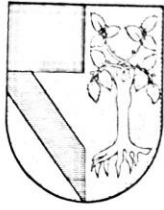
CAMPUS GUADALAJARA

ANDREA DEL REAL DÍAZ

LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL.

**Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con Reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86**

Zapopan, Jalisco, Marzo de 2018.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CAMPUS GUADALAJARA

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

C. ANDREA DEL REAL DÍAZ
Presente.

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la opción TESIS titulado: **“LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL”**, presentado por Usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar siete ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

Atentamente

EL PRESIDENTE DE LA COMISIÓN

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Eduardo', is written over a horizontal line. The signature is fluid and cursive.

DR. EDUARDO ISAIÁS RIVERA RODRÍGUEZ



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CAMPUS GUADALAJARA

Facultad de Derecho

LIC. MANUEL ENRIQUE TOVAR HERNÁNDEZ
Secretario Académico de la Licenciatura en Derecho
Presente.

Por medio del presente hago de su conocimiento que **ANDREA DEL REAL DÍAZ**, ha concluido satisfactoriamente su trabajo de tesis titulado: "**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL**".

Manifiesto que después de haber sido dirigida y revisada por el suscrito, reúne todos los requisitos técnicos y académicos para solicitar fecha de Examen Profesional.

Agradezco de antemano la atención que puedan brindar al presente, reiterándome a sus órdenes.

Atentamente

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Gloria', written over a horizontal line.

MTRA. GLORIA ANGÉLICA CASTRO CORONA
Directora de Tesis

ÍNDICE

Introducción	6
CAPITULO I. Atributos normativos de la Constitución.....	7
I.I. Supremacía Constitucional.....	7
I.I.I. Derechos Humanos del Contribuyente.....	13
I.I.II. Potestad tributaria del Estado.....	17
I.I.III. Garantías constitucionales en materia fiscal	20
I.I.IV. Legalidad.....	25
I.I.V. Igualdad.....	31
I.I.VI. Derecho de audiencia o acceso a la justicia..	33
I.I.VII. Irretroactividad de la ley.....	38
CAPÍTULO II.RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.....	46
II.I. La obligación fiscal.....	51
II.I.I. Nacimiento de la obligación fiscal.....	53
II.I.II. Determinación de la obligación fiscal.....	56
II.II. El crédito fiscal.....	60
II.II.I. Exigibilidad del crédito fiscal.....	62
CAPÍTULO III. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN...	68
III.I. Embargo precautorio	79
III.I.I. Definiciones.....	82
III.I.II. Diferencia entre embargo precautorio y aseguramiento precautorio.....	83
III.I.III. Bienes inembargables.....	92
III.I.IV. Bienes embargables.....	93
III.I.V. Valuación de los bienes.....	96
III.I.VI. Custodia de los bienes.....	99
III.I.VII. Remate de los bienes.....	102
CAPÍTULO IV. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL EMBARGO PRECAUTORIO.....	105
IV.I. Garantías de Seguridad Jurídica aplicables.....	123
IV.II. Garantía de legalidad.....	129

CONCLUSIONES	141
PROPUESTA	144
Bibliografía	147
Legislografía	152

INTRODUCCIÓN

La temática fundamental de esta presente Tesis de titulación ha sido y será la de establecer en el lector un análisis y estudio versando sobre la necesidad de revestir de seguridad jurídica como derecho fundamental de los ciudadanos el actuar de la autoridad fiscal mediante el procedimiento del embargo precautorio, que si bien esta Tesis no tiene ningún carácter o intención propositiva, más bien el ahondar en las garantías y derechos fundamentales de nosotros los ciudadanos a la par que se contrasta con el procedimiento Administrativo de Ejecución y que en ese orden de ideas el lector logre determinar mediante criterio propio en la necesidad del Estado de brindar una mayor seguridad jurídica respecto al embargo precautorio de bienes, y que si bien es cierto de la necesidad del Estado de proteger el patrimonio e intereses de la mayoría tampoco puede a su vez lesionar los derechos fundamentales y humanos de los ciudadanos a través de esta figura jurídica, y tampoco se trata de sobreponer el interés de una persona sobre el bien común de los demás ciudadanos, la importancia y trascendencia de esta Tesis versa en buscar un beneficio y seguridad común a todos los Contribuyentes y demás ciudadanos para que logren tener una verdadera certeza jurídica y seguir operando en sus labores para ser capaces de cumplir con sus obligaciones y sobre todo gozar sus derechos, los métodos empleados para la elaboración de esta investigación fueron principalmente el deductivo, de análisis y sistemático.

CAPÍTULO I. ATRIBUTOS NORMATIVOS DE LA CONSTITUCIÓN

Este capítulo parte de la primicia y de la relevancia dictada e implementada de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en nuestro actual sistema impositivo y dado las características que revisten a esta misma Carta Magna se viene desprendiendo su eficacia y actuación, estas características de las que se habla se les llama también atributos y entre los atributos que ostenta la Constitución está el de interés para el presente estudio y que es la facultad del Estado para imponer y recibir las contribuciones y que esta misma facultad tenga poder coercitivo de hacerlas exigibles hace al mismo tiempo que el contribuyente busque en la misma Constitución las limitantes ante esa facultad o potestad del Estado mexicano, un claro ejemplo de las limitantes con las que cuenta a su favor el contribuyente son las garantías individuales, que a su vez en la presente tesis sólo se estudiarán las de interés a la materia fiscal. Y por eso es que este capítulo primero ha sido dedicado al estudio de las facultades únicas de la Constitución y de las limitantes a éstas, que sirven de escudo para el ciudadano mexicano contribuyente.

I.I. Supremacía Constitucional

Dentro de este subcapítulo encontramos una facultad única de nuestra Constitución y es el de la supremacía constitucional y como se estudiará más adelante, esta misma facultad se encuentra comprendida dentro del artículo 133 Constitucional, pero previo a este estudio y antes de entrar de fondo al tema de la supremacía constitucional es importante primero analizar el escenario de donde vino esta misma facultad así como también estudiar los motivos y fuente de donde emana dicha facultad, es de saberse que esta facultad es conferida por el pueblo mexicano por ser el

ostentador y titular de la soberanía sin embargo, porque así decidimos establecernos como una República Federal es necesario de una representación de dicha soberanía por parte del Estado mexicano.

Para tener un panorama más amplio y una definición concreta de lo que es la soberanía se inserta la siguiente cita atendiendo a lo que dice Armando Cruz.

La soberanía en el orden jurídico mexicano es la facultad originaria del pueblo para crear, modificar, delegar, abrogar y derogar, los institutos jurídicos integrantes del orden que a su vez conforman. Lo anterior permite postular que soberanía es el poder del pueblo para darse un orden jurídico, modificarlo y en su caso extinguirlos, sentido que también adoptó la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Soberanía: "Es la facultad absoluta de determinar por sí mismo su propia competencia. El régimen constitucional mexicano es un sistema de gobierno de facultades limitadas."¹

De aquí entonces comprendemos que si la misma Constitución nos hace acreedores de la soberanía del pueblo mexicano entonces también la misma Constitución es la encargada de determinar a sí misma la competencia de sus facultados, además de que limitarlas de igual manera se encuentra comprendido en la Carta Magna.

En este orden de ideas la conclusión con la que nos ilustra el autor Armando Cruz es a la misma a la que se quiere llegar en este capítulo para terminar de aterrizar el concepto de soberanía y la relación que existe con la Supremacía Constitucional.

El Estado connotado por la soberanía involucra tanto a sus elementos, como a sus niveles en su ejercicio, mediante las atribuciones conferidas. El pueblo, como titular de esa soberanía, requiere por así haberlo establecido, de una representación que se encargue de ejercer el poder, ajustada a su voluntad soberana; la que es también parte del orden jurídico. Esta idea normativa la ilustró la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente forma:

¹CRUZ COVARRUBIAS, Armando Enrique, *Federalismo Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 2004, p. 74.

"SOBERANÍA DE LOS ESTADOS, ALCANCE DE LA, EN RELACIÓN CON LA CONSTITUCIÓN.-Si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que componen la república son libres y soberanos, también lo es que dicha libertad y soberanía se refiere tan solo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto que no se vulnere el pacto federal. De acuerdo con el mismo artículo 40, los Estados deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la ley fundamental, es decir, de la propia Constitución. Ahora bien, el artículo 133 de la Constitución general de la República establece textualmente que: Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados, es decir, que aun cuando los Estados que integran la federación sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna. De tal manera que si las leyes expedidas por las legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, deben de predominar las disposiciones del Código Supremo y no de las leyes ordinarias impugnadas, aun cuando procedan de acuerdo con la misma Constitución local"².

Entonces entendiendo esto se sabe que los Estados de la República son libres y soberanos ante los demás, su soberanía no puede ir más allá de lo que la propia norma constitucional le permite y de igual manera sucede con los sujetos que actúan como autoridad o con facultades que le dan una atribución de autoridad, por ende la autoridad fiscal, las leyes de la materia y sus reglamentos tampoco pueden ver más allá de lo que la Carta Magna le tiene expresamente permitido.

Es de suma importancia señalar que dicho tema de estudio en el presente subcapítulo, es decir, la supremacía constitucional, tiene su origen en hechos y actos ineludibles a ella, y que sobre todo, una vez más se ve involucrado el tema de la soberanía y para ilustrar de una mejor forma este argumento, se cita al autor Martin Kriele, con lo siguiente:

²*Ibidem*, pp. 74-75.

La supletoriedad constitucional deriva de varios datos ineludibles: a) la constitución crea a los poderes públicos del Estado; b) delimita sus funciones -positiva y negativamente-; c) recoge los procedimientos de creación normativa; d) establece los derechos fundamentales de los habitantes del Estado, y e) incorpora los valores esenciales o superiores de la comunidad a la que rige. En este contexto se ha dicho, quizá con razón, que dentro del Estado constitucional la soberanía no puede pertenecer más que a la Constitución, que es el marco de referencia suprema de las actividades de todos los habitantes del Estado.³

Entonces, por encima de todo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a los tratados internacionales firmados y ratificados, y que por ende se compromete con el acatamiento y cumplimiento, cumpliéndose tal como si fuera la ley suprema que es la Carta Magna, en el mismo orden de ideas señala el tema de la supremacía constitucional Antonio Jiménez en su libro práctico de *Lecciones de Derecho Tributario* nos expresa lo siguiente:

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece el principio de la supremacía constitucional frente al resto de los componentes del ordenamiento jurídico que solo por su correspondencia a ella cobraran eficacia jurídica. Por tanto, las leyes y los tratados internacionales constituyen fuentes formales del derecho, al lado de los reglamentos que en ejercicio de la potestad reglamentaria corresponde al Presidente de la República su emisión al amparo del artículo 89 fracción I de la Constitución.

Los principios generales del derecho hallan su consagración como fuentes del derecho en el artículo 14 Constitucional. Finalmente la jurisprudencia encuentra soporte tanto en el artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como en el Título Cuarto de la Ley de Amparo.⁴

Concluyendo con el tema refiero el texto donde consagra la Supremacía Constitucional, así como un breve, pero claro comentario acerca de su contenido por parte de Rafael I. Martínez Morales.

³ KRIELE, Martín, *Introducción a la teoría del Estado: Fundamentos históricos de la legitimidad del Estado Constitucional Democrático*, De Palma, Buenos Aires, 1980, p.149.

⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial ECAFSA, México, 2000, p. 180.

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

COMENTARIO Este artículo prevé dos cuestiones:

1. La denominada supremacía constitucional, principio básico del derecho.

Esta carta magna no puede ser contravenida por ningún ordenamiento jurídico de cualquier naturaleza, dentro del ámbito de aplicación del derecho positivo mexicano.

Como ley suprema de la república, después de esta constitución se encuentran las leyes federales y los tratados internacionales que estén acordes con sus principios, normas y procedimientos.

2. Se otorga una facultad de control e interpretación a los jueces para aplicar de manera prevaleciente la constitución general, las leyes federales y los tratados internacionales, sobre las constituciones y leyes locales, cuando éstas contengan normas que vaya en contra de la ley suprema⁵.

Como lo hemos estado estudiando, e incluso se le atribuye la doctrina de la "Pirámide de Kelsen", superada por diversos criterios particulares después de la reciente reforma constitucional, el mismo Kelsen nos explica en su libro sobre la jerarquía de normas, donde precisar que invariablemente habrá algunas que dependan o deriven de otras, siendo que estas últimas, o sea de jerarquía inferior no deben contravenir lo dicho en las superiores, con la idea anterior se cita una parte de sus reflexiones atinentes:

Resulta que entre ley y sentencia judicial, constitución y ley, constitución y ordenanza, ley y ordenanza, o, formulado en términos eternamente generales, entre una norma superior y una norma inferior de un orden jurídico, no es posible conflicto alguno que suprima la unidad de ese sistema normativo, en tanto el análisis hace imposible describirlo en enunciados jurídicos que entre sí no se contradigan.⁶

⁵ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, Oxford, 5ª edición, México, 2009.

⁶ KELSEN, Hans, *Teoría pura del Derecho*, 2ª edición, Roberto J. Vernengo, Porrúa, México, 1982, p. 282.

Antes de dar por concluido el presente subcapítulo del tema Supremacía Constitucional, se inserta parte del texto del autor Manuel Aragón, en donde aporta de manera más detallada conceptualmente lo que es la supremacía y su distinción.

La supremacía podría ser entendida como una cualidad política de toda Constitución, en cuanto que ésta es siempre (al margen de cualquier consideración ideológica) un conjunto de reglas que se tienen por fundamentales, es decir, por esenciales, para la perpetuación de la forma política. La superlegalidad no es más que la garantía jurídica de la supremacía y en tal sentido, toda Constitución (en sentido lato) tiene vocación de transformar la supremacía en supralegalidad.

La supralegalidad -o supremacía, según la terminología que se adopte- parte de la distinción entre poder constituyente y poderes constituidos y se puede entender como la "cualidad que le presta a una norma su procedencia de una fuente de producción (y por lo mismo de modificación) jerárquicamente superior a la de la ley."⁷

Finalmente, es nuestra Carta Magna quien ostenta la última palabra en caso de duda o contradicción al ponerse frente a una norma inferior como por ejemplo un reglamento, dicho de otra manera, lo que dicte es lo que prevalece en caso de un conflicto de aplicación, de lo contrario llegaríamos a un Estado de Derecho lleno de confusiones y equivocaciones, algo relativo y arbitrario, sin olvidar que es la misma Carta Magna la que contempla los derechos humanos y las garantías materia de estudio en la presente tesis, de esta manera se tiene por conocimiento universal en nuestro sistema jurídico que ante cualquier duda o implementación de una nueva norma, la jerarquía siempre será la misma, dándole lugar a la llamada Supremacía Constitucional, Kelsen dotó de tanta importancia a evitar posibles contradicciones o disyuntivas entre éstas por no poner en peligro o en riesgo la unidad normativa, como él le llama, en un sistema jurídico.

⁷ ARAGÓN, Manuel, *Sobre las nociones de supremacía y supralegalidad constitucional*, Universidad Externado de Colombia, 1986, p. 23.

Es justamente en este capítulo que se sustenta la existencia de una relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, por ende se debe de tomar la supremacía constitucional como garantía para analizar desde el momento en que nace dicha relación jurídica y apearse en todo momento lo que a la letra dicte, ya sea para cumplir con obligaciones y en este caso particular para respetar y proteger derechos del ciudadano con el carácter de contribuyente.

I.I.I. Derechos Humanos del Contribuyente

Debido a que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ostenta la última palabra ante cualquier posible contradicción, también es esencial destacar la relevancias de los Derechos Humanos, así como su papel en la relación jurídico tributaria, prevaleciendo siempre por su aplicación preferencia en una la interpretación siempre en beneficio al ciudadano.

Antes de continuar con el tema cabe señalar la definición que se debe de tener por "derecho humano", para el estudio de fondo en la presente tesis, una definición que es adecuada la otorga Óscar Adrián Fabián Barajas en el canal de Consejero Empresarial y el dicta que "los derechos humanos son una facultad o sea una prerrogativa, que nos pone en una situación especial frente a un orden jurídico de reconocimiento basado en una cualidad inherente que es la dignidad, permitiendo un desarrollo integral de la persona."

Para abrir este apartado es conveniente tener en consideración la reforma Constitucional acontecida en el año de 2011, específicamente en el artículo primero y de esta manera en

dicho artículo se introdujo la apertura del sistema jurídico mexicano al derecho internacional en materia de derechos humanos, esto se encuentra dictado en el primer y segundo párrafo de dicho artículo al señalar expresamente que se admite a los tratados internacionales como fuente de derechos y de esta manera incorporarlos al derecho interno a través de la Constitución y no solo se habla de derechos humanos consignados en los tratados internacionales a los que México se ha suscrito y ratificado sino también integra a nuestro sistema jurídico todas aquellas jurisprudencias que se derivan de la interpretación de los mismos, por otra parte encontré preciso insertar parte del texto propiedad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, titulado *Compilación de Instrumentos Internacionales Sobre Protección de la Persona Aplicables en México* para aclarar cualquier duda al respecto sobre si los derechos humanos vienen o no a sustituir los derechos consagrados en la Constitución.

El hecho de que los tratados internacionales se incorporen al marco normativo interno no debe entenderse como una suplantación por parte de las normas de origen internacional, sino como la existencia de un marco normativo adicional que en continuo diálogo con el interno, favorezca la protección más amplia para las personas. En ese sentido, los estándares internacionales deben verse como una herramienta adicional para dar mayor contenido a los derechos humanos y a las obligaciones del Estado frente a ellos.

Resulta relevante señalar que el hecho de que el artículo 10. constitucional, párrafo primero, haga referencia a los derechos reconocidos en tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, supone ampliar el marco de referencia, no acotándolo exclusivamente a los tratados cuya naturaleza y esencia sean los derechos humanos, sino ampliándolo a las disposiciones que contengan tales derechos, aun cuando, no sean parte de tratados internacionales específicos de derechos humanos.⁸

Sobre este tema cabe destacar que la autoridad, en este caso el fisco, no solo debe de velar y garantizar respecto en todo su

⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Compilación de Instrumentos Internacionales Sobre Protección de la Persona Aplicables en México*, Tomo I, Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2012, p. 29.

actuar a los derechos humanos sino que también debe de existir los medios para poder hacer la debida reparación del daño, en caso de ser afectados, tiene que ser una reparación integral, tal y como, lo señala la Ley General de Víctimas en su artículo primero en el tercer y cuarto párrafo de este.

Artículo 1. La presente Ley general es de orden público, de interés social y observancia en todo el territorio nacional, en términos de lo dispuesto por los artículos 1o., párrafo tercero, 17, y 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Tratados Internacionales celebrados y ratificados por el Estado Mexicano, y otras leyes en materia de víctimas.

En las normas que protejan a víctimas en las leyes expedidas por el Congreso, se aplicará siempre la que más favorezca a la persona.

La presente Ley obliga, en sus respectivas competencias, a las autoridades de todos los ámbitos de gobierno, y de sus poderes constitucionales, así como a cualquiera de sus oficinas, dependencias, organismos o instituciones públicas o privadas que velen por la protección de las víctimas, a proporcionar ayuda, asistencia o reparación integral.

La reparación integral comprende las medidas de restitución, rehabilitación, compensación, satisfacción y garantías de no repetición, en sus dimensiones individual, colectiva, material, moral y simbólica. Cada una de estas medidas será implementada a favor de la víctima teniendo en cuenta la gravedad y magnitud del hecho victimizante cometido o la gravedad y magnitud de la violación de sus derechos, así como las circunstancias y características del hecho victimizante.⁹

Otro tema de suma importancia relacionado fundamentalmente con los derechos humanos es el del "mínimo vital de subsistencia", el cual reconocemos que en un principio fue utilizado el concepto en materia únicamente laboral, sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió en el año 2013 una tesis aislada donde habla de los alcances que tiene el mínimo vital sobre la materia fiscal y tributaria, la cual es preciso insertarla en la presente tesis de investigación ya que existe una sólida relación

⁹Ley General De Víctimas, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de enero de 2013.

entre el mínimo vital y la dignidad y el pleno desarrollo del contribuyente.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU CONTENIDO TRASCIENDE A TODOS LOS ÁMBITOS QUE PREVEAN MEDIDAS ESTATALES QUE PERMITAN RESPETAR LA DIGNIDAD HUMANA.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que desde una óptica tributaria, el derecho al mínimo vital tiene fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como un derecho de los gobernados en lo general, independientemente de la manera en la que obtengan sus ingresos o de la prerrogativa establecida en el artículo 123 constitucional para la clase trabajadora, consistente en que se exceptúa de embargo, compensación o descuento el salario mínimo; pero también reconoce que el derecho al mínimo vital trasciende tanto a la materia fiscal como a la laboral, y abarca un conjunto de medidas estatales de diversa índole (acciones positivas y negativas) que permiten respetar la dignidad humana en las condiciones prescritas por el artículo 25 constitucional, tomando en cuenta que ese derecho no sólo se refiere a un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna descrita en la parte dogmática de la Constitución Federal, lo cual en términos de su artículo 1o., resulta concordante con los instrumentos internacionales que son fundamento de los derechos humanos reconocidos por la Ley Suprema. En ese sentido, si el derecho al mínimo vital trasciende a lo propiamente tributario y se proyecta sobre la necesidad de que el Estado garantice la disponibilidad de ciertas prestaciones en materia de procura existencial o asistencia vital, éste deberá asumir la tarea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona y la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.¹⁰

Así, a partir de este criterio emitido por la Corte nació también la teoría desarrollada por autores en materia fiscal como es el caso de la autora Alil Álvarez que enseguida se inserta parte de su texto.

Para referirse al concepto del mínimo vital se parte de la base que hay ciertos principios fundamentales que rigen la Constitución federal: a) el Estado mexicano es un Estado social de derecho y b) la capacidad contributiva deberá medirse tomando en cuenta el contexto real de los contribuyentes. Además señala la sentencia, la Constitución federal prevé un Estado democrático de derecho. Para realizarlo, se requiere que los individuos puedan "desarrollar un

¹⁰ Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época. *Semanario Judicial de la Federación*, Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo I, p. 136.

plan de vida autónomo" y participar "activamente en la vida democrática".

En cuando a la materia tributaria, el mínimo vital es una "dimensión negativa" que establece una limitante, la cual consiste en que el Estado no puede disponer de los recursos de los contribuyentes que sean indispensables para una vida digna. Señala la sentencia que una persona puede tener capacidad económica, pero que esto es distinto de poseer capacidad contributiva; así sucede, en cuanto al mínimo vital, si la renta del contribuyente es necesaria para su subsistencia. De ser así, dicha renta no debería estar disponible para el pago de impuestos.

Se puede concluir entonces que, de acuerdo con la sentencia, el derecho al mínimo vital es parte de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria. Esto es así porque dicha garantía debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente y respetar la limitante representada por el mínimo vital.

Ahora bien, el respeto al mínimo vital es una condición necesaria para cumplir con la garantía de proporcionalidad, más no suficiente. Esto es, aun si el legislador respeta la limitante representada por el mínimo vital, también debe tomar en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes, según lo han entendido tradicionalmente los tribunales.¹¹

I.I.II. Potestad tributaria del Estado

Previo al estudio es de saber que lo que motiva al estado a ejercer su potestad tributaria, es la necesidad que el mismo Estado tiene de obtener recursos y como México muchos tantos países lo hacen de la misma manera, el Estado o país debe de buscar su fuente para poder acceder a los recursos necesarios que llevan en conjunto con el orden jurídico a una sociedad a lograr y alcanzar el bien común y alcanzar la elevación de sus integrantes.

De lo anterior, es de imaginarse sin leer textos o cuerpos normativos, que la fuente principal para alcanzar dichos recursos viene en su mayor parte del patrimonio de todos y cada uno de los

¹¹ ALVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de derecho Fiscal*, Oxford, México, 2010, pp. 360-361.

particulares que integran dicho Estado, por lo que es de suponerse que se requiere la cooperación de todos al hacer su aportación para la captación de los recursos que necesita el Estado y esto no es otra cosa más que la voluntad de todos para hacer posible un mejor nivel de vida y tener acceso a los recursos que se necesitan para el bienestar y desarrollo de todas las personas integrantes de dicho Estado, estando en este orden de ideas podemos citar al autor Humberto Delgadillo, quien explica de manera más concreta la idea anterior bajo las siguientes palabras:

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos. De esta manera la fuerza del estado se transforma en poder público, a través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines preestablecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni contra él.¹²

Una definición concreta de la potestad tributaria nos la da el autor Narciso Sánchez, en su libro escribe:

La potestad tributaria del Estado es la atribución legal que le confiere la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que deben ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.¹³

La potestad tributaria tiene su justificación y origen en la voluntad del pueblo para coadyuvar al estado mexicano a que se le proporcione los recursos necesarios para satisfacer la necesidades del gasto público, veremos cómo lo dice el autor Raúl Rodríguez

¹²DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, Limusa, México, 2003, pp. 38-39.

Lobato, dicha imposición de contribuciones es llevada a cabo por los tres poderes que existen en nuestro país y que de esta manera hay una coordinación en lo que son las atribuciones que a cada poder le toca al respecto de la potestad tributaria.

El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce en primer lugar, a través del poder legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos, en segundo lugar, a través del poder ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer a la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y finalmente a través del poder judicial, cuando éste dirime las controversias entre la administración y el gobernado o entre el poder legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.¹⁴

Como bien lo mencionó el autor anteriormente referido, la potestad tributaria, en primer lugar es ejercida por el poder legislativo de nuestro país, para hacer prevalecer el principio de legalidad se plasma en el siguiente artículo de la Constitucional:

Capítulo II

De los Mexicanos

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- I. Hacer que sus hijos o pupilos concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria, secundaria, media superior y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.
- II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y concedores de la disciplina militar.
- III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el

¹³SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 2003, p. 92.

¹⁴RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª edición, Oxford, México, 1998, pp. 6-8.

territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

- 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.¹⁵

Para los efectos de estudio de la presente tesis la fracción que nos interesa es la IV, pues de aquí que el Poder Legislativo sea el primero en ejercer la potestad tributaria ya que mediante nuestra Carta Magna hace una obligación de los mexicanos el contribuir con el gasto público, asimismo se cumple con el principio de legalidad por ser un mandamiento escrito en la Constitución y de la misma manera se hace exigible.

I.I.III. Garantías constitucionales en materia fiscal

En un sistema positivo como lo es el nuestro y como ya se ha analizado, la ley es la fuente primaria del derecho fiscal ya sea porque es ahí donde están contenidas tanto las contribuciones como sus elementos o ya sea por la obligación enunciada en la misma ley de contribuir al gasto público, la ley siempre debe de estar conforme a lo que diga la Constitución.

Estas garantías para mejores efectos de estudio y análisis se han dividido en dos, las garantías generales o comunes a cualquier acto administrativo y las que son propias de las contribuciones.

Para reforzar con lo señalado en los párrafos anteriores nos remitimos en la lectura de la presente tesis a un extracto del libro Derecho Administrativo de autoría del gran maestro Gabino Fraga.

El acto administrativo requiere normalmente para su formación estar precedido por una serie de formalidades y otros actos intermedios que dan al autor del propio acto la ilustración e información necesarias para guiar su decisión al mismo tiempo que constituyen una garantía

¹⁵Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917.

de que la resolución se dicta, no de un modo arbitrario, sino de acuerdo con las normas legales. Ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo, de la misma manera que las vías de producción del acto legislativo y de la sentencia judicial forman respectivamente el procedimiento legislativo y el procedimiento judicial.¹⁶

De los generales encontramos la primer garantía y es la de legalidad comprendida a su vez en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, que cualquier acto administrativo debe gozar como tal las características que se le atribuyen a estos, como sería que primero este previamente establecida esa facultad o sea previo al acto, la autoridad debe de contar con acceso a dicha facultad, otra característica de estos actos es que debe de estar emitido por una autoridad competente. La fundamentación y motivación se desprenden del principio de legalidad dos vertientes para el acto en sí mismo y para el actuar de la autoridad.

La segunda garantía que encontramos es la de igualdad, contemplada en el artículo primero de la Carta Magna y por igualdad no hay que entender o relacionar con el término de uniformidad, igualdad no es hacer que todos paguen, eso concretamente sería la uniformidad, pero a lo que en realidad se refiere es que todos los que se sitúan en la hipótesis normativa previamente establecida entonces son todos los obligados a pagar las contribuciones, otra manera en la que vemos representada esta garantía es en artículo veintiocho de la Constitución en el primer párrafo, y habla de igualdad porque en la misma Carta Magna se tiene prohibidas las exenciones a título particular.

El derecho de audiencia o de acceso a la justicia está previsto en el artículo diecisiete y que otorga al ciudadano la posibilidad de defender o de interponer los medios de defensa correspondiente, en este tenor de ideas el derecho de petición

¹⁶ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 2007, p. 254.

también forma parte de estas garantías constitucionales, esta última viene citada en el artículo ocho de la Constitución, es un derecho de audiencia porque es una posibilidad de acudir ante las autoridades correspondientes a pedir específicamente y de manera pacífica y por escrito lo que convenga a los intereses del contribuyente.

Encontramos otra garantía en el artículo 22 constitucional, la consistente en la prohibición a imposición de las multas excesivas, entendiéndose de acuerdo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación será acorde a la situación particular del infractor, o bien, cuando es tal la privación en bienes que se adquiere un carácter confiscatorio, dicho de otra manera que cuando la multa merme el patrimonio del contribuyente de tal manera que quede indefenso. Otro aspecto no menos importante, es de la necesidad de considerar que una multa es excesiva cuando tiene consigo una cantidad fija, es decir que contenga un porcentaje fijo e invariable y que no permita tomar en consideración elementos como la capacidad económica del infractor, no basta con que una disposición legal de esa índole tenga mínimos y máximos de multa, sino que deben además motivar la razón de la imposición de dicha cantidad.

Sobre el tema se encuentran tesis y jurisprudencias que explican de mejor manera cuando se consideran excesivas las multas y que entonces encuadren en el amparo del artículo 22 constitucional, y como se ha venido comentando el requisito indispensable de garantizar la legalidad del acto mediante la fundamentación y motivación debida:

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.

De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los

siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, 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 9/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.¹⁷

Y esto se puede asimilar a la situación del embargo precautorio, ya que no basta con que el dispositivo legal, es decir, el Código Fiscal de la Federación le otorgue a la autoridad la facultad de embargar los bienes del contribuyente

¹⁷ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia (Constitucional), IX época, Tomo II, p.5.

precautoriamente sino que es responsabilidad y obligación de la autoridad el fundar y motivar debidamente el razonamiento que lo llevó a concluir que en aras de garantizar el interés fiscal es debido embargar los bienes que posee el contribuyente de manera precautoria. Sin embargo, se dejan vulnerables los derechos humanos y las garantías constitucionales del contribuyente, con el actuar de la autoridad fundando y motivando en un suceso que es futuro e incierto, tanto para la autoridad como para el contribuyente.

Finalmente, la última de las garantías constitucionales en materia fiscal es la de la gratuidad, ya que como vemos el debido acceso a la justicia es que no debiera de tener costo alguno, es de suma importancia señalar que el acceso a la justicia es libre y gratuito mientras se dé en tiempo y forma. Esta garantía va indubitadamente de la mano de las anteriormente mencionadas, derivado de la gratuidad es que se puede tener la garantía de acceso a la justicia, de audiencia y de petición y poder utilizar los medios de defensa a los que tiene derecho emplear el contribuyente, en el caso específico del embargo precautorio, lo que conlleva la garantía de gratuidad es que el contribuyente pueda mediante este medio invocar medios de defensa que a su derecho convenga en contra de la ilegalidad que da a lugar a que sufra un menoscabo en su patrimonio mediante el embargo precautorio practicado.

I.I.IV. Legalidad

El tema de la legalidad en la presente tesis de estudio ha sido ya varias veces señalada como uno de los vértices en los que se sustenta la hipótesis misma de esta tesis, esto es porque el artículo 16 constitucional en su primera parte condiciona a cualquier acto de molestia por parte de la autoridad a que esté

debidamente fundado y motivado para no dejar al contribuyente en un estado de indefensión y que por ende se violen sus derechos constitucionales.

Es tal la trascendencia de este principio porque lo más importante de la relación jurídico tributaria es la obligación fiscal pues puede nacer la obligación económica, esto es que la misma obligación tributaria es una obligación *ex lege*, se dice que tiene esta naturaleza porque es creada mediante Ley y es instaurada por la fuerza coercitiva de la Ley, es decir que esta Ley que contenga dicho hecho generador con el cual ocurra la obligación tributaria, deberá seguir el principio de legalidad al momento de la elaboración del supuesto normativo por el mismo legislador, en otras palabras es que siga el mismo proceso legislativo que siguen todas las leyes para poder proporcionar legalidad al supuesto normativo y que así cuando el particular coincida con ese supuesto normativo sepa que el hecho generador está revestido de los principios que acompañan la creación de las leyes en México.

Este hincapié en que los particulares exijan a la autoridad que emite actos en su contra o que afectan la esfera jurídica del particular es para que la autoridad se apegue a lo dictado y señalado en las normas legales del sistema mexicano que, no es otro más que el sistema de aplicación positiva es decir, lo que está escrito en ley y que sigue su debido proceso es lo que finalmente debe de regir en este tipo de situaciones que vulnera la situación jurídica del particular que se convierte en este proceso en el contribuyente, este criterio así lo señaló de igual manera Gabino Fraga, siendo también interesante plasmar parte de su obra en el presente análisis ya que trae algo nuevo a diferencia de los otros autores en los que se apoya el presente trabajo, Fraga habla además de la distinción especial que recibe el derecho a la legalidad que tiene cualquier particular frente a

los actos de autoridad, ya que dicho autor separa el derecho a la legalidad en varios segmentos que la conforman como son el derecho al motivo, el derecho a la forma, entre otros que señala el mismo pero que también se verán trastocados en el presente trabajo de investigación.

Al hacer el estudio de los derechos de orden administrativo de que disfrutaban los particulares señalamos como una categoría de ellos los derechos de los administrados a la legalidad de los actos de la administración, es decir, consideramos que los actos que los administrados tienen el poder de exigir a la administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, y que, en consecuencia, los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijan las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen. Es decir, el derecho a la legalidad se descompone en una serie de derechos, como son el derecho a la competencia, el derecho a la forma, el derecho al motivo, el derecho al objeto y el derecho al fin prescrito por la ley.¹⁸

Por ser esta parte de gran importancia para la problemática planteada es conveniente agregar partes del texto de Ignacio Burgoa O.

La garantía que mayor protección imparte al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional es, sin duda alguna, la de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Ley Suprema, a tal punto, que la garantía de competencia que hemos estudiado queda comprendida dentro de ella. La eficacia jurídica de la garantía de legalidad reside en el hecho de que por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo de México, desde la misma Constitución hasta el reglamento administrativo más minucioso, según se demostrará a través de la exposición que a este propósito elaboramos.

La garantía de legalidad implicada de la primera parte del artículo 16 constitucional, que condiciona todo acto de molestia en los términos en que ponderamos este concepto, se contiene en la expresión fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.¹⁹

Siguiendo el mismo orden de ideas, para reafirmar y terminar de concretizar las obligaciones con las que debe de cumplir cualquier autoridad para fundamentar legalmente los actos de molestia que de ella emanen hacia la esfera jurídica del

¹⁸*Ibidem*, p. 434.

¹⁹BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 41ª edición, Porrúa, México, 2009, p. 601.

contribuyente, nuevamente Ignacio Burgoa habla y amplía claramente del tema.

La exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que se traducen en las siguientes condiciones:

1. En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;

2. En que el propio acto se prevea en dicha norma;

3. En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rija;

4. En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen²⁰.

Después de lo anteriormente expuesto por Ignacio Burgoa sabemos que ante cualquier acto de autoridad es necesario primero cumplir con la primera parte del artículo dieciséis constitucional, sin embargo es de esencial importancia que se atenga a lo que cita Burgoa como obligaciones de la autoridad ante un acto de molestia, y dado que en materia fiscal la ley es tomada como fuente primaria automáticamente las autoridades fiscales se encuentran bajo la supervisión y resguardo de la garantía de legalidad que protege a la persona, sus bienes, sus derechos y todo lo que atañe a la esfera jurídica de la persona, antes de seguir con el presente estudio cabe señalar que Ignacio Burgoa en su texto expresa de manera certera los requisitos de forma y fondo que componen la garantía de legalidad insertada en el artículo 16 constitucional.

El artículo 16 de la Carta Magna, es terminante al exigir, para la validez de todo acto autoritario de molestia, que el mismo esté fundado y motivado, debiendo entenderse por fundamentación la cita del precepto que le sirva de apoyo, y por motivación la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad, sino es

²⁰*Ibidem* p. 602.

indispensable que se hagan saber al afectado los fundamentos y motivos del procedimiento respectivo, ya que solo así estará en aptitud de defenderse como estime pertinente. Por otra parte, la circunstancia de que el acto reclamado satisfaga las garantías del mandamiento escrito y de autoridad competente, no le libera del vicio de inconstitucionalidad consisten en la ya apuntada falta de fundamentación, pues todas estas garantías son concurrentes y deben, por lo mismo, ser respetadas por la autoridad en el mismo acto que ella emane. El artículo 16 de la Constitución Federal, exige que en todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento, para cumplir con este mandamiento, deben satisfacerse dos clases de requisitos, uso de forma y otros de fondo. El elemento formal queda surtido cuando en el acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se considera aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron su emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados sean bastantes para provocar el acto de autoridad.²¹

Cabe señalar también dentro de este orden de ideas de la legalidad no solamente hay que revestir de este principio a los actos emitidos de autoridad sino que además podemos posicionar el principio de la reserva de ley, lo que significa que únicamente mediante ley legitimada se puede exigir el pago de las contribuciones, en otras palabras la ley legitimada que no es otra cosa más que la ley provenga del órgano facultado para ello y como segundo factor que también haya seguido el proceso para su creación como está establecido en los artículos 71, 72 y 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dicho de paso que este proceso para la creación de leyes y mandatos que ordenen la imposición de contribuciones a los particulares con el fin de cubrir el gasto público le corresponde al Congreso de la Unión y de esto nos habla Miguel Valdés Villareal citado en la obra del autor Carrasco.

La potestad de establecer contribuciones se confiere en virtud de la soberanía como una de sus derivaciones, con el carácter de instrumento para cuidar y robustecer la misma soberanía como realidad histórica, frente a otros estados y entre los propios habitantes del país.

Con la soberanía, la potestad comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico, inalienable, en

²¹*Ibidem*, p. 603.

cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la Ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencias de la autoridad,

La contribución es una aportación de bienes de los particulares para los fines públicos, es decir, para los fines de la sociedad, organizada en gobierno, en que conviven.

Cabe la propiedad del término contribución, en vez de tributo que nos trae a la memoria la arbitrariedad o derrota; o el impuesto que destaca únicamente el perfil de su obligatoriedad y porque desde la Constitución de Apatzingán se consignan en los más destacados documentos legislativos nacionales.

Por ser contribución está resguardada por las garantías individuales, para que un poder máximo del Estado se atempere, se haga razonable, en razón del fin supremo del derecho y de la Constitución que es la convivencia ordenada de los ciudadanos conforme a los principios de justicia.

El estudio de las contribuciones resalta, a veces su origen en la potestad en otras, preocupan como exacciones y se insiste en las limitaciones que ese poder tiene en la Carta Marga bajo el aspecto de garantía de los gobernados. Pero es la misma cosa en doble proyección, las dos caras de una moneda, por lo que el doble enfoque es el apropiado. A la autoridad le corresponde la potestad, al particular la garantía individual.²²

Dicho de otra forma, el peso y la importancia que la ley que reviste al acto como ya lo vimos es una garantía con carácter sustancial para el tema de la materia fiscal y en especial como lo menciona y lo explica el Licenciado Antonio Jiménez.

Es una formalidad sustancial aquella cuya omisión o irregular observancia afecta el sentido de la resolución, por el contrario las accesorias no tienen tal relevancia. La doctrina solo reconoce eficacia anulatoria a la ilegalidad derivada de la inobservancia de las formalidades sustanciales, ello se sustenta en el mayor valor que se reconoce, frente a ciertos supuestos de ilegalidad, a la efectividad y continuidad en el desempeño de la Administración Pública cuya marcha no es conveniente se paralice en función de inobservancia de formalidades secundarias no directamente vinculadas a la tutela de los intereses de los administrados.

El procedimiento constituye una fase que se agota internamente en el seno de la Administración Pública y que se traduce en un iter

²²CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, HARLA, México, 1993, pp. 213-214.

administrativo o camino que deberá seguirse para la producción del acto. De forma tal que lo integra una multiplicidad de fases teleológicamente ligadas, es decir ordenadas en función de un fin único: la exteriorización de la voluntad del órgano mediante la emisión del acto. El procedimiento concierne a la producción del acto.²³

Podemos tomar en cuenta estas redacciones para afirmar que la autoridad fiscal especialmente al momento del imponer las contribuciones como se mencionó, una actividad únicamente delegada a el Congreso de la Unión, debe considerar antes de cualquier otra cosa, antes de iniciar cualquier otro acto, que dicha contribución esté revestida de legalidad, ya sea que esté debidamente proporcionado con la obligación realizada por el contribuyente o también que sea emitida por la autoridad que corresponde y que a su vez ésta tenga las facultades mismas para emitir dicho acto tributario.

I.I.V. Igualdad

La igualdad es una garantía que siempre surge cuando se encuentra en una situación en la que se puede hacer una comparación entre dos o más personas que se encuentra bajo una misma situación jurídica. Atendiendo a lo que nos dice Burgoa debemos de entender por igualdad lo siguiente:

Es una relación jurídica que media entre el gobernado por una parte y el Estado y sus autoridades por la otra, constituyendo el primordial contenido de los derechos subjetivos públicos que de dicho vínculo se derivan, las prerrogativas fundamentales del hombre, o sea, aquellos elementos indispensables para el desenvolvimiento de su personalidad y el logro de su felicidad.

Una de las condiciones *sine qua non* para conseguir estos fines es la igualdad jurídica, tomada ésta como conjunto de posibilidades y capacidades imputables al sujeto, en el sentido de que este en aptitud de adquirir los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones, desde un punto de vista cualitativo, que corresponde a otras personas colocadas en idéntica situación determinada²⁴

²³ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, pp. 431-433.

²⁴ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *op. cit.*, pp. 254-255.

Para este subcapítulo se consideró importante hablar más a detalle de la igualdad y de lo que como doctrina se puede tomar como significado, esto con el fin de concientizar que no únicamente hay igualdad hablando económicamente o socialmente entre las personas suscritas a un mismo ordenamiento legal sino que la garantía de igualdad es esencial para que el contribuyente pueda colocarse en una posición de seguridad y a la vez contribuya a crear un Estado de Derecho resguardado por la autoridad, esta idea está motivada con base a lo que Luis Rubio habla al respecto:

El que toda actividad económica, política y social tenga un marco jurídico, no equivale a vivir dentro de un Estado de Derecho. Se cuenta con un Estado de Derecho cuando la actividad tanto de los gobernados como de los gobernantes, se halla garantizada a la vez por una norma superior que es la Constitución, y por las leyes que emanan de ésta. El estado de derecho consiste en la vigencia efectiva de un orden constitucional, con leyes estables e iguales para todos, que el gobierno respeta en forma cabal y que reducen al mínimo la coerción necesaria para que los ciudadanos las cumplan.²⁵

Por lo anterior, se puede decir que además de la garantía de legalidad presente en todos y cada uno de los actos de autoridad sin excepción alguna también es igual de importante señalar la garantía de igualdad ya que con ésta se puede llegar a vivir en un Estado de Derecho, si el derecho de igualdad no se respetara en materia fiscal entonces habría contribuciones que para algunas personas llegarán a ser exorbitantes para su capacidad económica en tanto que para otras no es el mismo trato, ante la estela de la legalidad se espera que cuando existe un trato de igualdad se respete, y que se aplique al pie de la letra esta garantía para entonces poder acceder a la transparencia y que a su vez se propicie la cooperación y aportación para el pago de las contribuciones que de igual manera es una obligación para todos los mexicanos.

I.I.VI. Derecho de audiencia o acceso a la justicia

²⁵RUBIO, Luis, *et.al.*, *A la puerta de la ley (El Estado de Derecho en México)*, Cal y Arena, México, 1994, p. 9.

Cuando se trata de un relación autoridad fiscal-contribuyente, es exacto hablar de los medios de defensa con los que cuenta el propio contribuyente, en este orden de ideas el acceso a la justicia o derecho de audiencia como también se le conoce es preciso estudiarlo porque es a través de los medios de defensa como el contribuyente puede llegar a proteger su persona y su patrimonio si se llegara a encontrar en una situación en la que la autoridad ha violado alguno de sus derechos o le ha sido negado lo que por ley le correspondía, otro de los vértices de la presente investigación es el derecho de audiencia pues sin él no tendría motivo realizar el estudio de la inconstitucionalidad del embargo precautorio en materia fiscal.

Sin embargo, hay una excepción que incluida en una tesis de jurisprudencia, que explica que para el fisco es importante no tener paralizada la economía del país y esto traducido en el pago de los impuestos por lo que señalan que la garantía de audiencia tratándose de materia impositiva no debe agotarse, es decir que no es necesario que sea previa a la imposición de los tributos, hay que poner atención ya que esta excepción en ningún momento implica la privación del acceso a la justicia mediante la garantía de audiencia sino que debe esto entenderse a que el momento en que tiene lugar la garantía mencionada es diferente y sucede posteriormente a la determinación de ese gravamen, esto claro que antecede a la privación de los bienes o derechos del contribuyente, a continuación el autor Carrasco lo explica:

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha fijado el criterio jurisprudencial de que teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14

constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.²⁶

Para terminar de aterrizar esta excepción al derecho Constitucional se transcribe la siguiente jurisprudencia al respecto:

AUDIENCIA, GARANTÍA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Séptima Época, Primera Parte:

Volumen 53, página 37. Amparo en revisión 5032/69. Fábricas de Aceites "La Rosa", S.A. 2 de mayo de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.

Volumen 55, página 39. Amparo en revisión 250/58. Guadalupe de Landa Escandón y coagraviados. 3 de julio de 1973. Unanimidad de quince votos. Ponente: Mario G. Rebolledo.

Volumen 55, página 39. Amparo en revisión 6714/57. María Teresa Chávez Campomanes y coagraviados. 10 de julio de 1973. Unanimidad de dieciocho votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Volumen 58, página 38. Amparo en revisión 6194/57. Ana Shapiro de Zundeleovich. 9 de octubre de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Abel Huitrón y A.

Volumen 66, página 49. Amparo en revisión 1229/59. José Martínez Moure. 6 de junio de 1974. Unanimidad de quince votos. Ponente: Abel Huitrón y A.²⁷

²⁶CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 441.

²⁷*Semanario Judicial de la Federación, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), VII época, vol. 66, 1ª parte, p.77.*

Todavía más importante el derecho de audiencia ya que viene inmiscuido en las garantías de legalidad y de libertad, el acceso a la justicia ve más allá de simplemente hacerle una exigencia a la autoridad de una determinada situación, hay que verle a esta garantía como un todo y no solo una faceta de esta, ya que si bien es cierto que es un derecho otorgado constitucionalmente, el hecho de que el Estado reconozca que la persona pudiendo hacer justicia por su propia mano al sentirse vulnerable y sin necesidad de que intervenga la autoridad, que aun así no lo haga de alguna manera obliga a la autoridad a ser ella la garante de nuestros derechos y de conservar el orden jurídico en la sociedad.

Esta relación del Estado garante con el individuo se puede ver mejor contextualizada al tenor del que nos habla Ignacio Burgoa:

Fue así como el individuo tuvo potestad de ocurrir a la autoridad para que esta, en ejercicio del poder soberano social, obligara al incumplidor o al delincuente a realizar, en beneficio del ocurante, las prestaciones omitidas o violadas o a reparar el daño producido y purgar una pena, respectivamente. Esa mera potestad de solicitar la actuación autoritaria a poco se convirtió en una terminante prohibición para el ofendido en general, en el sentido de que no debía hacerse justicia por su propia mano; y más que tarde en un obligación publica individual (empleando la terminología de Duguit), tal como se contiene en el artículo 17 de nuestra Constitución, con el correlativo derecho de pedir o solicitar la actuación de los órganos del Estado (artículo 8 constitucional)²⁸.

De acuerdo a lo que dice el mismo jurista en su libro, como particular tengo la potestad o la facultad frente a la autoridad de que ejerza justicia a través de la soberanía que ostenta y como dice el autor, esa solicitud del particular a la autoridad de darle impulso a la acción, y que dicha promoción presentada a la autoridad deberá tener un acuerdo en breve término y de no ser así, explica, que el Código Fiscal se entenderá la respuesta por parte de la autoridad en sentido negativo, explica el maestro Hugo Margáin:

²⁸ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *op. cit.*, p. 376.

El artículo 8° de la Constitución establece que los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición, y que a toda promoción de los particulares, ha de recaer un acuerdo por escrito, el cual debe darse a conocer a los interesados en breve término. De conformidad con el Código Fiscal, el silencio de las autoridades fiscales se considerará como si éstas dictaran resolución negativa al requerimiento formulado, habiendo seguido dicho Código, en este punto, las recomendaciones del Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas, celebrado en Varsovia en el año de 1936. Contra la supuesta resolución negativa, el particular puede recurrir al Tribunal Fiscal de la Federación, solicitando declare la nulidad.²⁹

Y para terminar de relacionar el derecho de petición con la garantía de legalidad se presenta un estudio que se hizo a partir de la mencionada tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el texto de Burgoa:

Así, incluso lo ha considerado la jurisprudencia de la Suprema Corte al establecer que: "La garantía que otorga el artículo 8 constitucional no consiste en que las peticiones se tramiten y resuelvan sin las formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas; pero sí impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que deba hacerse saber el breve término al peticionario." De esta tesis jurisprudencial se concluye que aun cuando toda autoridad estatal, dentro de un régimen de derecho, debe observar el principio de legalidad, la violación de este al pronunciar un acuerdo escrito, no entraña la contravención al citado precepto constitucional, que sólo impone como obligación el dictado de dicho acuerdo, independientemente del sentido en que se conciba.³⁰

Entre otras características especiales de derecho de petición las que refieren en su obra los autores Francisco González y José Francisco Alenza hace énfasis en que puede el derecho de petición caer en la ambigüedad al señalarse de esa manera en el texto constitucional y que debido a esto posteriormente tiene que dictarse en la ley correspondiente a la materia ya sea la forma en la que deberá hacer contestación de dicha promoción presentada por el contribuyente correspondiendo a su derecho de petición, o el término en el que podrá operar la negativa ficta o positiva ficta si llegará a existir el supuesto, por mencionar especificaciones que se encuentran establecidas en las leyes de la materia

²⁹MARGÁIN, Hugo B., *Los derechos individuales y el juicios de amparo en materia administrativa*, Estampillas y Valores, México, 1958, p. 60.

³⁰*Ibidem*, pp. 377-378.

administrativa y fiscal y expresas de manera general en la Constitución.

El derecho de petición tiene un carácter residual, pues se utiliza siempre que el ordenamiento jurídico no prevea otra manera de dirigirse hacia una autoridad. Normalmente, el derecho de petición se suele concebir como un derecho de configuración legal es decir que se trata de un derecho que los textos constitucionales enuncias de forma muy general y que luego el legislador debe concretar a través de la emisión de la correspondiente ley.³¹

Finalmente se observa que esta garantía asegura a la persona como contribuyente de que su petición, su actuar o cualquier promoción que promueva en su nombre o a nombre de su representada, independientemente de que se encuentre o no conforme a lo requisitado formalmente por la ley o incluso aun y cuando la falta de requisitos recaiga en el fondo del asunto y lleve a su improcedencia y sobreseimiento, es obligación de la autoridad, por conducto de esta garantía de petición, dictar un acuerdo escrito al respecto, a menos que se señale que de no recibir respuesta se entienda como una negativa ficta; Sin embargo, no es únicamente el redactar un acuerdo, es básicamente darle el derecho al peticionario de ser escuchado antes de ser vencido, de que se le preste la atención y el estudio necesario, que como cualquier otro contribuyente merece, porque se trata de las particularidades de cada caso y una vez estudiado primeramente de forma para luego proceder al fondo del asunto y por derecho que tiene cualquier ciudadano mexicano de peticionar a la autoridad su actuar mediante una promoción y que se le dé seguimiento hasta tener una contestación o acuerdo de parte de la autoridad a menos que la ley o el código correspondiente establezca el operar de la negativa ficta aplicada al caso, así como la aplicación de conocimientos del juzgador al asunto que promueve sin que sea óbice los vicios de forma que éste pueda contener.

³¹ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco y ALENZA GARCÍA, José Francisco, *Derecho de petición. Comentarios a la Ley Orgánica 4/2001*, de 12 de noviembre, Civitas, Madrid, 2002, p. 145.

I.I.VII.Irretroactividad de la ley

La vigencia de una ley en materia fiscal es anual y en materia fiscal no hay retroactividad de las leyes, porque estas se causan, es decir, que las obligaciones fiscales se causan conforme a las leyes que estaban vigentes en el momento del nacimiento de la obligación tributaria, forma parte de los derechos adquiridos.

En la anterior Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el artículo 14 decía que no se podrá expedir ninguna ley retroactiva a diferencia de lo que es hoy en día el mismo artículo 14 constitucional vigente dice que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de alguna persona.

Quizá no se considere de mucha trascendencia o de impacto para la presente investigación el siguiente subcapítulo que trata sobre todo de la no irretroactividad de la ley que existe en México, este principio entre todos es clásico en los sistemas jurídicos modernos porque forma parte también de la seguridad jurídica de la que hablaremos más adelante, y es que con la no irretroactividad de la ley nos da el conocimiento y la certeza de saber a qué y cuáles leyes debemos de atenernos y subordinarnos, la clave de la irretroactividad aquí es que si llegara a suceder que en un futuro dicha ley o cuerpo legal al cual tenemos que subordinarnos cambia, esto asegura que nada de esos cambios pueda afectar a los actos que ya hemos realizado o llevado a cabo frente a tribunales o a la autoridad, cabe aclarar que a este punto y a este efecto de claridad sobre la irretroactividad de la Ley, en su tiempo causó una controversia y problemática principalmente por una mala apreciación y la no distinción que existe entre la retroactividad de la ley y su aplicación retroactiva, para ilustrar el caso dicho, se presenta a continuación la siguiente tesis de la Suprema Corte.

RETROACTIVIDAD DE LA LEY. ES DIFERENTE A SU APLICACIÓN RETROACTIVA. El análisis de la retroactividad de las leyes requiere el estudio de los efectos que una norma tiene sobre situaciones jurídicas definidas al amparo de una ley anterior o sobre los derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor, verificando si la nueva norma los desconoce, es decir, ante un planteamiento de esa naturaleza, el órgano de control de la constitucionalidad se pronuncia sobre si una determinada disposición de observancia general obra sobre el pasado, desconociendo tales situaciones o derechos, lo que implica juzgar sobre el apego de un acto materialmente legislativo a lo dispuesto por el artículo 14, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a que las leyes no deben ser retroactivas. En cambio, el análisis sobre la aplicación retroactiva de una ley implica verificar si el acto concreto se lleva a cabo dentro de su ámbito temporal de validez sin afectar situaciones jurídicas definidas o derechos adquiridos por el gobernado con anterioridad a su entrada en vigor.

Amparo directo en revisión 479/2000.-Amelia Ocegüera Vázquez.-19 de mayo de 2000.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Secretario: Rafael Coello Cetina. Amparo directo en revisión 1026/2000.-Luis Felipe Cruz Carranco.-11 de octubre de 2000.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda. Amparo en revisión 607/2000.-Héctor Adalberto García Noriega.-11 de mayo de 2001.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-Secretaria: Lourdes Minerva Cifuentes Bazán. Amparo directo en revisión 1537/2001.-Mireya Elisa Morales Villegas y otros.-11 de enero de 2002.-Cinco votos.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-Secretaria: María Marcela Ramírez Cerrillo. Amparo directo en revisión 898/2003.-José Francisco Macías Rosales.-19 de septiembre de 2003.-Cinco votos.-Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.-Secretario: Javier Arnaud Viñas. Tesis de jurisprudencia 87/2004.-Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de junio de dos mil cuatro. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XX, julio de 2004, página 415, Segunda Sala, tesis 2a./J. 87/2004; véase ejecutoria en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XX, julio de 2004, página 416; y véase ejecutoria en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, página 372.³²

Sin embargo, la tesis que ofrece al lector un entendimiento más claro y riguroso del sentido de la irretroactividad que conlleva todas y cada una de las normas de carácter fiscal en especial atención, es la siguiente:

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.- Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución

³² Segunda Sala. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. *Derechos Fundamentales Primera Parte* - SCJN Décima Primera Sección - Irretroactividad de la ley y de su aplicación, p. 1088.

Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.³³

Al respecto Burgoa define doctrinalmente la no retroactividad legal y que en la actualidad la no aplicación de normas retroactivas se encuentra prevista también en la normatividad de

³³*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XIV, octubre de 2001, página 16, Pleno, tesis P./J. 123/2001; véase las ejecutorias en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XV, febrero de 2002, pp. 79 y 171.

la materia de amparo e igual como menciona Burgoa en su texto es una disposición expresa contenida en la Constitución.

La no retroactividad legal se ha consignado en nuestro artículo 14 constitucional como contenido de un derecho público subjetivo derivado de la garantía correspondiente. Ese derecho tiene como obligación estatal y autoritaria correlativa, la consistente en que toda autoridad del Estado está impedida para aplicar una ley retroactivamente en perjuicio de alguna persona. De la manera como está concebida la disposición constitucional que contiene la garantía de no retroactividad de las leyes, colegimos que se trata de una garantía contra su aplicación por las autoridades del Estado y no contra su expedición, tal como se consagró en el artículo 14 de la Constitución de 1857.³⁴

No obstante, actualmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha aceptado que sea una ley retroactiva cuando regresa a actos del pasado para apreciar las condiciones de legalidad de ese acto o bien puede volver al pasado para cambiar los efectos o consecuencias de un derecho ya realizado, acerca de la tributación el tribunal ha sustentado:

Retroactividad en la tributación. Normalmente las leyes deben aplicarse durante el periodo de su vigencia, sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado, abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo catorce constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otro que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aún bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida.

Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias de que esta últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de

³⁴BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *op. cit.*, p. 520.

esas consecuencias implique, necesariamente la afectación de la propia situación jurídica, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias a no producidas *facta pendentia* cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.

Vol 38, tercera parte, p 53, Amparo en revisión 3295/71, Richardson Marrel, S.A. de C.V. 24 de febrero de 1972, 5 votos.³⁵

Hasta este subcapítulo se estima conveniente el estudio de las garantías constitucionales en materia fiscal así como la normatividad comprendida en la misma Carta Magna, base fundamental del derecho fiscal.

Para lo cual todas estas garantías en materia fiscal fueron creadas e implementadas en el sistema legal mexicano es para que pueda dar lugar al Estado de derecho que nos hacemos acreedores al ser ciudadanos de este país, para lo cual, una mejor definición del Estado de derecho al que se refiere el presente trabajo de investigación citamos al autor Elías Díaz.

El Estado de derecho es el Estado sometido al derecho, es decir, el Estado cuyo poder y actividad vienen regulados y controlados por la ley... las ideas de control jurídico, de regulación desde el derecho de la actividad estatal, de limitación del poder del Estado por el sometimiento a la ley, aparecen, pues, como centrales en el concepto del Estado de derecho en relación siempre con el respeto al hombre, a la persona humana y a sus derechos fundamentales.³⁶

Entonces bien, sabemos que para poder llegar a lo ideal, que es el alcanzar el Estado de derecho que nos merecemos tener como personas pertenecientes a un sistema de normas y leyes que protegen y regulan los actos que de ellas emanen, es necesario que la autoridad y sus órganos competentes para emitir actos estén siempre apegados conforme a lo que les dicta la ley, ya que no pueden hacer más de lo que la ley les faculta, porque dicho lo anterior, la seguridad jurídica que le corresponde al Estado

³⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, Tesis Aislada (Administrativa) VII época, vol. 38, 3ª parte, p. 53.

mexicano otorgar estará siempre relacionada con los temas de derechos fundamentales, garantías y que de otra manera conocemos todo esto como los derechos humanos.

Otro de los temas que viene ligado con la relación existente y frágil entre la seguridad jurídica en nuestro país y los derechos fundamentales que se consagran en la mencionada garantía, es el problema que existe con relación a la inadecuada y mala redacción en las normas generales de derecho y no por tratarse de temas meramente gramaticales, sino porque esto se genera a causa de la situación tan cambiante hoy en día y como es que la ley no logra cubrir las necesidades actuales y reales de la sociedad por ser obsoletas, así lo confirma también el autor Miguel Carbonell a continuación.

Las dificultades para la seguridad no se detienen en la mala redacción de las normas jurídicas, sino que aumentan por efecto de la velocidad a la que cambia el ordenamiento jurídico y por el gran número de normas de todo tipo a las que se enfrentan cotidianamente las personas. En un país con una estructura federal como es el caso de México, una persona que quisiera estar al tanto del conjunto del ordenamiento jurídico no solamente tendría que leer todos los días el Diario Oficial de la Federación, sino también las gacetas y periódicos oficiales de las 31 entidades federativas y del Distrito Federal. Como principio de seguridad jurídica es incontrovertible que debemos asumir que el derecho es conocido por todos a través del mero hecho de contar con una serie de formalidades para que una norma jurídica sea obligatoria, pero es también incontrovertible que ese conocimiento no se realiza en los hechos y que cada día se revela como una cuestión meramente académica.³⁷

Hasta este capítulo se ha abarcado el estudio y análisis de la aplicación de garantías constitucionales a la materia de Derecho Fiscal, así como también se ha estudiado el tema de los derechos humanos en el contexto de la inconstitucionalidad del embargo precautorio y de cómo es que se trasgrede efectivamente dichos derechos por el tema de la arbitrariedad que se encuentra detrás de la figura del embargo precautorio como medio de aseguramiento del interés fiscal, no se debe de perder de vista que aún y cuando esté regulada dicha facultad en el Código Fiscal

³⁶ DIAZ, Elías, *Estado de derecho y sociedad democrática*, 8ª edición, Madrid, Taurus, 1991, pp. 17-18.

de la Federación y que aunque se trate de una facultad conferida para que la lleve a cabo la autoridad, debe antes cumplir con los requisitos de legalidad de los que se estuvo hablando en este capítulo porque derivado de la legalidad es que se puede tener espacio adecuado para las demás garantías.

³⁷CARBONELL, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, Porrúa, México, 2014, p. 590.

CAPÍTULO II. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

En este capítulo comenzaremos con la primicia de que el hombre es un ser esencialmente y naturalmente social es por eso que históricamente el hombre al evolucionar del nomadismo a la vida sedentaria logró darse cuenta que si verdaderamente quería sobrevivir era necesario, además de concentrarse en núcleos familiares, también la satisfacción de las necesidades tanto suyas como de su familia, y asimismo que la satisfacción de las necesidades se diera en la colectividad para que cada uno de los miembros de ésta nueva vida sedentaria estuviera en condiciones de llevar a cabo actividades productivas y en este orden poder llegar al bien común de la colectividad, pero es de saberse que esas mejoras para elevar la calidad de vida necesitan de ingresos para construirse o para poder proporcionar el servicio y así fue como se consideró justo aportar una cuota de sus ingresos para sufragar sus propios gastos y de la comunidad.

Arrijoa Vizcaíno nos ofrece otro tipo de justificación diferente de la histórica, tiene dos teorías doctrinales una llamada "Teoría de la Relación de Sujeción" y la "Teoría del Beneficio Equivalente".

Teoría de la Relación de Sujeción. Constituye una tesis sostenida y defendida por los tratadistas alemanes de Derecho Público según los cuales la relación jurídico-tributaria se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado. La potestad de exigir el pago de prestaciones económicas para cubrir el gasto público nace del mero sometimiento a la soberanía de quienes representan el poder público. Para estos autores, la obligación contributiva no depende de las ventajas o beneficios que en un momento dado los ciudadanos pueden obtener, pues su fundamento jurídico radica pura y simplemente en "la relación de sujeción". O sea que basta con que una persona posea la calidad de gobernado para que quede irremisiblemente obligada a contribuir a los gastos públicos, independientemente de que la acción del Estado, como consecuencia de dicha contribución, le beneficie o no.³⁸

³⁸ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 15ª edición, Themis, México, 2000, p.11.

En nuestro derecho, la teoría de la relación de sujeción es desconocida, e incluso reprobada, ya que a la luz de nuestro razonamiento lógico-jurídico esta citada teoría se vuelve arbitraria porque no está sustentada en ningún principio jurídico, ley, tratado, reglamento o acuerdo, el hecho de imponer tributos solamente por ostentar el título de gobernante de un Estado hace que además de arbitraria sea autoritaria, no sin antes decir que para que exista una relación jurídico tributaria ésta no dependerá de la organización política del país mismo, sería más acertado concebir la relación jurídico tributaria como procedente de las necesidades que la colectividad tiene que cubrir en base a la vida en comunidad.

Pero esta concepción de la relación jurídica tributaria se apareja a la otra teoría que también estudió Arrijo Vizcaíno

Teoría del Beneficio Equivalente. Es la sostenida por la escuela anglosajona del Derecho Público y de la Economía Política. Entre sus principales promotores destacan los prestigiados autores Hugh Dalton y Simon Kuznets. Se expresa diciendo que los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. Al respecto, Kuznets sostiene que: "el valor de los servicios que el Gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que pagan".³⁹

Como ya se venía planteando esta última teoría que nos ofrece Arrijo no sólo confirma la necesidad de una tributación justa y proporcional, sino que también es necesario que esta tributación de parte de los gobernantes se vea reflejada en los servicios públicos, infraestructura, calidad de vida, etc.

Y es que sin tener acceso a esos servicios básicos o que si por el contrario hay acceso mas no de buena calidad o eficientes hace que las personas se sientan estafadas, y por ende, el pago de estos impuestos es menos frecuente, esto hace que la teoría del "Beneficio Equivalente" realmente tenga contemplados todos los factores socioeconómicos que hacen una relación jurídico tributaria existente y por demás justificada.

Como breve introducción al contexto de la relación jurídica tributaria el autor Emilio Margáin complementa la idea y además sirve para explicar las causas de responsabilidad del sujeto pasivo:

No siempre la connotación del sujeto pasivo de un crédito fiscal coincide con personas reconocidas como tales por el Derecho Privado, ya que en el Derecho Tributario se admite la existencia jurídica de las agrupaciones que, sin tener personalidad jurídica propia, constituyen una unidad económica diversa a la de sus miembros y sobre la cual puede recaer la calidad de sujeto o de deudor de un crédito fiscal. Por lo tanto, para el Derecho Tributario, el concepto de deudor es más amplio que para las demás ramas del Derecho.

CAUSAS DE LA RESPONSABILIDAD DEL SUJETO PASIVO.- se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o, por haber adquirido un bien o negociaciones que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.⁴⁰

Es importante también plasmar lo que Rodríguez Lobato señala como relación tributaria, este autor a diferencia de Arrijoja toma a Margáin y aunque este tratadista define la relación tributaria de manera más concisa y breve contempla los elementos que sin duda intervienen en el tema:

Sobre este punto, Margáin nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otro una serie de obligaciones que será cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

Margáin elabora la siguiente definición: "La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria".⁴¹

³⁹*Ibidem* p.12.

⁴⁰ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio Del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 1999, p. 257.

⁴¹RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p.112.

Margáin en el libro de Rodríguez Lobato sustenta para mi punto de vista una misma posición que los tratadistas de la teoría del Beneficio Equivalente, si bien no plasma textualmente en su definición la razón intrínseca y motivación de los tributos que es la satisfacción de las necesidades a través de los servicios que otorga el Estado, considero que toma en cuenta los mismos cimientos socioeconómicos al momento de hablar sobre obligaciones a cargo de ambos, es decir, tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo, esta relación presenta a ambos sujetos en un mismo nivel de cumplimiento, más que ser una imposición arbitraria es una relación jurídica que exige obligaciones de ambos y que también dota de derechos según corresponda, si es sujeto pasivo o sujeto activo.

De la misma manera es importante señalar que la posición de sujetos entre el pasivo y el activo no se mantiene de manera constante sino que de cierta manera es variable dependiendo en el área del derecho en donde el derecho fiscal y más en específico, en donde los sujetos de la relación tributaria se involucran con áreas de los ilícitos fiscales, de la materia penal, así lo señala el autor Francisco De La Garza en su texto:

En ocasiones, las normas tributarias imponen deberes formales a ciertos funcionarios por razón de su cargo, como por ejemplo, a los notarios públicos para que no den fe de actos o contratos mientras no se pague el impuesto, o los registradores para que no los inscriban si no se cercioran de que el pago se ha efectuado. En estos casos, afirman las Notas de Derecho Financiero, dichos funcionarios ocupan una situación pasiva en la relación tributaria entendida en su más amplio sentido "y las infracciones que cometen son infracciones" stricto-sensu.

En otras ocasiones, en las normas tributarias se sanciona el incumplimiento de deberes por los funcionarios encargados de la liquidación y recaudación de los tributos. Esas violaciones no constituyen infracciones del sujeto activo del tributo, sino del funcionario, y por otra parte, tampoco son infracciones tributarias, aunque se cometan con ocasión de la liquidación y pago de los tributos, "pues no vulneran una obligación tributaria ni un deber formal encuadrado en la relación jurídica tributaria. Lo decisivo para que la infracción sea tributaria es que el funcionario ocupe una posición pasiva en la relación jurídica tributaria."⁴²

⁴² DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1992, p.926.

Es preciso señalar ahora que ya sabemos que en la relación jurídica tributaria hay dos sujetos, el sujeto activo quien es la autoridad y el sujeto pasivo, los contribuyentes, el autor Andreozzi hizo una clasificación del sujeto pasivo.

Corresponde la responsabilidad directa a la persona que intervino en la creación de la obligación tributaria y la indirecta, a la persona que no intervino en su creación, pero que por diversas causas adquiere responsabilidad tributaria.

Aclara que en una u otra categorías existirá la responsabilidad solidaria si así lo ha determinado expresamente la ley aplicable pues esta responsabilidad no se presume.⁴³

La relación jurídica tributaria es entonces necesaria para darle un marco de seguridad al contribuyente pues coloca a cada parte, tanto autoridad, como persona contribuyente, en un sujeto activo y un sujeto pasivo respectivamente y de ahí que se le reconozca a cada uno sus derechos y obligaciones, dicha relación nace necesariamente porque nosotros como gobernados nos hemos constituido en una sociedad donde los tributos para saciar el gasto público y contribuir al crecimiento humano de cada uno de nosotros y de nuestro país en conjunto.

II.I. La obligación fiscal

Partiendo de lo más básico la obligación fiscal puede resumirse en aquella relación o vínculo que une tanto al poder público como al particular a través de la ley, para el cumplimiento de una contraprestación que a su vez ésta puede ser de dar, hacer y/o no hacer, para que subsista la obligación de dar, hacer o de no hacer es necesario primero que se dé lugar al hecho generador, y como se dijo anteriormente, lo que une a una parte y a otra en la obligación fiscal es la ley, más específicamente es que el hecho generador está materializado y dictado en la ley, ya que un hecho generador no podría ser otro si no es el que está previsto ya en la hipótesis normativa.

⁴³ ANDREOZZI, Manuel, *Derecho tributario argentino*, Tomo I, TEA, Buenos Aires, 1951, p.260.

De estos elementos podemos arribar hasta este punto que la obligación fiscal es el vínculo jurídico ente un particular es decir el sujeto pasivo y el Estado que también sería a su vez el sujeto activo, de dar, hacer y/o no hacer, mediante el pago de contribuciones u obligaciones de materia fiscal.

Una definición sobria pero que contempla los elementos básicos de la obligación tributaria es la que nos otorga el autor Emilio Margáin a continuación: "El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie."⁴⁴

Dicho de otra manera la definición anterior coincide con otras definiciones también de obligación fiscal en dos elementos, primero es el vínculo jurídico y de este elemento es preciso señalar que el nacimiento de ese vínculo jurídico es mediante la Ley, ya que la manera de obligar a una persona a cumplir con la autoridad fiscal es únicamente mediante Ley, porque como bien se sabe, no hay tributo sin Ley.

Como parte del estudio de la inconstitucionalidad del embargo precautorio en materia fiscal, la esencia y en sí mismo el concepto de obligación fiscal es de importante trascendencia ya que a partir de este es que podemos posicionar al particular y darle un nombre como parte de ese vínculo jurídico que se desprende de una obligación de cumplimiento.

El problema se encuentra cuando la obligación fiscal es confundida con la obligación tributaria, o en casos se llega a pensar que estas palabras son sinónimos entre sí, otra manera de representar este escenario en donde hay diferencia entre una y otra es con la explicación que da el autor De la Garza, misma contenida en la obra de Rodríguez Lobato.

⁴⁴*Ibidem*, p.110.

Por su parte, De la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria.

Define a la relación tributaria sustantiva como "aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie".⁴⁵

Así pues de este capítulo se puede decir que la obligación fiscal es el género y de ésta se desprende la obligación tributaria, que es como ya se mencionaba en párrafos anteriores el contenido de ese vínculo jurídico que puede clasificarse en las obligaciones del contribuyente de dar, hacer y no hacer y que en este caso el autor Carrasco Iriarte agrega una más que es la de tolerar, a continuación se detallan mejor los conceptos:

Dar. Refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, o la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

Hacer. Que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales.

No hacer. El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas.

Tolerar. Implica no interferir en el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de la de no hacer debido a que en ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad.⁴⁶

II.I.I. Nacimiento de la obligación fiscal

Como se dijo previamente lo que hace que tenga vida la relación jurídica es ese contenido que une al sujeto activo y al

⁴⁵ *Idem.*

⁴⁶ CARRASCO IRIARTE Hugo, *Derecho Fiscal*, IURE, México, 2003 apud CORONA AGUILERA Mayra Lorena, *Inconstitucionalidad del embargo o aseguramiento precautorios que realizan las administraciones locales de auditoría fiscal*, México, 2009.

sujeto pasivo, dicho contenido es llamado también obligación tributaria debe de estar previsto en ley por ser de naturaleza *ex lege*, así que lo que le da nacimiento a la obligación fiscal es cuando la persona se coloca en el supuesto establecido en ley legitimada, llamado de otra manera cuando se coloca en el hecho generador.

Se señala en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, el momento de causación, es decir, del nacimiento de la obligación tributaria, sucede cuando las situaciones jurídicas o de hecho que vienen impuesta en la Ley se configuran y ocurren, es importante señalar que dichos supuestos jurídicos o de hecho deben de estar contemplados en la ley vigente al momento de su causación, en este mismo artículo, en el párrafo tercero se señala la facultad de autodeterminación a cargo del contribuyente, tal y como se señala a continuación:

Artículo 6o. 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.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las 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.⁴⁷

Anteriormente se mencionó el hecho generador, inmediatamente después se piensa en el hecho imponible, al cual, el siguiente autor se refiere como la mera voluntad de la ley y además ofrece un punto de vista diferente respecto a la relación que existe entre éste y la autodeterminación a cargo del contribuyente, el autor Dino Jarach expone:

<http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/jspui/bitstream/123456789/2280/1/INCONSTITUCIONALIDADDEL EMBARGOASEGURAMIENTOPRECAUTORIOSQUEREALIZANLASADMINISTRACIONESLOCALESDEAUDITORIAFISCAL.pdf>, consultado con fecha 15 de mayo del 2015.

⁴⁷Código Fiscal de la Federación, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

Existen tributos que pueden ser aplicados directamente por los obligados: para estos tributos la actividad de la administración fiscal consiste en la actividad puramente interna de verificar si la obligación ha sido cumplida exactamente, o, en su defecto, de ordenar su cumplimiento después de haber emanado el acto de determinación de la existencia y del monto de la obligación tributaria. En los tributos en los cuales los obligados no pueden cumplir la obligación antes de una determinación administrativa, la actividad administrativa consiste en determinar la existencia y el monto de la obligación; al acto de determinación puede unirse la orden de pagar, o sea la orden dada al contribuyente de cumplir la obligación así determinada. En ambos casos el órgano que procede a esta determinación debe afirmar la existencia de una concreta voluntad de ley que disponga la obligación y la pretensión del tributo. En la ley, en efecto, se atribuye al Estado el derecho a la prestación pecuniaria, en algunos casos sin necesidad de una refirmación de esta voluntad de la ley por parte de un órgano, en otros casos mediante esta refirmación. En ambos casos el acto de determinación consiste en el afirmar una concreta voluntad de la ley, o para hacerla cumplir cuando no fue cumplida espontáneamente por los obligados o porque solamente en esta forma la ley prevé la posibilidad de su cumplimiento.⁴⁸

Es interesante señalar que hay una diferencia amplia entre el hecho generador y el hecho imponible, para esta parte del estudio utilizaremos las diferencias que señala la pasante jurista Mayra Corona en su tesis:

En la doctrina 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, por lo que resulta necesario, de una vez, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación; el hecho imponible como la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa; y por otra parte el hecho generador, que es la realización del supuesto previsto en la norma, lo cual dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

El hecho imponible, es una previsión, concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general.⁴⁹

La diferencia estriba en que el hecho imponible es aquel supuesto jurídico que prevé el legislador y mediante el debido

⁴⁸JARACH, Dino, *El Hecho Imponible Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledoperrot S.A, Argentina, 1982, pp. 38-39.

⁴⁹CORONA AGUILERA, Mayra Lorena. *Inconstitucionalidad del embargo o aseguramiento precautorios que realizan las administraciones locales de auditoría fiscal*. México, 2009.

proceso de creación de las leyes dota a este hecho imponible de legalidad y proporciona al contribuyente la seguridad jurídica que necesita ante el actuar de la autoridad fiscal porque se trata de que de colocarse en la hipótesis que marca la ley entonces estaría incurriendo ya en el hecho generador, sin embargo una persona no se convierte en el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria sino hasta el momento en que lleva a cabo el hecho generador, no basta con tener la hipótesis normativa para ser el sujeto obligado del pago de las contribuciones, habiendo realizado el hecho generador da lugar a la figura de la determinación de la obligación fiscal.

También es interesante señalar el punto de vista de Emilio Margáin al explicar porque no hay generalidad en cuanto al momento en que nace la obligación fiscal y posteriormente su determinación.

MOMENTO EN QUE NACE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.- El objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros -exportación e importación- los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc.⁵⁰

II.I.II. Determinación de la obligación fiscal

Dentro de este orden de ideas se puede contrastar que son momentos y etapas distintas en las que ocurren, por una parte como

http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/jspui/bitstream/123456789/2280/1/INCONSTITUCIONALIDADDEL_EMBARGOASEGURAMIENTOPRECAUTORIOSQUEREAALIZANLASADMINISTRACIONESLOCALESDEAUDITORIAFISCAL.pdf, consultado con fecha 22 de mayo del 2015.

⁵⁰ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 271.

el nacimiento del tributo o de la obligación y otra muy distinta su determinación, que es nada más y nada menos que precisarla en una cantidad líquida.

Siguiendo la teoría de Arrijoja, también afirma que son momentos distintos uno del otro, que pueden o no ocurrir simultáneamente, según sea el tipo de contribución que se hace, y esto dependerá del tipo de bien o servicio sobre el cual recaiga el gravamen como lo dice en su libro:

En muchas ocasiones, un sujeto pasivo se ubica dentro de la correspondiente hipótesis normativa, llevado a cabo el hecho generador del tributo, sin que esto signifique que el importe del mismo se cuantifique ipso facto. Por el contrario, se requerirá de la presencia de una serie de circunstancias posteriores al nacimiento de la obligación, para que tanto el Fisco como el causante puedan conocer el monto en cantidad líquida.

El momento de causación, sostiene Margain Manautou, no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de compra-venta de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros -exportación e importación- los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran en él, las mercancías objeto del gravamen, etc.⁵¹

También el autor Raúl Rodríguez Lobato nos ofrece su definición de la determinación de la obligación fiscal, así como las reglas que señala Emilio Margáin establece para considerarse ante la determinación de la obligación.

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constelación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida, Pugliese nos dice que a través de esta institución "el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos en una obligación individual y concreta de una prestación determinada".

Giuliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". De la anterior definición podemos observar que la determinación de la

⁵¹ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 131.

obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo.

Emilio Margáin señala dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria:

A) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.

B) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.⁵²

Dicho lo anterior, ahora corresponde concretar que se entiende por determinación en cantidad líquida y esto sencillamente es llevar a cabo operaciones matemáticas con el fin de fijar un importe de tal manera que sea real y exacto, esta operación matemática se realiza mediante la aplicación de las tasas tributarias que previamente están establecidas en los artículos de la ley, es decir, que al hecho generador que realice el sujeto pasivo del cual se habló previamente es sobre el cual se va a aplicar la tasa contributiva prevista en la ley respectiva y así obtener el resultado que finalmente viene a ser la deducción de ese hecho generador traducido a una cantidad líquida a pagar.

Adolfo Arrijoja Vizcaíno expone que existen diferentes tipos de tasas contributivas, y es de interés conocerlas pues sirve para la determinación de esa obligación tributaria en una cantidad líquida, ésta corresponde al contribuyente calcularla, a continuación las clasificaciones:

⁵²RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 121.

- 1) Cuota fija. Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. Este tipo de tasas reviste singular importancia como el Impuesto al Valor Agregado.
- 2) Tarifa Progresiva. Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor. Es lo que algunos autores denominan "tasas escalonadas", debido precisamente a su progresividad. Este tipo de tarifas el impacto económico va variando según aumente o disminuya el monto de los ingresos gravables, lo cual implica una notoria diferencia con las tasas a cuota fija, en las que el porcentaje señalado por la ley se aplica, uniformemente, cualquiera que sea el ingreso.

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

- 3) Cantidad Fija. En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.⁵³

De tal manera que hasta este momento para la configuración de un tributo se han requerido de dos etapas primero el nacimiento de la obligación tributaria y posteriormente la determinación de esa misma obligación, sin embargo, antes de entrar de lleno al segmento del crédito fiscal es importante señalar que existe un plazo respectivo para el pago de esa misma cantidad líquida ya determinada.

Ahora bien, el plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variará según los disponga la ley aplicable. Así para seguir trabajando con los ejemplos que hemos venido utilizando: a) el Impuesto sobre la Renta nace cuando una sociedad mercantil o un comerciante establecido inicia sus operaciones, b) se cuantifica al conocerse los resultados anuales y c) debe pagarse dentro de los tres meses siguientes a la terminación del propio período de doce meses; en cambio, el impuesto General de Importación: a) nace en el momento de la internación a territorio nacional de las mercancías de

⁵³ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 133.

procedencia extranjera, b) se determina en cantidad líquida en ese mismo acto y c) debe pagarse de inmediato.⁵⁴

II.II. El crédito fiscal

Es ese resultado del término del plazo otorgado por la ley para el entero de la contribución o impuesto del que se trate, una vez agotado el plazo que señalamos anteriormente, entonces se dice que se tiene un crédito fiscal, de manera didáctica el autor Dionisio J. Kaye aporta más detalle al concepto de crédito fiscal.

Si un individuo lleva a cabo un hecho o un acto que identifique lo que establece la ley tributaria, entonces se ha generado un crédito fiscal, en otras palabras, la actividad que desarrolla el causante está gravada con una determinada contribución y por tanto, está obligado a pagarlo, y eso que debe al Estado es el "Crédito fiscal" o lo que debe pagar al fisco es el crédito fiscal. En efecto la obligación fiscal nace cuando el causante realiza el hecho generador o la conducta tipificada en la Ley Fiscal Especial. Ahora bien, no toda actividad económica contemplada en la Ley Fiscal Especial, genera un crédito fiscal, sino únicamente obligaciones fiscales de hacer, no hacer, tolerar.⁵⁵

De la misma manera el Código Fiscal de la Federación en su artículo 4 señala lo que corresponde a un crédito fiscal:

Artículo 4o. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice. Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.⁵⁶

Los autores Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo elaboraron un análisis de lo que antes se entendía por crédito fiscal y de lo que actuamente es lo que debe de entenderse por crédito fiscal.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 134.

⁵⁵ J. KAYE, Dionisio, *Derecho Procesal Fiscal*, Themis, México, 2000, pp. 42-43.

⁵⁶ *Código Fiscal de la Federación*, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

El artículo 4 explica lo que se entiende por crédito fiscal, y antes de precisar su concepto es conveniente hacer referencia a la definición de crédito fiscal que daba el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación de 1967, que decía que el crédito fiscal era la obligación fiscal determinada en cantidad líquida; esto es, el crédito fiscal, en los términos de dicho precepto, nacía cuando la autoridad fiscal determinaba la existencia de una obligación fiscal en cantidad líquida o imponía una sanción en determinada cantidad; por ejemplo, la autoridad fiscal, al practicar una auditoría, determinaba que un contribuyente había omitido pagar la cantidad de \$10,000.00 por concepto de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles durante el ejercicio de 1970 por la venta de determinadas mercancías, en ese momento nacía el crédito fiscal.

Créditos fiscales son todos aquellos que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de accesorios que tiene derecho a percibir el Estado, incluyendo las responsabilidades que también tiene derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares.

También son créditos fiscales aquellos a los que las leyes les otorguen ese carácter y que el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena, según los establece el artículo 4 del CFF.⁵⁷

La obligación de dar se puede convertir en un crédito fiscal, igual la de hacer (presentar declaración) también la de no hacer, cuando su incumplimiento provoca una sanción y ya es de dar y es un crédito fiscal.

El fisco tiene un derecho de cobrarlo, no en el momento en que incumple sino en el momento en el que lo determina en una liquidación los impuestos omitidos y transcurre el plazo para su cobro. Al momento que se determina y notifica, en ese momento tienes 45 días para pagarlo o impugnarlo, una vez vencido el plazo ya hay crédito fiscal.

El momento clave para que nazca el crédito fiscal es cuando se determina interpretando el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, y que pase el plazo que impone la ley a cada uno de los impuestos o contribuciones según corresponda.

III.I.I Exigibilidad del crédito fiscal

Antes de entrar directamente al estudio de la etapa exigibilidad, es preciso señalar que han ocurrido otras dos etapas, a la primera se le conoce como la realización del hecho generador, es decir, su nacimiento, una segunda, etapa denominada

⁵⁷PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo, *Derecho Fiscal*, Limusa, México, 2009, pp. 120-121.

momento de la liquidación. El autor Dionisio J. Kayes nuevamente aporta su explicación detallada a cada uno de las etapas.

Hay tres momentos del crédito fiscal: 1. La obligación fiscal, 2. La cuantía fiscal y 3. Su exigibilidad.

1. El primero momento: la ley señala qué situaciones va a generar un crédito fiscal, la propiedad de una casa, la producción de un objeto, el trabajo personal, etcétera. Desde que se obtiene un ingreso o una vitalidad, surge la obligación. El primer momento lo podemos representar con la pregunta, ¿por qué debo?

El Código Fiscal de la Federación, establece que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes.

2. El segundo momento: se refiere al cálculo del impuesto que se va a pagar, lo representamos con la pregunta ¿cuánto debo?

3. La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.⁵⁸

La exigibilidad de un crédito fiscal ocurre a favor del sujeto activo, quien como se sabe es el Estado y sucede cuando después de determinar la obligación tributaria, y pasado o vencido el plazo de la época de pago el sujeto pasivo aún no ha enterado la obligación ya traducida en cantidad líquida.

Para reforzar la idea y compararlo con el Código Fiscal de la Federación tomamos un fragmento del texto de Rodríguez Lobato.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, como sí lo hacía el anterior Código de 1966, cuyo artículo 19 establecía que la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible. Sin embargo, el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 vigente del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o

⁵⁸J. KAYE, Dionisio, *op. cit.*, p.44.

garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.⁵⁹

Ya que ha transcurrido el plazo establecido en la ley de la contribución correspondiente y el contribuyente aún no ha enterado el pago de éste, entonces la autoridad puede y hace exigible esa obligación, convirtiéndose esto en un crédito fiscal a favor del Fisco, nos dice Arrioja en su libro que nacen tres consecuencias que infieren en la esfera jurídica del contribuyente al no cumplir con las obligaciones tributaria determinadas, en su texto lo explicó así:

1. La imposición de recargos y multas. A reserva de analizar más detenidamente esta cuestión en el Capítulo Décimo Sexto, podemos adelantar que los recargos suelen definirse como una especie de intereses moratorios que se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo, en tanto que las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaria impone a quienes infringen las leyes fiscales.

2. La instauración del procedimiento económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución fiscal. Se denomina así a la acción que el Fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más el de los correspondientes tributos accesorios (recargos, multas, y gastos de ejecución), de manera forzada y aun en contra de la voluntad del afectado, mediante el embargo y remate de bienes de su propiedad en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de que se trate.

3. El cobro de gastos de ejecución. Cuando se incoa (es decir, se instaure) el procedimiento económico-coactivo, el Fisco incurre en diversas erogaciones (honorarios de ejecutores, publicación de convocatorias, transporte de los bienes embargados, etc.), cuyo monto debe ser cargado al causante remiso que por su incumplimiento da origen a esta situación, en adición a los impuestos, derechos o contribuciones especiales, recargos y multas que adeude, a fin de que la percepción de la Hacienda Pública resulte libre de esta clase de gastos, como lo está cuando el sujeto pasivo entera los tributos voluntariamente y dentro del plazo legal respectivo.⁶⁰

Vemos así pues hasta este subcapítulo todo el proceso que debe de ser previo a la determinación de un crédito fiscal y que la antesala del tema de estudio de la presente tesis es la exigibilidad misma, etapa que permite al Estado hacer uso de sus facultades sancionadoras y que además esta exigibilidad hace que se sumen gastos diferentes, como ya lo expuso Arrioja, a la cantidad líquida del crédito fiscal determinado.

⁵⁹RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 127-128.

En este mismo orden de ideas se puede decir que como existe a favor del contribuyente la capacidad de auto determinarse también existe entonces a favor de la autoridad la facultad de comprobación sobre dicha autodeterminación, esta facultad tiene su sustento legal en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es de vital importancia señalarla ya que derivado de esta facultad puede darse el nacimiento de algún crédito fiscal o incluso la comisión de un delito fiscal, por tanto se insertará parte del artículo donde especifica en qué casos será donde se ejerza dicha facultad por parte de la autoridad.

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

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

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

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulados por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones

⁶⁰ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, pp. 136-137.

fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

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

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

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.⁶¹

Partiendo de este capítulo es donde se da el origen que trae en consecuencia el embargo precautorio, antes siquiera que este pueda ser contemplado como facultad de la autoridad, primero se tiene que dar como ya se venía viendo, primero la relación jurídica tributaria que existe por el hecho de ser gobernante y gobernado y como la obligación tributaria puede darse en tres tipos diferentes de obligaciones, tales como dar, hacer o de no hacer, y que ante la realización del acto o del hecho generador, cuando finalmente se da esa configuración de los supuestos que la ley otorga, es decir, que el sujeto se coloca en el supuesto establecido en la ley, se puede decir entonces que es en ese

⁶¹Código Fiscal de la Federación, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

momento cuando nace la obligación fiscal, al encuadrarse los requisitos de ley y llevar a cabo el hecho generador, uno como contribuyente está dando lugar al nacimiento de la obligación fiscal, además de que cuando se configura este supuesto estamos ante la facultad de auto determinarnos a nosotros mismos en base al artículo que contenga el hecho generador el cual encuadramos, y que solamente cuando omitimos el pago de esa contribución o que no se entera el tributo, es cuando puede la autoridad ejercer sus facultades de comprobación y así llegar a la determinación en monto líquido de la cantidad que se debe enterar, originando entonces así el llamado crédito fiscal.

CAPÍTULO III. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Posicionando el capítulo en un contexto histórico se puede encontrar a través de tesis y jurisprudencias especialmente, una jurisprudencia que data de 1989 cuando el Tribunal en Pleno por unanimidad de 19 votos justifica la privación de bienes mediante la Constitución, aun y cuando no se trata de un acto judicial, sino de materia administrativa, esto es así, porque como acordaron los señores ministros, el mismo artículo 27 en su fracción VI en el segundo párrafo casi en la parte final, limita la intervención de la autoridad judicial únicamente a los supuestos de "exceso de valor o demérito que haya tenido la propiedad particular por las mejoras o deterioros ocurridos con posterioridad a la fecha de la asignación fiscal. Esto mismo se observará cuando se trate de un objeto cuyo valor no esté fijado en las oficinas rentísticas".

Del debate y estudio que versó sobre el tema se estableció que es erróneo que el tercer párrafo del artículo 27 de la Constitución sea complementario del que le antecede, señalan textualmente en la Jurisprudencia que la expropiación es un acto administrativo, porque como se presentó en capítulos anteriores de la presente tesis, el Estado mediante su soberanía y unilateralidad, puede ser capaz de afectar dichos bienes por razones que fundamentan y motivan la utilidad pública por encima del interés privado, por lo que se determina que aun y cuando sea un acto de la autoridad administrativa por su naturaleza, está facultando a la autoridad de privar de dichos bienes, pero nuevamente limitando a la autoridad judicial en el segundo párrafo, independiente y autónomo del párrafo tercero, del artículo 27 constitucional cuando textualmente cita "será lo único que deberá quedar sujeto a juicio pericial y a resolución judicial". Por tanto, conforme a lo dictado en la Carta Magna de

nuestro país y la interpretación del Tribunal en Pleno, desde 1989, se ha considerado la privación de bienes un acto perteneciente a la materia administrativa sin necesidad de la intervención de la autoridad judicial, a continuación se transcriben el artículo alusivo al tema jurisprudencial, así como la Jurisprudencia que de ello emanó.

Artículo 27.

VI. Los estados y el Distrito Federal, lo mismo que los municipios de toda la República, tendrán plena capacidad para adquirir y poseer todos los bienes raíces necesarios para los servicios públicos.

Las leyes de la Federación y de los Estados en sus respectivas jurisdicciones, determinarán los casos en que sea de utilidad pública la ocupación de la propiedad privada, y de acuerdo con dichas leyes la autoridad administrativa hará la declaración correspondiente. El precio que se fijará como indemnización a la cosa expropiada, se basará en la cantidad que como valor fiscal de ella figure en las oficinas catastrales o recaudadoras, ya sea que este valor haya sido manifestado por el propietario o simplemente aceptado por él de un modo tácito por haber pagado sus contribuciones con esta base. El exceso de valor o el demérito que haya tenido la propiedad particular por las mejoras o deterioros ocurridos con posterioridad a la fecha de la asignación del valor fiscal, será lo único que deberá quedar sujeto a juicio pericial y a resolución judicial. Esto mismo se observará cuando se trate de objetos cuyo valor no esté fijado en las oficinas rentísticas.

El ejercicio de las acciones que corresponden a la Nación, por virtud de las disposiciones del presente artículo, se hará efectivo por el procedimiento judicial; pero dentro de este procedimiento y por orden de los tribunales correspondientes, que se dictará en el plazo máximo de un mes, las autoridades administrativas procederán desde luego a la ocupación, administración, remate o venta de las tierras o aguas de que se trate y todas sus accesiones, sin que en ningún caso pueda revocarse lo hecho por las mismas autoridades antes que se dicte sentencia ejecutoriada.⁶²

EXPROPIACIÓN. LA OCUPACIÓN DE LA PROPIEDAD NO REQUIERE DE INTERVENCIÓN JUDICIAL.

Los artículos 2o., 3o., 7o. y 8o. de la Ley de Expropiación no establecen que la autoridad judicial debe intervenir para la ocupación de la propiedad privada en caso de expropiación. El artículo 27, fracción VI, segundo párrafo, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, limita la intervención de dicha autoridad a determinados supuestos en los siguientes términos: cuando exista "exceso de valor o demérito que haya tenido la propiedad particular por las mejoras o deterioros ocurridos con posterioridad a la fecha de la asignación fiscal. Esto mismo se observará cuando se trate de un objeto cuyo valor no esté fijado en las oficinas rentísticas". En

⁶² CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917 TEXTO VIGENTE, Última reforma publicada DOF 27-01-2016.

ningún otro caso se autoriza la intervención de la autoridad judicial. Es inexacto que el tercer párrafo de la fracción VI del artículo 27 constitucional sea complementario del segundo párrafo de la misma fracción y que, por tal razón, pueda la autoridad judicial ordenar la posesión de los bienes expropiados. La disposición del segundo párrafo es autónoma y regula, exclusivamente, lo relativo a la expropiación, limitando la intervención de la autoridad judicial sólo a los casos específicamente determinados. El tercer párrafo, al referirse a "las acciones que corresponden a la Nación", no incluye a la expropiación, toda vez que ésta no es una acción que corresponda al Estado como persona de derecho privado. La expropiación es un acto administrativo por el cual el Estado, unilateralmente y en ejercicio de su soberanía, afecta determinados bienes, por causas de utilidad pública, para satisfacer necesidades que están por encima del interés privado. La expropiación es un acto de autoridad del Estado previsto por la propia Constitución General de la República. Por consiguiente, la intervención de la autoridad judicial prevista en el citado tercer párrafo solamente es aplicable a las acciones que el propio artículo 27 constitucional confiere a la Federación para lograr que las tierras y aguas ingresen al patrimonio nacional, no así en lo que hace a la posesión de los bienes materia de la expropiación, toda vez que en lo que a este acto de soberanía del Estado se refiere, la intervención de la autoridad judicial está restringida en los términos señalados por el segundo párrafo de la fracción VI del citado precepto constitucional, el cual en su parte final textualmente dice: "Será lo único que deberá quedar sujeto a juicio pericial y a resolución judicial".

Texto de la tesis aprobado por el Tribunal en Pleno el veintiuno de noviembre de 1989, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, González Martínez, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y presidente del Río Rodríguez. Ausentes: Villagordoa Lozano y Chapital Gutiérrez. (México, D. F., a 23 de noviembre de 1989.)⁶³

En el capítulo anterior se explicó las etapas que deben de suceder antes de proceder al PAE, por su siglas, se observa que el proceso lleva a la siguiente etapa que da paso la exigibilidad de la obligación fiscal y esto es el procedimiento administrativo también llamado procedimiento económico-coactivo que lleva a cabo la autoridad fiscal como parte de su derecho al ser el sujeto activo en la relación jurídico tributaria, más allá de la definición Rodríguez Lobato nos da también la justificación del mismo procedimiento.

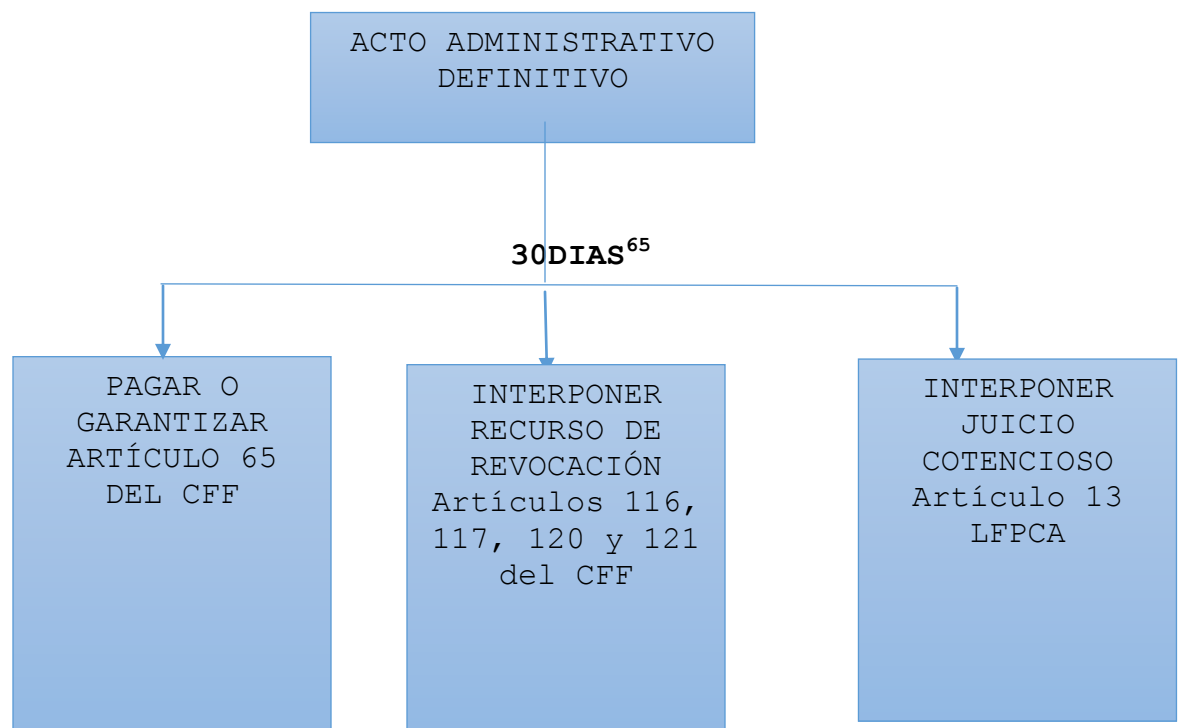
El procedimiento económico-coactivo, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales

⁶³*Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, p. 225, Tomo III, Primera Parte, Enero-Junio de 1989, Pleno, tesis p. 40, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa).

y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho.

En el campo del Derecho Administrativo, y, por ende, en el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones. Fraga nos dice que "Esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas, y que, sigue diciendo, "Esta solución está fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial".⁶⁴

Esta exigibilidad de la que se habla, se le concede a la autoridad como derecho cuando el contribuyente hace caso omiso de requerimientos o cuando omite el pago de los créditos fiscales generados, da a lugar a que la autoridad fiscal pueda embargar los bienes o negociaciones, hasta el momento podemos representar el procedimiento administrativo de ejecución mediante este diagrama de flujo:



⁶⁴RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 237-238.

⁶⁵ Fuente: elaboración propia.

El juicio contencioso señalado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo puede presentarse mediante vía sumaria o de manera ordinaria, según el artículo 58-2 del ordenamiento legal antes señalado, en el último párrafo establece que se tiene 15 días siguientes a aquél en que se surta efectos la notificación de la resolución que se quiere impugnar, en tanto que el artículo 13 del mismo ordenamiento señala el plazo de 45 días para el caso que se trámite vía ordinaria.

A razón de lo que establece en su texto el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación se desprende el concepto que se conoce como la exigibilidad y que viene a relacionar a los artículos 145 y 151 del mismo cuerpo legal para exigir mediante el procedimiento administrativo de ejecución el pago del crédito fiscal, además de señalar la exigibilidad, se puede identificar a estos artículos porque permiten a la autoridad ostentar la facultad de ejecución y así llevar a cabo el embargo precautorio, a continuación se plasman dichos artículos:

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 procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme lo siguiente:

I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:

a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.

b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

II. La autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la

contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios.

Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:

a) Bienes inmuebles. En este caso, el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.

d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.

e) Dinero y metales preciosos.

f) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Artículo 151. Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabaje sobre una sola

cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, de este Código en una o más cuentas del contribuyente, deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas así como el importe total que fue embargado. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.

En los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ordenará a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso, a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente. Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

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

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

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

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

No se practicará embargo respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en sede administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables.⁶⁶

Lo que se puede deducir mediante la exacta aplicación de la letra de estos artículos junto con el artículo 65 del mismo ordenamiento jurídico es que un crédito fiscal, cualquiera que sea, no es exigible desde que se determina en cantidad líquida

⁶⁶Código Fiscal de la Federación, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

como se estudió anteriormente, ni desde que se le notifica al contribuyente, sino hasta que transcurre el plazo señalado en el artículo 65 que es de 30 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, excepto tratándose de créditos fiscales determinados en términos del artículo 41, fracción II de este Código en cuyo caso el pago deberá de realizarse antes de que transcurra el plazo señalado en dicha fracción, para eso también se transcribe a continuación dicha fracción del artículo señalado como caso de excepción al plazo de 30 días hábiles.

II. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, una vez realizadas las acciones previstas en la fracción anterior, podrán hacer efectiva al contribuyente o al responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate. Esta cantidad a pagar no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la autoridad fiscal podrá hacer efectiva al contribuyente, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si la declaración se presenta después de haberse notificado al contribuyente la cantidad determinada por la autoridad conforme a esta fracción, dicha cantidad se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente, debiendo cubrirse, en su caso, la diferencia que resulte entre la cantidad determinada por la autoridad y el importe a pagar en la declaración. En caso de que en la declaración resulte una cantidad menor a la determinada por la autoridad fiscal, la diferencia pagada por el contribuyente únicamente podrá ser compensada en declaraciones subsecuentes.

La determinación del crédito fiscal que realice la autoridad con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones en los términos del presente artículo, podrá hacerse efectiva a través del procedimiento administrativo de ejecución a partir del tercer día siguiente a aquél en el que sea notificado el adeudo respectivo, en este caso el recurso de revocación sólo procederá contra el propio procedimiento administrativo de ejecución y en el mismo podrán hacerse valer agravios contra la resolución determinante del crédito fiscal.

En caso del incumplimiento a tres o más requerimientos respecto de la misma obligación, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente, para que se proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.

La constitucionalidad de este procedimiento reside justificada en la razón de que esta facultad económica-coactiva de la autoridad fiscal es la herramienta necesaria para la recaudación de contribuciones cuando los contribuyentes fueran omisos en el pago de éstas y se dice a su vez que el poder administrativo es el que debe de tener entre sus facultades este procedimiento para hacer efectivo el cobro de los impuestos y que así de esta manera la autoridad fiscal no se vea en la urgencia de esperar la resolución por parte de la autoridad judicial, de esta discusión sobre la facultad económica-coactiva que tiene el estado para sufragar el gasto público y la limitación que tiene al respetar el artículo 14 constitucional del cual sabemos que éste dicta que se prohíbe la privación de la propiedad si no ha mediado juicio seguido ante los tribunales ya establecidos; surgieron opiniones interesantes a favor y en contra de dicha atribución al Fisco, una opinión a favor de esta facultad la plasma el autor Rodríguez Lobato al citar a Burgoa:

Sobre este problema, Ignacio Burgoa opina que "también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades están provistas de la llamada facultad económica, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia (cobro de impuestos o multas)"⁶⁷

Tocando aquí ya el tema del análisis constitucional del embargo precautorio es importante darse cuenta de que se relacionan tanto el procedimiento administrativo de ejecución y el embargo precautorio en materia fiscal de tal manera que se llegan a confundir los principios doctrinarios con los principios que debieran de estar plasmados de la constitución, tanto de uno como del otro, y es que la presente tesis parte del fundamento de que hay una incorrecta interpretación sobre las facultades que tiene el Poder Administrativo de operar en la esfera jurídica del contribuyente sin la necesidad de mediar previamente un mandato

⁶⁷RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p.241.

escrito por los organismos jurisdiccionales, lo cual por su propio concepto, el embargo precautorio se excluye de estas facultades de la autoridad administrativa tal y como lo dice el mismo artículo 22 que citó Burgoa como base constitucional para el embargo precautorio, el mismo artículo constitucional dice a la letra en su segundo párrafo:

De los Derechos Humanos y sus Garantías

Artículo 22.

No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, la aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables, ni la de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia. En el caso de extinción de dominio se establecerá un procedimiento que se regirá por las siguientes reglas⁶⁸.

Por lo que sin adentrar más al tema de estudio en el último capítulo de la presente tesis, podemos afirmar que lo que se entiende a la estricta aplicación de la letra del artículo 22 constitucional, es que nadie más que la autoridad judicial es la que ostenta esas facultades y que derivado de estas facultades solo a ella le aplica que sobre los actos que emane no le serán considerados como confiscación de bienes. Ya se ve entonces porque existe actualmente una confusión entre la facultad de la autoridad judicial ante la consignación de bienes y la facultad económica-coactiva de la autoridad administrativa.

III.I. Embargo precautorio

Al escuchar o leer la palabra "embargo" sabemos ya de antemano que esto se toma como una medida cautelar con la finalidad de que de una manera se pueda recuperar la cantidad del crédito fiscal del que ya hemos venido hablando y del cual debe ser siempre determinado en una cantidad líquida para dar paso a su exigibilidad, y así embargando los bienes del contribuyente se

pueda alcanzar el objetivo del fisco que es la recaudación de contribuciones para cubrir el gasto público entre otras necesidades de los ciudadanos, al mismo tiempo que con esta facultad evita que los contribuyentes evadan el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Como ya se sabe que se trata de una medida cautelar lo lógico es pensar que por ser una providencia precautoria su naturaleza jurídica entonces es para mera preservación, es también temporal y únicamente provisional, es decir que cuando exista temor de que una persona contra la cual se pretende levantar una acción o que ya se haya levantado en contra de esa persona, ésta se ausente para sustraerse de la justicia, otro temor que puede fundar este tipo de providencias precautorias es para los casos en los que se tema que se dilapiden u oculten todos o algunos bienes sobre los cuales esté pendiente la acción real, o bien que la persona los oculte o enajene.

Al tenor de este tema se puede señalar que la medida cautelar que se dice tomar es simplemente basada a juicio de la autoridad sin que se tenga lineamientos escritos o sin que medie de manera exacta cuáles son las consideraciones legales que dieron paso a que la autoridad encuadre el comportamiento del contribuyente en cualquiera de las conductas de las que se habla en el párrafo anterior, una opinión similar y que refuerza este pensamiento es la que tiene los autores del libro "La protección fiscal patrimonial" que se plasma a continuación.

Prácticamente en todos los casos, con solo expresarse el falso pretexto de que a juicio de la autoridad existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento, al día siguiente de notificarse un crédito fiscal pueden embargarse precautoriamente las cuentas bancarias inmovilizando los fondos ahí depositados; o puede embargarse precautoriamente la negociación designándose interventor con cago a

la caja, en todos los casos poniéndose en peligro la permanencia y subsistencia del negocio.⁶⁹

Entre las generalidades que podemos encontrar acerca del embargo precautorio en materia fiscal, se utilizó un acuerdo de la PRODECON (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente) donde habla y detalla la situación que tienen los contribuyentes en relación con el embargo precautorio y sus condiciones.

Un primer supuesto es el previsto en el artículo 40, fracción III, en relación con el 40-A, del Código Fiscal de la Federación, que prevé el aseguramiento precautorio de los bienes de los contribuyentes, cuando impidan, obstaculicen o se opongan al ejercicio de las facultades de fiscalización de las autoridades.

Este aseguramiento precautorio, sin embargo, no puede ser usado de manera general e indiscriminada, pues la norma lo prevé únicamente como un mecanismo de excepción. Lo contrario implicaría un abuso de esa facultad por parte de las autoridades.

Se suma a lo anterior la circunstancia de que el embargo precautorio es una facultad discrecional. La norma, sin embargo, no prevé como se acredita fehacientemente que el pagador de impuestos se opuso o impidió el inicio de las facultades, ni cómo se califica por la autoridad la existencia del riesgo inminente, lo que incide en mayor inseguridad jurídica.⁷⁰

El ejercicio de llevar a cabo un embargo precautorio a los bienes del contribuyente puede suceder por distintas causas en las que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación las enumera, a continuación el autor José Moisés Vergara nos ilustra hablando de los casos en los que se da el embargo precautorio y un breve resumen sobre lo que implica cada una de estas situaciones:

a) Embargo precautorio por oposición al desarrollo de las Visitas Domiciliarias: Se refiere a la posibilidad de trabar embargo precautorio sobre los bienes del deudor cuando éste se oponga u obstaculice el desarrollo de una visita domiciliario, o que no se puede iniciar porque el contribuyente ha desaparecido o se ignora su domicilio, deberá levantarse una acta donde se haga constar de manera circunstanciada el hecho de que se trate, para luego determinar mediante resolución debidamente fundada y motivada el crédito fiscal correspondiente, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 38 y 75 del Código Fiscal de la Federación, en caso de que no se garantice el pago del crédito fiscal determinado, entonces las autoridades fiscales procederá al embargo precautorio.

⁶⁹ PONCE RIVERA, Alejandro, et. al., *La Protección Fiscal Patrimonial*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2007, p.74.

⁷⁰Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Subprocuraduría de vinculación Institucional y Análisis Normativo Dirección General de Análisis Sistemático y Medidas Preventivas y Correctivas, ACUERDO DE CALIFICACIÓN DE PROBLEMA SISTÉMICO, Expediente: 3-V-H/2011 http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2012/ACUERDO_DE_CALIFICACION_v2.pdf. Consultado el día 25 de mayo del 2015.

b) Embargo por riesgo de que desaparezca el contribuyente o que oculte, enajene o dilapide sus bienes: autoriza a las autoridades fiscales a trabar embargo precautorio en bienes del contribuyente, cuando una vez iniciadas las facultades de comprobación (a sea por visita domiciliario o por revisión de gabinete), el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o destruya sus bienes. Consideramos que esta hipótesis legal es totalmente inconstitucional, violatoria de la garantía de seguridad jurídica contenida en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, que manda que nadie puede ser privado de sus bienes y derechos, sino mediante procedimiento seguido en su contra en donde se respeten las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a una ley expedida con anterioridad al hecho.

c) Embargo por Negativa a Proporcionar la Contabilidad Requerida: la negativa a exhibir la documentación o contabilidad requerida al contribuyente, representa una forma de obstaculización de las facultades de comprobación.

d) Embargo por Riesgo de Maniobras Tendientes a evitar el Cumplimiento de una Obligación Fiscal: en estos casos, el embargo precautorio se hará antes de que el crédito fiscal sea exigible, y que como ya vimos tratándose de créditos autodeterminados, el contribuyente tendrá 6 días para el pago del crédito.

e) Embargo por no estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, ni Acreditar la Legal Posesión o Propiedad de las Mercancías: el legislador autoriza a las autoridades fiscales a realizar el embargo precautorio a aquellos contribuyentes que se dediquen al comercio en la vía pública o que manejen almacenes de mercancías, cuando a la hora de una visita domiciliaria ocurran dos cosas: no exhibir su cedula de identificación fiscal o solicitud de Registro en el Registro Federal de Contribuyentes, ni acreditar la legal posesión o propiedad de las mercancías.

f) Embargo por omisión de declaraciones o requerimientos: se advierte, las autoridades fiscales podrán decretar el embargo precautorio sobre los bienes o la negociación de aquel contribuyente que no haya presentado declaraciones en los últimos tres ejercicios fiscales, o que no atiendo un solo requerimiento sobre presentación de declaraciones, o que no atienda tres requerimientos sobre otro tipo de obligaciones fiscales.⁷¹

III.I.I. Definiciones

Entre las definiciones que existen en el ámbito jurídico sobre el embargo, la definición que otorga el autor Narciso Sánchez es lo que se consideró para efectos del presente estudio la mejor en cuanto a que cubre todos los aspectos básicos que componen al embargo en materia fiscal, a continuación se transcribe:

EMBARGO. Es un acto jurídico administrativo realizado por una autoridad fiscal, consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la garantía del interés fiscal reclamado dentro del procedimiento Administrativo de Ejecución.

⁷¹ VERGARA TEJEDA, José Moisés, *Defensa Legal del Contribuyente en Materia Fiscal*, Ángel, México, 2004, pp. 542-549.

También se le identifica como el Secuestro Administrativo o acto procedimental forzoso que efectúa una autoridad ejecutora en el rubro fiscal, y que tiene por objeto precisar los bienes, valores o negociaciones que habrán de servir para proteger los intereses reclamados por la Hacienda Pública a una persona física o moral, que no ha cumplido en tiempo el pago de sus obligaciones contributivas y que se ha hecho necesario requerirlas en forma coactiva para que el Estado pueda atender sus necesidades financieras.

Se trata de una limitación a los intereses patrimoniales de los particulares que no han cumplido con su deber contributivo, y que por mandamiento de autoridad competente se impone al derecho de propiedad sobre un bien mueble o inmueble, para que temporalmente y mientras subsista el adeudo tributario, no se puedan ejercitar actos de dominio sobre ellos.⁷²

III.I.II. Diferencia entre embargo precautorio y aseguramiento precautorio

Cabe señalar que a través de los años la definición y la que conocemos actualmente sobre el embargo precautorio ha sufrido distintos cambios y que en ocasiones se ha llegado a confundir o malinterpretar con el concepto de aseguramiento, sin embargo, en la presente tesis de investigación se analizará los contextos que dan lugar al nacimiento de cada uno con sus supuestos pues aunque el aseguramiento de bienes no sea el tema principal de esta tesis, se relaciona e incluso también se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación justo después del numeral que contempla el embargo precautorio tema de estudio principal en la presente investigación.

Primero se analizará el artículo que contemplaba únicamente la figura del embargo precautorio hasta antes de la publicación en el Diario Oficial de la Federación del decreto del 28 de junio de 2006 y que posteriormente con este decreto aparecería la nueva figura del aseguramiento de bienes o negociaciones del que se ha venido hablando, para ilustrar el artículo se insertará el segundo párrafo del artículo 145 vigente hasta antes del decreto publicado:

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.

⁷²SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *op. cit.*, p. 259.

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.⁷³

El año siguiente después, es decir, el 28 de junio de 2006 se publica en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversos artículos y disposiciones del Código Fiscal de la Federación, además de otros ordenamientos de la materia, lo importante de este Decreto es que da nacimiento al artículo 145 A en el cuál aparece la nueva figura que se mencionaba anteriormente, el aseguramiento precautorio y quedó como se transcribe a continuación:

Artículo 145-A. Las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente 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.

⁷³ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, Disposiciones vigentes hasta antes del 31 de diciembre de 2005: <http://www.normateca.gob.mx/Archivos/CODIGO%20FISCAL%20DE%20LA%20FEDERACION.PDF>. Consultado el día 25 de mayo del 2015

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

IV. 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 aseguramiento realizado.

V. Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos o bien no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, se encuentren alterados o sean falsos.⁷⁴

De las transcripciones anteriores podemos discernir las diferencias entre ambos conceptos, a primera vista se puede percatar el lector que la fracción IV posterior a la publicación del decreto de junio de 2006, quedó como segundo párrafo del actual artículo 145, en tanto que en el artículo 145 A se le agrega una nueva fracción que hace referencia a la falsificación o alteración de recipientes con bebidas alcohólicas. No obstante de lo que puede apreciarse a primera vista, lo que llega a trascender y que importa en el tema de estudio es que en el artículo 145 se eliminó, o mejor dicho, se omitió incluir la oración "para asegurar el interés fiscal" lo cual únicamente quedó plasmado en el artículo 145 que es el que contempla la figura del embargo precautorio y que a partir de este punto podemos dejar en claro la dicotomía que existe entre ambos conceptos, pues gracias a la omisión de la justificación para asegurar el interés fiscal, se hace la primera diferencia que versa sobre el interés que persigue cada una de las figuras, en este caso concreto el embargo precautorio en su mismo artículo 145 hace mención explícita de los créditos fiscales, y que por ende el objetivo final de practicar un embargo precautorio sea el de proteger el interés fiscal en tanto que en el aseguramiento de bienes y/o negociaciones ya no se habla de proteger el interés fiscal, aduciendo entonces que se

⁷⁴CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, Última reforma publicada DOF 27-12-2006 <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Federal/PL/CU/Codigos/31121981.pdf>. Consultado el día 26 de mayo del 2015

refiere al interés social o a un interés económico distinto ya sea por ejemplo la salud pública o el comercio exterior, así expuso la anterior idea el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente Tesis:

EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. ES
UNA INSTITUCIÓN DIFERENTE DEL ASEGURAMIENTO DE BIENES (INTERPRETACIÓN
DEL MODIFICADO ARTÍCULO 145 Y DEL VIGENTE ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 17/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, septiembre 1995, página 27, con el rubro: "EMBARGOPRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN.", estableció que la traba del embargo precautorio sobre bienes del contribuyente, sin encontrarse determinada o cuantificada la obligación fiscal, resulta contraria al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente quien desconoce la justificación del aseguramiento para garantizar un supuesto crédito fiscal con un monto no determinado, sin que la finalidad de proteger el interés fiscal justifique dicha medida, lo cual dio lugar a la modificación del precepto 145 del Código Fiscal de la Federación y a la emisión del vigente artículo 145-A del mismo ordenamiento que contiene la institución del aseguramiento de bienes, la cual es de naturaleza diversa al embargo precautorio en materia fiscal. Así, la diferencia entre ambas instituciones se da porque el aseguramiento de bienes no siempre busca garantizar el interés fiscal vinculado a un adeudo tributario o a su cobro, sino que persigue fines sociales o económicos, o salvaguardar la salud pública o el comercio interior, haciendo que cese el acto prohibitivo para no causar daños irreparables a dichos bienes jurídicos, esto es, ambas instituciones constituyen, para efectos prácticos, un aseguramiento o embargo de bienes, pero mientras el embargo precautorio tiene por objeto asegurar el cobro de una deuda tributaria sin ser exigible, el aseguramiento de bienes es una medida provisional basada en la exigencia de velar por el interés público, como es la efectividad de la actuación de la autoridad y cuya validez depende de un adecuado ejercicio proporcional al daño que pretende evitarse, pues garantiza que el contribuyente no se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o que el procedimiento administrativo de visita domiciliaria no pueda comenzar por haber desaparecido el contribuyente o por ignorarse su domicilio, de esta manera la medida preventiva sería acorde con el principio de seguridad jurídica porque existe proporcionalidad y coherencia con el objeto, pues mediante el aseguramiento puede descubrirse el estado fiscal del sujeto obligado, permitirse el funcionamiento de la negociación, y no parece necesario para cumplir con el propósito, inmovilizar el resto de los bienes de una empresa, como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque no hay seguridad que determine correctamente su situación fiscal, sino simular un mecanismo de garantía para futuros

créditos fiscales, lo cual sería objeto de un análisis de legalidad de una situación concreta.⁷⁵

Para efecto de estudio de la presente tesis el embargo que nos toca atender y estudiar es el embargo precautorio, empezar por definir los supuestos en los que se da es lo primero que hay que hacer, este estudio doctrinal es obra de los autores Ponce Castillo y Ponce Gómez:

El embargo precautorio se da en dos supuestos:

Primero. Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hacen dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades exigirán la prestación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultanea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos que señala el artículo 41 en sus tres fracciones. Al respecto, la fracción II es muy clara al disponer que procede embargar precautoriamente lo bienes o la negociación del contribuyente, cuando éste o haya presentado declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienes tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III, del citado artículo 41, por una misma omisión. El embargo quedara sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento, o dos meses después de practicado si las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En efecto como ya se veía, la persona en su rol de contribuyente tiene la facultad de auto determinarse, es decir, sin que tenga que mediar alguna resolución emanada de autoridad que le ordene el pago de los tributos, si no que al momento de auto determinarse también surgen consigo documentos e informes que se relacionan directamente con la contabilidad del contribuyente, documentos que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación puede requerir al contribuyente para que aporte la documentación solicitada en el plazo establecido a efecto de que la autoridad pueda ver en base a que se auto determinó el contribuyente y si ha enterado el pago de la contribución debidamente o incluso si no ha pagado de más, lo que explica este supuesto es que en el caso de hacer caso omiso a lo que la autoridad nos solicita entonces esta procede a trabar el embargo precautorio sobre los bienes o las cuentas del contribuyente.

⁷⁵*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tesis Aislada (Administrativa), IX Época Tomo XXXI, Febrero de 2010, p. 116.

Segundo. De conformidad con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se da el segundo supuesto de embargo precautorio, cuando las autoridades fiscales exigen el pago de los créditos fiscales que no han sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.⁷⁶

El segundo supuesto ocurre cuando una vez ya calculado en cantidad líquida el crédito fiscal y que este requerimiento de pago ya ha sido notificado al contribuyente y aun así éste omite el pago de dicho crédito, o que también omite garantizar el interés fiscal, entonces se configura el segundo supuesto de la traba del embargo precautorio.

Como parte del estudio de derecho comparado encontramos que el autor español Manuel Cachón hace un estudio donde separa y contrasta el embargo ejecutivo y el embargo preventivo, que en nuestra legislación mexicana es mejor conocido como embargo precautorio, por lo que a continuación se extrae parte de su estudio comparativo.

- a) La estructura del embargo ejecutivo está compuesta únicamente de una declaración de voluntad jurisdiccional cuyo contenido es la afección de determinados bienes a una ejecución. La estructura del embargo preventivo es más compleja. Junto a aquella declaración de afección, concurren otras medidas cuyo contenido está en función de los bienes afectados.
- b) Ambos tipos de embargo cumplen la función de concretar los bienes sobre los que ha de recaer una determinada actividad de apremio. Pero, mientras que esta es la función esencial del embargo ejecutivo, en el preventivo asume un carácter instrumental, esto es, se halla al servicio de la finalidad fundamental del embargo preventivo, que es la de asegurar la efectividad de la sentencia que, en su caso, recaiga en el proceso principal. Esto es lo que determina su carácter de medida cautelar.
- c) El embargo ejecutivo forma parte del proceso de ejecución, es un acto de este proceso. El embargo preventivo es adoptado en un procedimiento entero y expresamente previsto por la ley a tal fin

⁷⁶PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo, *op. cit.*, pp.255-256.

d) El embargo ejecutivo se practica después del despacho de una ejecución. El preventivo se lleva a cabo con anterioridad al comienzo de un proceso de ejecución, cuando aún no se sabe si este podrá tener lugar.

e) —

Por eso, el embargo preventivo se acuerda en virtud de un documento que o no es título ejecutivo, o, si lo es, aún no ha operado procesalmente como tal. Por el contrario, el embargo ejecutivo requiere siempre para su existencia un título ejecutivo.

La doctrina señala otras diferencias entre embargo ejecutivo y embargo preventivo que, a mi juicio, no pueden considerarse tales. Así según Montero, son diferencia sustanciales, entre otras enunciadas por el citado autor, las dos siguientes: A) Ante el embargo ejecutivo y la realización de los bienes no hay solución de continuidad, mientras que del embargo preventivo no se pasa inmediatamente a la realización; B) el embargo preventivo puede ser siempre sustituido por fianza, pues con ella el resultado que se pretendía asegurar con el embargo queda también garantizado, mientras que en el ejecutivo la fianza no es nunca posible.⁷⁷

Es oportuno señalar en este orden de ideas después del desarrollo de los supuestos en los que ocurre el embargo precautorio y de la comparativa con la legislación aplicable en España, por otro lado, también es preciso señalar el momento en el que pasa de un embargo precautorio a ser embargo definitivo, siguiendo el desarrollo y las etapas del embargo precautorio se busca exponer el momento en el que se llega a configurar la traba de un embargo definitivo sobre los bienes del contribuyente, al respecto del tema existe una tesis que identifica el momento en el que se coloca en el supuesto de practicar el embargo precautorio, lo explican así los señores magistrados porque de acuerdo a la lógica jurídica, al momento de hacerse exigible un crédito fiscal, como se ha venido exponiendo, cuando ya ha sido calculado, determinado pero que no ha sido enterado, es cuando se dice que el crédito fiscal paso a ser exigible y por ende la autoridad puede llevar a cabo el embargo definitivo, a la luz de estos hechos, los magistrados concluyeron que para dicho caso operaría también una causal de sobreseimiento en el juicio de amparo, y aunque pueda alegarse que se trata de una tesis de hace 25 años, o que la Ley

de Amparo aplicable en ese tiempo ya se encuentra abrogada, sin embargo, el mismo supuesto para sobreseer se encuentra en la Ley de Amparo vigente, con la única diferencia que cambio de fracción, a continuación la tesis y los artículos de la ley en cuestión.

EMBARGO FISCAL PRECAUTORIO, CUANDO SE CONVIERTE EN DEFINITIVO DEBE SOBRESEERSE EN EL JUICIO DE AMPARO POR CAMBIO DE SITUACIÓN JURÍDICA.

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.⁷⁸

De los casos de improcedencia

Artículo 73. El juicio de amparo es improcedente:

X. Contra actos emanados de un procedimiento judicial, o de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, cuando por virtud de cambio de situación jurídica en el mismo deban considerarse consumadas irreparablemente las violaciones reclamadas en el procedimiento respectivo, por no poder decidirse en tal procedimiento sin afectar la nueva situación jurídica.

Cuando por vía de amparo indirecto se reclamen violaciones a los artículos 19 o 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exclusivamente la sentencia de primera instancia hará que

⁷⁷ CACHÓN CADENAS, Manuel, *El Embargo*, Librería Bosch, España, 1991, pp. 97-98.

⁷⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tomo VII, Enero de 1991, p. 243, Tesis Aislada (Administrativa).

se considere irreparablemente consumadas las violaciones para los efectos de la improcedencia prevista en este precepto. La autoridad judicial que conozca del proceso penal, suspenderá en estos casos el procedimiento en lo que corresponda al quejoso, una vez cerrada la instrucción y hasta que sea notificada de la resolución que recaiga en el juicio de amparo pendiente;

Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente:

XVII. Contra actos emanados de un procedimiento judicial o de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, cuando por virtud del cambio de situación jurídica en el mismo deban considerarse consumadas irreparablemente las violaciones reclamadas en el procedimiento respectivo, por no poder decidirse en tal procedimiento sin afectar la nueva situación jurídica.

Cuando en amparo indirecto se reclamen violaciones a los artículos 19 ó 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, solamente la sentencia de primera instancia hará que se consideren irreparablemente consumadas las violaciones para los efectos de la improcedencia prevista en este precepto. La autoridad judicial que conozca del proceso penal, suspenderá en estos casos el procedimiento en lo que corresponda al quejoso, una vez concluida la etapa intermedia y hasta que sea notificada de la resolución que recaiga en el juicio de amparo pendiente;

Los artículos sobre los cuales versa el debate de la expuesta tesis administrativa, constan en el numeral 73 igual para la ley abrogada y la vigente Ley de Amparo sin embargo en la anterior Ley se encontraba localizado el supuesto de sobreseimiento en la fracción X, actualmente se puede encontrar exactamente ese supuesto pero en la fracción XVII, lo que se conoce a dicho supuesto como el cambio de situación jurídica.

III.I.III. Bienes inembargables

Por exclusión comenzaremos por el estudio de los bienes inembargables que por lógica son todos aquellos que la ley no contempla, más específicamente, los inembargables serán todos aquellos bienes que no se encuentran señalados en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en su fracción III en los incisos del "a" hasta el inciso "h".

Atendiendo al orden de ideas en el capítulo de la supremacía constitucional, las autoridades fiscales y administrativas se ven

limitadas ante el ordenamiento expreso de la Carta Magna donde señala que no se puede embargar el patrimonio de familia, esta excepción viene en los artículos constitucionales 27, fracción XVII, tercer párrafo y en el 123, fracción XXVIII que ordenan:

De los Derechos Humanos y sus Garantías

Artículo 27.

Fracción XVII. Las leyes locales organizarán el patrimonio de familia, determinando los bienes que deben constituirlo, sobre la base de que será inalienable y no estará sujeto a embargo ni a gravamen ninguno;

Del Trabajo y de la Previsión Social

Artículo 123.

Fracción XXVIII. Las leyes determinarán los bienes que constituyan el patrimonio de la familia, bienes que serán inalienables, no podrán sujetarse a gravámenes reales ni embargos, y serán transmisibles a título de herencia con simplificación de las formalidades de los juicios sucesorios.⁷⁹

Contra esto habrá quien objete que se trata únicamente de gravámenes civiles o de gravámenes mercantiles pero si la lógica de la hermenéutica jurídica donde dicta que cuando la ley no haga distinciones no se tiene por qué distinguir, y entonces en ese orden podemos confirmar que los gravámenes del fisco también son materia de estos artículos por lo que encuadra que el patrimonio familiar sea un bien inembargable incluso ante el embargo precautorio en materia fiscal.

III.I.IV. Bienes embargables

Los bienes que serán objeto del embargo precautorio comprenden todos aquellos los que pertenecen al deudor, esto se deduce que por excepción a ser embargables son los que se encuentran señalados en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación.

Al mismo tiempo en el mismo cuerpo legal antes mencionado, en el artículo 155 establece que la elección de los bienes embargables la ostenta el deudor o como señala a la letra del

texto legal que la elección quedará con quien se entienda el embargo siempre y cuando los bienes que designe dicha persona estén en el siguiente orden:

CAPITULO III Del procedimiento administrativo de ejecución

Sección Segunda Del Embargo

Artículo 155. La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

- I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
- IV. Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos y, si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.⁸⁰

Así en este orden de ideas, al momento de proceder a embargar los bienes quien los designará será con quien se entienda el embargo, a la vez, el Código Fiscal de la Federación establece los supuestos o situaciones en los que puede pasar que quien designe los bienes a embargar será el ejecutor del mismo, aquí se señalan dichos supuestos jurídicos:

CAPITULO III Del procedimiento administrativo de ejecución

Sección Segunda Del Embargo

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

⁷⁹CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Diario Oficial de la Federación, 5 de febrero de 1917.

⁸⁰CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de diciembre de 1981.

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

II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale:

a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.

b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.

c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

El ejecutor deberá señalar, invariablemente, bienes que sean de fácil realización o venta. En el caso de bienes inmuebles, el ejecutor solicitará al deudor o a la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Para estos efectos, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá acreditar fehacientemente dichos hechos dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se inició la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien, su negativa.⁸¹

Luego entonces, se veía que la persona que tiene la elección de los bienes que se van a embargar es con quien se entienda personalmente la diligencia de embargo, caso que vuelve a poner en peligro el patrimonio del deudor, ya que lo ideal para designar los bienes que se embargarán sería que la diligencia se entendiera únicamente personalmente con el deudor, nadie mejor que el mismo contribuyente para conocer sus límites económicos para sobrevivir con el mínimo vital, por otra parte el segundo supuesto que contempla el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación, señala que en dicho caso que los bienes elegidos para trabar el embargo no sean suficientes a juicio del ejecutorio que habiéndolos elegido no se hubiere hecho en el orden que indica el artículo 155, también faculta al ejecutor de elegir los bienes según su valoración y juicio cuando en el caso de que los bienes que haya designado el deudor o con quien se entienda la diligencia, sean de fácil deterioro o descomposición, o que los bienes estén fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora y

⁸¹ *Idem.*

finalmente lo faculta también cuando los bienes designados ya sean objeto de gravamen.

III.I.V. Valuación de los bienes

Ahora bien, ya sabemos que bienes son embargables y aquellos que el mismo Código excluye de manera textual, acto seguido al secuestro de los bienes señalados al embargo procede la valuación de dichos bienes primero que otra se puede remitir al texto de Sergio Francisco De La Garza lo que podemos tomar como definición de la valuación de los bienes embargados, el autor señala que "La valuación puede ser definida como e acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa."⁸²

Las reglas para la valuación no forman parte de las fuentes doctrinales del Derecho, en este caso nuevamente el Código Fiscal de la Federación es el cuerpo legal que nos presenta dichas reglas dictadas en el artículo 175 del Código antes mencionado, de dicho texto leal podemos entender que la base para enajenación de los bienes inmuebles, es decir, la valuación será el de avalúo y para el caso de las negociaciones la valuación será basada en el avalúo pericial.

Para los otros casos además de los de enajenaciones de bienes inmuebles y el caso de las negociaciones, la base de la valuación difiere porque en estos casos se toma de base la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, si llegara a suceder que no concurren en un acuerdo, la autoridad practicará el avalúo pericial, todo este procedimiento debe de quedar en un plazo no mayor de seis días contados a partir de la fecha en la que se practique el embargo y además en todos estos casos la autoridad deberá notificar al embargado personalmente el avalúo que se haya practicado.

⁸²DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 254.

Otra particularidad de la etapa de valuación de los bienes embargados es que si el embargado o los terceros acreedores no interponen el recurso de revocación dentro del plazo legal, el dicho plazo legal es de seis días contados a partir de aquel en que surta efectos la notificación, entonces se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad; El mismo supuesto se repite en otros dos casos señalados en el Código en el mismo artículo 175 en el tercer párrafo, que son cuando interponiendo el recurso de revocación no hayan designado valuador y el otro supuesto es cuando hayan nombrado un perito pero que éste no se presente en el dictamen dentro de un plazo de diez días si se trata de bienes muebles, o veinte días si se trata entonces de bienes inmuebles, o por último que no haya rendido el dictamen en un plazo de treinta días cuando se trate de negociaciones, todos estos plazos contados a partir de la fecha de su aceptación.

La valuación de los bienes materia del embargo precautorio también sirve en el procedimiento de manera que la garantía que es debido consignar, es deducida sobre el valor de la base para el consiguiente remate y dicha base es proveniente de la valuación que habrá de hacerse valer dependiente de la naturaleza de los bienes embargados, ya sea que se trate de bienes inmuebles, en las negociaciones o en los demás casos.

Lo anterior también nos lleva a trastocar el tema de la garantía del embargo precautorio y nos dice el artículo ciento setenta y nueve del Código Fiscal Federal, que la anterior garantía deberá ser aquella que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate, de tal forma que la etapa de la valuación de los bienes es una etapa del procedimiento que por su importancia trasciende en la etapa posterior de embargo que lleva el nombre de remate, tema que será estudiado para tema de esta tesis más adelante en el texto.

El mismo artículo 179 del Código Fiscal de la Federación llama a esta garantía una "postura legal", dichas posturas, señala

posteriormente el artículo ciento ochenta y uno del mismo código, que habrán de ser enviadas en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas. En contraste con lo que dictaba el Código Fiscal de la Federación en el mismo numeral antes de la última reforma entre el año 2012 y 2013 que el autor Sergio Francisco De La Garza en su texto interpreta y explica lo siguiente:

Los postores deben depositar en Nacional Financiera, si el remate se va a efectuar en el Distrito Federal o en otra institución de crédito autorizada para este efecto. En las poblaciones donde no haya alguna de esas instituciones, el depósito se hará de contado en la propia oficina ejecutora.

El importe de los depósitos que se constituyen sirve de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados.

Inmediatamente después de fincado el remate, previa orden de la autoridad ejecutora, se devolverán los certificados de depósito a los postores o las cantidades depositadas en la misma oficina, excepto el que corresponda al admitido, cuyo valor continuara como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.⁸³

Cabe destacar que la palabra postura proviene de la designación de los postores y para ser más exactos sobre quienes se considera un postor dentro del embargo, nos remitimos a la definición de Guillermo Cabanellas en su Diccionario Jurídico Elemental que dice "Postor: Quien ofrece precio por alguna cosa. I Más especialmente, quien oferta en subasta, remate o almoneda. I Licitador. I Mejor postor (v.)."⁸⁴

III.I.VI. Custodia de los bienes

Además de los temas de valuación de los bienes y de la garantía que se debe de dejar, es importante señalar quien será la persona encargada de la guarda y custodia de los bienes sujetos al embargo.

⁸³DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 826-827.

⁸⁴CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires, 2006.
<http://estuderecho.com/sitio/?p=1252>. Consultado con fecha 28 de mayo del 2015

El Código Fiscal de la Federación es el encargado de establecer las reglas que se siguen respecto a quien quedara nombrado como depositario de los bienes, entre los artículos que contemplan esta figura se encuentra el artículo ciento cincuenta y tres, que en general habla que la guarda y custodia debe ser cualquier persona distinta al deudor a quienes se les denomina depositarios y también menciona el artículo que los bienes se dejaran bajo la guarda de los depositarios que se hicieren necesarios, es decir, el artículo no limita el número de depositarios que pueden tener la guarda y custodia de los bienes objeto del embargo, llevaran las responsabilidades que deben de desempeñar características de dicho cargo, conforme a la disposición legal y su responsabilidad terminará con la entrega de los bienes embargados a las autoridades fiscales correspondientes.

Como característica particular en la designación de depositarios, los jefes de las oficinas ejecutoras pueden nombrar y remover libremente a los depositarios, advirtiéndolo el mismo artículo que esta facultad es bajo responsabilidad de la autoridad que se hace mención.

Dicha custodia de los bienes como se mencionó en párrafos anteriores encuentra el sustento legal en el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación como se transcribe a continuación.

Artículo 153. Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaria, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los Artículos 165, 166 y 167 de este Código.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

El ejecutor podrá colocar sellos o marcas oficiales con los que se identifiquen los bienes embargados, lo cual se hará constar en el acta a que se refiere el primer párrafo del artículo 152 de este Código.

El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.⁸⁵

Otro aspecto que hay que considerar en la custodia de los bienes es que dependiendo del tipo de embargo que se practique, es el carácter que deben asumir los depositarios, en el mismo artículo ciento cincuenta y tres del mencionado código, habla de que si se tratara de embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios ostentarán el carácter de interventores con cargo a la caja o de administradores según sea el caso.

Al respecto es importante destacar la responsabilidad que existe por parte de los depositarios con los bienes embargados y sobre dicho tema existe ya por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación una jurisprudencia que dicta:

DEPOSITARIOS DESIGNADOS POR LA AUTORIDAD FISCAL. EL SOLO TRASLADO DEL BIEN MUEBLE A UN LUGAR DIVERSO DE DONDE SE CONSTITUYÓ SU DEPÓSITO NO ES UN ACTO DE DOMINIO Y, POR TANTO, NO CONFIGURA LA DISPOSICIÓN QUE SANCIONA EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 112 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La disposición que sanciona el citado artículo consiste en ejercer actos de dominio sobre el bien objeto del ilícito, esto es, actos reservados a su propietario, los cuales reflejan el poder más amplio que puede ejercerse sobre una cosa, precisamente en virtud de tal calidad. Lo anterior, porque el bien jurídico que protege el indicado precepto legal es el derecho a la restitución de la cosa depositada, y la conducta que sanciona es la que impide esa restitución, es decir, su disposición, en tanto que implica realizar actos que dado el poder que reflejan, alejan o impiden que aquélla se restituya. En ese sentido, se concluye que el solo traslado del bien mueble embargado a un lugar diverso de donde se constituyó su depósito por parte del depositario, no es un acto de dominio y, por tanto, no configura la disposición que sanciona el primer párrafo del artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, pues el simple traslado no refleja dominio sobre la cosa, ya que no es un acto cuya realización legítima requiera tener el poder más absoluto sobre el bien o esté reservada al titular de ese derecho. De ahí que corresponde a la autoridad jurisdiccional determinar en cada caso si del acervo probatorio se advierte la realización de actos de

⁸⁵Código Fiscal de la Federación, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

dominio, teniendo en cuenta que el puro y simple traslado del bien depositado es insuficiente para acreditar la disposición referida. Contradicción de tesis 116/2007-PS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito. 13 de febrero de 2008. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Roberto Ávila Ornelas. Tesis de jurisprudencia 22/2008. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha veinte de febrero de dos mil ocho.⁸⁶

La custodia de los bienes va más allá de la detentación de la cosa en poder del designado depositario, hacen responsable de los bienes al depositario a tal punto que si en algún momento el depositario se negara a entregar los bienes que ya han sido embargados y dispuestos a su custodia, entonces estaría cometiendo un delito según lo explica el artículo 112 del CFF, de ahí la trascendencia de la jurisprudencia anteriormente citada, pues el depositario tiene que conservar y llevar a cabo las diligencias necesarias para proteger y cuidar el bien depositado para que en su momento sea restituido o sea entregado en propiedad al fisco federal.

III.I.VII. Remate de los bienes

Dice brevemente el autor Narciso Sánchez que "el remate está constituido por un conjunto de formalidades legales de Derecho Público a través de las cuales la autoridad ejecutora ordena proceder a la venta en subasta pública o fuera de ella de los bienes embargados, para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas."⁸⁷

La manera en la que distingue el autor a la subasta de pública proviene de lo establecido en el artículo ciento ochenta y tres del Código Fiscal de la Federación, se trata de una subasta pública porque queda a conocimiento de cualquiera con acceso a la página electrónica, la información sobre el periodo correspondiente a cada remate así como también las posturas que se

⁸⁶ Primera Sala. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia (Penal), Nóvena Época, libro XXVII, Junio de 2008, p.165.

⁸⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *op. cit.*, p. 541.

reciban, la fecha y hora de su recepción y el registro de los postores.

Como presenta de manera segmentada el procedimiento que se lleva dentro del remate es la mejor forma de interpretar los artículos del Código correspondientes a la etapa mencionada y por eso se citará a la autora Laura Miriam Collins Fuentes de la tesis "Inconstitucionalidad del embargo precautorio establecido en el Código Fiscal de la Federación".

El remate deberá ser convocado por la autoridad para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya quedado firme el avalúo, pero deberá ser diez días antes del inicio del periodo del mismo.

Para estar en aptitud de participar en el remate, los postores antes de enviar su postura en documento digital, deberán hacer una transferencia electrónica de fondos de cuando menos el diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria. Este depósito servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores, por lo que en caso de incumplimiento, este se perderá en favor del fisco federal.

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

Los bienes se venderán al mejor postor, siempre y cuando el valor ofrecido sea más alto al de la postura legal que es aquella que cuando menos sea igual a las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.⁸⁸

En este orden de ideas se termina un análisis de manera general del embargo precautorio y sus etapas, a partir de este momento el estudio objeto de esta tesis se propone analizar y comparar el embargo precautorio con los principios constitucionales que deben de revestir todos los actos administrativos, de tal manera que el estudio llevará a analizar la procedencia de la inconstitucionalidad del embargo precautorio en materia fiscal.

⁸⁸COLLINS FUENTES, Laura Miriam. *Inconstitucionalidad del embargo precautorio establecido en el Código Fiscal de la Federación*, México, 2005.
http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/collins_f_lm/capitulo3.pdf. Consultado el día 28 de mayo del 2015

CAPÍTULO IV. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL EMBARGO PRECAUTORIO.

Para esta parte introductoria recordaremos que en materia fiscal como en materia administrativa se parte de relaciones de supra a subordinación, ya que se dirige de la autoridad fiscal al contribuyente y de la misma forma en materia administrativa con la autoridad a los gobernados, de esta interacción nacen las relaciones de supra-subordinación y los actos que emanen de la autoridad dirigidos a los subordinados deben de ir acompañados de los mismos principios que aplican al acto en materia administrativa, estos son principalmente la garantía de audiencia consagrada en el artículo catorce constitucional segundo párrafo y por otra parte encontramos también el principio de legalidad contemplado en el artículo dieciséis constitucional primer párrafo.

En base a lo anterior, es considerable que se estudie el acto de autoridad brevemente ya que de dicho acto de autoridad como se mencionó anteriormente se crea una relación entre la autoridad y el subordinado, en el caso aplicable, el contribuyente, Rafael De Pina en su diccionario define el acto de autoridad como "Aquél que realiza, en cumplimiento de sus funciones y dentro de la esfera de sus atribuciones oficiales, un funcionario público revestido de autoridad"⁸⁹. El último fragmento de la definición habla de algo muy importante, eso es que para que a un acto se le sea considerado como un acto emanado de autoridad, ésta misma debe estar legitimada o sea que cuando un acto de autoridad tenga lugar, que el contribuyente cuente con las garantías de seguridad jurídica de la que deben gozar como gobernados, esto porque como ya se comentaba, los actos de la autoridad por ser de imperio, es

⁸⁹ DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Porrúa, México, 2003, p.52.

decir, que por su naturaleza goza de una conducta imperativa y por ende coercitiva y por eso es tan importante recordar los medios a través de los cuales podemos proteger nuestra persona y nuestro patrimonio.

Como parte integral de la presente tesis de investigación, es inevitable hablar también de lo establecido en el artículo cuarenta del Código Fiscal de la Federación en su fracción tercera establece que la autoridad fiscal puede emplear las medidas de apremio que señala el mismo artículo antes mencionado, dichas medidas de apremio pueden ser aplicables tanto a los contribuyentes así como también a los responsables solidarios, o terceros que se encuentren de alguna manera relacionados con ellos, cabe señalar que entre las distintas medidas de apremio que podemos observar en la variedad de cuerpos normativos de nuestro país y en diferentes legislaciones que coinciden en tener contempladas las mismas medidas de apremio, como ejemplo se puede mencionar la multa pecuniaria que se impone, incluso también otro ejemplo en el que coinciden las medidas de apremio de las diferentes materias, esta también solicitar el apoyo o auxilio de la fuerza pública, sin embargo la medida de apremio que involucra a su vez el tema de este estudio es la medida del aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidarios.

Sobre lo anterior hubo también controversia al destacar que dicha medida de apremio ha propiciado en nuestro país que ya en la práctica las autoridades fiscales inician su actividad para intervenir las cuentas bancarias (como hace referencia del embargo precautorio en el artículo 40 fracción tercera del Código Fiscal de la Federación), sin que medie o sin que se le notifique al contribuyente sobre las razones que dieron lugar a la motivación para proseguir con la medida tomada, más aún, sin que pueda el contribuyente defender lo que a su derecho convenga o sus

intereses ante los tribunales mexicanos, todo esto consagrado como ya se ha planteado anteriormente en los artículos 14 y 16 constitucional, garantes de los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

Al efecto de la polémica comentada anteriormente, se emitieron varios criterios, uno de ellos proveniente de la primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión con número 813/2011, la Primera Sala declaró que si bien el embargo precautorio y el aseguramiento de bienes tiene diferencias, lo cierto es que para efectos prácticos, ambas figuras se traducen en medidas cautelares, habida cuenta de que la prevista en el numeral impugnado, aunque persigue una finalidad constitucionalmente válida, no es idónea para ello, dado que el fin buscado por el legislador se puede alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos, tales como el auxilio de la fuerza pública, la imposición de multas considerables o el aseguramiento exclusivamente de la contabilidad del contribuyente; además, tampoco es proporcional, en tanto el aseguramiento de bienes tiene como efecto impedir que el contribuyente continúe con su operación ordinaria, lo que puede tener como consecuencia el incumplimiento de otras obligaciones con quienes mantiene relaciones jurídicas. Así mismo la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación destacó que el aseguramiento de bienes no tiene por objeto asegurar el pago de créditos fiscales exigibles sino únicamente evitar que se impida la investigación de la situación fiscal del contribuyente, lo que implica que se puede llegar al extremo de asegurar todos sus bienes sin que existan elementos que permitan inferir que ha incumplido con sus obligaciones tributarias, situación que resulta excesiva y carece de razonabilidad, máxime que no se establecen los límites materiales bajo los cuales habrá de operar el aseguramiento relativo, sin que puedan estimarse aplicables las disposiciones previstas para el embargo precautorio, en tanto no existe un

crédito fiscal determinado; tal situación resulta suficiente para considerar que la norma impugnada viola la garantía de seguridad jurídica.

De lo anterior, algo muy bueno y efectivo resultó ya que como bien se mencionó en el párrafo anterior, la Primera Sala emitió su criterio, sin embargo la Segunda Sala, ambas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió también su criterio y se suscitó a la contradicción de tesis siguiente, en la inserción siguiente del texto que se hará también se presenta las distintas posturas entre las Salas que dieron lugar a la contradicción y finalmente establecen cuál es la que debe de prevalecer como jurisprudencia en el País:

ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 291/2012. ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LA PRIMERA Y LA SEGUNDA SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. 27 DE SEPTIEMBRE DE 2012. PONENTE: LUIS MARÍA AGUILAR MORALES. ENCARGADO DEL ENGROSE: GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA. SECRETARIA: GEORGINA LASO DE LA VEGA ROMERO.

México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al veintisiete de septiembre de dos mil doce.

VISTOS, para resolver la denuncia de contradicción de tesis identificada al rubro; y

RESULTANDO:

PRIMERO. Denuncia. Por escrito recibido el veinticinco de junio de dos mil doce, ante la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el señor Ministro José Fernando Franco González Salas denunció la posible contradicción de criterios entre los sustentados por la Primera y Segunda Salas de este Alto Tribunal al resolver los amparos en revisión ***** y *****, respectivamente.

SEGUNDO. Trámite. Mediante proveído de veintiocho de junio de dos mil doce, el presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió a trámite la denuncia correspondiente, registrándose el expediente relativo con el número 291/2012-PL y requirió a los presidentes de las Salas de este Alto Tribunal para que remitieran copias certificadas de las sentencias que dictaron en los mencionados juicios de amparo en revisión. Asimismo, ordenó se turnara al señor Ministro Luis María Aguilar Morales y se diera vista a la procuradora

general de la República quien formuló pedimento en el sentido de que el criterio que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia, es el que establece que la medida de apremio contenida en la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el dos mil diez, viola la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 constitucional.

En diverso auto de diez de julio de dos mil doce, el presidente de este Alto Tribunal tuvo por integrado el expediente relativo a la presente denuncia de contradicción de tesis y ordenó se remitiera al Ministro ponente para los efectos conducentes.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. Competencia. Este Tribunal Pleno es competente para resolver la presente contradicción de tesis de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución General de la República; 197 de la Ley de Amparo y 10, fracción VIII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

SEGUNDO. Legitimación. La contradicción de tesis se denunció por parte legitimada para ello, en términos de lo previsto en el artículo 107, fracción XIII, de la Constitución General de la República, en tanto se formuló por el señor Ministro José Fernando Franco González Salas.

TERCERO. Existencia de la contradicción de tesis. Del análisis de las sentencias dictadas por la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los amparos en revisión ***** y *****, respectivamente, se desprende que ambos órganos colegiados se pronunciaron respecto del mismo punto de derecho arribando a conclusiones disímiles, de lo que deriva que sí existe la contradicción de criterios denunciada.(1)

Para demostrar este aserto, es necesario mencionar que en ambos casos, el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos - en su carácter de autoridad responsable-, impugnó la sentencia dictada en un juicio de amparo indirecto, en la que se declaró la inconstitucionalidad de la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil diez, por infringir la garantía de seguridad jurídica. En sus agravios manifestó que, contrario a lo determinado por el Juez Federal, el citado precepto legal sí es constitucional porque el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente, es un figura diversa al embargo precautorio, dado que constituye una medida de apremio cuya finalidad es vencer la oposición dirigida a impedir u obstaculizar el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria.

Al resolver el amparo en revisión *****, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró infundado el agravio hecho valer por la autoridad recurrente, al considerar que si bien el embargo precautorio y el aseguramiento de bienes tienen diferencias, lo cierto es que para efectos prácticos, ambas figuras se traducen en medidas cautelares, habida cuenta de que la prevista en el numeral impugnado, aunque persigue una finalidad constitucionalmente válida, no es idónea para ello, dado que el fin buscado por el legislador se puede alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos, tales como el auxilio de la fuerza pública, la imposición de multas considerables o el aseguramiento exclusivamente de la contabilidad del contribuyente, además de que tampoco es proporcional, en tanto el

aseguramiento de bienes tiene como efecto impedir que el contribuyente continúe con su operación ordinaria, lo que puede tener como consecuencia el incumplimiento de otras obligaciones con quienes mantiene relaciones jurídicas.

En adición a lo anterior, la Primera Sala destacó que el aseguramiento de bienes no tiene por objeto asegurar el pago de créditos fiscales exigibles sino únicamente evitar que se impida la investigación de la situación fiscal del contribuyente, lo que implica que se puede llegar al extremo de asegurar todos sus bienes sin que existan elementos que permitan inferir que ha incumplido con sus obligaciones tributarias, situación que resulta excesiva y carente de razonabilidad, máxime que no se establecen los límites materiales bajo los cuales habrá de operar el aseguramiento relativo, sin que puedan estimarse aplicables las disposiciones previstas para el embargo precautorio, en tanto no existe un crédito fiscal determinado, tal situación resulta suficiente para considerar que la norma impugnada viola la garantía de seguridad jurídica.

Por su parte, al resolver el amparo en revisión *****, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, declaró fundados los agravios formulados por la autoridad recurrente, al estimar que la finalidad de las medidas de apremio previstas en el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, concretamente, el aseguramiento de bienes que se prevé en su fracción III, es desincentivar las conductas que obstaculicen el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria y vencerlas una vez que son desplegadas, no así el de resarcir o garantizar el interés fiscal, como acontece tratándose del embargo precautorio, de ahí que no sea necesario que previo al aseguramiento de bienes deba determinarse un crédito fiscal.

Además, la Segunda Sala precisó que el aseguramiento como medida de apremio no resulta violatorio del principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 16 de la Constitución Federal, toda vez que tiene por objeto dotar a la autoridad fiscal de una facultad cuyo ejercicio debe acotarse estrictamente a los supuestos de procedencia establecidos en el artículo 40, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, para hacer cumplir sus propias determinaciones, mas no se busca con su ejercicio el aseguramiento de interés fiscal alguno. Se trata de un medio que busca constreñir a quien se dirija que permita el inicio y desarrollo de las facultades de la autoridad fiscal.

De la sentencia pronunciada por la Segunda Sala derivaron, entre otras, las tesis aisladas consultables en las páginas 1247 y 1248, del Libro VII, Tomo 2, abril de 2012, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, que son del siguiente tenor:

"ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, PRIMER PÁRRAFO, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2010 QUE LO REGULA, AL NO ESTABLECER EL MONTO SOBRE EL CUAL DEBA OPERAR, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. El precepto legal citado, al no establecer respecto de qué monto habrá de operar el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente, no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que se trata de una medida de apremio que no tiene como objeto garantizar el interés fiscal de la Federación, sino que es un instrumento legal con que cuenta la autoridad fiscal para compeler al contribuyente para que permita el

ejercicio de sus facultades, esto es, constituye un medio coercitivo con que cuenta aquélla para hacer cumplir sus propias determinaciones, pero con su ejercicio no se busca asegurar interés fiscal alguno; de ahí que sea innecesario señalar los lineamientos para determinar el monto sobre el cual deba operar el aseguramiento precautorio cuando el contribuyente se oponga, impida u obstaculice físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales."

"ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, PRIMER PÁRRAFO, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2010 QUE LO REGULA, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. El referido aseguramiento precautorio no comparte la naturaleza del embargo precautorio, ya que éste constituye una medida preventiva tendente a satisfacer el interés fiscal, mientras que aquél es una medida de apremio establecida en favor de la autoridad fiscal que puede decretarla cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales. Por tanto, el citado numeral, que regula el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente como medida de apremio, no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que dicha medida tiene por objeto desincentivar las conductas que obstaculicen el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria y superarlas una vez que se despliegan, a efecto de hacer efectivo el imperio de las autoridades, al hacer uso de aquélla y que los particulares obedezcan sus determinaciones. Tales aspectos son de evidente interés público y son los que se pretenden tutelar a través de dicha medida, cuyo ejercicio debe acotarse estrictamente a los supuestos de procedencia que el mencionado precepto legal prevé para que la autoridad fiscal haga cumplir sus determinaciones, pero no se busca con su ejercicio el aseguramiento de interés fiscal alguno."

Las consideraciones que anteceden permiten concluir que el punto de contradicción que debe dilucidar este Tribunal Pleno estriba en determinar si el aseguramiento de bienes que se prevé en la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación vigente en el dos mil diez, constituye una medida de apremio idónea y proporcional con el fin pretendido por el legislador, consistente en vencer la oposición del contribuyente dirigida a impedir u obstaculizar el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria y, en su caso, si dicha medida es violatoria de la garantía de seguridad jurídica.

No pasa inadvertido que la Segunda Sala de este Alto Tribunal, también determinó que el citado numeral no infringe la garantía de audiencia por el hecho de que el aseguramiento precautorio se imponga sin que previamente se escuche al contribuyente. Asimismo, sostuvo que la circunstancia de que no prevea la duración de esa medida cautelar no implica que sea contrario a la garantía de seguridad jurídica. Sin embargo, dado que la Primera Sala no se pronunció sobre tales aspectos, no serán materia de estudio en el presente asunto.

CUARTO. Consideraciones y fundamentos. El artículo 40 del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil diez, dispone:

"Artículo 40. Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios

o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán aplicar como medidas de apremio, las siguientes:

"I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

"II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este código.

"III. Decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente.

"Para los efectos de esta fracción, la autoridad que practique el aseguramiento precautorio deberá levantar acta circunstanciada en la que precise de qué manera el contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, y deberá observar en todo momento las disposiciones contenidas en la sección II del capítulo III, título V de este Código.

"IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

"Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

"El apoyo a que se refiere el párrafo anterior consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilicen para el desempeño de las actividades de los contribuyentes, para estar en posibilidad de iniciar el acto de fiscalización o continuar el mismo; así como en brindar la seguridad necesaria a los visitantes.

"En los casos de cuerpos de seguridad pública de las entidades federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la seguridad pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación."

De la disposición legal transcrita, se desprende que las autoridades fiscales podrán decretar, como medida de apremio, el aseguramiento precautorio de cualquiera de los bienes (inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores) o la negociación del contribuyente, cuando éste, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de sus facultades de comprobación, lo que de suyo implica que la referida medida de apremio no tiene por objeto garantizar un crédito fiscal, más aún, se impone sin que existan elementos suficientes que permitan establecer, al menos presuntivamente, que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales, lo que evidentemente da pauta a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria, habida cuenta de que no se precisan los límites materiales para el ejercicio de esa atribución, situación tal, que de por sí, contraviene la garantía de seguridad jurídica que consagra el artículo 16 de la Constitución General de la República, pues no debe soslayarse que en observancia a ese derecho fundamental, el legislador sólo puede facultar a las autoridades

fiscales a emitir los actos de molestia que sean necesarios para verificar que los gobernados cumplan con el deber constitucional de contribuir al gasto público, debiendo acotar el ejercicio de sus atribuciones de modo tal que se genere certeza al particular sobre los límites de su actuación.

Sin que obste lo previsto en el segundo párrafo de la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que la autoridad que practique el aseguramiento precautorio de los bienes del contribuyente, deberá observar las disposiciones que se prevén en la sección II del capítulo III, título V, del propio código tributario federal. Ello, en razón de que tales disposiciones refieren como parámetros del embargo precautorio, a los "bienes suficientes" que permitan "hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales" y que el embargo de las negociaciones procederá "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", de lo que se sigue que no resultan aplicables para determinar los límites materiales de la facultad conferida a la autoridad para asegurar precautoriamente los bienes o la negociación del contribuyente, precisamente, porque al decretarse dicha medida cautelar no existe crédito fiscal alguno.

No pasa inadvertido para este Tribunal Pleno que el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente, al igual que las restantes medidas de apremio que prevé el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, tiene por objeto evitar que el particular impida que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación, a fin de lograr que los gobernados cumplan eficazmente con la obligación que tienen de contribuir al gasto público, conforme a lo previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que la regulación a las restricciones de los derechos fundamentales de los gobernados no puede ser arbitraria, sino que debe basarse en razones jurídicas que pasan por la constatación de tres pasos en sede de jurisdicción constitucional: a) ser admisibles dentro del ámbito constitucional, esto es, el legislador ordinario sólo puede restringir o suspender el ejercicio de las garantías individuales con objetivos que puedan enmarcarse dentro de las previsiones de la Constitución General de la República; b) debe ser una regulación necesaria para asegurar la obtención de los fines que fundamentan la restricción constitucional, es decir, no basta que la restricción sea en términos amplios, útil para la obtención de esos objetivos, sino que debe ser la idónea para su realización, lo que significa que el fin buscado por el legislador no se pueda alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos de derechos fundamentales; y, c) debe ser proporcional, esto es, la medida legislativa debe respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la ley, y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos e intereses constitucionales, en el entendido de que la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.(2)

En el caso concreto, las medidas cautelares previstas en el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, persiguen una finalidad constitucionalmente válida puesto que, tal como quedó apuntado, tienen como fin vencer la resistencia del contribuyente para que la

autoridad hacendaria pueda ejercer sus facultades de comprobación y lograr así que los gobernados cumplan eficazmente con la obligación que tienen de contribuir al gasto público, conforme a lo previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Empero, el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente, previsto en la fracción III del citado numeral, no puede estimarse como una medida idónea para alcanzar el fin buscado por el legislador, dado que éste se puede lograr a través de otros medios que restringen en menor medida los derechos fundamentales de los gobernados, como lo son el auxilio de la fuerza pública y la imposición de multas o, en su caso, el aseguramiento de la contabilidad del contribuyente exclusivamente.

Además, la referida medida cautelar es desproporcionada, ya que no existe correspondencia entre el fin buscado y los efectos perjudiciales que genera, toda vez que el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente, en tanto impide que éste pueda ejercer sus derechos de propiedad sobre los mismos, puede llegar a obstaculizar el desarrollo normal de sus actividades ordinarias y, con ello, generar que incumpla con las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas, incluyendo las de naturaleza tributaria.

QUINTO.-Decisión. El criterio que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia, es el siguiente:

ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.-Al establecer el citado precepto que la autoridad fiscal podrá aplicar, como medida de apremio, el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente cuando éste, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de sus facultades de comprobación, viola el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicha medida no tiene por objeto garantizar un crédito fiscal y se impone sin que existan elementos suficientes que permitan establecer, al menos presuntivamente, que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales; de ahí que al no precisarse los límites materiales para el ejercicio de esa atribución se da pauta a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria. No obsta a lo anterior que el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente obedezca a un fin constitucionalmente válido, consistente en vencer su resistencia para que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación y logre que cumpla eficazmente con su obligación constitucional de contribuir al gasto público, en razón de que tal medida de apremio, en tanto impide que ejerza sus derechos de propiedad sobre los bienes asegurados, no es proporcional con el fin pretendido por el legislador ni es idónea para ello, ya que puede llegar a obstaculizar el desarrollo normal de sus actividades ordinarias y, con ello, generar que incumpla con las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas, incluyendo las de naturaleza tributaria, a más de que existen otros medios que restringen en menor medida sus derechos fundamentales, como el auxilio de la fuerza pública y la imposición de sanciones pecuniarias.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.-Existe la contradicción de tesis entre los criterios sustentados por la Primera y Segunda Salas de esta Suprema Corte de

Justicia de la Nación.

SEGUNDO.-Debe prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio sustentado por este Tribunal Pleno en la tesis jurisprudencial redactada en la parte final del último considerando de esta resolución.

Notifíquese; con testimonio de la presente resolución, dése publicidad a la jurisprudencia sustentada en la misma, conforme a lo previsto en el artículo 195 de la Ley de Amparo y, en su oportunidad archívese el expediente como asunto concluido.

Así lo resolvió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

En relación con el punto resolutivo primero:

Se aprobó por unanimidad de once votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Luna Ramos, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Pardo Rebolledo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Ortiz Mayagoitia y presidente Silva Meza.

En relación con el punto resolutivo segundo:

Se aprobó por mayoría de seis votos de los señores Ministros Cossío Díaz, Zaldívar Lelo de Larrea, Pardo Rebolledo, Valls Hernández, Ortiz Mayagoitia y presidente Silva Meza. Los señores Ministros Aguirre Anguiano, Luna Ramos, Franco González Salas, Aguilar Morales y Sánchez Cordero de García Villegas votaron en contra.

El señor Ministro Franco González Salas reservó su derecho para formular voto particular.

Dada la disposición del señor Ministro Ortiz Mayagoitia para elaborar el engrose respectivo, el Tribunal Pleno le confirió ese encargo.

En términos de lo previsto en el artículo 13, fracción IV, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en ese supuesto normativo.⁹⁰

La transcripción anterior fue con motivo de ilustrar el debate y constante discusión que ha existido sobre si el embargo precautorio es violatorio del artículo 16 constitucional el cual ampara la seguridad jurídica que garantiza la certeza del contribuyente en este caso, porque como sostuvo el Tribunal Pleno, cuando se trata de derechos fundamentales como lo es el caso de los artículos 14 y 16 constitucional, la decisión de la autoridad

⁹⁰*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia (Constitucional), X Época, libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 1, p.7.*

de ninguna manera puede formarse de manera arbitraria y por eso señala que al menos de, al contrario afirman que en lugar de ser una decisión con base arbitraria debe ser basado en una razón jurídica que pase primero por la constatación de tres momentos; El primero que consideran es el de la constitucionalidad, es decir, que para que pueda verse justificado la restricción de un derecho fundamental o garantía del gobernado el objetivo debe poder enmarcarse dentro de los supuestos establecido en la Constitución, el segundo paso del que hablan es aquel el que habiendo considerado otros medios restrictivos de derechos fundamentales, el único viable para la realización del fin es el que pretende el legislador establece y finalmente, el paso que considero medular para fundamentar la inconstitucionalidad del embargo precautorio, es el tercer paso que consiste en revisar su proporcionalidad, lo que significa que el legislador debe de estudiar y ponderar sobre todo, entre el fin que se busca alcanzar con la medida restrictiva de derechos fundamentales y el perjuicio que repercute en la esfera jurídica del gobernado, en sus derechos y también en sus obligaciones, la ponderación entre estos es de vital ya que como textualmente dictan "la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos"y así como lo establece en la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no existe una proporción fundamentada entre el fin que se quiere alcanzar con el aseguramiento precautorio de los bienes del contribuyente y el perjuicio que ocasiona en la situación jurídica del contribuyente.

Al entrar al tema de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución es inevitable recordar que en la misma constitución se encuentran dos tipos de normas, unas que constituyen y organizan los poderes del Estado, al referirse a Estado soberano se quiere decir que está compuesto por el poder legislativo, ejecutivo y judicial; Los otros tipos de normas son

las que limitan y dan dirección a ese poder Estatal, en otras palabras son los derechos fundamentales los que nos escudan de dicho poder y los que nos hacen detentores de la dirección y rumbo que debe tomar el poder en manos del Estado, de la misma manera los derechos fundamentales se distinguen en dos categorías, la primera una estricta y rigurosa, que se representa a través de las reglas y la segunda categoría al contrario, es amplia y comprensiva, denominada también, la teoría de los principios. El hecho de que existan estas distinciones en las diferentes estructuras de la Constitución no implica que la aplicación de unas excluya a las otras, es decir, en ningún lugar se usa puramente alguna de las categorías porque de prepondera mediante el estudio de la aplicación ya sea de la regla o del principio y de los efectos y repercusiones que traerá consigo dicha aplicación.

Como se mencionaba anteriormente, ese estudio que se lleva a cabo en la teoría de la ponderación, para medir la magnitud de los efectos que tenga la aplicación que en palabras del autor Robert Alexy, ese mismo estudio del que se hace mención consistiría básicamente en "Como alto sea el grado de incumplimiento o perjuicio de un principio, tanto tiene que ser la importancia de la realización del otro".⁹¹En concreto, lo que el juzgador hace para determinar una sentencia es aplicar la racionalidad y razonabilidad junto con lo la proporcionalidad, que es importante señalar que cuando se habla de proporcionalidad no quiere decir lo mismo que ponderación, y no es que se oponga una a la otra, simplemente el tema de la ponderación está implícito en el de la proporcionalidad, la proporcionalidad vendría siendo el género y la ponderación es la especie dentro de este género; y todo esto para que a final de cuentas se pueda orientar al juzgador para tomar la decisión correcta y a través de esta orientación, crear

⁹¹ALEXY Robert, "Recht und Richtigkeit", en KRAWIETZ et al., *The reasonable as rational? Festschrift für Aulis Aarnio*, Duncker & Humblot, Berlín, 2000, p. 7.

criterios valorativos, o lo que llamamos, criterios jurisprudenciales.

La estructura de la ponderación se ve remontada a la legislación alemana, que han sido los pioneros en este tema y al respecto el autor Alexy explica.

En el derecho constitucional alemán, la ponderación es una parte de lo exige un principio más amplio; este principio comprensivo es el de proporcionalidad (Verhältnismäßigkeit). Éste se compone de tres partes: los subprincipios de adecuación (Geeignetheit), necesidad (Erforderlichkeit) y proporcionalidad en sentido estricto; todos estos subprincipios expresan la idea de optimización. Los derechos fundamentales son mandatos de optimización, como tales son normas de principio que ordenan la realización de algo en la más alta medida, relativamente a las posibilidades materiales y jurídicas.⁹²

En este mismo sentido, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación habla de estas tres partes o momentos medulares que lo componen.

Desde los orígenes del derecho constitucional alemán, el principio de proporcionalidad se compone de tres reglas que toda intervención estatal en los derechos fundamentales debe observar para poder ser considerada como una intervención constitucionalmente legítima. Dichas reglas, o también conocidos como sub-principios, son:

Idoneidad: toda intervención en los derechos fundamentales debe ser idónea para contribuir a alcanzar un fin constitucionalmente legítimo.

Necesidad: toda intervención en los derechos fundamentales debe realizarse con la medida más favorable para el derecho intervenido de entre todas las medidas que revistan la misma idoneidad para alcanzar su objetivo.

Proporcionalidad en sentido estricto: la importancia del objetivo que persigue la intervención en el derecho fundamental debe estar en una relación adecuada con el significado del derecho intervenido. En otras palabras, las ventajas que se obtengan mediante la intervención en el derecho fundamental deben compensar los sacrificios que ello implica para su titular y para la sociedad en general.⁹³

Dicho lo anterior, se puede comparar y contrastar como el embargo precautorio no se puede ponderar con el principio de seguridad jurídica, desde su idoneidad y necesidad se observa que

⁹² *Ibidem*, p. 75.

⁹³ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Ponderación entre Derechos Humanos Fundamentales*. México. https://www.scjn.gob.mx/transparencia/lists/becarios/attachments/90/becarios_090.pdf. Consultado el día 28 de mayo del 2015

es desmedida y no es la medida más favorable para el derecho intervenido, habiendo otras medidas, los sacrificios que implican llevar para el contribuyente no se pueden adecuar con la intervención del Estado a través del embargo precautorio de sus bienes, cuentas, etc., se debe de ver el panorama completo y no una situación en particular, es decir aún y cuando se trate de un derecho particular en contra del interés fiscal de la nación, la medida que toma el estado detrimenta y obstruye la vida económica del país, pues lógicamente que si se llevan embargados precautoriamente tus bienes para garantizar el interés fiscal y te dejan prácticamente sin tu sustento de vida, es obvio que el estilo de vida y las demás responsabilidades económicas serán las primeras afectadas imposibilitando al contribuyente de seguir siendo un eslabón productivo en la cadena de la vida económica de nuestro país.

Las garantías de las que se hace mención en el capítulo, son las necesarias para la protección de cualquier acto que opere en la situación jurídica de cada contribuyente, se encuentran explicadas por el autor Ignacio Burgoa.

Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de este, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica. Estas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summon* de sus derechos subjetivos. Por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del Derecho.⁹⁴

Así como lo afirma este último autor, cuando se habla de seguridad jurídica, necesariamente estamos frente a las garantías de legalidad y debida fundamentación, apoyando la teoría del

⁹⁴BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *op. cit.*, p. 504.

autor, se localizó una jurisprudencia que a su vez habla de los requisitos necesarios e indispensables con los que debe de contar el acto de autoridad para poder privar a la persona, en este caso al contribuyente, de sus derechos fundamentales.

RESTRICCIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. ELEMENTOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE TOMAR EN CUENTA PARA CONSIDERARLAS VÁLIDAS. Ningún derecho fundamental es absoluto y en esa medida todos admiten restricciones. Sin embargo, la regulación de dichas restricciones no puede ser arbitraria. Para que las medidas emitidas por el legislador ordinario con el propósito de restringir los derechos fundamentales sean válidas, deben satisfacer al menos los siguientes requisitos: a) ser admisibles dentro del ámbito constitucional, esto es, el legislador ordinario sólo puede restringir o suspender el ejercicio de las garantías individuales con objetivos que puedan enmarcarse dentro de las previsiones de la Carta Magna; b) ser necesarias para asegurar la obtención de los fines que fundamentan la restricción constitucional, es decir, no basta que la restricción sea en términos amplios útil para la obtención de esos objetivos, sino que debe ser la idónea para su realización, lo que significa que el fin buscado por el legislador no se pueda alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos de derechos fundamentales; y, c) ser proporcional, esto es, la medida legislativa debe respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la ley, y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos e intereses constitucionales, en el entendido de que la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Así, el juzgador debe determinar en cada caso si la restricción legislativa a un derecho fundamental es, en primer lugar, admisible dadas las previsiones constitucionales, en segundo lugar, si es el medio necesario para proteger esos fines o intereses constitucionalmente amparados, al no existir opciones menos restrictivas que permitan alcanzarlos; y en tercer lugar, si la distinción legislativa se encuentra dentro de las opciones de tratamiento que pueden considerarse proporcionales. De igual manera, las restricciones deberán estar en consonancia con la ley, incluidas las normas internacionales de derechos humanos, y ser compatibles con la naturaleza de los derechos amparados por la Constitución, en aras de la consecución de los objetivos legítimos perseguidos, y ser estrictamente necesarias para promover el bienestar general en una sociedad democrática.⁹⁵

De entrada se puede observar a la luz de la jurisprudencia insertada en el párrafo anterior que el tema de la actual tesis, el embargo precautorio en materia fiscal, no cumple ni siquiera con el primero de los requisitos para que se le vea al contribuyente privado de sus bienes, en otras palabras, privado de sus derechos fundamentales, porque constitucionalmente hablando el embargo precautorio pasa por alto a los principios y garantías

⁹⁵*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia, X Época Libro V, Febrero de 2012, p. 533.*

contemplados en la Carta Magna, la Ley Suprema, que supera y se superpone ante las legislaciones y códigos, porque como se habló al principio del presente estudio, la supremacía constitucional es lo que debe de prevalecer ante este tipo de controversias, pasando al segundo de los requisitos, que es que dicha medida tomada por la autoridad sea también necesaria para que la autoridad, en este caso el fisco, alcance sus fines, que es el de la recaudación de recursos para la correcta distribución en el país y en las mismas necesidades de las personas, sin que sea necesario ser contribuyente para recibir los mismos beneficios de quien si ostenta esa posición jurídica en la relación tributaria, finalmente pasando al tercero y último de los requisitos que cimientan una privación respecto de algunos derechos fundamentales, que es la de la proporcionalidad que debe existir entre la medida aplicada y el perjuicio causado a la persona, siendo este último también de transcendencia para el presente tema de estudio porque no existe ni media alguna razón por la cual el contribuyente se vea beneficiado ante estas medidas cautelares de la autoridad fiscal, como es el embargo precautorio, siendo necesaria una notificación o un acto que de la pauta al contribuyente para poder emplear los medios legales que a su derecho convenga para poder defender su situación jurídica y su esfera jurídica.

IV.I. Garantías de Seguridad Jurídica aplicables

Por ser como ya se mencionó un acto de autoridad, debe de ir acompañado de la seguridad jurídica que comprende el artículo catorce Constitucional que custodia la garantía de audiencia, de manera más profunda se estudiara la garantía de audiencia más adelante y el por qué se considera una garantía aplicable ante la inconstitucionalidad del embargo precautorio en materia fiscal.

Siendo importante la seguridad jurídica no solo por tratarse de un acto proveniente de la autoridad, ya que la presente tesis

de investigación está enfocada además de la legalidad en los actos de autoridad, está centrada concretamente a la falta de seguridad jurídica en los actos de la autoridad tributaria en México, tal como lo señala el autor Hugo Carrasco en su obra al hablar de seguridad jurídica y al abarcar superficialmente el tema de la legalidad tributaria.

En el derecho tributario, el principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que estos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes. El principio de legalidad tributaria consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir que los agentes fiscales solo pueden hacer lo que la ley les permite.⁹⁶

Dicho lo anterior, podemos afirmar en el mismo orden de ideas que la seguridad jurídica que se necesita ostentar frente actos de autoridad, es uno de los derechos fundamentales a los que tenemos acceso los mexicanos, para dicho concepto de la seguridad jurídica en nuestro sistema legal mexicano, nos remitiremos a la opinión del maestro Miguel Carbonell.

Los derechos de seguridad jurídica son tal vez los que más clara relación guardan con el concepto de Estado de derecho en sentido formal. El Estado de derecho en sentido formal puede entenderse como el conjunto de reglas del juego de carácter fundamentalmente procedimental que los órganos públicos deben respetar e su organización y funcionamiento internos y, lo que quizá sea todavía más importante para la materia de los derechos fundamentales, en la relación con los ciudadanos. Se trata del concepto formal de Estado de derecho como Estado en el que las autoridades se encuentran sujetas a la ley (o, más en general, a las normas jurídicas).⁹⁷

La garantía de audiencia en su aplicación constitucional y por lo que está plasmado en la Carta Magna se puede segmentar a esta garantía en cuatro elementos que son los mínimos esenciales para ser oído antes de ser vencido y que con estos elementos se crea el Estado de Derecho que toda persona merece, estos cuatro elementos son como lo redacta el autor José Vergara Tejada en su libro.

⁹⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, IURE, 6ª edición México, 2007, p. 14.

⁹⁷ CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, p. 585.

Se puede advertir que la garantía de audiencia se integra, a su vez, por cuatro elementos esenciales, que son: a) la necesidad de seguir un juicio en contra de la persona a quien se pretende privar de los bienes jurídicos indicados en el primer párrafo del artículo 14 constitucional; b) que tal juicio se substancie ante tribunales competentes previamente establecidos; c) Que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento; y d) que la sentencia o resolución definitiva se dicte conforme a las leyes existentes con anterioridad al hecho que hubiere dado motivo al juicio.⁹⁸

Es curioso que el tema de la violación al artículo catorce constitucional siempre ha sido un tema de discusión y siempre ambas posturas han sido firmes, lo que dice Francisco De La Garza sostiene una postura que refuerza el tema de estudio de la presente tesis.

Se alegaba que la facultad económico-coactiva violaba el artículo catorce Constitucional, porque este ordenaba que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

A este respecto, Fraga afirma que "han preponderado los argumentos que sostiene que como la obligación de pago del impuesto no es una obligación de carácter civil que esté regulada por el derecho común, sino una imperiosa necesidad política, que la constituye en un servicio público, que debe presentarse aun contra la voluntad del obligado, no puede dicha obligación no puede asumir la forma judicial. Y, por su parte, Vallarta decía: "Será preciso pretender que estos (los jueces), puedan administrar, porque administrar es justamente cuidar que de que los servicios públicos se presten en forma que lo ordenan las leyes, para atribuirles la jurisdicción que se intente darles; sería forzoso, en fin, confundir las facultades de los poderes públicos, alterando la naturaleza de los asuntos a que ellos corresponden, para insistir en que el apremio necesario para el cumplimiento de los deberes políticos, administrativos, debe ser judicial contencioso."⁹⁹

Al tenor de este tema del artículo 14 constitucional es importante plasmar el estudio y opinión emitida por parte de Licenciado Adrián Alfonso Paredes Santana en un artículo de la revista Defensa Fiscal, mismo que defiende el artículo antes mencionado ante la jurisprudencia emitida en el año 2010 por parte de la Segunda Sala con el rubro "REVOCACIÓN. EL ARTÍCULO 127 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE DICHO RECURSO PODRÁ HACERSE VALER HASTA EL MOMENTO DE LA

⁹⁸ VERGARA TEJEDA, José Moisés, *op. cit.*, p. 158.

⁹⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 808.

PUBLICACIÓN DE LA CONVOCATORIA DE REMATE EN LOS TÉRMINOS Y CON LAS EXCEPCIONES AHÍ PREVISTAS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE AUDIENCIA, SEGURIDAD JURÍDICA Y DE ACCESO A LA JUSTICIA”

Dejemos algo en claro, la parte medular del criterio jurisprudencial anotado es no dañar la colectividad, tomando el pensamiento de los derechos colectivos, que en 1917, México los incluyó en su Constitución llamándolos “derechos colectivos o sociales”, siendo superiores a los derechos individuales, dejando la supremacía del grupo (la comunidad, el país, la nación) sobre los derechos del individuo. No obstante, no es de manera absoluta, tomemos en cuenta el pensamiento del padre del liberalismo moderno en la teoría del estado, John Locke, quien había planteado en el siglo XVII la supremacía de los derechos individuales como solución al absolutismo monárquico, y al gobierno de “la voluntad general” soberana. Sostenía que “los derechos individuales solo estaban limitados por los derechos individuales de las demás personas, no existían derechos de ningún tipo superiores”, no importaba lo grande de un grupo de individuos, no podía avasallar ningún derecho individual por más insignificante y débil que fuese, también soportada por el pensador Estadounidense Thomas Jefferson. No es prudente que nuestro Poder judicial adopte la superioridad colectiva ante lo particular en este caso, pues no es el tema a debatir, analicemos, primero, al dotar de un PAE tan completo como la hace el CFF en ningún momento se deja sin herramientas jurídicas para hacer efectivos los cobros de adeudos fiscales, y en segundo lugar, si un ciudadano ante quien se instaura un PAE entabla un recurso de revocación en su contra, no está limitándose esa facultad de cobro, pues si ese procedimiento es ejecutado en plena observancia de los dispositivos legales ningún medio de defensa lo anulará, y su dilación no sería indeterminada, de acuerdo con el artículo 131 del CFF el plazo para resolver es de 3 meses, y una vez hecho, podrá proseguir con el referido cobro, entonces en ningún momento se está sobre poniendo un interés particular sobre el colectivo, sino que sólo se está respetando el artículo 14 de la Constitución -lo señalo en tono de sarcasmo-. Así con el argumento enfatizado en la citada jurisprudencia más que buscar proteger un interés de la colectividad más bien está sobre poniendo el interés del fisco ante su ineficiencia al momento de llevar al cabo un PAE, reitero, si hace bien su trabajo por más medios de defensa que interponga un contribuyente la razón se le dará al fisco, y el tiempo que retardaría su cobro no es prolongado, entiéndase ese tiempo como el precio al respeto al derecho constitucional de seguridad jurídica y audiencia consagrados en nuestra carta magna.¹⁰⁰

La siguiente garantía que forma parte de la seguridad jurídica en nuestro derecho es la garantía de legalidad consagrada en el

¹⁰⁰PAREDES SANTANA, Adrián Alfonso. “Muerte de la justicia administrativa ante el procedimiento administrativo de ejecución”, *Defensa Fiscal*, Guadalajara, 2014. <http://www.defensafiscal.mx/> fecha de consulta 22 septiembre 2016

artículo dieciséis Constitucional, de la mano con la garantía de audiencia, estas dos garantías nos otorgan los medios de defensa necesarios ante los actos de autoridad, ya que en su gran mayoría los actos de autoridad vienen sin la debida fundamentación y motivación que implica la legalidad. Esta misma garantía hace que tengamos una seguridad sobre nuestra situación actual, tener una seguridad de poder contar con los recursos y medios de defensa cuando los actos de la autoridad afecten o menoscaben nuestra esfera jurídica por carecer estos últimos de la garantía de legalidad.

Se acompaña en este capítulo una definición doctrinaria y análisis comparativo de los artículos catorce y dieciséis constitucionales que aporta el autor José Moisés Vergara del acto de molestia para poder entrar de lleno al capítulo siguiente que comprende el estudio de cada una de las garantías de seguridad que aplican a la presente tesis.

El acto de autoridad regulado por esta garantía, es aquel que causa o puede causar una molestia al gobernado, esto es, una alteración o modificación a sus derechos en relación con su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones que, como ya se dijo, son los bienes jurídicos tutelados por la garantía que nos ocupa.

Esta garantía tiene mayor cobertura jurídica que la garantía de legalidad prevista en el artículo 14. En efecto, la garantía de legalidad del artículo 14 solo condiciona actos de las autoridades que engendren una privación, de la vida, de la libertad, de las propiedades, posesiones y derechos. Llámese "privación", a todo acto de dichas autoridades que pueden producir una pérdida, un menoscabo o un impedimento para el ejercicio de un derecho, esto es, menguando de alguna manera los bienes jurídicos de las personas, aun hasta la vida, lo cual constituye su esfera jurídica en la cual se asientan sus derechos y obligaciones. En cambio el acto condicionado por el artículo 14 (acto de privación) vendría a ser la especie, mientras que el acto de molestia previsto en el artículo 16, sería el género, pues al ocurrir una privación, necesariamente había una molestia, razón por la cual las autoridades tiene obligación de constreñir sus actos a lo dispuesto por el artículo 14 y también a lo indicado por el artículo 16 constitucional.¹⁰¹

Es necesario estudiar en este capítulo el tema de la declaración de inconstitucional del embargo precautorio

¹⁰¹ VERGARA TEJEDA, José Moisés, *op. cit.*, pp. 200-201.

contemplado en el artículo ciento cuarenta y cinco en el segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, la inconstitucionalidad de este artículo respecto al tema antes mencionado, es necesaria porque dicho acto trasciende y afecta directa e inesperadamente al contribuyente, el acto que da origen a un embargo precautorio carece de la legalidad mínima necesaria para la posición de subordinación en la que se encuentra el contribuyente.

Otra buena razón para considerar la inconstitucionalidad de este artículo nos la otorga Héctor B. Villegas, un segmento que compara el derecho aplicado en argentina y el derecho aplicado en México, al analizar las alternativas que se pueden optar.

Rodolfo Spisso sostiene que se podría optar por una de las siguientes alternativas:

- 1) Declarar la inconstitucionalidad del último o últimos sancionado, que al agregarse a los vigentes dieron causa a la confiscatoriedad global alegada. Ésta fue la solución que recomendó patricio Navarro en su comunicación técnica a las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Según este publicista, se podrá argumentar que esto es injusto porque cercena solo los poderes de jurisdicción que actuó más tarde, dejando a la otra incólume en el ejercicio de su poder. Ningún sistema podría resultar perfecto -razonó Navarro-, pero tal como dice la frase popular, existe "la gota que balsa el vaso", y ella es la que produce el perjuicio.¹⁰²

IV.I.I. Garantía de legalidad

Como parte integral todo este trabajo se ha desarrollado para compilarse en esta última parte de la presente tesis, el análisis al que se desea llegar y así presentar al lector un punto de vista diferente al que se tiene actualmente, por tal motivo los temas para concluir el estudio serán la garantía de legalidad y la

¹⁰² GARCÍA BLSUNCE, Horacio A., *et.al.*, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Argentina, 1994, p. 263.

garantía de audiencia y así hacer ver la falta de aplicación de la seguridad jurídica, específicamente en materia fiscal.

Así como lo dicta el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, uno de los requisitos que para la garantía de legalidad importa en primer lugar antes que otra cosa, es que dicho acto de molestia esté plasmado en mandamiento escrito, las motivaciones que llevaron al legislador a establecer que dichos actos de molestia debían estar plasmados materialmente en un soporte palpable pueden ser las mismas que nos indica a continuación el autor Carbonell.

El primero de los requisitos que establece el artículo 16 para los actos de molestia es que tales actos figuren por escrito. Este requisito persigue varios objetivos. En primer lugar, la forma escrita permite tener certeza sobre el acto de autoridad, tanto sobre su existencia como sobre su contenido y alcances. En segundo lugar, la forma escrita permite un mejor conocimiento del acto por parte del particular, a fin de que pueda defenderse correctamente. La jurisprudencia ha señalado que el escrito que contenga el acto de autoridad debe estar firmado por el funcionario competente que lo emite.¹⁰³

Otra manera de demostrar lo que se quiere decir en el presente subcapítulo se encuentra en la siguiente tesis que de la misma manera que se ha venido haciendo en el tema de estudio, demuestra que la falta de mandamiento escrito y firmado por autoridad competente constituye una violación a las garantías fundamentales consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

FIRMA. LA FALTA DE ELLA EN UN MANDAMIENTO DE AUTORIDAD IMPLICA VIOLACIÓN DE GARANTÍAS. Conforme al artículo 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en sus propiedades y posesiones, sin mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive adecuadamente la causa legal del procedimiento. De aquí, que para que todo acto de autoridad pueda considerarse un mandamiento de autoridad competente, debe constar en un documento público debidamente fundado que, en términos del artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, aplicado supletoriamente a la Ley de Amparo, es el expedido por un funcionario público en ejercicio de sus funciones, cuya calidad de tal "se demuestra por la existencia regular sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes". De ello se

¹⁰³ CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, p. 693.

desprende que la firma que en dichos documentos estampe la autoridad, es un requisito indispensable para su validez, ya que no es sino el signo gráfico con el que, en general, se obligan las personas en todos los actos jurídicos en que se requiere la forma escrita, de tal manera que la falta de firma de la autoridad en el documento en que impone una obligación a cargo del particular, carece de legalidad.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO. Amparo en revisión 350/88. Rogelio Ojeda Alanís y otro. 22 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Eric Roberto Santos Partido. Secretario: Martín Amador Ibarra.¹⁰⁴

Antes de pasar a uno de los temas de gran profundidad en el presente trabajo de investigación hay que recordar que otro de los requisitos que forman parte de la columna vertebral de la garantía de legalidad, es el requisito de que dicho acto de molestia, sea emitido por una autoridad competente, al tenor de dicho tema se han suscitado controversias entorno a la definición de autoridad competente, para tal efecto el autor Carbonell define de manera concreta y completa lo que para efectos de este tema de estudio se considerará como autoridad competente.

Actualmente lo importante es que la Constitución exige que todo acto de molestia puede ser emitido, de forma limitativa, por la autoridad a la que una norma jurídica le reconozca competencia para ello. La competencia entonces supone tanto un requisito en sentido positivo como uno en sentido negativo. Desde un punto de vista positivo, un acto de autoridad puede ser emitido cuando el ordenamiento le reconozca la competencia para ello a una determinada autoridad. Desde un punto de vista negativo, esa determinación competencial en favor de una autoridad hace imposible que cualquier otra pueda dictar el acto en cuestión.¹⁰⁵

Tal como lo redacta el autor Miguel Carbonell en su libro, parte de la garantía de legalidad se compone de la debida fundamentación y motivación del acto a emitirse, tarea que debe llevar a cabo la misma autoridad que emite el acto, sin excepción de la autoridad de qué se trate, un mejor estudio detallado de la fundamentación y motivación lo ofrece el mencionado autor en la siguiente inserción.

La fundamentación y motivación se debe dar en todo tipo de actos de autoridad, pues el artículo 16 no señala excepciones de ningún tipo. Incluso debe darse cuando se trata de actos discrecionales, es decir,

¹⁰⁴ Tribunales Colegiados de Circuito. Octava Época. *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo XV-2, Febrero de 1995, p. 342.

¹⁰⁵ CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, p. 694.

de aquellos en los que la ley reconoce en favor de la autoridad que los emite un espacio importante de apreciación sobre el momento en que deben ser emitidos y los alcances que puedan tener. La motivación de un acto discrecional debe tener por objeto: a) hacer del conocimiento de la persona afectada las razones en las que se apoya el acto; dichas razones no deben verse como un requisito puramente formal consistente en citar algunos elementos fácticos aplicables a un caso concreto, sino como una necesidad sustantiva consistente en la obligación del órgano público de aportar "razones de calidad", que resulten "consistentes con la realidad y sean obedientes, en todo caso, a las reglas implacables de la lógica", b) aportar la justificación fáctica del acto en razón del objetivo para el cual la norma otorga la potestad que se ejerce en el caso concreto; c) permitir al afectado interponer los medios de defensa existentes, si lo considera oportuno.¹⁰⁶

Como ya se explicó, la fundamentación y motivación que reviste al acto de autoridad, llega más allá de lo que a simple vista se puede interpretar, la fundamentación y motivación cubre incluso a aquellos actos en los que la autoridad se encuentra totalmente facultada por la ley para emitir un criterio discrecional, es decir a su discreción, para lo que la autoridad considera que es o no como uno de los elementos que pueden dar a lugar al embargo precautorio de los bienes o de las cuentas del propio contribuyente, es inaudito como es que el embargo precautorio en materia fiscal no cumple por completo con los requisitos solicitados, es interesante la aportación que da el autor al hablar de razones de calidad, ya que si se puede tener acceso a las razones de calidad que establece la autoridad como motivos para proceder a embargar los bienes del contribuyente, se puede por obvias razones acceder de manera más eficaz y con celeridad a los medios de defensa, es delicado el tema de las razones de calidad que deben de aportar las autoridades fiscales ante este tipo de actos discrecionales, la discreción de la que se habla la encontramos en la decisión de la autoridad de considerar que el contribuyente puede llegar a dilapidar los bienes o que también pueda llegar a buscar formas de sustraerse de la justicia, estas razones de calidad no hay una forma clara y mucho menos concreta de señalarlas en el comportamiento del contribuyente.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 696.

Del extracto entre lo que aporta el autor como requisitos necesarios para que la autoridad lleve a cabo sus facultades discrecionales, se inserta la siguiente tesis.

FACULTADES DISCRECIONALES, OBLIGACIONES QUE DEBE CUMPLIR LA AUTORIDAD, CUANDO ACTUA EN EJERCICIO DE.

Quando la autoridad administrativa actúa en ejercicio de

facultades discrecionales y tiene una libertad más amplia de decisión, esto no le otorga una potestad ilimitada, debiendo en todo caso la autoridad, dentro de una sana administración, sujetarse en sus actos autoritarios a determinados principios o límites como son, la razonabilidad que sólo puede estar basada en una adecuada fundamentación del derecho que la sustenta, así como en una motivación, aún mayor que en el acto reglado, que tiene por objeto poner de manifiesto su juridicidad; asimismo, debe estar apoyado o tener en cuenta hechos ciertos, acreditados en el expediente relativo, o públicos y notorios y, finalmente, ser proporcional entre el medio empleado y el objeto a lograr.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1214/91. Justo Ortego Ezquerro. 13 de junio de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz.¹⁰⁷

Siguiendo en el mismo orden de ideas, hablando concretamente del tema de la discrecionalidad de la autoridad para emitir actos el problema que da revuelo y la injerencia que tiene sobre el embargo precautorio, es tal que si la autoridad decidiera hacer uso de su facultad discrecional como mero medio para satisfacer sus intereses, pasando por encima la ley y el respeto que se merece la persona o el contribuyente, de ser escuchado y vencido antes siquiera de que la autoridad pueda ya adoptar y emitir decisiones que afectan el ámbito existencia y la esfera jurídica del gobernado, en este caso concreto, del contribuyente, al tenor de este estudio, se estima conveniente insertar parte de la obra del autor Tomás Fernández, ya que si bien es cierto lo que se afirma en este mismo párrafo, la aportación del autor esclarece más la necesidad del uso correcto de las facultades discrecionales por parte de la autoridad.

Por muy grande que sea la libertad de decisión que reclame la naturaleza específica de un poder determinado, por mucha que sea la discrecionalidad que tenga reconocida su titular, por mucho que quiera enfatizarse ese carácter discrecional repudiando, incluso, el empleo mismo del término discrecionalidad para subrayar la libertad de decisión que extraña. Como suele hacerlo la doctrina iuspublicista de nuestro días cuando, al referirse al legislador, prefiere aludir a su libertad de configuración (*Gestaltungsfreiheit*) para evitar que ésta se confunda con la mera discrecionalidad administrativa, ese poder no tiene que ser, ni puede ser arbitrario, no puede afirmarse sobre el solo asiendo de la voluntad o el capricho de quién lo detenta, porque también debe contar inexcusablemente con el apoyo de la razón para poder ser aceptado como un poder legítimo.¹⁰⁸

Lo que se quiere lograr con el estudio de este capítulo es demostrar que el artículo ciento cuarenta y cinco del código fiscal de la federación es violatorio del artículo que protege la legalidad de un acto de autoridad, siendo de molestia o menoscabo para el contribuyente, a continuación se muestra una Jurisprudencia de los tribunales colegiados de circuito respalda uno de los pilares del presente estudio.

EMBARGO PRECAUTORIO. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

Tal numeral establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, y que se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que está obligado. Así, al permitir la traba de embargo precautorio, sin que se haya determinado previamente la existencia de un crédito fiscal, menos su cuantificación, esto es, al otorgar facultades a la autoridad fiscal para embargar bienes a su libre albedrío y determinar su monto, pues no señala las bases o elementos a tomar en cuenta para determinarlos; infringe la garantía de seguridad jurídica consagrada por el artículo 16 constitucional.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 145/2004. Presidente de la República. 17 de agosto de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Osmar Armando Cruz Quiroz. Secretaria: Norma Delgado Bugarín.

Amparo en revisión 546/2004. Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, por ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos, de

¹⁰⁷ Tribunales Colegiados de Circuito. Octava Época. *Semanario Judicial de la Federación*, tomo VIII, Octubre de 1991, p. 181.

¹⁰⁸ FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *De la arbitrariedad del legislador*, Civitas, Madrid, 1998, pp. 94-95.

Egresos, del Oficial Mayor y del Procurador Fiscal de la Federación, en representación del Presidente de la República. 8 de abril de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: María Rocío Ruiz Rodríguez. Secretario: Marco Antonio Monroy Gálvez.

Amparo en revisión 87/2005. Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público, en representación del Presidente de la República. 8 de abril de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: César Thomé González. Secretaria: María Ernestina Delgadillo Villegas.

Amparo en revisión 36/2006. Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público y éste en representación del Presidente de la República y por ausencia de los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos, de Egresos, del Oficial Mayor y del Procurador Fiscal de la Federación. 16 de febrero de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Urbano Martínez Hernández. Secretaria: Soledad Tinoco Lara.

AMPARO EN REVISIÓN 144/2006. Subprocurador Fiscal Federal de Amparos. 11 de mayo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Urbano Martínez Hernández. Secretaria: Leticia Espino Díaz.¹⁰⁹

En el mismo orden de ideas en la que se elaboró la pasada tesis, se localizó otra tesis aislada también en materia administrativa que argumenta la misma falta de legalidad por carecer este acto de una determinación líquida del crédito fiscal y por ende no hay acto que dé legalidad y seguridad jurídica, toda vez que la legalidad y la seguridad jurídica depende de que la autoridad quien emite el acto motive y justifique, como lo indica el mismo artículo constitucional, de tal forma que deja sin oportunidad al contribuyente de oponer medios de defensa.

ASEGURAMIENTO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, SIN HABERSE DETERMINADO EL MONTO DEL CRÉDITO FISCAL QUE LO JUSTIFIQUE, VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 17/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, septiembre de 1995, página 27, de rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN.", determinó que en los términos en que se encontraba redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación (vigente hasta el 31 de diciembre de 1995), se autorizaba la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encontrara determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni su cuantificación, con lo que se infringía el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce los motivos del aseguramiento de bienes

¹⁰⁹ Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXIV, Julio de 2006, p. 926.

para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. En este sentido, el artículo 145-A del citado código tributario federal, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, en su fracción I, que prevé que podrá practicarse el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente cuando éste 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, viola el mencionado dispositivo de la Norma Suprema, virtud que, de un análisis comparativo entre su texto y el del referido precepto 145, se advierte identidad de contenido respecto de la falta de justificación de la actuación de la autoridad para garantizar un crédito fiscal cuyo monto no se ha determinado, de donde deriva que comparten el mismo vicio de inconstitucionalidad indicado.

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

Amparo en revisión 408/2007. Maquinaria Heriga, S.A. de C.V. 31 de enero de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Zeus Hernández Zamora, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Guadalupe Juárez Martínez.¹¹⁰

La garantía de legalidad implica más que darle legalidad a un acto lo que implica es que el contribuyente mediante una debida fundamentación y motivación logre tener una certeza y seguridad jurídica de su situación, más que cualquier otra cosa el principio de seguridad jurídica a través de la legalidad, el contribuyente puede determinar si lo que la autoridad justificó y fundamentó es correcto o de otra manera lo que aparentará es que el contribuyente consiente el acto, una tesis aislada que habla de la misma necesidad de incluir fundamentación y motivación debido a que el embargo precautorio podría prestarse a arbitrariedades por ser un acto de molestia que no le antecede una sentencia firme que de facultad a la autoridad de practicar el embargo.

EMBARGO PRECAUTORIO. LA FACULTAD DISCRECIONAL DE QUE GOZA LA AUTORIDAD FISCAL PARA PRACTICARLO, NO PUEDE EJERCERSE EN FORMA ARBITRARIA.

La circunstancia de que las autoridades fiscales gocen de la facultad discrecional contenida en el segundo párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, para practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, no las libera de la obligación de invocar en el acto de molestia los motivos, razones o causas particulares que hubieran tenido en consideración para ejercitarla, ya que tales facultades no pueden

¹¹⁰Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXVII, Junio de 2008, p. 1210.

ejercerse en forma arbitraria o caprichosa, sino que deben ceñirse a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, que establece que todo acto de autoridad que implique molestia en las posesiones o derechos del gobernado debe estar debidamente fundado y motivado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo en revisión 1305/85. Benjamín Metta Hanono. 13 de junio de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.¹¹¹

Ante todo esta situación que rodea al embargo precautorio y conforme a lo que se ha venido exponiendo y estudiando en la presente tesis de investigación, sabemos que uno de los medios de protección que podría interponer el afectado, en este caso el contribuyente dueño de los bienes sujetos a embargo, sería un amparo contra leyes, aunque la presente investigación no gire en torno al amparo y sus casos de aplicación, sin embargo, como lo que importa en la presente investigación es el estudio de la constitucionalidad del embargo precautorio, es bueno tener en consideración la siguiente jurisprudencia, porque finalmente lo que se quiere lograr es que el contribuyente este informado sobre las causales de inconstitucionalidad y darle el estudio integral que merece su defensa ante los actos de la autoridad fiscal.

AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA. El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional y 76 de la Ley de Amparo, debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo tiene un alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley sólo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes. Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado son los de protegerlo no sólo contra actos de aplicación que también haya impugnado, ya que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que significa que la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que

¹¹¹ Primera Sala. Novena Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXXIV, Julio de 2011, p. 293.

declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, sólo podría combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran. El principio de relatividad que sólo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí el acto reclamado, por lo que la sentencia que se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo considerado; asimismo, los artículos 76 bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, finalmente, el artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en amparo como autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación de la ley reclamada, la declaración de inconstitucionalidad que en su caso proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso. Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al peticionario de garantías en un juicio de amparo contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no sólo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de ampararlo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro.¹¹²

Como es evidente, siempre ha existido ese debate donde se cuestiona la constitucionalidad del embargo precautorio respecto al artículo 16 del mismo ordenamiento legal, existe una obra del autor Gregorio Rodríguez Mejía en la cual expone un análisis detallado para poner en cuestión la constitucionalidad de esta figura regulada en el Código Tributario del país, en incluso sugiere que el medio de defensa alternativo al juicio de garantías sea cualquier medio de impugnación del embargo precautorio, sin embargo, es oportuno mencionar que en capítulos previos de esta presente tesis de investigación, se veía que el cambio de situación jurídica como lo es de pasar de ser un embargo precautorio a un embargo de manera definitiva, con motivo de que en el plazo señalado no mayor a un año a partir del momento de la realización del embargo precautorio se determinara y se hiciera

¹¹² Pleno. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo II. Procesal Constitucional 2. *Amparo contra leyes Primera Parte* - SCJN Sexta Sección - Sentencias en amparo contra leyes y sus efectos, p. 3989.

exigible la obligación impuesta y determinada en cantidad líquida por la autoridad fiscal, en ese caso ya podía ser un embargo definitivo y con tal motivo se configura el supuesto previsto en la Ley de Amparo vigente sobre el sobreseimiento por cambio de situación jurídica, a lo que entonces el referido autor sugiere se impugne el embargo precautorio, antes de que sea determinado y se vuelva exigible, aunque cabe señalar en el artículo que se citará para su análisis del Código Fiscal de la Federación, el numeral 117 en la fracción primera inciso a, señala que incluso ya determinado dicha determinación del crédito fiscal en cantidad líquida o de forma definitiva puede ser impugnada de igual manera. El Doctor Gregorio resalta la inconstitucionalidad del embargo precautorio regulado en el Código Fiscal porque se trata de un acto basa en una medida cautelar de un crédito fiscal que al momento del embargo precautorio, según los supuestos, no ha sido determinado por la autoridad, dejando como reafirma el siguiente autor a la persona afectada de un acto de molestia que no se encuentra fundada y motivada, como debiese ser cualquier otro acto de autoridad.

Con este embargo, como con cualquiera otro, se pretende garantizar al acreedor fiscal (o posible acreedor) el cobro de un crédito, solamente que determinado o no dicho crédito, no es aún exigible.

Los efectos de este embargo, desde el punto de vista de la afectación de bienes son como los del definitivo: a partir de su ejecución no se podrá disponer de ellos, pues quedan afectos al pago de un adeudo; pero de un deudo no exigible, en el precautorio. En esto último se distingue este gravamen del embargo definitivo, también previsto en la materia fiscal.

Que el crédito a garantizar no sea exigible, se apoya la impugnación al embargo precautorio, pues resulta contrario a todo derecho que se inflijan molestias sin que se funde y motive el acto de autoridad, o la causa legal del procedimiento; y en el presente caso, no siendo exigible el crédito que motiva el embargo, no existe tal causa legal.¹¹³

¹¹³RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, "Embargo precautorio. El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que lo prevé viola el artículo 16 de la Constitución", Anuario Jurídico, 1995, pp. 236-237.

CONCLUSIONES

Lo que me lleva a concluir acorde con los autores anteriormente citados, pero particularmente con dos de todos ellos, por orden de aparición en la presente tesis, el primero es Robert Alexy y su teoría de la ponderación, que concluyo en mi lógica, la medida de aplicación cautelar con el fin que se busca lograr, que sea finalmente el interés público, sin embargo la realidad es que la figura del embargo definitivo hace sus veces de cobro en contra de un crédito fiscal que ya es exigible, en tanto que en el embargo precautorio, columna vertebral del presente estudio, es una medida justificada en un crédito fiscal aún no determinado en una cantidad líquida y que motivo por el cual no puede ser de naturaleza exigible para el contribuyente, y digo que en particular voy acorde a la teoría de Alexy ya que no existe de por medio una explicación razonada y sustentada del porque se le hace una afectación directa a los bienes de la persona, y que pudiera presentarse el caso que los bienes embargados precautoriamente fuera los que proveen de sustento a la persona y su familia, como será posible que llegue a cubrir un crédito fiscal si este ni siquiera ha sido determinado por la autoridad, más que lograr satisfacer el interés público la figura del embargo precautorio ha llegado a ser durante todos estos años siempre inconstitucional y violatorio principalmente del artículo 16 de la Carta Magna privando a las personas de sus bienes, negocios, sustento, para mi lógica no hace coherencia que el embargo precautorio esté dando resultado cumplir con el interés público, no se puede negar que embargar los bienes para satisfacer el pago de un crédito fiscal si contribuye a garantizar el interés general por encima del interés privado, lo que se afirma una vez más, es que la figura

del embargo precautorio no es ni será una medida cautelar razonada y menos si no existe la exigibilidad del crédito primeramente.

Por otro lado y el segundo autor que particularmente me llevó su estudio a concluir que hay una violación a los derechos humanos de la persona respecto a la legalidad de los actos de la autoridad, que en el Código Fiscal desde hace alrededor de 10 años ha existido la mencionada violación inconstitucional, permitiendo a la figura del embargo precautorio surta efectos iguales al del embargo definitivo, es una realidad que se sigue viviendo y sigue afectando derechos humanos, aunado a que no logra satisfacer el fin que se supone persigue, otro tema ligado a los derechos humanos es que existen Jurisprudencias que sustentan la inconstitucionalidad del embargo precautorio en relación al artículo 16 y también las habrá las cuales respalden criterios en favor de la autoridad fiscal, en un sistema que opera jurídicamente en México, no puede haber lugar para positivismos radicales o extremistas, siempre debe mediar la ponderación, de los derechos humanos en conflicto con las normas, según lo que dicta la Constitución en nuestro país en su primer artículo se encuentra el respaldo de la Carta Magna sobre la garantía del respeto a los derechos humanos reconocidos en la misma así como también aquellos reconocidos en los Tratados Internacionales en los que México se encuentra suscrito y cuya firma de tratados ha ratificado, haciéndolos a su vez de carácter general con efectos para cualquier persona en nuestro país, uno de los derechos humanos a los que somos acreedores como personas en México es el de la legalidad, que propicia un ambiente de seguridad jurídica y en consecuencia manteniendo un orden en el sistema que rige a la sociedad, tratándose el tema de un acto que influye de forma directa en las finanzas y economía del país, este estudio propone se deje de aplicar con efectos *erga omnes*, es decir, respecto de toda persona que resida en el país y que se coloque en el supuesto pero ahora ya no de un embargo precautorio, sino que sirva como

propulsor, y excite la justicia de la autoridad para estudiar y darle seguimiento a sus facultades de comprobación pero esta vez, únicamente si y solo si ha determinado finalmente un crédito fiscal en cantidad y este se ha vuelto exigible sin haberse pagado por el acreedor, entonces si se le practique un embargo definitivo ya sea en sus bienes, o los activos necesarios para garantizar el interés fiscal.

PROPUESTA

Finalmente, después del análisis sistemático de los elementos que intervienen en el embargo precautorio, incluso las circunstancias previas a que se dé el acto de autoridad mencionado, podemos asentar que siendo México un país positivista, donde ante todo, y

demostrado en la Supremacía Constitucional, que sienta la base de todo el sistema jurídico de México, porque es este cuerpo legal, la Carta Magna en donde podemos encontrar enunciados los principios que protegen y salvaguardan los derechos fundamentales de las personas, y esto no sucede si no es mediante derecho, mediante el sistema de debida fundamentación y motivación como parte de la obligación que se constituye a cargo de la autoridad, la seguridad jurídica sólo puede ser posible cuando se respetan las garantías de legalidad o del debido proceso, de audiencia, dando como resultado una posición firme y concreta de la persona en la que recae dicho acto de autoridad, y todavía considero aún de más valor el hecho de que siendo el embargo precautorio en materia fiscal una facultad discrecional otorgada a la autoridad fiscal, es todavía más vulnerable la persona a que se le violente su esfera jurídica y se le deje en un completo estado de indefensión ante la decisión de la autoridad de trabar el embargo precautorio en el momento en el que a su discreción se cumple con los requisitos del artículo que lo contempla en el Código Fiscal de la Federación, y es por este motivo principalmente en el que gira la presente tesis, para no dejar al contribuyente sin una seguridad de que se le van a respetar y garantizar todos y cada uno de sus derechos que como ser humano le corresponden, más aun cuando se trata del patrimonio de una persona, el problema llega más allá de la necesidad del estado por satisfacer la recaudación de recursos, el problema real se encuentra en el detrimento que sufre la persona en sus pertenencias y ese sentimiento de inseguridad sobre su situación y la protección de sus derechos. Eso de parte como conclusión personal y como el punto de vista que tuve a través de todo este trabajo de investigación, por otro lado, desde el punto de vista legal y después de comparar y estudiar las jurisprudencias y demás tesis insertadas en este trabajo, sería simplemente una contradicción que en una materia tan rigurosa y que usa ante todo el apego a las leyes, no pueda empezar por lo más importante, que como ya se habló mediante la

supremacía constitucional, lo que establece la constitución prevalece sobre las leyes generales, Códigos, reglamentos y demás cuerpos legales en nuestro país, lo que prevalece sobre el embargo precautorio de los bienes de un contribuyente para sufragar las necesidades pecuniarias del estado, es ante todo y siempre lo será, la seguridad jurídica, concretamente hablando, de la garantía de legalidad, como se demostró a lo largo de este trabajo la garantía de legalidad contemplada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la columna vertebral del actuar de la autoridad, porque es únicamente que a través de ella goza de dichas facultades, lo lógico es que también se respeten dichas garantías antes que a lo dictado en un código.

Por lo expuesto en capítulos anteriores y en el apartado de conclusiones se propone al lector y a quien corresponda hacer efectiva la inconstitucionalidad ya declarada en Tesis y redundantemente declarar inconstitucional el artículo relativo al embargo precautorio en materia fiscal, protegiendo y salvaguardando los derechos humanos y garantías constitucionales plasmadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin entrar en detrimento del interés que protege el fisco, conservando para ello la figura del embargo y declarando la respectiva inconstitucionalidad del embargo precautorio.

BIBLIOGRAFÍA

- ALEXY, Robert, "Recht und Richtigkeit", en KRAWIETZ et al., *The reasonable as rational? Festschrift für Aulis Aarnio*, Duncker & Humblot, Berlín, 2000.
- ALVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de derecho Fiscal*, Oxford, México, 2010.
- ANDREOZZI, Manuel, *Derecho tributario argentino*, Tomo I, TEA, Buenos Aires, 1951.
- ARAGÓN, Manuel, *Sobre las nociones de supremacía y supralegalidad constitucional*, Universidad Externado de Colombia, 1986.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 15ª edición; editorial Themis, 2000.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*; editorial Antigua Librería Robledo, 1964.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 1ª edición; editorial Porrúa, 2003.

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires, 2006.<http://estuderecho.com/sitio/?p=1252>. Consultado con fecha 28 de mayo del 2015.

CACHÓN CADENAS, Manuel, *El Embargo*, Librería Bosch, España, 1999.

CARBONELL, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, Porrúa, México, 2014.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Amparo en materia fiscal*; editorial Oxford, 1998.

_____, *Derecho fiscal II*; IURE editores, 2003.

_____, *Derecho fiscal constitucional*; editorial Oxford, 1999.

_____, *Diccionarios jurídicos temáticos, Derecho fiscal*, primera parte volumen 2 A-J. 2ª edición; editorial Oxford, 2002.

CARTAS SOSA Rodolfo y AYALA VALLEJO Graciela, *Las visitas domiciliaria de carácter fiscal*; editorial Themis, 1994.

COLLINS FUENTES, Laura Miriam. *Inconstitucionalidad del embargo precautorio establecido en el Código Fiscal de la Federación*,

México.http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/led_f/collins_fm/capitulo3.pdf. Consultado el día 28 de mayo del 2015.

CORONA AGUILERA, Mayra Lorena. *Inconstitucionalidad del embargo o aseguramiento precautorios que realizan las administraciones locales de auditoría fiscal*. México, 2009.

CRUZ COVARRUBIAS, Armando Enrique, *Federalismo Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 2004.

DE PINA MILÁN, Rafael, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 2ª edición; editorial Porrúa y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1989.

DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Porrúa, México, 2003.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5ª edición; editorial Limusa y Grupo Noriega Editores, 2001.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1992.

DIAZ, Elías, *Estado de derecho y sociedad democrática*, 8ª edición, Madrid, Taurus, 1991.

ESTRADA LARA, Juan Manuel, *La Defensa Fiscal*; editorial PAC, S.A. de C.V., 1999.

FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *De la arbitrariedad del legislador*, Civitas, Madrid, 1998.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*; editorial McGraw-Hill, 2003.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 2007.

GARCÍA BLSUNCE, Horacio A., et.al., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Argentina, 1994.

GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*; ediciones Depalma, Argentina, 1962.

GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco y ALENZA GARCÍA, José Francisco, *Derecho de petición. Comentarios a la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre*, Civitas, Madrid, 2002.

J. KAYE, Dionisio, *Derecho Procesal Fiscal*, Themis, México, 2000.

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledoperrot S.A, Argentina, 1982.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*; editorial Thomson, 2002.

KELSEN, Hans, *Teoría pura del Derecho*, 2ª edición, Roberto J. Vernengo, Porrúa, México, 1982.

KRIELE, Martin, *Introducción a la teoría del Estado: Fundamentos históricos de la legitimidad del Estado Constitucional Democrático*, De Palma, Buenos Aires, 1980.

MARGÁIN, Hugo B., *Los derechos individuales y el juicios de amparo en materia administrativa*; editorial Estampillas y Valores, 1958.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *El sistema tributario mexicano*; Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, 1979.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Derecho Administrativo*; editorial Harla, 1994.

NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Procesal Administrativo*, editorial Porrúa, México, 1959.

NAVARRO FRANCO, Margarita, *El embargo precautorio en materia fiscal federal*, número 123; Revista INDETEC, 2000. www.biblat.unam.mx/es/revista-indetec/articulo/el-embargo-precautorio-en-materia-fiscal-federal

ORELLANA WIARCO, Octavio A., *Derecho Procesal Fiscal, guía de estudio*; editorial Porrúa, México, 2007.

PAREDES SANTANA, Adrián Alfonso. "Muerte de la justicia administrativa ante el procedimiento administrativo de ejecución", *Defensa Fiscal*, Guadalajara, 2014.

PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo, *Derecho Fiscal*, editorial Limusa, México, 2009.

PONCE RIVERA, Alejandro, *et. al., La Protección Fiscal Patrimonial*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2007.

PORRAS LÓPEZ, Armando, *Derecho fiscal*; editorial Porrúa, 1972.

REYES CORONA, Oswaldo G. y COLÍN ZEPEDA, Lorena Ivette, *Principio de justicia fiscal y legalidad tributaria*; Tax editores, 2003.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª edición; editorial Oxford, 2002.

RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, "Embargo precautorio. El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que lo

prevé viola el artículo 16 de la Constitución”, Anuario Jurídico, 1995.

ROSAS, Jorge Diego, *et.al.*, *Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las garantías individuales en materia tributaria*; editorial Instituto Mexicano de Contadores A.C., 1997.

RUBIO, Luis, *et.al.*, *A la puerta de la ley (El Estado de Derecho en México)*, Cal y Arena, México, 1994.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho fiscal Mexicano*; editorial Porrúa, 2003.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho fiscal tomo I*, 13ª edición; editorial Cárdenas Velasco Editores, 1991.

SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, *Aplicación práctica del código fiscal: 2004: introducción al derecho fiscal*, 3ª edición; ediciones Fiscales ISEF, 2004.

SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, *Derecho fiscal*, 7ª edición; editorial PAC, 2003.

URBINA NANDAYAPA, Arturo, *El contribuyente ante las revisiones fiscales*; Sistemas de Información Contable y Administración Computarizados, S.A. de C.V., 1999.

VERGARA TEJEDA, José Moisés, *Defensa Legal del Contribuyente en Materia Fiscal*, Angel, México, 2004.

LEGISLOGRAFÍA

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

LEY GENERAL DEL VICTIMAS.

Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época. *Semanario Judicial de la Federación*, Libro 1, diciembre de 2013, Tomo I.

Pleno. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo II. Procesal Constitucional 2. *Amparo contra leyes Primera Parte* - SCJN Sexta Sección - Sentencias en amparo contra leyes y sus efectos.

Primera Sala. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Jurisprudencia (Penal), Nóvena Época, libro XXVII, junio de 2008.

Primera Sala. Novena Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXXIV, julio de 2011.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Subprocuraduría de vinculación Institucional y Análisis Normativo Dirección General de Análisis Sistemático y Medidas Preventivas y Correctivas, ACUERDO DE CALIFICACIÓN DE PROBLEMA SISTÉMICO, Expediente: 3-V-H/2011<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2012/ACUERDO DE CALIFICACION v2.pdf>. Consultado el día 25 de mayo del 2015.

Segunda Sala. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. *Derechos Fundamentales Primera Parte* - SCJN Décima Primera Sección - Irretroactividad de la ley y de su aplicación.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia (Constitucional), IX época, Tomo II.

Semanario Judicial de la Federación, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), VII época, vol. 66, 1ª parte.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, octubre de 2001, página 16, Pleno, tesis P./J. 123/2001; véase las ejecutorias en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, febrero de 2002.

Semanario Judicial de la Federación, Tesis Aislada (Administrativa) VII época, vol. 38, 3ª parte.

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, p. 225, Tomo III, Primera Parte, enero-junio de 1989, Pleno, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa).

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis Aislada (Administrativa), IX Época Tomo XXXI, febrero de 2010.

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, enero de 1991, p. 243, Tesis Aislada (Administrativa).

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia (Constitucional), X Época, libro XVII, febrero de 2013, Tomo 1.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia, X Época Libro V, febrero de 2012.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Compilación de Instrumentos Internacionales Sobre Protección de la Persona Aplicables en México, Tomo I, Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2012.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponderación entre Derechos Humanos Fundamentales. México, https://www.scjn.gob.mx/transparencia/lists/becarios/attachments/90/becarios_090.pdf. Consultado el día 28 de mayo del 2015.

Tribunales Colegiados de Circuito. Octava Época. *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo XV-2, febrero de 1995.

Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXIV, julio de 2006.