



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN. PROPUESTA DE REFORMA LEGISLATIVA Y REFLEXIONES EN CUANTO
A LA SUSPENSIÓN DE SU APLICACIÓN EN AMPARO.**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Armando Ocampo Zambrano

Director de la Tesis

Dr. Guillermo Antonio Tenorio Cueto

*A mi madre, que con su luz, perseverancia y cariño,
mi vida existe y sigue existiendo*

*A mi padre, que con esa paciencia, dedicación y
profesionalismo, constituye un pilar en mi ser*

*A mi hermana y Montserrat, que me recuerdan
cada día el cariño y necesidad de vivir en familia.
Siempre estaré con ustedes.*

*A mi hermano y familia, que con su presencia y risas
me cargan de energía y fortaleza*

*A esa persona única que marcó mi vida y es un
ejemplo de alegría, integridad y lo que significa ser
una excelente persona.
Nunca te olvidaré.*

*A los que ya no están conmigo y gracias a ellos, soy
la persona que soy. Amelia, Amparo y Oscar
Zambrano*

*A Dios y a la vida, así como lo que me sobreviene
gracias*

CONTENIDO

<i>Introducción</i>	5
<i>Procedimiento Administrativo de Ejecución. Embargo en la vía administrativa y embargo precautorio. Características y diferencias</i>	8
<i>Aseguramiento de bienes o de la negociación</i>	15
<i>Análisis de la constitucionalidad del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación</i>	25
1. Violación a la garantía de legalidad y seguridad jurídica prevista en los artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación con el artículo 31, fracción IV Constitucional.	28
2. Violación al artículo 22 Constitucional.....	38
3. Violación al artículo 5 de la Constitución Federal.....	42
4. Violación al principio de seguridad jurídica, en relación con el principio de audiencia previa.....	44
5. Violación al principio de legalidad tributaria, en relación con el principio de seguridad y legalidad jurídicas.....	46
6. Inconvencionalidad del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con la Carta de la Organización de los Estados Americanos	48
<i>Pronunciamientos judiciales</i>	58
1. Primer Criterio.....	59
2. Segundo Criterio	64
<i>Consideraciones respecto a la suspensión en amparo respecto al aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente</i>	66
<i>Propuesta de reforma legislativa</i>	69
<i>Conclusiones</i>	72
Resolución al caso práctico	80
PRIMERA PARTE	80
SEGUNDA PARTE.....	100
TERCERA PARTE	108

CUARTA PARTE	109
QUINTA PARTE	117
<i>Bibliografía</i>	121

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PROPUESTA DE REFORMA LEGISLATIVA Y REFLEXIONES EN CUANTO A LA SUSPENSIÓN DE SU APLICACIÓN EN AMPARO.

Introducción

Actualmente, nuestro país en la necesidad de allegarse de recursos económicos con motivo de la caída en la producción petrolífera de las últimas décadas, así como de buscar nuevos mecanismos que contribuyan a allegarse de recursos adicionales a cargo de los contribuyentes ha llevado a que los legisladores ideen y fortalezcan las facultades económico coactivas con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria, aunque llevando al límite de las garantías constitucionales dichas facultades.

En el pasado reciente, una de esas figuras creadas por el legislador federal fue sujeto a análisis de constitucionalidad por parte del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que llevó a la declaratoria de inconstitucionalidad del embargo precautorio¹.

Asimismo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la imposibilidad de las autoridades fiscales de incoar procedimientos de fiscalización por la misma contribución y por el mismo ejercicio, cuando éstos ya hayan sido objeto de una resolución que establezca el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales, casos en que existirá una liquidación, pues sería atentatorio en contra de la garantía de seguridad y legalidad jurídicas².

¹ Véase 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: "*EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN.*"

² Véase Tesis Aislada 1a. CLX/2006, publicada en dicho Semanario, Novena Época, Octubre de 2006, página 279, con el rubro "*PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZACIÓN. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2005, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.*"

Como puede verse, la intervención del Máximo Tribunal en relación al respeto irrestricto de las garantías constitucionales de seguridad y legalidad jurídicas, debido proceso, de audiencia, de justicia tributaria, entre otras, se erige como un factor más de incurrir en una labor de “*innovación legislativa*” por parte de legislador federal, particularmente, a cargo de la Procuraduría Fiscal de la Federación a fin de eludir la jurisprudencia emitida por parte del Alto Tribunal que conlleva prácticamente a la nulidad de esos actos administrativos que encuentren sustento y/o destino en procedimientos legales que sean contrarios a la Constitución Federal, como sucedió en el caso del embargo precautorio y en general al instituir límites a la labor fiscalizadora que, finalmente incide en la problemática actual que enfrenta el Estado Mexicano a fin de allegarse de recursos económicos.

La intención del suscrito no es abordar la problemática actual en materia recaudatoria, es decir, en cómo el Estado puede allegarse de recursos, sino evidenciar que dicho ánimo ha incidido en la creación de figuras jurídicas que atentan seriamente en contra del Estado de Derecho en nuestro país, lo que motiva que se implementen actuaciones arbitrarias de las autoridades fiscales en detrimento de la seguridad y legalidad jurídicas con que cuentan los contribuyentes, así como de las restantes garantías individuales que prevé nuestra Carta Magna, como es el caso, tratándose del caso particular del aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente conforme al artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, actualmente en vigor.

En este sentido, el suscrito analizará de manera preliminar, las diversas formas en que puede revestir el procedimiento administrativo de ejecución, específicamente, a través de *i)* un embargo de bienes o de la negociación en la vía administrativa; *ii)* la figura del embargo precautorio y *iii)* el aseguramiento de dichos bienes (materia particular de análisis en materia de legalidad y su correspondiente constitucionalidad, a través del presente estudio), para así proceder a diferenciar dichas figuras jurídicas y poder entender la problemática que en la realidad presenta esta última figura jurídica.

Lo anterior, pues una vez efectuada dicha diferenciación, dará lugar a poder vislumbrar la efectiva *ratio legis* en el caso del aseguramiento de bienes o de la negociación materia del

presente estudio y, por tanto, las posibles violaciones constitucionales de la que adolece dicha figura legislativa, sin perjuicio de abordar los diversos criterios jurisprudenciales y aislados emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a esta figura y efectuar su correspondiente crítica, en cuanto al pronunciamiento efectuado por el Alto Tribunal que, en opinión del suscrito, no ha resuelto en su totalidad los vicios de inconstitucionalidad que presenta el aseguramiento de bienes o de la negociación correspondiente.

Adicionalmente, como una medida de reforma legislativa, el suscrito propondrá ciertos ajustes a dicha figura legislativa, a fin de poder matizar su aplicación en el régimen de derecho fiscal, con el ánimo de dotar de seguridad y legalidad jurídicas en beneficio del contribuyente y evitar disminuir la excesiva discrecionalidad con que cuentan las autoridades fiscales en la implementación de esta figura jurídica.

Del mismo modo, el suscrito también propondrá reformas a diversas leyes relacionadas que permiten la impugnación legal y constitucional tanto en materia de legalidad, como para efectos constitucionales, respecto al ejercicio de la prerrogativa de las autoridades fiscales de asegurar los bienes o la negociación de que se trate, como lo son, la Ley de Amparo (específicamente en materia de suspensión en contra de dicha medida) y la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, dada la trascendencia y perjuicio considerable que puede irrogar en el caso de los contribuyentes el ejercicio de dicha prerrogativa que, desde luego, justificaría que puedan acudir a impugnar en vía de control de la legalidad y de la constitucionalidad del acto administrativo en que se ejerza dicha medida

Finalmente, el suscrito abordará las conclusiones que ameritan el caso a fin de ser sometidas a consideración de ese sínodo y poder sustentar las mismas en el presente examen, evidenciándose así, su correspondiente inconstitucionalidad que amerita la reforma legislativa respecto a la figura jurídica prevista en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, consistente en el aseguramiento de los bienes o de la negociación de los contribuyentes.

Procedimiento Administrativo de Ejecución. Embargo en la vía administrativa y embargo precautorio. Características y diferencias

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación prevé que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en cualquier de las formas ahí enlistadas, de las cuales, para efectos del presente estudio, destaca su fracción V, consistente en el embargo en la vía administrativa.

Dicho embargo en la vía administrativa, así como las distintas figuras existentes para garantizar dicho interés, según se desprende del artículo 142 del Código Fiscal de la Federación, tendrá lugar cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución (con motivo de la existencia y determinación de una obligación fiscal-tributaria a cargo del contribuyente efectuada por las autoridades fiscales), inclusive si se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Para tal efecto, el diverso artículo 144 del citado ordenamiento, establece que no se ejecutarán los actos administrativos, inclusive tratándose de créditos fiscales determinados a cargo de los contribuyentes por parte de las unidades administrativas dependientes del Servicio de Administración Tributaria, en tanto no transcurra el término de 45 días hábiles siguientes a su notificación, o bien, cuando se garantice el interés fiscal de la Federación satisfaciendo requisitos legales y se acredite la legal impugnación del crédito correspondiente, en dicho término.

Como puede apreciarse, el procedimiento administrativo de ejecución se erige como una facultad económico-coactiva de las autoridades fiscales a fin de garantizar y hacer efectivos el cobro de los créditos fiscales³ que ya hubiesen sido determinados por dichas

³ Cuya justificación constitucional deriva de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, al establecer la obligación de los residentes en el país para efectos fiscales de contribuir al gasto público.

autoridades, respecto de lo cual, el contribuyente hubiese consentido con la resolución correspondiente, es decir, no hubiese impugnado legalmente su contenido, ni garantizado el correspondiente interés fiscal de la Federación, a través de las distintas formas que prevé el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, o bien, no obstante haber impugnado y garantizado dicho interés fiscal, el medio de defensa correspondiente hubiese sido resuelto en forma desfavorable a sus intereses.

En virtud de lo anterior, se desprende que el procedimiento administrativo de ejecución sólo podrá tener lugar en la medida de que exista un crédito fiscal determinado a cargo del contribuyente por parte de la autoridad fiscal, previa satisfacción de los requisitos legales, como lo es, el ineludible ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en el que se garantice la debida audiencia, el debido proceso y el cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento, en beneficio del contribuyente.

De surtirse dichos requisitos, dará lugar a la existencia de un crédito fiscal a cargo del contribuyente, el cual, si desea anular o revocar su contenido, deberá no sólo impugnar legalmente dicha obligación tributaria determinada, sino también deberá garantizar el interés fiscal de la Federación pudiendo optar, entre otras formas, a través de un embargo en la vía administrativa, ya sea de bienes o de la negociación.

En relación con lo anterior, el artículo 97 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé que dicho embargo se practicará a solicitud del contribuyente, cumpliendo con requisitos previstos mediante reglas de carácter general, así como los previstos en el propio artículo cuyo común denominador radica en señalar y acreditar el valor de los bienes o de la negociación correspondiente, cubrirse el pago por concepto de gastos de ejecución y que se inscriba el mismo en el Registro Público que corresponda.

No obstante lo anterior, el embargo en la vía administrativa de bienes o de negociación, también podrá efectuarse a gestión propia de la autoridad fiscal, en la medida de que se

trate de un crédito fiscal exigible⁴, según se desprende del artículo 151, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación.

Así las cosas, de lo hasta aquí expuesto, es posible apreciar que el embargo de bienes o de negociaciones en la vía administrativa que da lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, puede tener lugar con motivo de la determinación de créditos fiscales a petición del contribuyente ante las autoridades fiscales y con motivo de la impugnación legal de la determinación de la obligación tributaria correspondiente⁵, o bien, en ejercicio de facultades discrecionales de la propia autoridad fiscal, siempre y cuando se trate de un crédito fiscal exigible, en los términos apuntados.

No obstante lo anterior, la autoridad fiscal podrá trabar embargo precautorio, sobre los bienes o negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de la misma exista peligro inminente de que el sujeto obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento, tal y como se desprende del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Para tal efecto, la autoridad que practique el embargo levantará acta circunstanciada en la que precisará las razones del embargo, requiriendo al obligado para que en el término de 10 días hábiles desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo, precisándose que el mismo quedará sin efecto en la medida de que el contribuyente cumpla con el requerimiento efectuado, o en su defecto, el mismo quedará firme.

⁴ Entiéndase por “*exigible*”: i) aquellos créditos fiscales que no se hubiese garantizado el interés fiscal de la Federación, no obstante su legal impugnación a través de las vías que permite la Ley, o bien, ii) aquellos créditos fiscales que habiéndose legalmente impugnado y garantizado dicho interés, el medio de defensa hubiese sido adverso al contribuyente, confirmándose su legalidad, o bien, iii) aquellos créditos fiscales que no se hubiese interpuesto el medio de defensa conducente en el plazo de 45 días hábiles siguientes a su notificación, quedando a su vez, firmes y definitivos al haber sido consentidos. Lo que se corrobora del primer párrafo del artículo 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación.

⁵ Siempre y cuando no exceda del plazo legal que prevé el 144 de dicho ordenamiento y se cumplan los requisitos relativos para el otorgamiento de dicha medida.

Asimismo, dicho artículo 145 prevé que si el embargo precautorio es practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, en lo conducente.

De lo anterior, es posible apreciar que el embargo precautorio en ejercicio de facultades discrecionales de la autoridad fiscal, podrá tener lugar sobre los bienes o negociación del contribuyente, en la medida de que exista un crédito fiscal determinado por ella misma, o por el contribuyente aunque no sea exigible⁶, en la medida de que a juicio de ésta exista peligro inminente de que el sujeto obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento, debiendo fundar y motivar pormenorizadamente la autoridad fiscal dicha situación a través de una acta circunstanciada que levante para tal efecto.

Es importante destacar que la actual redacción del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, tuvo lugar derivado de diversos precedentes emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que se declaró la inconstitucionalidad de dicho artículo, en su redacción inicial.

Efectivamente, a través de la tesis de jurisprudencia P./J. 88/97⁷, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se estableció que el entonces artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 28 de junio de 2006, al autorizar a las autoridades hacendarias a practicar el embargo precautorio respecto de contribuciones causadas "*pendientes de determinarse y aún no exigibles*", cuando se percataran de alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal, o bien, cuando existiese peligro inminente de que el obligado realizara cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, se traducía en una

⁶ Véase nota 4 anterior.

⁷ Tesis que lleva por rubro "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL", consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de Noviembre de 1997, página 5.

violación a lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, deviniendo en inconstitucional dicha medida.

Lo anterior, en tanto que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se autorizaba la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a dicha conclusión el hecho de que el artículo en comento en su momento utilizara los términos "*contribuciones causadas*", toda vez que la causación de una contribución se encuentra estrechamente vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero.

Asimismo, sostuvo nuestro Máximo Tribunal que la remisión al diverso numeral 55 del propio código, no torna constitucional el precepto aludido, toda vez que las hipótesis previstas en este artículo sólo facultan a la autoridad a llevar a cabo el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que deban pagar contribuciones, pero de ello no puede seguirse que el embargo precautorio pueda trabarse cuando el crédito "*no ha sido cuantificado ni particularizado*", de modo que pretender justificar la medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción "*de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado*".

Lo anterior, máxime que el plazo de un año que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra, en detrimento de garantías individuales, de lo que se aprecia que el Alto Tribunal no consideró como razonable ni justificable dicha medida legislativa, lo que motiva la declaratoria de inconstitucionalidad.

Así las cosas, dicha jurisprudencia generó que el legislador federal reformara el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación y dar lugar a su actual redacción, así como la correspondiente adición del diverso artículo 145-A de dicho ordenamiento, según se desprende en las reformas legislativas efectuadas mediante Decreto Legislativo publicado

el día 28 de junio de 2006 en el Diario Oficial de la Federación, para quedar redactados hasta el 31 de diciembre de 2009 de la siguiente manera:

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

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero *haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación*, 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 trará el embargo.

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

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de 10 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

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

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

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

“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.

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.

En los casos anteriores, la autoridad que practique el aseguramiento deberá levantar acta circunstanciada en la que precise las razones para hacerlo.

El aseguramiento precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II, III y V y de 18 meses en el de las fracciones I y IV, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad determina algún crédito, dejará de surtir efectos el aseguramiento precautorio y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución”.

Así las cosas, en atención es importante hacer notar que con base a esa jurisprudencia tuvo lugar la reforma ocurrida al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación para dejarse en claro que la autoridad fiscal podrá trabar embargo precautorio, sobre los bienes o negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, siempre y cuando se trate de un crédito fiscal no obstante que no sea exigible, pero al menos se corrigió el vicio constitucional por cuanto a que haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, siempre y cuando a juicio de la misma exista peligro inminente de que el sujeto obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento, debiendo fundar y motivar esa circunstancia, tal y como se desprende del actual artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

De la mano con dicha reforma legislativa, se insiste, tuvo lugar la adición del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, aunque posteriormente dicho artículo fue reformado, cuya modificación se analiza en el siguiente apartado de manera particular, ya que constituye la materia de análisis también particular, en cuanto a evidenciar aún más la inconstitucionalidad de dicho artículo, según se comenta más adelante.

Aseguramiento de bienes o de la negociación

Como fue adelantado en el apartado anterior, a partir de la publicación efectuada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, las autoridades fiscales fueron dotadas de una nueva facultad prevista en el Título V, Sección Primera “*Disposiciones Generales*” del Código Fiscal de la Federación, específicamente en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

Dicha facultad radica en que 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.
- 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.

Posteriormente a la introducción de dicho artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación a partir del 28 de junio de 2006, el legislador federal nuevamente reformó el contenido de dicho artículo, para introducir un párrafo tercero, quinto y sexto⁸.

En relación con lo anterior, en términos de la segunda reforma efectuada a dicho artículo se puede apreciar que el legislador federal facultó a que la autoridad que practique el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación "*hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que, únicamente para estos efectos la autoridad fiscal determine*"⁹, en cuyo caso, la misma podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 del Código Fiscal de la Federación¹⁰, debiendo la autoridad fiscal levantar acta circunstanciada en la que precise las razones para hacerlo, fundando y motivando el ejercicio de dicho aseguramiento precautorio.

⁸ Se reproducen dichos párrafos adicionados:

"El aseguramiento precautorio se practicará hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que, únicamente para estos efectos, la autoridad fiscal efectúe cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en este artículo. Para determinar provisionalmente el adeudo fiscal, la autoridad podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 de este Código.

(...)

Los bienes o la negociación del contribuyente que sean asegurados conforme a lo dispuesto por este artículo podrán, desde el momento en que se notifique el aseguramiento y hasta que el mismo se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para esos efectos se actúe como depositario de los mismos en los términos establecidos en el artículo 153 de este Código, con excepción de lo dispuesto en su segundo párrafo. En el caso de depósitos en entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo u otros bienes, éstos también podrán dejarse en posesión del contribuyente, como parte de la negociación.

El contribuyente que actúe como depositario designado en los términos del párrafo anterior, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia".

⁹ Cita textual

¹⁰ Dichos procedimientos radican en que las autoridades fiscales podrán calcular los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, conforme lo siguiente:

- i) Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente
- ii) Tomar como base datos con tenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de facultades de comprobación
- iii) A partir de información de terceros que proporcionen a las autoridades fiscales, cuando tenga relación de negocios con el contribuyente
- iv) Con información obtenida por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación
- v) Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase

Asimismo, dicho artículo conserva la sanción a las autoridades fiscales respecto a que el aseguramiento quedará sin efecto si la autoridad no emite dentro de los plazos previstos en el artículo 46-A y 48 del propio Código, en el caso de las fracciones II, III y V del citado artículo 145-A y de 18 meses, en el caso de las fracciones I y IV de este último artículo, resolución en la que determine créditos fiscales.

Adicionalmente, dicho artículo aclara que si dentro de dichos plazos la autoridad determina algún crédito fiscal, dejará de surtir efectos dicho aseguramiento precautorio y se proseguirá con el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones del propio Código Fiscal de la Federación, debiendo dejarse constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.

Finalmente, dicho precepto establece que los bienes o la negociación del contribuyente que sean asegurados podrán quedar en custodia del mismo, siempre que para estos efectos actúe como depositario de los mismos conforme al artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, con excepción de lo dispuesto en el segundo párrafo de dicho artículo, en cuyo caso, el depositario así nombrado deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentran bajo su custodia.

De lo anterior, es posible concluir que el aseguramiento de bienes o de la negociación en estricto sentido, a que se refiere la fracción I a III del artículo 145-A citado, en principio no se proyecta a garantizar el interés fiscal de la Federación.

Lo anterior, pues de su análisis preliminar permite vislumbrar que pretende dotar de facultades a la autoridad fiscal para poder determinar la situación fiscal de los contribuyentes ante la situación de que no se pueden iniciar las facultades de comprobación, o una vez iniciadas, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, inclusive ante la negativa del contribuyente de proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de disposiciones fiscales a

que está obligado, como se desprende de las fracciones I, II y III del artículo 145-A en referencia.

La anterior conclusión preliminar también es posible aplicarla, para el caso de la fracción IV de dicho artículo, aunque con matiz distinto pues se puede apreciar que lo que se pretende el legislador federal bajo un simple uso de razón y lógica jurídica, es que el Servicio de Administración Tributaria pueda asegurar bienes o la negociación, en tanto que el contribuyente acredite estar al corriente de sus obligaciones en materia del Registro Federal de Contribuyentes, tan es así, que acreditado el registro y la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo, tal y como se dispone en la misma fracción IV citada.

En este mismo orden de ideas, en la fracción V del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que el legislador federal dispuso el aseguramiento tratándose de 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, en cuyo caso, tampoco se aprecia como finalidad la necesidad de garantizar el interés fiscal de la Federación ante la determinación de una obligación fiscal líquida, dado que como tal, no hay una obligación líquida tributaria a cargo, respecto a una contribución causada o por lo menos, se tenga certeza jurídica de que se ha causado y ante ello, se genere una determinación a cargo del contribuyente.

Así, de lo hasta aquí expuesto, es posible apreciar que el aseguramiento de bienes o de la negociación a que se refiere el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, a diferencia del embargo precautorio y del embargo administrativo de bienes, como tal, no obedece propiamente a garantizar el interés fiscal de la Federación, con motivo de la determinación de una obligación fiscal tributaria a cargo, traducida en la necesidad de hacer preservar la obligación de contribuir al gasto público ante dicha situación.

Lo anterior es así, en tanto que del análisis que se haga a las fracciones I a III del artículo 145 citado, lo que se pretende es allegarse de información y documentación para que el contribuyente comparezca y haga valer sus derechos ante la propia autoridad fiscal ante su negativa o ausencia injustificada, mientras que la fracción IV de dicho artículo pretende obligar a la ciudadanía para que se incluya en la formalidad, es decir, para los efectos del Registro Federal de Contribuyentes y, finalmente, en el caso de la fracción V, se prevé el aseguramiento ante bienes con contenido alcohólico que fundadamente se presumen de procedencia irregular dado que no cuentan con marbetes o precintos conforme a derecho, por cuestiones de fines extrafiscales, como presumiblemente lo puede ser la salud pública, como bien superior al del contribuyente en lo particular respecto a almacenar o proceder a la venta de dichos productos.

Es decir, como se puede apreciar de la parte inicial del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, el legislador federal a través de las fracciones I a V referidas, dispuso los supuestos normativos en los cuales se justifica la imposición del aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente, de los cuales es evidente que no se está en presencia de preservar como tal, la garantía del interés fiscal de la Federación, con motivo de la existencia de una obligación tributaria determinada a cargo, con independencia de su exigibilidad, ya sea por parte del propio contribuyente, o la propia autoridad fiscal.

Por el contrario, del análisis que se efectúe a dicho artículo, se puede apreciar que el legislador federal instituyó supuestos normativos que justifican el ejercicio del aseguramiento precautorio de bienes, o de la negociación, dependiendo de la situación fáctica que el particular lleve a cabo ante el ejercicio de facultades de comprobación y/o de fiscalización, como se desprende, de las fracciones I a V citadas.

Lo anterior es así, pues ante dicho ejercicio, el particular podrá exhibir su contabilidad y facilitar el ejercicio de dichas facultades, con el ánimo de que las autoridades fiscales pueden verificar el contenido de dicha contabilidad, llevar a cabo en forma efectiva el procedimiento de fiscalización y poder detectar así, si se ha cumplido con las obligaciones

de inscripción previstas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, en el manejo de bebidas alcohólicas conforme a los requisitos formales correspondientes.

La conclusión preliminar que adopto es consistente con la exposición de motivos¹¹ en donde se da cuenta que la razón de ser de la modificación legislativa obedeció a la jurisprudencia sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la inconstitucionalidad del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 28 de junio de 2006, así como con la finalidad de “otorgar” certeza al contribuyente y a las autoridades fiscales.

En efecto, según se aprecia de la exposición de motivos¹², la intención del Senador que propuso su modificación radicó particularmente en que *“la medida autorizada depende de la actitud o conducta que asuma el contribuyente, y no la existencia de algún crédito determinado o determinable. En consecuencia, es conveniente establecer, para esos*

¹¹ Presentada por el Senador Fauzi Hamdán Amad, del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, publicada en la Gaceta del Senado correspondiente al Miércoles, 02 de Junio de 2004, la cual fue turnada a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores.

¹² Se cita parte textual: “...La Suprema Corte de Justicia de la Nación y diversos tribunales del Poder Judicial de la Federación han considerado que existe violación al artículo 16 constitucional cuando la norma faculta a la autoridad hacendaria a trabar embargo respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado ni particularizado. Aún más, en la tesis de jurisprudencia número P/J. 17/95 del Pleno de ese Alto Tribunal, se consideró que permitir la traba de embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo, o la cuantificación del mismo, infringe el artículo 16 constitucional, al crear un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. En virtud de que la determinación de la contribución constituye un requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria.

(...)

Ahora bien, las hipótesis contenidas en las fracciones I, II, III y V del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, vigente, tienen en común que la medida autorizada depende de la actitud o conducta que asuma el contribuyente, y no la existencia de algún crédito determinado o determinable. En consecuencia, es conveniente establecer, para esos casos, que se imponga como medida precautoria el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente que incurra en dichas conductas, como una manera de evitar la burla al cumplimiento de sus obligaciones.

Para lograr lo anterior, diferenciando el embargo precautorio a que se refiere la actual fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que basa su hipótesis de aplicación en la existencia de un crédito determinado y sus accesorios, de las demás hipótesis contenidas actualmente en ese precepto, se propone adicionar con un artículo 145-A el Código Fiscal de la Federación para que en él se establezca la procedencia de una medida de aseguramiento precautorio cuando, de manera motivada, la autoridad considere que la conducta del contribuyente así lo requiera.

casos, que se imponga como medida precautoria el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente que incurra en dichas conductas, como una manera de evitar la burla al cumplimiento de sus obligaciones...”.

Se destaca que dicha iniciativa fue aprobada en sus términos tanto por la Cámara de Senadores y por la Cámara de Diputados, no existiendo adición o reforma a la idea original de dicho Senador, así como también que dicho Senador no condicionó la efectividad o aplicabilidad de dicha figura jurídica a la existencia de una determinación líquida o determinable en materia de impuestos.

Lo anterior, es particularmente destacable pues considerando dicha exposición de motivos es cómo inicialmente se aprobó y se introdujo inicialmente el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, cuya vigencia operó a partir del 28 de junio de 2006 y hasta el 31 de diciembre de 2009.

Sin embargo, como fue adelantado, a partir del 7 de diciembre de 2009 mediante publicación efectuada en el Diario Oficial de la Federación de esa fecha, en la parte que interesa se reformó nuevamente el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, para entrar en vigor, a partir del 1° de enero de 2010, y conservar la actual redacción que presenta.

Lo anterior, adquiera particular relevancia para efectos del análisis de la constitucionalidad del artículo 145, que es una de las aristas sobre la que versará propiamente el presente estudio, ya que nuevamente se atiende a un elemento que anteriormente había sido objeto de observación y cuestionamiento constitucional por parte del Máximo Tribunal, como lo es, efectuar una “determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que, únicamente para estos efectos”¹³, la autoridad fiscal podrá efectuar cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en dicho artículo.

¹³ Cita textual actual artículo 145 del Código Fiscal de la Federación

En relación con lo anterior, es de suma importancia analizar las razones específicas que motivaron dicha reforma legislativa, para lo cual, es imprescindible remitirnos a la exposición de motivos presentada en este caso por el Ejecutivo Federal, ya no así, por el referido Senador.

Según se desprende de dicha Exposición de motivos¹⁴ presentada el 10 de septiembre de 2009 por el Ejecutivo Federal ante la H. Cámara de Diputados, se desprende que la intención de reformar el apartado relativo al procedimiento administrativo de ejecución, radicó en facilitar la determinación y cobro de los créditos fiscales, en los casos en los cuales los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, se oponen u obstaculizan el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales e imposibilitan con ello que éstas tengan acceso a la contabilidad del contribuyente, para lo cual se propuso incluir como medida de apremio el aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación del contribuyente.

¹⁴ Se cita la parte conducente: 6. *Medidas en materia del procedimiento administrativo de ejecución.*

(...)

*Adicionalmente, **a fin de facilitar la determinación y cobro de los créditos fiscales**, en los casos en los cuales los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, se oponen u obstaculizan el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales e imposibilitan con ello que éstas tengan acceso a la contabilidad del contribuyente, **se propone incluir como medida de apremio el aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación del contribuyente**. Asimismo, se propone especificar el alcance al uso de la fuerza pública como medida de apremio.*

(...)

*Por otro lado a efecto de dar certidumbre jurídica, se propone establecer que el aseguramiento precautorio **podrá practicarse hasta por un monto igual a la cantidad que por concepto de adeudos fiscales presuntos haya determinado la autoridad**, con lo que no necesariamente será asegurada la totalidad de los bienes del contribuyente, y establecer mecanismos para que en el caso de que el contribuyente considere que se aseguraron bienes en exceso, y compruebe su dicho, se liberen de manera expedita los bienes embargados en demasía.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, se propone realizar precisiones en materia de embargo precautorio para que, si bien, el mismo funcione como una medida que permita a las autoridades fiscales realizar las acciones pertinentes para el cobro de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes éste no se efectúe ni los bienes se inmovilicen sin que antes haya una determinación presuntiva, y sin que se impida u obstaculice la operación del contribuyente, por lo que se plantea precisar que los bienes que sean asegurados por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pueden quedar en poder del propio contribuyente, quien fungirá como depositario de los mismos conforme a la regulación que al respecto prevé el Código Fiscal de la Federación.

(énfasis añadido)

Asimismo, se desprende que el Ejecutivo Federal argumentó en dicha exposición de motivos que a efecto de dar “*certidumbre jurídica*”, se propone establecer que el aseguramiento precautorio **“podrá practicarse hasta por un monto igual a la cantidad que por concepto de adeudos fiscales presuntos haya determinado la autoridad”**.

A su vez, del análisis del proceso legislativo se puede apreciar que la redacción propuesta por el Ejecutivo respecto a la reforma y adición al artículo 145 y 145-A del Código Fiscal de la Federación, fue confirmada en cuanto a su viabilidad¹⁵, sin perjuicio de que la propia Cámara de Diputados vislumbró que se llevaba al “*límite esta facultad para efectos constitucionales*”.

Así, de lo hasta aquí expuesto, es posible apreciar que inicialmente con motivo del aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación, en el periodo vigente del 28 de junio de 2006 al 31 de diciembre de 2009, el legislador federal a través de esta medida legislativa pretendió:

- a) Instituir supuestos normativos que justifican el ejercicio del aseguramiento precautorio de bienes, o de la negociación, dependiendo de la situación fáctica que el particular lleve a cabo ante el ejercicio de facultades de comprobación y/o de fiscalización, como se desprende, de las fracciones I a V citadas.

¹⁵ Cita textual de la Minuta aprobada por Cámara de Diputados:

“Aseguramiento precautorio de los bienes o negociación

Se coincide con la propuesta del Ejecutivo federal en lo concerniente a facilitar la determinación y cobro de los créditos fiscales en aquellos casos en los que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales e imposibiliten con ello que estas últimas tengan acceso a la contabilidad del contribuyente.

No pasa desapercibido para esta comisión que la propuesta del Ejecutivo federal se enmarca dentro de los límites que para tal efecto establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que las medidas en materia de cateo y de visita domiciliaria son dos procedimientos distintos que incluso se sujetan a reglas particulares en términos del referido artículo 14 constitucional y si bien es cierto que la visita domiciliaria debe ajustarse a las reglas del cateo, se debe tener en cuenta que la principal distinción es que ésta puede ser realizada por la autoridad administrativa para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, sin que sea necesario que exista mandamiento judicial.”

- b) Lo anterior es así, pues ante dicho ejercicio, el particular podrá exhibir su contabilidad y facilitar el ejercicio de dichas facultades, con el ánimo de que las autoridades fiscales pueden verificar el contenido de dicha contabilidad, llevar a cabo en forma efectiva el procedimiento de fiscalización y poder detectar así, si se ha cumplido con las obligaciones de inscripción previstas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, en el manejo de bebidas alcohólicas conforme a los requisitos formales correspondientes, siendo que si se cumple fácticamente con estas condiciones, no dará lugar al ejercicio del aseguramiento precautorio de dichos bienes.

- c) Sin embargo, el legislador también instituyó que el aseguramiento precautorio quedaría sin efectos si la autoridad fiscal, no emite dentro de los plazos inherentes al ejercicio de facultades de comprobación (se trate de visita domiciliaria, o de gabinete), la resolución que determine créditos fiscales. Es decir, que la suerte del aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación, quedaría sujeta en sí misma al resultado del ejercicio de facultades de comprobación respecto a si no se emite en tiempo y forma legales, la resolución que determine la situación fiscal del contribuyente ante el ejercicio de dichas facultades de comprobación.

- d) Lo anterior, en el entendido de que la eficacia de dicha medida legislativa, no quedó sujeta y/o condicionada a la determinación presuntiva de adeudos fiscales, ya que no se estableció normativamente así, como se desprende, de la exposición de motivos del Senador Fauzi Hamdán (que ya ha quedado analizada anteriormente).

Sin embargo, con motivo de la reforma efectuada al artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1° de enero de 2010, el legislador federal sujetó y/o condicionó la eficacia del aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación a la determinación presuntiva de adeudos fiscales, lo que se confirma a través de la diversa exposición de motivos planteada por el Ejecutivo Federal en el paquete de reformas aplicables para el ejercicio fiscal de 2010 y fue confirmada por ambas Cámaras del

Congreso de la Unión, aunque dándose cuenta en el proceso legislativo que se llevaba al límite el ejercicio de esa facultad para efectos constitucionales.

Por tanto, como puede apreciarse a partir del 1° de enero de 2010, quedó en vigor el actual artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, para quedar redactado en los términos actualmente vigente.

Por tanto, a continuación se procede a analizar la constitucionalidad de dicho artículo, considerando las directrices del método del caso, interpretando el contenido de dicho precepto legal, su teleología inicial, así los diversos criterios jurisprudenciales sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para poder sustentar la postura crítica que nos ocupa.

Análisis de la constitucionalidad del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación

Como fue expresado en líneas anteriores, el aseguramiento de bienes o de negociaciones, a diferencia del embargo precautorio y del embargo administrativo de bienes, como tal, no obedece propiamente a garantizar el interés fiscal de la Federación, con motivo de la existencia de la determinación de una obligación tributaria a cargo del contribuyente.

Lo anterior, en tanto que del análisis que se haga a las fracciones I a III del artículo 145 citado, lo que se pretende es allegarse de información y documentación para que el contribuyente comparezca y haga valer sus derechos ante la propia autoridad fiscal ante su negativa o ausencia injustificada de facilitar el ejercicio de facultades de comprobación y/o fiscalización, mientras que la fracción IV de dicho artículo pretende obligar a la ciudadanía para que se incluya en la formalidad, es decir, para los efectos del Registro Federal de Contribuyentes y, finalmente, en el caso de la fracción V, se prevé el aseguramiento ante bienes con contenido alcohólico que fundadamente se presumen de procedencia irregular dado que no cuentan con marbetes o precintos conforme a derecho.

Así las cosas, de un análisis de estricto derecho, considerando una interpretación teleológica, es posible apreciar que el legislador federal, en un primer término (primera reforma publicada el 28 de junio de 2006) dispuso la existencia del aseguramiento precautorio de bienes o de negociaciones, como una medida excepcional justificada dependiendo de la actuación que presentara el contribuyente de cara a la autoridad fiscal, erigiéndose como una medida administrativa tendiente a evitar la burla en el cumplimiento de obligaciones fiscales, lo que se aprecia de la exposición de motivos presentada por el Senador Fauzi Hamdán (que ya ha quedado analizada anteriormente).

Posteriormente, en el paquete de reformas fiscales aplicables para el ejercicio de 2010, el Ejecutivo Federal, lo cual fue confirmado por ambas Cámaras del Congreso de la Unión dispuso que a efecto de dar certidumbre jurídica, se proponía establecer que el aseguramiento precautorio **“podrá practicarse hasta por un monto igual a la cantidad que por concepto de adeudos fiscales presuntos haya determinado la autoridad¹⁶”**.

Nótese, cómo es requisito indispensable de eficacia y para que pueda operar en la práctica el aseguramiento de bienes o de negociaciones a que se refiere el artículo 145 citado, la determinación **“provisional y presuntiva”** de deudos fiscales por parte de la autoridad fiscal que tendrá lugar cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en dicho artículo.

Para llevarse a cabo dicha determinación provisional, la autoridad fiscal podrá aplicar el procedimiento previsto en los artículos 56 y 57 del Código Fiscal de la Federación.

En opinión del suscrito, las reformas efectuadas el 28 de junio de 2006 y 9 de diciembre de 2009, tratándose del tratamiento del aseguramiento de bienes o de negociaciones, resultan

¹⁶ Cita textual exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal ante la H. Cámara de Diputados

violatorias de nuestra Carta Magna, en tanto dan lugar a la actual redacción del artículo 145-A de Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, en el entendido que atendiendo al proceso legislativo de dicho artículo, se desprenden las siguientes premisas que conforman la “*ratio legis*” del mismo:

- a) Inicialmente, se instituyó esta medida enunciando supuestos normativos que justifican el ejercicio del aseguramiento precautorio de bienes, o de la negociación, dependiendo de la situación fáctica que el particular lleve a cabo ante el ejercicio de facultades de comprobación y/o de fiscalización.
- b) El legislador también instituyó que la suerte del aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación, quedaría sujeta en sí misma al resultado del ejercicio de facultades de comprobación respecto a si no se emite en tiempo y forma legales, la resolución que determine la situación fiscal del contribuyente ante el ejercicio de dichas facultades de comprobación.
- c) Lo anterior, en el entendido de que la eficacia de dicha medida legislativa, en un primer término (periodo de vigencia del 28 de junio de 2006 al 31 de diciembre de 2009) no quedó sujeta y/o condicionada a la determinación presuntiva de adeudos fiscales para efectos de llevar a cabo dicho aseguramiento precautorio, ya que no se estableció normativamente así, como se desprende, de la exposición de motivos del Senador Fauzi Hamdán.
- d) Que a partir del 1° de enero de 2010, se reformó dicha medida legislativa para disponer el legislador federal que la eficacia del aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación quedaría sujeta a la determinación provisional y presuntiva de adeudos fiscales, lo que se confirma a través de la diversa exposición de motivos planteada por el Ejecutivo Federal en el paquete de reformas aplicables

para el ejercicio fiscal de 2010 y fue confirmada por ambas Cámaras del Congreso de la Unión, aunque dándose cuenta en el proceso legislativo que se llevaba al límite el ejercicio de esa facultad para efectos constitucionales.

Así las cosas, teniendo en mente la razón de ser del aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación, lo que se desprende del proceso legislativo llevado a cabo, es que se procede a efectuar los razonamientos que demuestran la inconstitucionalidad de dicha medida legislativa, con base en las siguientes consideraciones jurídicas:

1. Violación a la garantía de legalidad y seguridad jurídica prevista en los artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación con el artículo 31, fracción IV Constitucional.

El artículo 14 de nuestra Carta Magna, en la parte que interesa, dispone que ninguna persona podrá ser privada de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Por su parte, el artículo 16 de nuestra Constitución Federal establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Continúa estableciendo dicho artículo que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y policía, así como para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

En el caso en particular, atendiendo al método del caso, así como a directrices emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a fin de verificar la constitucionalidad de dicho precepto, es importante discernir si la facultad que confiere el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación se erige como un acto privativo, o bien, identificado como un acto de molestia, ya que dependiendo de ello dará lugar a exigir y sufragar los requisitos constitucionales que prevén los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

Lo anterior, conforme a la tesis P./J. 40/96¹⁷ sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En el caso en particular, estimo que la facultad prevista en el artículo 145-A citado reviste la naturaleza de un acto de molestia, es decir, en tanto que se erige a limitar temporalmente la libre disposición de los bienes, papeles personales y demás documentación que integra la contabilidad y, en sí mismo, la negociación de que se trate, máxime que por su propia finalidad está concebido como un mecanismo “*temporal de restricción*” en dichos derechos, tan es así, que de emitirse la resolución que determine la situación fiscal del contribuyente, opera un cambio de situación jurídica, al dejarse sin efectos dicho aseguramiento precautorio para erigirse el procedimiento administrativo de ejecución a que se refiere el Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, en tanto que al emitirse la resolución que determine un crédito fiscal, dará lugar al inicio del procedimiento administrativo de ejecución, en su modalidad de embargo en la vía administrativa de bienes o de la negociación, o inclusive un posible embargo precautorio, a elección de la autoridad fiscal, considerando las particularidades del caso, según se trate, lo que se corrobora de la lectura del propio artículo 145 citado.

¹⁷ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IV, Julio de 1996, página 5, cuyo rubro establece: “ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION”.

Expuesto lo anterior, en opinión del suscrito las reglas aplicables para justificar la constitucionalidad del artículo 145 referido radican en el artículo 16 Constitucional, merced del cual, como ya se dijo, si bien la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y policía, así como para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, no menos cierto es que deberá sujetarse en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Continuando con dicha línea argumentativa, en opinión del suscrito, el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación viola el artículo 16 Constitucional, pues las autoridades fiscales si bien al amparo del artículo referido, pueden practicar visitas domiciliarias para cerciorarse del cumplimiento de los reglamentos sanitarios y policía, así como para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, ello no autoriza que puedan actuar en los términos del artículo 145-A de referencia, por las siguientes razones:

A. Carencia de facultades constitucionales para ordenarse el aseguramiento precautorio de bienes por parte de las autoridades fiscales.

Conforme al artículo 16 Constitucional lo único que se faculta a las autoridades fiscales es requerir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, pero ello no obsta para concluir que, adicionalmente las autoridades podrán ordenar el aseguramiento de bienes o de la negociación, o inclusive el secuestro de la documentación, si es que optan por designar a un tercero depositario de los bienes o la negociación de que se trate.

Del análisis literal y/o gramatical que se efectúe al artículo 16 Constitucional, lo único que faculta dicha disposición al legislador ordinario es que podrá legislar y emitir normatividad secundaria relativa a la manera y términos en que las autoridades fiscales por *excepción*, podrán generar actos de molestia en el domicilio y papeles y posesiones del particular,

fundando y motivando la causa del procedimiento, específicamente, por cuanto a poder exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, pero ello de modo alguna autoriza el aseguramiento de bienes o de la negociación, o bien, inclusive al secuestro si es que se denomina a un tercero como depositario de los mismos, tan es así que no existe cláusula habilitante constitucional en este sentido, según se advierte del propio artículo 16.

Como puede apreciarse, en opinión del suscrito el legislador secundario no cuenta con facultades constitucionales para poder legislar el aseguramiento de bienes o la negociación del contribuyente, de cara al artículo 14 y 16 Constitucionales, pues la Carta Magna sólo lo faculta para legislar lo conducente a la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, pero no al grado de poder ordenar dicho aseguramiento que se erige como una medida de molestia particularmente restrictiva en los derechos de posesión del contribuyente respecto a sus bienes o de la negociación, cuestión que no autorizan esos preceptos en su conjunto, lo que evidencia la violación a la garantía de legalidad aplicable a los actos legislativos¹⁸, como lo ha sustentado el Alto Tribunal.

Dicho de otra manera, al amparo del criterio judicial citado a pie de página concluyo que el legislador ordinario no cuenta con la facultad constitucional para poder ordenar a través de medidas legislativas, el aseguramiento de bienes o de negociaciones conforme al artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, en los términos en que actualmente está redactado el artículo 14 y 16 Constitucional, lo que viola la garantía de legalidad aplicable a los actos formal y materialmente legislativos.

Esto es así, ya que del análisis gramatical de dichos artículos constitucionales no se aprecia que el legislador federal cuente con facultades para ordenar el aseguramiento de bienes o de la negociación, sino tan sólo la de poder exigir la exhibición de los libros y

¹⁸ La cual es consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, misma que lleva por rubro: "FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA".

papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, pero ello de modo alguna autoriza el aseguramiento de dichos bienes, o bien, inclusive al secuestro si es que se denomina a un tercero como depositario de los mismos, siendo claro que no existe cláusula habilitante constitucional en este sentido, según se advierte del propio artículo 14 y 16 constitucionales.

B. Inconducencia de la eficacia del aseguramiento precautorio con la finalidad perseguida en dicha medida

Como un argumento adicional para evidenciar la violación a la garantía de legalidad y seguridad jurídicas, radica en que el aseguramiento precautorio se practicará *“hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos”* que, únicamente para estos efectos, la autoridad fiscal efectuará cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en dicho artículo.

Como puede apreciarse, el legislador federal sujetó la efectividad de dicho aseguramiento de bienes o de la negociación hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos, cuya cuantificación podrá efectuar la autoridad fiscal, en términos de los procedimientos de presunción adoptados en los artículos 56 y 57 del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, es claro advertir que se condiciona la aplicación y efectividad de dicho aseguramiento a una cuantificación presuntiva de la autoridad fiscal, lo cual resulta sumamente cuestionable, en tanto que prácticamente se genera un *nexo*, si bien supeditado a la actitud del contribuyente, no obstante dicho aseguramiento tendrá lugar *“cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado”¹⁹*, además de que se parte de

¹⁹ Cita textual tesis de jurisprudencia: P./J. 88/97, cuyo rubro establece “EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.”

“supuestos de realización incierta²⁰”, ya que no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, lo que es inconstitucional tal y como lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la anterior redacción del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, dicha cuantificación provisional y presuntiva de la que habla el artículo 145-A citado, en opinión del suscrito es inconstitucional por vulnerar la garantía de seguridad y legalidad jurídicas, en tanto que no obstante que el crédito fiscal no ha sido cuantificado y no se sabe si en efecto existirá alguna obligación tributaria líquida a cargo, de cualquier modo, se obliga a particular a enfrentar una cuantificación que subyace respecto a supuestos de realización incierta, como lo es, si existe un crédito fiscal o no, lo que origina que la eficacia de dicha medida sea violatoria del artículo 14 y 16 Constitucionales, tal y como en su momento lo reflexionó la Suprema Corte de Justicia de la Nación al analizar la inconstitucionalidad del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta 27 de junio de 2006.

No es obstáculo para concluir lo anterior, el calificativo de “*provisional*”, pues de hecho, la facultad legislativa en sí misma al implicar como resultado de su aplicación, el aseguramiento de bienes o de la negociación, la torna en inconstitucional por las razones apuntadas previamente, ya que dicha situación de provisional se erigirá por lo menos, en tanto concluya el ejercicio de facultades de comprobación al que se encuentre sujeto el contribuyente, lo que implica la duración de un año, o bien, de año y medio, dependiendo de la clase de contribuyente que al efecto prevé el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

Dicho de otra manera, el que se otorgue la calidad de provisional y para los efectos del aseguramiento precautorio no subsana las violaciones apuntadas en opinión del suscrito, pues el resultado concebido como el aseguramiento de dichos bienes o de la negociación,

²⁰ Ibidem

al amparo de esa cuantificación presuntiva y provisional no supera el análisis constitucional de cara a los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Inclusive, como un argumento adicional para sustentar la violación de referencia, radica en que los plazos que al efecto prevé el artículo 145-A para la liberación del aseguramiento de bienes o de la negociación, en relación con el artículo 46-A, ambos del Código Fiscal de la Federación, traducido en emitir la resolución que finque el crédito correspondiente “*prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra*²¹”, en palabras de la Suprema Corte lo que también el suscrito refrenda y ello evidencia su inconstitucionalidad.

Por tanto, como puede apreciarse es evidente que no existe una razonabilidad en la medida legislativa adoptada, pues se sujeta su efectividad a la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos aunque sea únicamente para efectos del aseguramiento provisional, práctica que se considera inconstitucional por vulnerar las garantías previstas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal.

Lo anterior, pues se sujeta al particular a enfrentar un adeudo fiscal presunto (que también tiene trascendencia para efectos de obtener la suspensión en vía de amparo -que exige un depósito de cantidades en efectivo, en términos el artículo 135 de la Ley de Amparo-, o bien, inclusive para efectos de la suspensión en la vía administrativa ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), que resulta inconducente con la finalidad perseguida por el legislador en la medida que nos ocupa.

En efecto, como fue precisado en el apartado relativo al análisis del proceso legislativo que dio lugar al artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, el aseguramiento de bienes o de negociaciones, a diferencia del embargo precautorio y del embargo administrativo de bienes, como tal, no obedece a garantizar el interés fiscal de la Federación.

²¹ Ibidem

Lo anterior, en tanto que del análisis que se haga a las fracciones I a III del artículo 145-A citado, lo que se pretende es allegarse de información y documentación para que el contribuyente comparezca y haga valer sus derechos ante la propia autoridad fiscal ante su negativa o ausencia injustificada, mientras que la fracción IV de dicho artículo pretende obligar a la ciudadanía para que se incluya en la formalidad, es decir, para los efectos del Registro Federal de Contribuyentes y, finalmente, en el caso de la fracción V, se prevé el aseguramiento ante bienes con contenido alcohólico que fundadamente se presumen de procedencia irregular dado que no cuentan con marbetes o precintos conforme a derecho.

En tal virtud, de un análisis teleológico de dicha disposición, es posible concluir que el legislador federal, en un primer término (primera reforma publicada el 28 de junio de 2006 y que dio lugar al artículo 145-A) dispuso la existencia del aseguramiento precautorio de bienes o de negociaciones, como una medida excepcional justificada dependiendo de *“la actuación que presentara el contribuyente de cara a la autoridad fiscal, erigiéndose como una medida administrativa tendiente a evitar la burla en el cumplimiento de obligaciones fiscales”*, lo que se aprecia de la exposición de motivos presentada por el referido Senador.

Posteriormente, en el paquete de reformas fiscales aplicables para el ejercicio de 2010, el Ejecutivo Federal, lo cual fue confirmado por ambas Cámaras del Congreso de la Unión dispuso que a efecto de dar supuesta certidumbre jurídica, se proponía establecer que el aseguramiento precautorio ***“podrá practicarse hasta por un monto igual a la cantidad que por concepto de adeudos fiscales presuntos haya determinado la autoridad”²²***.

En relación con lo anterior, la medida adoptada a partir de 2010, lejos de dotar de certidumbre jurídica a los contribuyentes, incidió en generar una violación al artículo 14 y 16 Constitucionales.

²² Cita textual exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal ante la H. Cámara de Diputados y que dio lugar a la segunda reforma efectuada al artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, pues es evidente que el Ejecutivo (avalado por ambas Cámaras) retomó una práctica inconstitucional previamente declarada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como lo es, sujetar el aseguramiento de bienes o de la negociación a la determinación de adeudos fiscales presuntos que, finalmente ni siquiera se han determinado propiamente ante la causación efectiva de contribuciones y no se sabe si existirá, de tal suerte que es inconstitucional exigir el pago de algo que no se causó aunque sea provisional (eficacia de esta medida), lo que evidencia la inconstitucionalidad del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

Esto es así, pues es evidente que no existe razonabilidad en la medida adoptada a partir de 2010, ya que si lo que se pretendió es atender a la actuación del contribuyente, es ilógico y carente de razonabilidad sustentar la efectividad del aseguramiento precautorio a una determinación fiscal de adeudos presuntos, de lo cual, se insiste, dicho aseguramiento precautorio ni siquiera tiene que ver con la causación propiamente dicha de contribuciones, pues como ya se ha dicho, el mismo no está concebido con el fin de garantizar el interés fiscal de la Federación con motivo de adeudos fiscales causados y existentes en derecho, lo que puede entorpecer en el curso de las actividades del contribuyente en un periodo que tampoco resulta razonable, como en su oportunidad la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo razonó en el caso del embargo precautorio.

Así las cosas, en opinión del suscrito se actualiza una violación al artículo 14 y 16 Constitucional por las razones apuntadas.

C. Inconducencia de la eficacia del aseguramiento precautorio con la garantía y finalidad perseguida el artículo 31, fracción IV Constitucional

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal dispone la obligación de los residentes en el país de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De una interpretación y aplicación conjunta de dichas garantías²³, es posible apreciar que la garantía de seguridad jurídica que se contiene en el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Federal implica, en principio, que ningún gobernado puede ser molestado sino a través de un mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento.

Sin embargo, atendiendo a dichas garantías, es evidente que el legislador no puede facultar a cualquier autoridad para emitir todo tipo de actos de molestia, sino que está obligado a hacerlo dentro de las facultades y límites que impone el marco jurídico al que debe sujetarse cada autoridad, en función de las obligaciones que correlativamente tienen los gobernados.

Por tanto, tratándose de las autoridades fiscales, el legislador sólo puede facultar a éstas para emitir los actos de molestia que, en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir para los gastos públicos, tiendan a verificar su cumplimiento, pues sólo en relación con ésta se justifican sus facultades e incluso su existencia.

En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, al facultar a las autoridades fiscales para poder trabar un aseguramiento precautorio sobre los bienes o la negociación del contribuyente, viola lo dispuesto por los artículos 14, 16 y 31 de la Constitución Federal.

Esto es así, porque el citado artículo 145-A permite que el contribuyente sea molestado por las autoridades fiscales, sin que el acto de molestia guarde relación alguna con su obligación de contribuir a los gastos públicos, siendo que las facultades de las autoridades

²³ Véase Tesis Aislada P. CLV/2000 sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Septiembre de 2000, página: 25, cuyo rubro establece: “*FISCALIZACIÓN. LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 42-A (VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA PLANEAR Y PROGRAMAR LOS ACTOS RELATIVOS, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.*”

fiscales sólo se justifican en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos y si la medida legislativa del aseguramiento precautorio no está encaminada a verificar el cumplimiento de esa obligación, resulta inconcuso que el aludido artículo es violatorio de la mencionada garantía de seguridad jurídica.

2. Violación al artículo 22 Constitucional

Como se aprecia de la lectura que se efectúe a dicho artículo²⁴, en nuestro país están prohibidas, entre otras, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales, las cuales deberán ser proporcionales al delito que se sancione y al bien jurídico tutelado.

Para tal efecto, dicha disposición prevé que 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, así como también, el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109 Constitucional, ni 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, previa satisfacción del procedimiento correspondiente.

En opinión del suscrito, el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación viola el artículo 22 Constitucional, en tanto que la Carta Magna sólo excepciona el supuesto para que no se considere confiscación “*la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos*”, situación que no se actualiza en el presente caso.

Lo anterior, pues según se aprecia de la exposición de motivos del Senador que dio lugar a la inclusión al citado artículo, el mismo no se erige con el ánimo de garantizar el interés

²⁴ Artículo 22 Constitucional

fiscal de la Federación ante la determinación de una cantidad tributaria a cargo, sino como una medida de presión para el contribuyente a fin de hacerlo comparecer ante la autoridad fiscal, en caso de renuencia o abandono del domicilio fiscal correspondiente o impedir el ejercicio de facultades de comprobación, entre otros supuestos, de ahí que no pueda pensarse que exista un nexo que justifique la razonabilidad y constitucionalidad de dicha medida, en términos del artículo 22 Constitucional citado.

Esto es así, pues la consecuencia prevista en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación en sí misma, no es decretada para el pago de multas o impuestos, ya que se insiste, el aseguramiento de los bienes o de la negociación deriva de una omisión en atender el requerimiento de la autoridad fiscal, sin que se deba soslayar que se está en presencia de un supuesto de realización incierta en cuanto a si existirá alguna multa o impuesto a cargo, de ahí que tampoco pueda actualizarse el supuesto de excepción que prevé el artículo 22 Constitucional para que se considere constitucional dicha medida.

Efectivamente, la sanción de derecho prevista en el artículo 145-A citado, no reviste la naturaleza del pago de una multa o impuesto, pues el mismo ni siquiera está cuantificado, además de que se reitera, se basa en una presunción provisional e incierta, situación que como la propia Corte al analizar la constitucionalidad del entonces artículo 145 del Código Fiscal de la Federación consideró inconstitucional, lo que denota que no se pueda actualizar dicho supuesto de excepción previsto en el artículo 22 Constitucional que justifique la constitucionalidad del precepto en referencia.

Supuesto distinto es si, existiendo un crédito fiscal exigible y firme, en este escenario la autoridad fiscal sí podrá aplicar los bienes o la negociación para el pago de las multas o impuestos determinados, siendo que en el caso del artículo 145-A citado, no se actualiza dicho escenario, lo que evidencia su inconstitucionalidad de cara al artículo 22 Constitucional.

Sirve de sustento a lo anterior, por analogía, el siguiente criterio con número de tesis P. LXXI/2000, emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XI, Abril de 2000, Página: 121, cuyo rubro establece “PEDIMENTO ADUANAL. LA IMPOSIBILIDAD DE RECTIFICARLO EN SU INTEGRIDAD, DESPUÉS DE ACCIONAR EL MECANISMO DE SELECCIÓN ALEATORIA, NO CONSTITUYE UNA CONFISCACIÓN DE BIENES PROHIBIDA POR EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL (ARTÍCULO 62 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE HASTA EL 31 DE MARZO DE 1996”.

En el caso en particular, se estima que no hay un título legítimo y ni contraprestación a que hacen alusión dicho criterio citado, en tanto que no obstante que no hay sustento constitucional que permita a la autoridad efectuar dicho aseguramiento de cara a los artículos 14, 16 y 22 Constitucionales, aún así el legislador federal a través del artículo 145-A citado permite esa situación, lo que torna en inconstitucional dicho artículo.

Como un argumento adicional para sustentar la violación al artículo 22 Constitucional, radica en que la sanción prevista en el artículo 145-A citado, no es proporcional con el bien jurídicamente tutelado.

Efectivamente, como se aprecia de la exposición de motivos presentada por el Senador y que dio lugar a la reforma ocurrida el 28 de junio de 2006 con la adición del artículo 145-A citado, la *ratio legis* radica en obligar al contribuyente a que comparezca ante la autoridad fiscal, no obstante su renuncia u omisión total, a fin de poder proporcionar su contabilidad y poder esclarecer su situación fiscal (caso de las fracciones I a III del artículo citado) ante el ejercicio de facultades de comprobación y no propiamente garantizar el interés fiscal de la Federación.

Por tanto, en opinión del suscrito si el bien jurídicamente tutelado es que el particular atienda a los requerimientos de la autoridad fiscal, dotándola de medidas de apremio y de presión hacia el particular, no se justifica y es desproporcionado que esa situación llegue

al extremo de asegurar los bienes o la negociación del contribuyente, paralizando su desarrollo y continuidad, tomando como parámetro una cuantificación “*provisional y presuntiva*” de los actos jurídicos que la autoridad fiscal desee considerar, ya que en todo caso, precisamente esa cuantificación la hace del todo desproporcional con el bien jurídicamente tutelado.

Esto es así, pues la cuantificación provisional y presuntiva no necesariamente obedece a la eventual situación fiscal que pueda reflejar en el mejor de los casos el contribuyente en la realidad, sin que exista o pueda existir certeza de ello, lo cual será excesivamente variable en cada contribuyente y se reitera, el incumplimiento a la orden de autoridad no conlleva a la existencia de un impuesto o contribución alguna debida, si es que no lo hay, de ahí que no pueda haber proporción entre esa cuantificación provisional y presuntiva y dicho incumplimiento de orden de autoridad, ya que se insiste, es esencialmente incierto si existen cantidades exigibles a cargo del contribuyente.

Adelantando las conclusiones del suscrito, para que fuese proporcional la medida y respetara el artículo 22 Constitucional, en todo caso, el legislador ordinario pudo prever la aplicación de multas económicas con un periodo limitado para que pueda llevarse a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, situación que por su sola gravedad, se conseguiría la protección del bien jurídico tutelado, consistente en que se atiendan los requerimientos de las autoridades y se evite su burla.

Esta multa por la no atención del requerimiento podría ser impuesta considerando la situación económica del particular, la actitud que mostró ese contribuyente al ocultar o no su contabilidad, a fin de que pueda ser individualizada y se tomen parámetros objetivos y constitucionales en el actuar de la autoridad fiscal, en beneficio de la seguridad jurídica y hacer prevalecer el contenido del artículo 22 Constitucional.

Al no hacerse así a través del artículo 145-A citado, se origina una violación al artículo 22 Constitucional por las razones apuntadas.

3. Violación al artículo 5 de la Constitución Federal

Conforme al primer párrafo del artículo citado, a ninguna persona podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos.

Continúa estableciendo el mismo que el ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la Ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad.

El primer párrafo de este artículo finaliza estableciendo que nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

En tal virtud, el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación viola la garantía constitucional prevista en el artículo 5 de nuestra Carta Magna. Lo anterior, en tanto que no obstante que un contribuyente se dedique a una actividad lícita, aún así se le molesta en su persona y en sus papeles personales y domicilio particular, originando que ya no pueda dedicarse a dicha actividad lícita, privándolo ilícitamente del curso normal e inclusive producto de sus actividades, lo cual está proscrito por dicho artículo.

No es obstáculo para concluir lo anterior, el que el artículo 5 citado prevenga que el ejercicio de dicha libertad podrá vedarse por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la Ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad.

Lo anterior, pues el hecho de que el particular contribuyente aun suponiendo de que faltare al requerimiento de la autoridad fiscal para exhibir su contabilidad o se oponga al ejercicio de facultades de comprobación, en los términos de las fracciones I a III del artículo 145-A citado, de cualquier modo, ello no actualiza un perjuicio grave o serio a los derechos de la sociedad.

Si bien es cierto que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, como lo prevé el artículo 31, fracción IV Constitucional de donde pudiera pensarse un derecho colectivo de la sociedad para exigir que cada residente en el país contribuya con una parte proporcional y equitativa, en el caso del artículo 145-A citado no por el hecho de faltar al requerimiento de la autoridad fiscal, dará lugar a la exigencia de una cantidad líquida tributaria a cargo, con motivo de un impuesto o contribución a cargo y adeudado, tan es así, que el propio artículo citado, prevé la existencia de una determinación “*provisional y presuntiva*” para los efectos del aseguramiento correspondiente.

Por tanto, no se podría pensar *a priori* que por el sólo hecho de faltar al requerimiento de la autoridad fiscal o impedir u obstaculizar el ejercicio de facultades de comprobación, ello da lugar a la violación grave de un derecho de la sociedad, pues no se sabe si finalmente existirá una obligación tributaria a cargo del contribuyente que justificaría su aplicación, de ahí que tampoco se pueda oponer como una excepción el derecho colectivo de la sociedad en cuanto a que cada residente en el país que obtenga riqueza, deberá contribuir al gasto público, pues se reitera, no se sabe siquiera si existirá la obligación de contribuir a dicho gasto público ante su realización incierta, lo que da lugar a que no se pueda estimar una afectación al interés general o deber de solidaridad²⁵.

Por tanto, ponderando la libertad de trabajo y la no privación del producto del trabajo de todo contribuyente, con la eventual obligación a cargo del contribuyente para contribuir al gasto público, en opinión del suscrito, se debe ponderar la protección a dicha libertad del trabajo y la no privación del curso normal de las actividades del contribuyente y el producto de las mismas (aún de forma provisional), en contraste con la obligación de contribuir al gasto público.

²⁵ GRANADOS RIOS, Gabriela “Temas Selectos de Derecho Tributario”, Editorial Porrúa, México, 2008, Pág: 157 a 159.

4. Violación al principio de seguridad jurídica, en relación con el principio de audiencia previa.

Como puede apreciarse, en términos del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación la autoridad fiscal podrá trabar el embargo precautorio respecto de los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

En relación con lo anterior, una vez trabado el embargo precautorio se levantará acta circunstancia de ello, así como se otorgará al obligado un término de 10 días a efecto de que desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo, precisando dicha disposición que el mismo quedará sin efecto si el contribuyente cumple con el requerimiento.

De lo anterior, es posible apreciar que el legislador federal en el caso del embargo precautorio, al menos otorgó cierto margen de audiencia *a posteriori* al particular contribuyente, a fin de cumplir con el requerimiento que puede dar lugar a dejar sin efectos dicho embargo precautorio, respecto a la contribución ya determinada.

Esta situación no sucede en el caso del aseguramiento de bienes o de la negociación a que se refiere el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, en tanto que dicho artículo no prevé siquiera una audiencia *a posteriori* que permita al particular afectado desvirtuar la determinación presuntiva y provisional que refiere ese precepto legal, o siquiera permitir un cumplimiento *a posteriori* con el requerimiento del acto de autoridad que deje sin efectos a dicho aseguramiento, lo que en opinión del suscrito evidencia una violación a los artículos 14 y 16 Constitucionales.

En efecto, si bien es cierto que el Alto Tribunal ha sustentado que en materia tributaria la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 Constitucional no rige de manera previa, sino *a posteriori*²⁶, en el caso en concreto, ni siquiera se garantiza esta última clase de garantía partiendo de un supuesto absoluto e irrefutable respecto a esa determinación presuntiva y provisional que prevé el artículo 145-A citado y que tendrá que enfrentar el particular contribuyente, sin audiencia de ningún tipo.

Como puede apreciarse, dicho artículo 145-A citado no otorga garantía de audiencia alguna al particular, ni de manera previa ni de manera *a posteriori* a la emisión del acto que genera molestia al particular, como se genera en el caso del aseguramiento de bienes o de la negociación, no pudiéndose desvirtuar el monto de esa determinación presuntiva y provisional, a diferencia de lo que sucede en el caso del embargo precautorio.

Destaco esa diferencia con el ánimo de ejemplificar cómo el legislador federal cuando quiso respetar la garantía de audiencia que aún así priva en materia tributaria, en el caso del aseguramiento de bienes o de la negociación no lo hizo e inexplicable e irracionalmente en el caso del embargo precautorio sí lo hizo otorgando una audiencia *a posteriori* a la emisión del acto administrativo de molestia, situación que denota una desproporcionalidad y desigualdad de trato, en detrimento de la garantía de audiencia que también priva en materia tributaria.

Así las cosas, es evidente que el legislador a través de la imposición del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación viola la garantía de audiencia en relación con el principio de seguridad y legalidad jurídicas prevista en nuestra Constitución Federal.

²⁶ Véase razonamientos contenidos en la Tesis Aislada 2a. CLX/2007, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Octubre de 2007, página: 449, misma que lleva por rubro "*MULTA. TRATÁNDOSE DE LA PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA GARANTÍA DE AUDIENCIA PUEDE OTORGARSE CON POSTERIORIDAD A SU IMPOSICIÓN*".

5. Violación al principio de legalidad tributaria, en relación con el principio de seguridad y legalidad jurídicas.

Adicionalmente, en opinión del suscrito el multicitado artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación viola la garantía de legalidad tributaria, en relación con el principio de seguridad y legalidad jurídicas.

Lo anterior, pues autoriza a que la autoridad fiscal pueda efectuar el aseguramiento de bienes o de la negociación con base a una determinación “*provisional y presuntiva*” de adeudos fiscales presuntos, lo que no se encuentra justificado.

Esto es así, pues con dicha atribución da lugar a que la autoridad fiscal pueda actuar en apariencia de “*asegurar*” la contabilidad y demás documentación para conocer la situación fiscal del contribuyente, y más bien, da lugar a la imposición de un gravamen imprevisible aunque sea provisional que atenta en contra de la garantía de legalidad tributaria, en relación con el principio de seguridad y legalidad jurídicas.

Lo anterior, ya que no se reflejan los parámetros legales para sustentar dicha determinación provisional y presuntiva, lo que denota la violación a dicha garantías, permitiendo una actuación excesivamente discrecional de la autoridad fiscal, máxime que ni siquiera se conoce con exactitud si derivará una contribución a cargo del sujeto a quien se le practica dicho aseguramiento.

No es óbice para concluir lo anterior, la remisión que se hace al artículo 56 y 57 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que como lo sostuvo anteriormente la Suprema Corte de Justicia de la Nación al analizar la constitucionalidad del anterior artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, la causación de una contribución y los métodos para poder incidir en dicha cuantificación (que son los que se refieren esos artículos 56 y 57) se encuentran estrechamente vinculados con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso,

resultar en cero, lo que evidencia la irracionalidad de la medida adoptada por el legislador federal.

Sirve de sustento a lo anterior por analogía, el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consultado con el número de tesis P. LXXVI/2010 en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Enero de 2011, Página: 56, cuyo rubro establece “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO TUTELA QUE LA DEBIDA DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE UN TRIBUTO SE HAGA BAJO UN ENTORNO PROPORCIONAL Y EQUITATIVO”.

Así las cosas, si conforme a ese criterio se sostiene que es menester que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, para evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del gravamen, el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, y para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, luego entonces, al no respetarse esa situación es claro que el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación vulnera las garantías constitucionales citadas.

Dicha situación no se respeta, pues atendiendo a la teleología del aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación, es evidente que no se encuentra vinculado con la causación y exigibilidad de un tributo ya determinado a cargo, sino ante la actitud del contribuyente ante el ejercicio de facultades de comprobación, lo que no necesariamente derivará en la existencia de una cantidad líquida a cargo, lo que evidencia la violación a dicho principio de legalidad tributaria.

Lo anterior, máxime que no se dan pautas ni parámetros para justificar y/o determinar dicha determinación provisional y presuntiva, sino sólo en el mejor de los casos los métodos para llevar a cabo la misma, más no en sí, en qué supuesto debe basarse o para justificar la causación del tributo o en qué periodo se justificará dicha determinación provisional y presuntiva, lo que denota la inconstitucionalidad de dicho aseguramiento

precautorio, pues es evidente que da margen excesivo de determinación por parte de la autoridad fiscal, aún siendo provisional.

Adicionalmente, tan se vulnera dicha garantía que el legislador federal no otorgó parámetros legales o por lo menos hipótesis enunciativas que delimitaran el margen excesivo de discrecionalidad de la autoridad en cuanto a qué es lo que pueden asegurar y/o inmovilizar al amparo de la facultad de aseguramiento que prevé el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

De la lectura que se haga al artículo 145-A citado, solo se aprecia que se faculta lisa y llanamente a la autoridad fiscal a asegurar los bienes o la negociación del contribuyente, sin que se especifique o por lo menos pormenore algún parámetro legal que salvaguarde el desarrollo y continuidad de la empresa, pudiendo dar lugar que las autoridades fiscales en ejercicio de esa facultad aseguren no sólo la contabilidad del contribuyente, sino demás bienes necesarios indispensables para el desarrollo de la empresa, como lo es, sus cuentas bancarias, sus sistemas de cómputo en cuanto a facturación y cobranza, entre otros, lo que denota el margen excesivo de arbitrariedad dotado a la autoridad fiscal y, por tanto, evidencia la violación a las garantías de legalidad tributaria y legalidad y seguridad jurídicas.

6. Inconvencionalidad del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con la Carta de la Organización de los Estados Americanos

El artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prevé que en México todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en nuestra Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte.

Asimismo, dicho precepto legal establece que tratándose de normas que regulen derechos humanos, se interpretarán de conformidad con nuestra Carta Magna y con los tratados

internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Finalmente, dicho precepto señala que las autoridades se encuentran obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

En este sentido, las autoridades se encuentran obligadas a respetar aquellos derechos humanos consagradas tanto en la Constitución Política como en los tratados internacionales en los que México sea parte, así como que dicha interpretación deberá efectuarse de la manera más amplia.

Incluso, lo anterior ha sido reconocido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de criterios jurisprudenciales recientemente publicados en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta²⁷.

Del contenido de dichos criterios jurisprudenciales, se desprende que conforme al criterio de nuestro Máximo Tribunal, todas aquellas autoridades se encuentran obligadas a respetar los derechos humanos establecidos tanto en nuestra Carta Magna como en los tratados internacionales en los que México sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Asimismo, se desprende los pasos a seguir a fin de que las autoridades tanto judiciales, administrativos o jurisdiccionales deban efectuar un control *ex-officio* en la aplicación de

²⁷ Mismos que se citan a continuación: "CONFLICTOS QUE INVOLUCRAN DERECHOS FUNDAMENTALES. SU RESOLUCIÓN JURÍDICA", "CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD", "PARÁMETRO PARA EL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS" y "PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS".

las normas en nuestro país a fin de la supremacía de las normas constitucionales y en materia de Tratados Internacionales.

En relación con lo anterior, resulta importante determinar si los derechos humanos resultan aplicables para personas morales, pues éste sería el caso particular, respecto al caso práctico también referido en el presente estudio.

Al respecto, resulta importante señalar que las personas morales o jurídicas son creadas por personas físicas para la consecuencia de fines determinados, que de otra forma no se podrían alcanzar.

Por tanto, las personas morales constituyen un instrumento al servicio de los intereses de las personas que las crearon, constituyendo un vínculo jurídico entre éstos y la persona colectiva así creada.

Como una conclusión preliminar, es innegable que las personas morales son consecuencia del ejercicio previo de otros derechos, como la libertad de asociación y, que en pleno ejercicio de este derecho, requiere que la organización creada tenga garantizado aquellos derechos fundamentales que sean necesarios para la consecuencia de los fines propuestos, cuestiones inherentes a todo sistema jurídico, sin que el de nuestro país sea ajeno a lo anterior.

En este sentido, se puede concluir que las personas morales deben ser titulares de aquellos derechos fundamentales que sean acordes con la finalidad que persiguen al estar encaminados a la protección de su objeto social, así como de aquellos que aparezcan como medio o instrumento necesario para la consecución de dicha finalidad.

Incluso, lo anterior ha sido reconocido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia que lleva por rubro "DAÑO MORAL. LAS

PERSONAS MORALES ESTÁN LEGITIMADAS PARA DEMANDAR SU REPARACIÓN EN CASO QUE SE AFECTE LA CONSIDERACIÓN QUE TIENEN LOS DEMÁS RESPECTO DE ELLAS (ARTÍCULO 1916 DEL CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL”.

Asimismo, dicho criterio ha sido sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al momento de resolver recientemente el diverso amparo directo 28/2010²⁸.

²⁸ Se cita parte conducente de la ejecutoria que resuelve dicho medio de defensa:

“[...]

Una vez aclarado lo anterior, es de la mayor relevancia determinar si la persona moral La Jornada, es titular de los derechos fundamentales que alega violados en su contra.

*Es obvio que toda persona física es titular del derecho al honor, ya que el reconocimiento de éste es una consecuencia de la afirmación de la dignidad humana; sin embargo, **el caso de las personas morales presenta mayores dificultades, toda vez que de ellas no es posible predicar dicha dignidad como fundamento de un eventual derecho al honor.***

*La exposición parece más clara si utilizamos la distinción antes trazada, entre el honor en sentido subjetivo y objetivo. Resulta difícil poder predicar el derecho al honor en **sentido subjetivo** de las personas morales, pues éstas carecen de sentimientos y resultaría complicado hablar de una concepción que ellas tengan de sí mismas. Por el contrario, en lo relativo a su **sentido objetivo**, considerando el honor como la buena reputación o la buena fama, parece no sólo lógico sino **necesario sostener que el derecho al honor no es exclusivo de las personas físicas, puesto que las personas morales evidentemente gozan de una consideración social y reputación frente a la sociedad.***

En primer lugar es necesario tomar en cuenta que las personas denominadas morales o jurídicas son creadas por personas físicas para la consecución de fines determinados, que de otra forma no se podrían alcanzar, de modo que las personas jurídicas constituyen un instrumento al servicio de los intereses de las personas que las crearon. En segundo lugar debemos considerar que los entes colectivos creados son la consecuencia del ejercicio previo de otros derechos, como la libertad de asociación, y que el pleno ejercicio de este derecho requiere que la organización creada tenga suficientemente garantizados aquellos derechos fundamentales que sean necesarios para la consecución de los fines propuestos.

*Por lo anterior **es posible afirmar que las personas jurídicas deben ser titulares de aquellos derechos fundamentales que sean acordes con la finalidad que persiguen, por estar encaminados a la protección de su objeto social, así como de aquéllos que aparezcan como medio o instrumento necesario para la consecución de la referida finalidad.***

*Es en este ámbito que se encuentra el derecho al honor, pues el desmerecimiento en la consideración ajena sufrida por determinada persona jurídica conllevará, sin duda, la imposibilidad de que esta pueda desarrollar libremente sus actividades encaminadas a la realización de su objeto social o, al menos, una afectación ilegítima a su posibilidad de hacerlo. **En consecuencia, la persona jurídica también puede ver lesionado su derecho al honor a través de la divulgación de hechos concernientes a su entidad, cuando otra persona la difame o la haga desmerecer en la consideración ajena.***

*Al pronunciarse respecto a la posibilidad de las personas morales de demandar la reparación de daño moral con fundamento en el artículo 1916 del Código Civil para el Distrito Federal, esta Primera Sala concluyó que **el derecho al honor no protege únicamente los valores intrínsecamente relacionados al ser humano, sino que también protege a las personas jurídicas que sean afectadas en su honor en sentido objetivo o reputación, ya sea que se refiera a la fama, el renombre, la popularidad o notoriedad o la consideración que de ella tienen***

Como se aprecia de la transcripción de dicha ejecutoria, es claro que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los derechos humanos o fundamentales resultan aplicables incluso para las personas morales, siempre y cuando éstos sean acordes con la finalidad persiguen al estar encaminados a proteger su objeto social, así como de aquellos derechos fundamentales que aparecían como medio o instrumento numerario para la conservación de dicha finalidad.

Incluso, el hecho de que los derechos humanos o fundamentales establecidos en nuestra Carta Magna resultan igualmente aplicables para las personas morales o jurídicas, ha sido reconocido por los Poderes Legislativos de los Estados que conforman la Unión en nuestro país.

En efecto, Poderes Legislativos Estatales han reconocido a través de legislaciones locales que, al igual que las personas físicas, las personales gozan de la protección de los derechos humanos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tal es el caso del Poder Legislativo del Estado de Veracruz, quienes a través de la Ley del Juicio de Protección de Derechos Humanos del Estado de Veracruz de Ignacio de La Llave.

En efecto, en dicha Ley se establece que tanto las personas físicas como las morales disfrutarán de la protección de los derechos humanos consagradas en nuestra Constitución Política, como se aprecia en el artículo 3 y 7 de dicho ordenamiento.

*los demás, tal y como se desprende de la tesis jurisprudencial cuyo rubro es **DAÑO MORAL. LAS PERSONAS MORALES ESTÁN LEGITIMADAS PARA DEMANDAR SU REPARACIÓN EN CASO QUE SE AFECTE LA CONSIDERACIÓN QUE TIENEN LOS DEMÁS RESPECTO DE ELLAS (ARTÍCULO 1916 DEL CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL)***

[...]"

De lo anterior, es claro que el Poder Legislativo del Estado de Veracruz ha reconocido que los derechos humanos no únicamente son aplicables a personas físicas sino también a personas morales o jurídicas.

Asimismo, el hecho de que los derechos humanos protegen a las persona morales ha sido corroborado por Marius Emberland en su obra titulada *The Human Rights of Companies*, Editorial Oxford, 2006.

Una vez establecido que los derechos humanos resultan aplicables a las personas morales en la medida de que éstos sean acordes con la finalidad que persigue, o bien, que éstos se erijan como medio o instrumento para la conservación de la finalidad que persiga la entidad de que se trate, a continuación se demostrará la existencia del derecho humano a la seguridad económica consagrado en el artículo 29, apartado a) de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, circunstancia vulnerada por el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 29, apartado a) de la Carta de la Organización de los Estados Americanos²⁹ establece como derecho humano **la seguridad económica**.

De lo anterior, se advierte que la Carta de la Organización de los Estados Americanos establece un derecho fundamental consistente en la seguridad económica.

Ahora bien, derivado de que la Carta de la Organización de los Estados Americanos no establece una definición de lo que se debe de entender por seguridad económica, resulta

²⁹ Se cita artículo en su parte conducente:

“**Artículo 29.** Los Estados Miembros están de acuerdo en la convención de **desarrollar su legislación social** sobre las siguientes bases:

a) Todos los seres humanos, sin distinción de raza, nacionalidad, sexo, credo o condición social, tienen el derecho de alcanzar su bienestar material y su desarrollo espiritual en condiciones de libertad, dignidad, igualdad de oportunidad y **seguridad económica**.

procedente analizar cada uno de sus vocablos a efecto de llegar a su definición y, por ende, desarrollar su intelección y aplicación a nuestro sistema jurídico.

Al respecto, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia de la Lengua Española, establece que por “*seguridad*” debe de entenderse como:

- Cualidad de seguro
- Certeza

Por su parte, dicho Diccionario señala que por la palabra económica debe de entenderse:

- Perteneciente o relativo a la economía
- Moderado en gastar
- Poco costoso, que exige poco gasto.

Asimismo, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia de la Lengua Española, define a la palabra “*economía*” de la siguiente forma:

Administración eficaz y razonable de los bienes.

- Conjunto de bienes y actividades que integran la riqueza de una colectividad o un individuo.
- Ahorros mantenidos en reserva.
- Reducción de gastos anunciados o previstos.

Asimismo, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

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

De lo anterior, concatenando lo dispuesto en dicho Tratado y armonizándolo con nuestra legislación, se puede concluir que por seguridad económica debe entenderse como la certeza o protección de un particular a gastar o contribuir de una manera moderada o poco costosa.

En este sentido, y aplicado el derecho de seguridad económica a la materia tributaria, podríamos concluir que es la protección con que cuenta un contribuyente a contribuir al gasto público de una manera moderada y poco costosa, sin que se pueda ver mermado o disminuido las inversiones o actividades productivas de las empresas que ni siquiera se verán vinculado a pagar impuestos en el régimen impositivo.

Concretando lo anterior, es claro que el derecho de seguridad económica que nos ocupa resulta aplicable al caso de las personas morales contribuyentes en nuestro régimen impositivo, pues el mismo va relacionado con la finalidad que persigue toda persona moral (fines de lucro) y, por ende, debe de protegerse su objeto social, pudiendo concebirse dicha seguridad económica como un medio o instrumento de protección al fin social de cualquier contribuyente persona moral en nuestro país, particularmente, una sociedad anónima como resulta ser el caso en estudio.

En este sentido, si el objeto social de la empresa que se vio afectada por el aseguramiento precautorio a que se refiere el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, va relacionado con un objeto eminentemente económico (lucro), como lo es la prestación de servicios en general, es innegable que se erige como un derecho el gozar de la seguridad económica, traducido en que no se ven mermadas las inversiones o actividades productivas de las empresas con actividades que ni siquiera se ven vinculadas con la determinación y cobro de impuestos.

Por lo anterior, es claro que el derecho de seguridad económica se encuentra íntimamente relacionada con el objeto social de una sociedad anónima, motivo por el cual de conformidad con el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resulta le resulta aplicable dicho derecho humano al caso de la empresa que fue sujeta al embargo precautorio a que se refiere el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación y que se aborda en la resolución del caso práctico.

Ello, ya que la única condicionante establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que un derecho humano sea aplicado a una persona moral, es que el mismo **vaya relacionado con su objeto social.**

Así, si el objeto social de esa empresa es eminentemente económico o de lucro, es claro que cualquier derecho que se encuentre relacionado con ello, como es la de seguridad económica, le resultará aplicable.

Incluso, la procedencia de la aplicación a favor de dicha empresa del derecho de seguridad económica se hace más evidente, si se toma en consideración que la misma es un contribuyente para efectos del impuesto sobre la renta y, por ende, se encuentra obligada a contribuir al gasto público en términos del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como ha sido advertido.

En este sentido, aplicando dicho derecho a la citada empresa se encontrará obligada a pagar impuesto sobre la renta por aquellos ingresos que obtenga durante el desarrollo de su profesión, circunstancia que tendrá que efectuarse de una manera que no resulta contraria a su debida seguridad económica.

Por lo anterior, es claro que el derecho humano de seguridad económica se encuentra relacionada con la actividad que realiza la ahora quejosa, tanto al nivel corporativo como a las obligaciones que cuenta ante el Fisco Federal.

En este sentido, es evidente que el derecho humano de seguridad económica establecida en el artículo 29, apartado a) de la Carta de la Organización de los Estados Americanos le es aplicable a dicha empresa, lo que se traduce en que el legislador y el intérprete de la norma deberán velar a que si bien el contribuyente deberá contribuir al gasto público, dicha obligación no puede llegar al extremo de que se grave al mismo de manera incierta y se limite injustificadamente en sus papeles y posesiones de carácter fiscal, máxime que ello no guarda relación con la determinación de contribuciones a cargo en sí misma, so pena de vulnerar el derecho a la seguridad económica.

En el caso específico, se estima que el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación viola el derecho de la seguridad económica lo que produce su inconventionalidad ex officio en términos del artículo 1º y 133 Constitucional.

Lo anterior es así, en tanto que limita y se erige como un acto de molestia a los contribuyentes personas morales respecto a sus papeles, posesiones y demás documentación de carácter fiscal e inclusive en su actividad productiva, siendo que no guarda relación con la determinación en sí misma de contribuciones y, aún así, se impone la obligación de dichos contribuyentes a enfrentar un procedimiento considerando una determinación provisional y presuntiva de determinada cantidad líquida a cargo, para efectos de la imposición del aseguramiento precautorio, lo que se estima desproporcionado y falto de la debida razonabilidad jurídica.

Esto es así, máxime que tan no se ofrece seguridad económica que no se permite al particular contribuyente persona moral poder desvirtuar la aplicación de dicho aseguramiento precautorio, en un plazo prudente y razonable, lo que atenta en contra del principio de seguridad económica y del curso de los negocios de una empresa productiva en nuestro país, entorpeciendo la generación de utilidades susceptibles de ser gravadas para efectos del impuesto sobre la renta.

Por lo anterior, en opinión del suscrito ello actualiza la inaplicación del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación al caso en concreto, siendo aplicables las demás violaciones constitucionales aludidas para justificar de igual forma, la inconvencionalidad de dicho dispositivo legal, en términos de los artículos 1 y 133 de nuestra Constitución Federal.

Pronunciamientos judiciales

Es importante destacar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se ha pronunciado mediante tesis publicadas en el Semanario Judicial de la Federación, respecto a la constitucionalidad del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de 2010, aunque no atendiendo a las argumentaciones de inconstitucionalidad ya analizadas en el apartado anterior.

A continuación por orden y método, así como facilidad en su estudio, se cita cada criterio y se efectúa su correspondiente crítica, a fin de evidenciar la insuficiencia en el estudio por parte del Alto Tribunal, así como la falta de la debida interpretación y teleología de dicho precepto legal, siendo que aún existen temas pendientes por definir de parte de dicho Alto Tribunal.

1. Primer Criterio

“ASEGURAMIENTO DE LOS BIENES O LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE POR OBSTACULIZAR U Oponerse AL INICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN O POR NO SEÑALAR SU DOMICILIO. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 139/2008, de rubro: "ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD CUANDO EL CONTRIBUYENTE SE NIEGA A PROPORCIONAR LA QUE ACREDITE EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.", sostuvo que el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación prevé un tipo de aseguramiento provisional para que el contribuyente, desde que se lleva a cabo dicha medida, no destruya, altere o modifique su contabilidad, en aras de que la autoridad conozca con precisión su situación fiscal, siendo ajeno a los propósitos de dicho precepto garantizar adeudos fiscales determinados, ya que dicho aseguramiento no recae, ni debe recaer, sobre la negociación o el resto de los bienes, tales como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque estos elementos mercantiles no son los idóneos para determinar la situación fiscal del contribuyente. Ahora bien, al establecer la fracción I del citado artículo 145-A que las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente cuando éste se oponga u obstaculice la iniciación de las facultades de comprobación o cuando no señale su domicilio, no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues debe entenderse que la resistencia del contribuyente a ser revisado o a proporcionar datos para su localización sólo permite al fisco ordenar, en su oportunidad, el aseguramiento de la contabilidad del gobernado, pero tal atribución no lo autoriza a asegurar otro tipo de bienes como los descritos, ya que ello simularía un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales, cuya práctica ha sido declarada inconstitucional por este Alto Tribunal. No obstante lo anterior, en caso de que no pueda notificarse el inicio de las facultades de comprobación al contribuyente por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio, dicho aseguramiento constituye la única forma de hacerlo comparecer ante la autoridad fiscal, por lo que la medida en estos casos puede recaer en cualquier tipo de bienes que estén a su alcance, incluidas las cuentas bancarias.

Tesis de jurisprudencia 11/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de enero de dos mil once”.

Del análisis que se haga a dicho criterio, puede apreciarse que el Alto Tribunal sostuvo que la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 139/2008, ya había sostenido que el artículo 145-A del Código Fiscal

de la Federación prevé un tipo de aseguramiento provisional para que el contribuyente, desde que se lleva a cabo dicha medida, no destruya, altere o modifique su contabilidad, en aras de que la autoridad conozca con precisión su situación fiscal, siendo ajeno a los propósitos de dicho precepto garantizar adeudos fiscales determinados.

Lo anterior, ya que dicho aseguramiento no recae, ni debe recaer, sobre la negociación o el resto de los bienes, tales como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque estos elementos mercantiles no son los idóneos para determinar la situación fiscal del contribuyente.

Ahora bien, continúa argumentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación que al establecer la fracción I del citado artículo 145-A que las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente cuando éste se oponga u obstaculice la iniciación de las facultades de comprobación o cuando no señale su domicilio, no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, pues debe entenderse que la resistencia del contribuyente a ser revisado o a proporcionar datos para su localización sólo permite al fisco ordenar, en su oportunidad, el aseguramiento de la contabilidad del gobernado, pero tal atribución no lo autoriza a asegurar otro tipo de bienes como los descritos, ya que ello simularía un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales, cuya práctica ha sido declarada inconstitucional por este Alto Tribunal.

No obstante lo anterior, en caso de que no pueda notificarse el inicio de las facultades de comprobación al contribuyente por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio, dicho aseguramiento constituye la única forma de hacerlo comparecer ante la autoridad fiscal, por lo que la medida en estos casos puede recaer en cualquier tipo de bienes que estén a su alcance, incluidas las cuentas bancarias

A fin de sustentar lo anterior, el Alto Tribunal alude a una interpretación “conforme³⁰” del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, a fin de justificar su constitucionalidad.

³⁰ Cita textual de la ejecutoria:

"Con la obtención de las copias de la contabilidad se está en posibilidad de verificar si se han acatado o no las disposiciones de carácter fiscal, sin que parezca necesario asegurarla o recogerla, lo que significa una aparente proporcionalidad de esta medida. Si el contribuyente se niega a proporcionarla el artículo 85, fracción I, del Código Fiscal de la Federación también prevé la posibilidad de imponer multa por esa conducta, pero a la par el artículo 145-A, fracción III, de esa legislación, permite el aseguramiento de bienes o de la negociación, el cual debe ser acorde a su finalidad que es garantizar que no se altere, cambie o modifique la contabilidad en aras de que la autoridad fiscal conozca con precisión la situación fiscal del contribuyente, además de que por tratarse de una medida provisional no puede obstaculizarse o impedirse el funcionamiento ordinario de la negociación, sin perjuicio de las molestias que todo aseguramiento produce al momento de llevarse a cabo, de ahí que a continuación se expondrán los siguientes escenarios:

"a) Aseguramiento de bienes o derechos reales: El artículo 13 del Código Fiscal de la Federación enuncia el aseguramiento o embargo de bienes y, en forma particular, el aseguramiento de la contabilidad. Los diversos artículos 44, fracción II, párrafo tercero, y 46, fracción III, del mismo código, señalan lo siguiente:

(se citan)

"De lo anterior se advierte que se permite el aseguramiento de bienes entre ellos la contabilidad, en una visita domiciliaria, si se impide su desarrollo, y una forma de obstaculizarlo en cualquier procedimiento de fiscalización es negarse a exhibir la contabilidad y demás papeles, porque la autoridad fiscal no puede cerciorarse físicamente si se cumplieron o no las obligaciones fiscales.

"Luego, si el objeto del aseguramiento previsto en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación es garantizar que no se altere, cambie o modifique la contabilidad para que la autoridad fiscal esté en aptitud de conocer la situación fiscal del contribuyente, ante su negativa de exhibirla, la medida preventiva sería acorde con el principio de seguridad jurídica si recayera en la propia contabilidad, porque existe proporcionalidad o coherencia con aquel objeto pues mediante el secuestro se puede descubrir el estado fiscal del sujeto obligado y se permite el funcionamiento de la negociación, y no parece razonable ni necesario para cumplir dicho propósito asegurar el resto de los bienes de una empresa como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque con ello no hay seguridad de que se determine correctamente su situación fiscal, mas bien simula un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales.

"Otras razones que abonan esta postura es que se trata de un caso análogo al establecido en el artículo 44, fracción II, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, aunque este último se limita a la visita domiciliaria, no a otros tipos de procedimientos de comprobación; además sería gradual el sistema previsto en dicho código, porque ante la negativa a mantener la disponibilidad de la contabilidad, pero se permite acceder a ella, se pueden obtener las copias respectivas, sin recogerla, y si existe la negativa a exhibirla o proporcionarla no podría copiarse, sino que válidamente tendría que asegurarse precautoriamente para conocer la situación fiscal del contribuyente, en comunión con las facultades fiscalizadoras que se confieren a la autoridad fiscal en el artículo 16 de la Carta Fundamental.(11)

"b) Asegurar negociaciones: Con el fin de obtener mediante la intervención de ellas 'los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios'. Para lo cual, los artículos 153 y 164 del Código Fiscal de la Federación señalan que se nombrará a un interventor con cargo a la caja, quien aprobará varios movimientos financieros de la empresa, en términos de la última parte del artículo 165 del mismo código, y respecto a tales ingresos necesarios para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios, una vez cubiertos los pasivos corrientes 'deberá retirar ... hasta el 10% de los ingresos percibidos en efectivo ... y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida en que se efectúe la recaudación'.

"Los artículos 164 al 172 del Código Fiscal de la Federación regulan el embargo de las negociaciones con intervención a la caja o la administración respecto de créditos fiscales, sin que el artículo 145-A o uno diverso señalen si en el aseguramiento precautorio de la negociación se seguirán las mismas reglas que el procedimiento administrativo de ejecución. Si a la fracción III del último numeral se le pretendiera aplicar este procedimiento ejecutivo rebasaría el objeto del aseguramiento provisional porque con ello no es posible impedir que la contabilidad se altere o modifique o que se conozca con precisión la situación fiscal del contribuyente, puesto que se detraería una cantidad diaria de dinero que se enteraría a la oficina exactora, sin

que exista adeudo fiscal ni aun en forma presuntiva, de modo que la medida no sería indispensable para ese fin y, por tanto, podría llegar a ser desproporcional por su falta de relación entre el secuestro de la negociación y el objeto del aseguramiento precautorio establecido en el artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, máxime que al igual que el aseguramiento de bienes raíces, de derechos reales o personales como cuentas bancarias, depósitos o valores, quedaría a elección de la autoridad determinar el monto y qué bienes o no serían secuestrados, lo cual ha sido declarado inconstitucional por este Alto Tribunal, en virtud de que genera incertidumbre jurídica al desconocer el particular si el aseguramiento recaerá sobre el total de los bienes o una parte de ellos, dado que queda a discreción de la autoridad fiscal.

"Desde esta perspectiva es patente que **con la primera de las interpretaciones la medida preventiva de mérito sería acorde con el artículo 16 constitucional**, porque quedaría acotada al embargo o aseguramiento de la contabilidad, al igual que lo que sucede en otros supuestos análogos, **mientras que la segunda interpretación conllevaría necesariamente a su inconstitucionalidad en virtud de que la autoridad tendría plena libertad para decidir por qué monto se realizaría el aseguramiento de otros bienes o de la negociación, aspecto que ha sido declarado inconstitucional por el Pleno de este Alto Tribunal, porque vulnera la garantía de seguridad jurídica que busca que las facultades de una autoridad se acoten suficiente y razonablemente para que se le impida actuar de manera arbitraria o caprichosa**.

"Lo anterior parte de la premisa de que es necesario que las normas que facultan a las autoridades administrativas para ejercer alguna atribución limiten su marco de actuación, de tal forma que la afectación a la esfera jurídica de los gobernados no dimane de la actuación caprichosa o arbitraria, sino justificada por los hechos que rodean una determinada situación advertida por la autoridad. En otras palabras, la disposición que prevé una afectación cuya realización corresponde a una autoridad administrativa, respeta el principio de seguridad jurídica **cuando el legislador acota suficiente y razonablemente la actuación de aquélla, que aun cuando le dé cierto margen que le permita examinar las circunstancias en que aconteció la respectiva conducta del particular, no dé pauta a una actuación caprichosa e injustificada, con lo cual es lógico que no cumpliría el texto del artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, a la luz de la segunda interpretación expuesta**, pero esta Segunda Sala ante la precisión que hace esa norma en su primera parte de que puede decretarse el 'aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente', y respecto del objeto que persigue su fracción III, **arriba a la convicción de que debe prevalecer como jurisprudencia la primera interpretación, que atiende a razones teleológicas y del sistema normativo**.

"Debe precisarse que la constitucionalidad del aseguramiento provisional analizado, obedece exclusivamente a la interpretación conforme de la fracción III del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, mas no prejuzga sobre el posible uso indebido que la autoridad fiscal haga de esta medida, por ejemplo, que no tenga facultades para solicitar la contabilidad o una parte de ella; que el contribuyente no tenga la obligación de conservar un documento o éste resulte innecesario para la revisión fiscal del ejercicio, entre otras hipótesis, dado que serían razones distintas que conllevarían a la inconstitucionalidad del aseguramiento así llevado a cabo."

El criterio de mérito si bien aplica por la similitud en su contenido tratándose de la fracción I, del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, por lo que se concluye que con apoyo en lo resuelto en la ejecutoria de mérito, dicha fracción I, tampoco vulnera la garantía de seguridad jurídica a que se refiere el artículo 16 de la Carta Magna.

(...)

De las normas anteriores se aprecia que la falta de señalamiento del domicilio de los contribuyentes, la designación de uno incorrecto o la falta de aviso oportuno del cambio del mismo, por lógica impiden a la autoridad ejercer cualquier tipo de control sobre sus operaciones y, por efecto de ello, la imposibilidad material de que la autoridad despliegue sus facultades de comprobación, pues si el sujeto a quien se pretende visitar no es localizable, menos aún podrá revisarse su contabilidad para efectos fiscales.

Por tanto, en estos casos excepcionales sí se justifica plenamente la necesidad de acudir a medidas extremas de sujeción del contribuyente para hacerlo comparecer ante el fisco, tales como el aseguramiento de sus cuentas bancarias, de inversión, contratos, cheques, cajas de seguridad, mesa de dinero, depósito de valores en administración y demás instrumentos financieros, a nombre del contribuyente no localizado, pues es su propia omisión la que propicia la gravedad de la medida.

Lo anterior, en opinión del suscrito no es justificado pues si bien el Alto Tribunal cuenta con las facultades para interpretar las normas correspondientes, no es menos cierto que el propio Máximo Tribunal da cuenta del margen excesivo de discrecionalidad otorgada por la norma, lo que como ya se dijo, evidencia la violación al principio de legalidad tributaria, en relación con el principio de seguridad y legalidad jurídicas.

El propio criterio de la Suprema Corte en opinión del suscrito revela esa violación, tan es así, que en un esfuerzo por interpretar la norma hace la distinción entre “*dos escenarios*”, haciendo la salvaguarda que el primero de ellos, debe ser la interpretación conforme y, por tanto, constitucional, mientras que el segundo escenario atenta en contra de las garantías constitucionales aludidas, llegando al extremo de considerarlo así, lo que revela precisamente el exceso de margen de actuación de las autoridades fiscales y, por tanto, su inconstitucionalidad atento a lo expuesto en el apartado anterior.

Por tanto, en mi opinión la Suprema Corte de Justicia de la Nación en lugar de enmendar la falta de claridad excesiva del legislador ante su omisión de dar parámetros mínimos que acoten ese margen de discrecionalidad de la autoridad fiscal, debió concluir y considerar la inconstitucionalidad del artículo 145-A citado, tan es así, que da cuenta del muy posible uso indebido de esa facultad por parte de la autoridad fiscal, dada su excesiva discrecionalidad.

No resulta óbice para concluir lo anterior, que si la autoridad fiscal hace uso indebido de esa facultad tendrá lugar la inconstitucionalidad del acto de aplicación de la norma traducido en el ilegal aseguramiento efectuado por determinada autoridad³¹, pues implica que la Suprema Corte de Justicia de la Nación deje intacta una disposición legislativa que

Consecuentemente, interpretada así la fracción I del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, la misma no es contraria a la garantía de seguridad jurídica que tutela el artículo 16 constitucional.

Con base en las consideraciones antes expuestas, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve que el criterio que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia es el siguiente...”

³¹ Como se sostuvo por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterios relacionados con el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación

dada su redacción da margen a una aplicación excesiva de discrecionalidad y, más bien, arbitrariedad en detrimento de la debida certeza y legalidad jurídicas, privilegiando la subsistencia de una norma que resulta sumamente controvertible su constitucionalidad, cuestión sumamente criticable en un Tribunal Constitucional, como lo es, la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Además, resulta sumamente criticable que el Alto Tribunal en dicha jurisprudencia aun cuando da cuenta de las reformas ocurridas al artículo 145-A citado a partir de 2010 (en tanto refiere la reforma ocurrida al artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación), haya hecho caso omiso a la situación de que ese precepto condiciona su efectividad y/o aplicación a una determinación presuntiva y/o provisional de presuntos adeudos fiscales, lo que como ya sostenido la Corte, esa práctica ha sido declarada inconstitucional previamente por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo cual es ignorado por el Alto Tribunal y, en opinión del suscrito, evidencia la inconstitucionalidad de dicha medida legislativa.

Por las razones expuestas en el presente apartado, así como las violaciones constitucionales aludidas en los apartados anteriores, estimo que aún existen condiciones que ameritan un nuevo estudio constitucional del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación dado que el criterio aludido no resuelve en esencia dichas violaciones ya comentadas a lo largo del presente documento.

2. Segundo Criterio

“ASEGURAMIENTO DE BIENES. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIONES I Y II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. El citado precepto, al prever el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente, cuando se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o cuando después de iniciadas desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, ya que el legislador consideró necesario facultar a la autoridad hacendaria para

practicar dicho aseguramiento, a pesar de que no se hubiese determinado crédito fiscal en esas hipótesis, cuando el contribuyente adopte conductas o actitudes encaminadas a evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esto es, el fin del aseguramiento de bienes no reside en la determinación de un crédito fiscal, sino en el objetivo y causa eficiente de la conducta del contribuyente, lo que pone de manifiesto que los supuestos indicados pueden actualizarse aun cuando no se hubiese determinado el crédito fiscal, lo cual resulta lógico si se toma en cuenta que para ello, la autoridad hacendaria antes de determinar un crédito fiscal necesita hacer uso de su facultad revisora o fiscalizadora, ante lo cual el contribuyente puede incurrir en las hipótesis del artículo relativo, que responde y obedece a razones específicas que están justificadas y apegadas al marco constitucional en la medida que buscan salvaguardar la facultad recaudatoria de la autoridad fiscal.

Amparo en revisión 2178/2009. Alejandro Benjamín Flores Camacho. 27 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

De dicho criterio, se desprende que el Alto Tribunal sostuvo la constitucionalidad de dicho artículo, al estimar que el legislador consideró necesario facultar a la autoridad hacendaria para practicar dicho aseguramiento, a pesar de que no se hubiese determinado crédito fiscal en esas hipótesis, cuando el contribuyente adopte conductas o actitudes encaminadas a evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Con base a esa premisa, sostuvo el Alto Tribunal que el fin del aseguramiento de bienes no reside en la determinación de un crédito fiscal, sino en el objetivo y causa eficiente de la conducta del contribuyente, lo que pone de manifiesto que los supuestos indicados en dicho artículo pueden actualizarse aun cuando no se hubiese determinado el crédito fiscal, lo cual, a juicio del Alto Tribunal resulta lógico si se toma en cuenta que para ello, la autoridad hacendaria antes de determinar un crédito fiscal necesita hacer uso de su facultad revisora o fiscalizadora, ante lo cual el contribuyente puede incurrir en las hipótesis del artículo relativo, que responde y obedece a razones específicas que están justificadas y apegadas al marco constitucional en la medida que buscan “*salvaguardar la facultad recaudatoria de la autoridad fiscal*”.

Así las cosas, nótese cómo la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera la constitucionalidad del artículo en comento, en atención a que la medida busca salvaguardar la facultad recaudatoria de la autoridad fiscal.

En opinión del suscrito dicha argumentación no resulta fundada, pues como se sostuvo anteriormente por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no necesariamente la falta de atención al requerimiento de la autoridad fiscal de exhibir la contabilidad *per se* implica que existe algún impuesto causado y efectivamente exigible en beneficio de la autoridad fiscal, lo que denota la falta de proporción y razonabilidad en la medida.

En todo caso, estimo que la aplicación de una multa con un margen mínimo alto, podría ser más inhibitoria que el asegurar los bienes o la negociación del contribuyente, ya que se insiste, supóngase que un contribuyente que ha cumplido con sus obligaciones y por alguna razón no exhibe la contabilidad que es exigida por la autoridad, no obstante que no deba ningún impuesto a cargo, se le aplicaría una multa que tendría que pagar ante su omisión de atender al requerimiento, lo que es más consistente con la facultad recaudatoria, ya que aun cuando no debe ningún impuesto a cargo, si se verá obligado a pagar una multa por el incumplimiento efectuado y, además de inhibir estas prácticas ante el incumplimiento se recauda en la vía indirecta, con motivo de la existencia de actividades ilícitas.

Por tanto, se estima que el criterio adoptado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es desafortunado, por las razones apuntadas ,siendo claro que tampoco resuelve las argumentaciones en cuanto a la inconstitucionalidad del aseguramiento de bienes o de la negociación ya analizadas en el apartado anterior.

Consideraciones respecto a la suspensión en amparo respecto al aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente

En términos del artículo 123, fracción I de la Ley de Amparo, procede la suspensión de oficio, cuando se trate de actos de los que se refiere el artículo 22 Constitucional, entre otros casos.

Asimismo, la fracción II de dicho artículo prevé que cuando se trate de algún otro acto, procede la suspensión de oficio, cuando de llegarse a consumarse el acto haría físicamente imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía individual reclamada.

En relación con lo anterior, los efectos de la suspensión en el primer caso se limitarán a ordenar que cesen los actos que directamente pongan en peligro la vida, permitan la deportación o el destierro del quejoso o la ejecución de alguno de los actos prohibidos por el artículo 22 Constitucional y, en el segundo caso, serán de ordenar que las cosas se mantengan en el estado que guardan, tomando el Juez las medidas pertinentes para evitar la consumación de los actos reclamados.

En opinión del suscrito, dadas las violaciones aducidas relativas a que se reviste la naturaleza de un acto confiscatorio sin que se esté en presencia del supuesto de excepción que prevé el artículo 22 Constitucional, al amparo de la fracción I del artículo 123 de la Ley de Amparo procede la suspensión de oficio por parte del Juzgador de Amparo.

Si por alguna razón no se considerara así de parte del Juzgador Federal y, por tanto, que se trate de algún otro acto de los enumerados por el artículo 22 Constitucional y el propio artículo 123, fracción I de la Ley de Amparo, aún así procedería la suspensión de oficio, en términos de la fracción II de dicho artículo.

Lo anterior, pues de llegarse a consumir los demás actos inherentes a la confiscación de bienes o de la negociación, como pueden ser, en este último caso, la intervención a la caja, el supeditar actos de dominio, administración y demás a la autorización de un interventor, el embargo de cuentas bancarias, valores, inversiones, etc, que entorpezcan el curso normal de las actividades de la empresa o negocio de que se trate, podría dar lugar a la consumación de actos que harían físicamente imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía violada, como particularmente, puede ser, la garantía a la libertad de

trabajo, sin perjuicio de las demás garantías mencionadas y los bienes jurídicamente tutelados al amparo de las mismas.

Por tanto, aún conforme a la fracción II del artículo 123 de la Ley de Amparo, procedería la suspensión de oficio, en contra del aseguramiento de bienes o de la negociación en perjuicio del contribuyente.

Destaco que no debiera resultar aplicable el artículo 135 de la Ley de Amparo, como legislación aplicable para obtener la suspensión, de cualquier modo³², lo que haría consistente la aplicación del aseguramiento precautorio en el estado de derecho.

Lo anterior, en tanto que el artículo 135 referido sólo opera cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones, aprovechamientos, en cuyo caso, la suspensión podrá decretarse discrecionalmente, la que surtirá efectos previo depósito del total en efectivo de la cantidad a nombre de la Tesorería de la Federación o de la entidad fiscal de que se trate.

Por tanto, si en el caso, como ampliamente se ha advertido y la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación así lo consideró en sus criterios ya analizados, propiamente el aseguramiento de bienes o de la negociación no tiene como fin el garantizar el interés fiscal de la Federación, máxime que la determinación presuntiva y provisional que hace la autoridad fiscal, como el propio artículo 145-A lo refiere, es “*para efectos*” de esa medida, lo que origina su inaplicabilidad para el caso de la suspensión en amparo.

En este sentido, en opinión del suscrito el artículo 135 de la Ley de Amparo no podría sujetarse su aplicación para el caso de la suspensión en contra del aseguramiento de bienes o de la negociación a que se refiere el artículo 145-A del Código Fiscal de la

³² **SANCHEZ PICHARDO**, Alberto C. “Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa”, Editorial Porrúa, Sexta Edición, México, 2005. Página 717

Federación, ya que no se está en presencia del cobro de contribuciones y aprovechamientos, tan es así, que se reitera, en el peor de los escenarios sólo es una determinación presuntiva y provisional, únicamente para efectos de dicha medida preventiva.

Propuesta de reforma legislativa

En opinión del suscrito, uno de los vicios de inconstitucionalidad radica en la reforma ocurrida el 9 de diciembre de 2009, con motivo de la iniciativa presidencial ingresada por el Ejecutivo Federal.

Lo anterior, ya que a partir de dicha reforma se introdujo el requisito relativo a que el aseguramiento de bienes o de la negociación, se practicará hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que, únicamente para estos efectos, la autoridad fiscal efectúe cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en el propio artículo 145-A.

En relación con lo anterior, el sujetar dicho aseguramiento a una determinación presuntiva y provisional, implica una desproporción en la medida adoptada y la finalidad de la misma, pues si no se trata de garantizar el interés fiscal de la Federación, no resulta justificado dicha determinación aun siendo provisional.

Del mismo modo, en opinión del suscrito, ante la falta de audiencia al contribuyente, debiera otorgarse oportunidad al contribuyente de desvirtuar dicha determinación presuntiva y provisional que efectúe la autoridad fiscal, tal y como sucede en el caso del embargo precautorio, lo cual sería acorde con la finalidad pretendida en el aseguramiento de bienes o de la negociación, como lo es, que el particular atienda efectivamente los requerimientos de las autoridades fiscales, privilegiando no sólo la facultad fiscalizadora, sino acotando el margen excesivo de actuación de la autoridad fiscal, dotando de certeza

al contribuyente por cuanto a que una vez atendida la omisión en que incurrió se levantarán inmediatamente los actos de molestia irrogados en su perjuicio.

Asimismo, en opinión del suscrito se debe reconsiderar el plazo legal de duración del aseguramiento precautorio, siendo que en opinión del suscrito, resulta excesivo atender a los plazos para emitir la resolución que ponga fin a la situación fiscal del contribuyente, ya que ello dará lugar a que si hay contribuyentes que van a atender el requerimiento de la autoridad lo harán antes de que emita dicha resolución y, a su vez, generará una actuación expedita de la autoridad fiscal en beneficio de la certeza jurídica, al saber de antemano que cuenta con un tiempo muy reducido en el margen de actuación para sustentar dicho aseguramiento.

Por tanto, en opinión del suscrito aun cuando lo ideal sería eliminar esta práctica y en sí mismo, eliminar el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, consciente de que puede haber casos excepcionales que justifique una medida de esta magnitud, estimo que con la siguiente redacción se purgaría en lo esencial, los vicios de constitucionalidad que actualmente presenta el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

Para efectos de evidenciar la propuesta de reforma legislativa, se destaca en delineado y en resaltado, la porción normativa que podría adicionarse al actual artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, con el fin de hacer armónica la aplicación de dicho precepto legal de cara a las garantías constitucionales cuyas violaciones han quedado sintetizadas en apartados anteriores.

“Artículo 145-A. Las autoridades fiscales previo requerimiento notificado legalmente e imposición de la multa que corresponda ante su incumplimiento³³, 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.

³³ Se marca como resaltado para evidenciar la incorporación del texto que se propone

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. 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.

En los casos anteriores, la autoridad que practique el aseguramiento deberá levantar acta circunstanciada en la que precise las razones para hacerlo.

~~El aseguramiento precautorio se practicará hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que, únicamente para estos efectos, la autoridad fiscal efectúe cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en este artículo. Para determinar provisionalmente el adeudo fiscal, la autoridad podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 de este Código³⁴.~~

El aseguramiento precautorio quedará sin efectos ***si el particular atiende espontáneamente al requerimiento de autoridad que fue incumplido anteriormente, o bien***, si la autoridad no emite, ~~dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II, III y V y de 18 meses en el de las fracciones I y IV,~~ ***dentro de un mes-contado*** desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. ~~Si dentro de los plazos señalados la autoridad determina algún crédito, dejará de surtir efectos el aseguramiento precautorio y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.~~

Los bienes o la negociación del contribuyente que sean asegurados conforme a lo dispuesto por este artículo podrán, desde el momento en que se notifique el aseguramiento y hasta que el mismo se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para esos efectos se actúe como depositario de los mismos en los términos establecidos en el artículo 153 de este Código, con excepción de lo dispuesto en su segundo párrafo. En el caso de depósitos en entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo u otros bienes, éstos también podrán dejarse en posesión del contribuyente, como parte de la negociación.

El contribuyente que actúe como depositario designado en los términos del párrafo anterior, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia”.

³⁴ Se marca en delineado en medio para denotar la eliminación que propone el suscrito

Así, aun cuando considero oportuno la eliminación de esta figura restrictiva de la situación fiscal de los contribuyentes, estimo que con los ajustes y eliminaciones que se proponen en la redacción prevista en el párrafo anterior, se corrigen en lo esencial los vicios de inconstitucionalidad que actualmente presenta el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

Conclusiones

Con motivo de lo expuesto a lo largo del presente documento, se estima que las conclusiones se resumen a lo siguiente:

- 1. Armonizar la necesidad de generar ingresos tributarios para el país, con la restricción de prácticas fiscales agresivas de las autoridades fiscales.*

En efecto, aun cuando es evidente que el país necesita allegarse de recursos para poder satisfacer el gasto público, salta a la vista la informalidad de gran número de contribuyentes cautivos que con motivo de la complejidad en el cumplimiento de las disposiciones fiscales y la adopción de este tipo de medidas optan por seguir en dicha informalidad.

Asimismo, el Servicio de Administración Tributaria no ha sido consistente en evitar prácticas fiscales abusivas en ciertas clases de contribuyentes que en apariencia de “vehículos legales” generan escenarios agresivos de elusión o inclusive evasión fiscal, en detrimento de la credibilidad y eficacia en su actuación que permita revelar una efectiva labor fiscalizadora.

En tal virtud, en opinión del suscrito el legislador federal debe optar por mecanismos que privilegien la necesidad de incrementar ingresos tributarios en el país, incrementando la base de contribuyentes cautivos y facilitar el cumplimiento de las obligaciones en materia

fiscal y optar por restringir la implementación de facultades económico coactivas que, so pretexto de privilegiar la labor fiscalizadora inciden en la productividad de las empresas, lejos de incentivar o privilegiar dicha labor, como es el caso, del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

2. Imprescindible que Tribunal Constitucional del país replantee el método de valoración de la constitucionalidad de normas cuya interpretación y aplicación en la práctica, resulta lesiva de Carta Magna, como ha sido la tendencia del Máximo Tribunal en los últimos años.

En efecto, de un análisis que se formule a la tendencia que ha seguido el Alto Tribunal respecto al análisis de la constitucionalidad de normas en materia fiscal, sean de procedimiento o de fondo (causación e implementación de contribuciones) es evidente que se ha privilegiado en exceso la labor fiscalizadora de las autoridades fiscales, lo que en la práctica redundaría en entorpecer el curso normal de las actividades de las empresas que actúan en un marco de legalidad, en detrimento de la productividad de las mismas y, que a su vez, redundaría en la falta de certeza jurídica de los contribuyentes y la validación de prácticas fiscales excesivas o arbitrarias de las autoridades fiscales.

Como prueba de lo anterior, basta considerar las recientes decisiones en materia de constitucionalidad de leyes fiscales, como es, el caso del impuesto empresarial a tasa única e inclusive al analizar parcialmente la constitucionalidad del actual artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

Al momento de efectuar dicho análisis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce que dicho precepto en sí mismo da margen de excesiva actuación discrecional de la autoridad fiscal, de lo cual, bajo la apariencia de una “interpretación conforme” pretende dictar directrices de lo que puede hacer y no debe hacer la autoridad fiscal, lo que resulta reprochable en un Tribunal Constitucional.

Lo anterior, pues a través de esa actuación deja intacta una disposición normativa que de sí, da margen a una aplicación en la práctica desproporcionada e inconstitucional, so pena de la apariencia de una “interpretación conforme” sienta las bases y parámetros del adecuado ejercicio de la facultad prevista en la norma, lo que es ajeno a un órgano de control de la constitucionalidad, como si se tratara de una legislación “pro-forma” que no se justifica en el estado de derecho.

Aun cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dejado en claro que la inconstitucionalidad de normas no puede ser subsanada ni por las autoridades fiscales por sí mismas, se estima inadecuado que en ejercicio de su labor “interpretativa” justifique lo que puede hacer o y no hacer las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de las facultades otorgadas por el legislador, ya que ello, sienta las bases a un estado de inseguridad jurídica al dar margen excesivo de actuación de las autoridades fiscales, en detrimento del estado de derecho generando que so pretexto del control de la legalidad de los actos se apliquen leyes que carecen de la debida constitucionalidad, según lo expuesto en el apartado correspondiente del presente escrito.

3. Acotar términos procesales a cargo de las autoridades fiscales, en beneficio de la seguridad jurídica y de inmediatez en la actuación administrativa.

Se ha mostrado en la práctica que las decisiones anteriores del Alto Tribunal respecto a la legislación vigente de 1995 a 1997 respecto a la duración de las facultades de comprobación, en el sentido de que no pueden quedar indefinidamente sin resolverse la situación fiscal del contribuyente contribuyó a la certidumbre jurídica de los contribuyentes.

En efecto, con motivo de la inconstitucionalidad decretada respecto a los procedimientos de fiscalización al amparo del artículo 42 y 46 del Código Fiscal de la Federación vigente en dicha época, al no establecer un máximo de duración generó que el legislador federal introdujera términos y plazos para que se concluyeran las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y así evitar la parálisis indefinida del procedimiento.

Por tanto, como se plantea en la propuesta de redacción del actual artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, es imprescindible que se acoten los plazos y términos procesales a cargo de las autoridades fiscales a fin de generar e incentivar su eficiencia en el ejercicio de las facultades provistas a las mismas, en beneficio de la seguridad y legalidad jurídicas de los contribuyentes.

4. *Profesionalizar al SAT y concientizar a su personal a fin de ejercer las atribuciones económico-coactiva y de debida interpretación de las leyes fiscales.*

Se estima necesario que el personal del Servicio de Administración Tributaria se profesionalice en el ejercicio de las facultades económico-coactivas e interpretación de las normas fiscales, ya que en la práctica han mostrado incurrir en interpretaciones fiscales agresivas con el ánimo de privilegiar un fin esencialmente recaudatorio, falta de la debida seguridad y legalidad jurídicas.

En la práctica las autoridades fiscales han adoptado aquellas posiciones de interpretación que resulta más conforme a los intereses de la labor fiscalizadora y de recaudación, lo que no se estima correcto, pues debiera atenderse a un justo medio en dicha labor a fin de permitir la generación de riqueza y la conducción de los negocios en el país.

Por lo anterior, se estima también necesario ajustar el contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación a fin de que las autoridades fiscales y los contribuyentes atiendan al principio de "*interpretación conforme*" adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de hacer prevalecer una adecuada aplicación constante del estado de derecho, a través de evitar la aplicación de interpretaciones que sean contrarias a la Carta Magna, lo que generará un punto de equilibrio en la aplicación e interpretación de las disposiciones en materia fiscal.

5. *Creación de órganos auxiliares jurisdiccionales en materia de conocimiento y control de la legalidad en el ejercicio de facultades económico coactivas que permita obtener ágilmente medidas cautelares o de suspensión.*

Constituye un hecho notorio la carga en los inventarios de los Tribunales Federales y particularmente, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa³⁵, lo que también se origina, con motivo de la intervención creciente de las autoridades fiscales en las actividades de los contribuyentes, derivado del ejercicio de facultades de comprobación.

Por lo anterior, se considera de suma necesidad la creación de órganos jurisdiccionales auxiliares que puedan proveer en forma sumamente expedita medidas cautelares o de suspensión con motivo del ejercicio de facultades de embargo o aseguramiento, como suceden en el artículo 145 y 145-A del Código Fiscal de la Federación, entre otras facultades.

Lo anterior, en tanto permite la impartición de justicia expedita en beneficio de lo dispuesto por el artículo 17 de nuestra Constitución Federal.

6. *Creación de la facultad interpretativa-consultiva a cargo una Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la aplicación proporcional de normas fiscales sustantivas y de procedimiento.*

³⁵ TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. "Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa", Instituto de Estudios sobre Justicia Fiscal y Administrativa, Revista Número 2, 2010. México. Se cita parte conducente del estudio:

De manera ejemplificativa, señalamos el número de demandas que ha recibido el Tribunal Federal en ciertos periodos.

1993 14,755

1999 49,169, lo que significa un incremento del 162% en relación a 1999.

2003 89,386

2004 128,874, lo que significa un incremento del 773.5% en relación a 1999.

2007 139,430

Ante el incremento impresionante del número de demandas que se reciben, en materia contenciosa y a fin de lograr un mayor desahogo de las mismas, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el Acuerdo G/17/2008, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 24 de marzo de 2005, determinó adicionar el artículo 24 Bis del Reglamento Interior del Tribunal, para quedar como sigue:

"Artículo 24 Bis.- Adicionalmente habrá una Sala Regional en materia de Propiedad Intelectual que tendrá competencia en todo el territorio nacional y sede en la Ciudad de México Distrito Federal."

Como la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación lo reconoce, es el caso que las autoridades fiscales pueden ejercer su labor económico coactiva atendiendo a lo que a su juicio, se apega al principio de debida fundamentación y motivación legales.

Es evidente que a lo largo del país, intervienen diversos funcionarios administrativos por parte de las regiones en que se encuentra presente el Servicio de Administración Tributaria, así como también, variados son los Magistrados que integran las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y, a su vez, los Magistrados que integran los Tribunales Colegiados de Circuito, pertenecientes al Poder Judicial Federal, lo que evidencia la multiplicidad de criterios que en vía de legalidad e inclusive de constitucionalidad de normas (en el propio Seno del Poder Judicial Federal).

Por tanto, en opinión del suscrito debería evaluarse la creación de la facultad interpretativa-consultiva a cargo de la Sala Superior de dicho Tribunal, respecto al ejercicio adecuado en legalidad de las facultades económico coactivas de la autoridad fiscal.

Así, a través de esta facultad interpretativa-consultiva, las autoridades fiscales a cierto nivel podrían formular consultas a los órganos de control de la legalidad en el sentido de determinar los alcances y términos del ejercicio de cierta facultad económico coactiva, cuya respuesta sea vinculante a las autoridades administrativa con el fin de crear criterios uniformes y más apegados al principio de legalidad a lo largo del territorio del país, lo que redundará en evitar conflictos innecesarios con la Administración Pública Federal y la carga excesiva de trabajo en el propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

7. Inconstitucionalidad del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, al dar margen excesivo de discrecionalidad a las autoridades fiscales

Contrario a lo preliminarmente sostenido en los criterios sustentados por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo análisis se ha abordado, el artículo en cuestión sí resulta violatorio de las garantías de seguridad y legalidad jurídicas, en relación con las garantías de trabajo, audiencia previa y justicia tributarias y prohibición de penas inusitadas, según quedó ampliamente abordado en el apartado respectivo.

No resulta óbice para concluir lo anterior, dichos criterios en tanto no abordan el análisis de la inconstitucionalidad que se plantea en el presente estudio, lo que origina que aún subsista el problema de inconstitucionalidad que nos ocupa, además que de su contenido evidencian en sí mismo dicho vicio de inconstitucionalidad.

Lo anterior, pues es evidente que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce que en la práctica puede generarse serios problemas de interpretación y aplicación del contenido del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación en detrimento de la seguridad jurídica de los contribuyentes, lo que evidencia su correspondiente inconstitucionalidad.

En opinión del suscrito, una norma de molestia como lo es el precepto analizado no puede dar margen excesivo de actuación, pues da lugar a la arbitrariedad en contrasentido a la seguridad jurídica, en detrimento del estado de derecho en nuestro país.

8. Inconvencionalidad del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación al ser inconsistente con la Carta de la Organización de los Estados Americanos.

Con motivo de la reciente reforma constitucional, todas las autoridades del país, en términos del artículo 1º Constitucional deberán observar las normas relativas a los derechos humanos y se interpretarán de conformidad con dicha Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

En términos de lo anterior, el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación al erigirse como una medida restrictiva de los bienes de la empresa y de la negociación, sin que exista una obligación tributaria a carga, resulta inconsistente con el derecho a la seguridad económica prevista en la Carta de Organización de los Estados Americanos, lo que provoca su inconventionalidad ex officio.

Así las cosas, al ser inconsistente dicha figura jurídica con el derecho a la seguridad económica, en opinión del suscrito, ello genera la inaplicación de la misma al sistema de derecho en nuestro país, en términos del artículo 1 y 133 de nuestra Constitución Federal, en relación con las recientes tesis jurisprudenciales sustentadas por el Alto Tribunal con motivo del cambio de criterio en el control difuso de la constitucionalidad de las normas.

Resolución al caso práctico

PRIMERA PARTE

Preguntas a considerar:

I. ¿Hay derecho a la devolución?

Respuesta: Desde mi perspectiva, sí hay derecho a la devolución en beneficio de la empresa, con motivo de la emisión de la resolución favorable emitida a la consulta presentada el día 1° de diciembre de 1999, ante la Administración Local Jurídica de Guadalajara, en el sentido de que la misma puede deducir las deudas contratadas con el sistema financiero para efectos del impuesto al activo.

Lo anterior, no obstante que aprecio que la consulta formulada por la empresa se formuló atendiendo al contenido de la jurisprudencia en materia de inconstitucionalidad de leyes, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaró inconstitucional el artículo 5, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Activo, aspecto que se corrobora de la motivación de los hechos que se contienen y relatan en la primera parte³⁶ del documento que se contesta.

Esta situación adquiere particular relevancia, pues según se apreciará en mi desarrollo más adelante, hace derivar ciertos efectos legales respecto a la mecánica de procedencia de la devolución por pago de lo indebido, así como la procedencia del pago de intereses en beneficio de la empresa.

En este sentido, desde este momento hago notar que para sustentar dicha respuesta, aprecio que la causa a pedir en la consulta para efectos fiscales ingresada ante las

³⁶ Cito textual el contexto: "... Dicho artículo, fue declarado inconstitucional a través de la jurisprudencia 123/1999 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En razón de ello, con fundamento en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, la empresa presentó... una instancia de consulta tributaria en la que solicitó la confirmación del criterio...con base en la jurisprudencia referida con anterioridad.

autoridades fiscales, es decir, la pretensión en hecho y de derecho de la compañía radicó en que se le aplicara la jurisprudencia que declaró inconstitucional el artículo 5, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Activo, por parte del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues “*en razón de ello*”³⁷, así como “*con base en la jurisprudencia referida*”³⁸ y con fundamento en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, es que la empresa ingresó la referida consulta.

Asimismo, aclaro que el consejo legal que el suscrito otorgaría a la compañía se sitúa en el contexto de la fecha que el propio caso proporciona, a saber, el 11 de octubre de 2003, consistente en la reunión que sostuvo el representante legal de la empresa con los abogados fiscalistas, a fin de dilucidar las interrogantes formuladas relacionadas con el futuro y evaluación financiera de la empresa, lo que dará lugar a considerar disposiciones legales y precedentes judiciales aplicables a esa fecha.

Lo anterior, a fin de ser consistente en el tiempo y circunstancias particulares en que el consejo legal es requerido, según los hechos contenidos en dicho caso, sin perjuicio de que el suscrito al final reflexionará de la resolución de cada parte del caso, apreciando los criterios jurisprudenciales actualmente en vigor y que pueden detonar un consejo y solución legal del caso tal vez de manera distinta al originalmente planteado en el contexto de la fecha en que se sitúa cada parte del caso.

II. En caso afirmativo, ¿A partir de cuándo surge ese derecho?

Respuesta: en opinión del suscrito, el momento a partir de cuándo surge el derecho a la devolución, se origina a partir de la emisión de la resolución que pone fin a la consulta, es decir, al momento de la emisión de la resolución administrativa que confirma el criterio sustentado por la empresa, en estricto cumplimiento al juicio de nulidad interpuesto el 9 de junio de 2000.

Lo anterior, pues sólo a través de la emisión de la resolución administrativa que da estricto y cabal cumplimiento a dicho juicio de nulidad, puede entenderse legalmente que ha culminado en sus términos dicho juicio contencioso administrativo, en beneficio de la seguridad y legalidad jurídicas.

³⁷ Cita textual página 2 del caso, párrafo segundo.

³⁸ Idem, parte final.

En efecto, suele ocurrir en la práctica que las autoridades fiscales no confirman el criterio en los estrictos términos en que la sentencia de nulidad les es ordenado, situación inclusive en derecho prevista en la actual Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo³⁹, en su artículo 58 que medularmente faculta a los particulares a acudir ante la Sala Regional de la causa, a denunciar bien sea, la omisión en el cumplimiento de la sentencia de nulidad definitiva, o en otra arista, el defecto y/o exceso en el cumplimiento a dicha sentencia, o inclusive la repetición del acto reclamado durante la sustanciación del juicio de nulidad correspondiente.

En este sentido, atendiendo a las reglas procesales definidas en dicho ordenamiento y que de igual forma, eran recogidas en el entonces Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, así como la causa a pedir que se hace constar en la solicitud de confirmación de criterio presentada por la empresa el 1° de diciembre de 1999, cuya negativa en su resolución originó el juicio fiscal que se detalla en el caso, aprecio que a partir de la emisión de la resolución administrativa favorable que cumplimenta cabal y estrictamente lo resuelto en la sentencia de nulidad da lugar al surgimiento del derecho a la devolución en beneficio de la compañía.

Destaco que en la primera parte del caso, es decir, a fojas 1 y 2, no se contiene una fecha específica de emisión respecto a la resolución administrativa suscrita por el Servicio de Administración Tributaria que da cumplimiento a la sentencia de nulidad de fecha 22 de octubre de 2000, por lo que, a fin de proporcionar una respuesta concisa y congruente con el cuestionamiento formulado, me allego de los hechos que se prevén en la siguiente parte del caso, a saber, que el **19 de enero de 2001**, la Administración Local Jurídica de Guadalajara dio cumplimiento a dicha sentencia de nulidad, confirmando *“el criterio de interpretación legal en el sentido de que la empresa, puede deducir para efectos del impuesto al activo, las deudas contratadas con el sistema financiero⁴⁰”*.

Lo anterior, tiene sentido con el sólo ánimo de ser más certero en proporcionar una fecha específica y en concreto que dé pauta a vislumbrar el momento exacto del surgimiento del derecho a la devolución en materia de impuesto al activo en beneficio de la compañía, lo

³⁹ El suscrito no soslaya que el juicio fiscal a que se hace referencia en la primera parte del caso, al consistir en una acción jurisdiccional iniciada con anterioridad a 2006, la legislación específicamente aplicable es la prevista en el Título VI del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, sin embargo, el referido Título mantuvo la posibilidad de denunciar la omisión, defecto y/o exceso, o la repetición del acto reclamado, según se trate.

⁴⁰ Cita textual página 3 del caso, segunda parte.

que da lugar a considerar el **19 de enero de 2001**, pues es la fecha en que se da cumplimiento a la sentencia definitiva y firme de nulidad emitida el 22 de octubre de 2000, aspecto que también resulta congruente, en tanto que existe secuencia lógica y cronológica de forma correcta entre la emisión de dicha sentencia de nulidad (de forma previa), a la fecha en que se emitió la resolución administrativa que le dio cumplimiento (de fecha posterior, a dicha sentencia de nulidad).

Como un argumento a reforzar mi conclusión, estriba en que sólo a partir de la emisión de esa resolución administrativa favorable, consistente en el oficio 325-SAT-R4-L-28-10-0363, legalmente se puede exigir al Fisco Federal el reconocimiento legal por cuanto a que la empresa puede acceder a la deducción para efectos del impuesto al activo, las deudas contratadas con el sistema financiero y no antes.

Lo anterior, pues al ser el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, una disposición federal de carácter obligatorio y vigente, anteriormente a la fecha de la presentación de esa consulta, la empresa se encontraba obligada a acatarlo en sus términos, es decir, sin que pudiera acceder a dicha deducción legal, máxime que se aprecia de los antecedentes del caso que la empresa no promovió oportunamente juicio de amparo indirecto contra leyes en el que se le otorgara el amparo y protección de la Justicia Federal que permitiera la expulsión de su esfera jurídica de obligaciones la citada prohibición, ni que fuera colmada a través de dicho juicio de amparo.

Por tanto, no es sino con motivo de la resolución favorable a la consulta, consistente en la resolución administrativa emitida en cumplimiento a la sentencia de nulidad de fecha 22 de octubre de 2000, como referencia, el oficio 325-SAT-R4-L-28-10-0363⁴¹ el momento a partir del cual surge el derecho a la devolución en beneficio de la empresa.

En relación con lo anterior, es pertinente aclarar que aun cuando la resolución recaída a la consulta solamente otorga el derecho a que el Fisco Federal reconozca que la empresa puede acceder a una deducción para efectos fiscales, en sí mismo, dicha resolución da pauta al surgimiento del derecho a la devolución a cargo del Servicio de Administración Tributaria.

⁴¹ Excepción hecha por cuanto a que dicho oficio, se cita en la segunda parte del caso sometido a resolución y se retoma sólo para dar fines de congruencia y exactitud en la respuesta solicitada.

Lo anterior, pues con motivo de dicha resolución administrativa se modifica el esquema de tributación de la empresa en materia del impuesto al activo, lo que le permite reajustar la mecánica de cálculo de dicho gravamen, generando así, la existencia de un pago de lo indebido, en tanto que la compañía efectuó en demasía el pago a su cargo por concepto del impuesto al activo equivalente a la no deducción de las deudas con el sistema financiero no tomada en contra del valor del activo de cada ejercicio fiscal⁴².

Corroborando lo anterior, el siguiente criterio judicial que se cita al respecto:

“PAGO DE LO INDEBIDO. LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL QUE DA CUMPLIMIENTO A LA SENTENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUE LA VINCULA A RESPONDER LA CONSULTA DE UN CONTRIBUYENTE EN EL SENTIDO DE CONFIRMAR UN CRITERIO BASADO EN UNA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARÓ LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA TRIBUTARIA, IMPLICA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE AQUÉL. Cuando una sentencia dictada por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declara la nulidad de una resolución negativa ficta para el efecto de que la autoridad fiscal dé respuesta a la consulta de un contribuyente en el sentido de confirmar un criterio basado en una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaró la inconstitucionalidad de una norma tributaria y aquella da cumplimiento, esta última determinación implica el derecho a la devolución del pago de lo indebido, lo cual trae como consecuencia la autorización de la solicitud que al respecto formule el particular, previa satisfacción de los requisitos correspondientes, porque el fallo del juicio contencioso administrativo que se materializó con la confirmación del criterio solicitado no puede desvincularse de la autorización de la devolución de las cantidades solicitadas.”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 273/2009. Cydsa, S.A.B. de C.V. (antes Cydsa, S.A. de C.V.). 3 de diciembre de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretaria: Marcela Lugo Serrato.

⁴² Más adelante se analiza los efectos legales concernientes a cuántos ejercicios se puede solicitar la devolución.

Por tanto, en mi opinión, no modifica la existencia de un pago de lo indebido por la sola situación de que la resolución recaída a la consulta no reconozca u ordene de manera expresa la devolución por pago de lo indebido, en atención a que al reconfigurarse la mecánica de cálculo de dicho gravamen, traducida en el reconocimiento de la deducción de las deudas del valor del activo ello da lugar a la existencia de dicho pago de lo indebido.

Esto es así, pues con motivo de dicha reconfiguración, origina que la empresa hubiese efectuado en demasía el pago del impuesto al activo al que constitucional y, por ende, legalmente debió enterar desde un principio.

III. ¿Por cuantos ejercicios se puede solicitar la devolución?

Respuesta: a fin de delimitar el planteamiento y hacerlo congruente con la situación que se expone en el primer apartado del caso, es importante destacar las siguientes precisiones, que servirán de base para establecer la metodología y debida congruencia en la respuesta que se solicita.

El suscrito parte del hecho de que según se expone en la hoja primera del caso, la empresa *“tuvo pérdidas fiscales, lo que originó que en lugar de pagar Impuesto sobre la Renta, tuviera que pagar Impuesto al Activo⁴³”,* situación que redundó en que la *“liquidez de la empresa se redujo rápidamente, lo que la forzó a buscar la manera de poder recuperar dicha liquidez⁴⁴”.*

En este sentido, el suscrito a fin de sustentar su respuesta, pretende satisfacer la necesidad del cliente relativa a sufragar dicho problema de liquidez, aspecto que motiva generar un consejo legal un tanto agresivo, en cuanto a que aborda interpretaciones de la ley con el ánimo de beneficiar en mayor medida a la empresa.

Expuesta dicha situación, a fin de contestar cuántos ejercicios puede solicitar la devolución, el primer planteamiento a dilucidar por el suscrito es en qué ejercicios resintió

⁴³ Cita textual, página 1 del caso.

⁴⁴ Idem

la empresa un perjuicio jurídico con motivo de la no deducción de las deudas del valor del activo.

La primera parte del caso, sólo hace referencia a la existencia de un crédito firmado el 9 de junio de 1997, por la cantidad de \$179'872,051.23, lo que podría implicar que sólo esa sea la deuda pactada por la empresa a su cargo cuya no deducción no era reconocida por la Ley del Impuesto al Activo, la que afecta la situación fiscal de la empresa.

Sin embargo, el suscrito ahondaría en esa situación y al hacerlo, retomo parte del planteamiento de la segunda parte del caso, en donde se hace mención de la existencia de diversos pasivos a cargo en los ejercicios fiscales de 1993 a 2000, lo que me llevaría a concluir que esa es la afectación a la esfera jurídica de la empresa, consistente en la no deducción de las deudas del valor del activo ocurrida en esos ejercicios.

Una vez delimitada cuáles son los ejercicios que genera una afectación dicha no deducción para efectos del impuesto al activo, relativa a la existencia de pasivos por los ejercicios de 1993 a 2000 que afectan el valor del activo en los mismos, considero que la empresa podría solicitar la devolución del impuesto al activo pago indebidamente concerniente a los ejercicios de 1993 a 2000, con base en lo siguiente:

A. Como se contestó en el apartado anterior, no fue sino a partir del 19 de enero de 2001 en que se confirmó el criterio en definitiva de la empresa respecto a la posibilidad de acceder a la deducción de las deudas del valor del activo, en cumplimiento a la sentencia firme de nulidad de fecha 22 de octubre de 2000.

En relación a dicha circunstancia, aprecio que en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, vigente a la fecha de la presentación de la consulta (ejercicio de 1999), establecía la posibilidad de que los particulares elevaran ante las autoridades fiscales determinada situación jurídica a fin de que éstas proporcionaran una solución, o bien, delimitaran el tratamiento fiscal que debía otorgarse a la operación o cálculo que tuviera una implicación para efectos fiscales. Lo anterior, sin más límite que versara respecto a una situación real y concreta.

El caso no lo prevé, pero en términos estrictamente jurídicos a fin de que resultara procedente la confirmación de criterio presentada por la compañía el 1° de diciembre de 1999, era requisito indispensable que se formulara con base a una situación real y concreta, traducido en evidenciar la existencia fáctica del problema o negocio jurídico-tributario sometido a la potestad de la autoridad tributaria que, en nuestro caso, equivaldría a evidenciar la existencia de pasivos o deudas contratadas a cargo de la empresa y que no han sido deducidos para efectos fiscales.

Por tanto, asumo que la empresa al momento de formular esa consulta, tuvo que demostrar la existencia de dichos pasivos y la no deducción del valor del activo, correspondiente a los ejercicios fiscales de 1993 a 1999, es decir, a la fecha de la presentación de la consulta.

En tal virtud, el suscrito parte de la base legal de que esa fue la situación real y concreta sometida a potestad de la autoridad tributaria, ya que lo contrario, hubiese sido muy cuestionable la procedencia de la consulta formulada por la empresa, al resultar dogmática o genérica, en contraposición a una situación real y concreta exigida por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, si esa fue la causa a pedir ante las autoridades fiscales, con motivo de la resolución a la consulta, la empresa puede solicitar en devolución el impuesto al activo pagado por los ejercicios de 1993 a 1999, es decir, en un total de 7 ejercicios fiscales.

B. Corrobora mi respuesta, la situación jurídica de que las autoridades fiscales al confirmar el criterio de la empresa (lo cual se toma de la segunda parte del caso), no hicieron referencia a limitación alguna de carácter temporal, es decir, que la resolución definitiva a la consulta sólo abarcaría determinado o determinados ejercicios fiscales, por lo que aplicando por analogía el principio general del derecho de que *“donde la ley no distingue, no ha lugar a distinguir”*, si la resolución administrativa no introduce ninguna limitante de carácter temporal respecto a los ejercicios anteriores a su presentación, no ha lugar a hacerlo, pues sería en detrimento de la debida seguridad jurídica y del principio de cosa juzgada, en relación con el de preclusión jurídica.

Efectivamente, de pretender acotar el beneficio que deriva de la consulta, implicaría atentar en contra del principio de cosa juzgada y de preclusión jurídica, en tanto que si la autoridad

fiscal jamás cuestionó el ámbito de validez de la consulta fiscal, por tanto, no es posible legalmente hacerlo con posterioridad al cumplimiento de la sentencia firme de nulidad citada.

Sirve de sustento a lo anterior, las tesis de jurisprudencia que cito a continuación:

“PRECLUSIÓN. ES UNA FIGURA JURÍDICA QUE EXTINGUE O CONSUMA LA OPORTUNIDAD PROCESAL DE REALIZAR UN ACTO. La preclusión es uno de los principios que rigen el proceso y se funda en el hecho de que las diversas etapas del proceso se desarrollan en forma sucesiva, mediante la clausura definitiva de cada una de ellas, impidiéndose el regreso a momentos procesales ya extinguidos y consumados, esto es, en virtud del principio de la preclusión, extinguida o consumada la oportunidad procesal para realizar un acto, éste ya no podrá ejecutarse nuevamente. Además doctrinariamente, la preclusión se define generalmente como la pérdida, extinción o consumación de una facultad procesal, que resulta normalmente, de tres situaciones: a) de no haber observado el orden u oportunidad dada por la ley para la realización de un acto; b) de haber cumplido una actividad incompatible con el ejercicio de otra; y c) de haber ejercitado ya una vez, válidamente, esa facultad (consumación propiamente dicha). Estas tres posibilidades significan que la mencionada institución no es, en verdad, única y distinta, sino más bien una circunstancia atinente a la misma estructura del juicio.”

Tesis de jurisprudencia 21/2002. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinte de marzo de dos mil dos, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: presidente Juan N. Silva Meza, Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, José de Jesús Gudiño Pelayo y Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

“COSA JUZGADA. PRESUPUESTOS PARA SU EXISTENCIA. Para que proceda la excepción de cosa juzgada en otro juicio es necesario que entre el caso resuelto por la sentencia y aquel en que ésta se invoque concurren identidad en la cosa demandada (eadem res), en la causa (eadem causa pretendi), y en las personas y la calidad con que intervinieron (eadem conditio personarum). Ahora bien, si la identidad en la causa se entiende como el hecho generador que las partes hacen valer como fundamento de las pretensiones que reclaman, es requisito indispensable para que exista cosa juzgada se atiende no únicamente a la causa próxima (consecuencia directa e inmediata de la realización del acto jurídico) sino además a la causa remota (causal supeditada a acontecimientos supervenientes para su consumación) pues sólo si existe esa

identidad podría afirmarse que las cuestiones propuestas en el segundo procedimiento ya fueron materia de análisis en el primero, y que por ello deba declararse procedente la excepción con la finalidad de no dar pauta a posibles sentencias contradictorias. Lo anterior, en el entendido de que cuando existan varias acciones contra una misma persona respecto de una misma cosa, deben intentarse en una sola demanda todas las que no sean contrarias, ya que el ejercicio de una extingue las otras, salvo que fuera un hecho superveniente debidamente acreditado. Por tanto, es claro que esto último no se daría si la causa remota que se involucra en uno y otro son distintas, con mayor razón si la causa próxima también es otra.”

Contradicción de tesis 39/2007-PS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito, el anterior Primer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, actualmente Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del mismo circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Noveno Circuito. 3 de octubre de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Juan Carlos de la Barrera Vite.

Tesis de jurisprudencia 161/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha catorce de noviembre de dos mil siete.

Por tanto, la resolución definitiva a la consulta formulada por la empresa, emitida en su contexto y dado que la autoridad fiscal ya no podría legalmente oponer excepciones de carácter temporal respecto a dicha resolución, da lugar a que la empresa pueda solicitar en devolución el impuesto al activo pagado indebidamente por los ejercicios fiscales de 1993 a 1999, es decir, en un total de 7 de ejercicios fiscales.

C. Tampoco resulta óbice para concluir lo anterior, la existencia del actual criterio jurisprudencial 6/2005 sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que prevé lo siguiente:

“DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD RESPECTIVA SE REALIZA CON MOTIVO DE LA RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL EMITIDA EN CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE DETERMINÓ QUE UNA NORMA NO ES APLICABLE POR EXISTIR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD, PERO SÓLO RESPECTO DE LOS PAGOS EFECTUADOS CON

POSTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE TAL CONSULTA.

Cuando el particular solicita la devolución de impuestos fundada en la respuesta emitida por la autoridad fiscal a una consulta en la que se determinó la no aplicación de la norma que prevé el impuesto relativo, por haber sido declarada inconstitucional por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respuesta que se emitió en cumplimiento de una sentencia dictada en el juicio de nulidad por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en ese sentido, la mencionada devolución sólo procederá respecto de los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta, en virtud de que es cuando se obtiene el beneficio de la aplicación de la jurisprudencia a favor del contribuyente y, por ende, que los enteros relativos deben considerarse como pago de lo indebido, lo que no sucede con los pagos efectuados con anterioridad, pues éstos fueron realizados en cumplimiento a una disposición de observancia obligatoria, al estar vigente y gozar de plena eficacia jurídica en el momento de realizarse el pago, en tanto no fue controvertida mediante amparo indirecto, y porque en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no se actualiza el error de hecho o de derecho que condicione su devolución.

Contradicción de tesis 52/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto y Séptimo en Materia Administrativa, ambos del Primer Circuito. 1o. de diciembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Constanza Tort San Román.

Tesis de jurisprudencia 6/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de enero de dos mil cinco.”

Lo anterior, en tanto que dicho criterio jurisprudencial que resulta de observancia y aplicación obligatoria, fue emitida en enero de 2005, es decir, con posterioridad a la fecha en que se solicitó el consejo legal, lo que tuvo lugar el 11 de octubre de 2003, siendo claro que al existir dicha contradicción por lo menos una de las posturas apoya el criterio que se sustenta en los apartados A y B anteriores.

D. Tampoco sería óbice para cuestionar la procedencia de la devolución a partir del ejercicio de 1993 a 1999, el eventual argumento de prescripción en beneficio del Fisco a fin

de efectuar dicha devolución, al haber transcurrido más de cinco años contados a partir del entero de la contribución que nos ocupa.

Lo anterior, en tanto que a partir de la emisión de la resolución administrativa que pone fin a la consulta formulada, es cómo se le puede hacer legalmente exigible al Fisco la devolución, aplicando a cabalidad el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, y no antes.

En efecto, dicho precepto legal prevé la figura de la prescripción del cobro de créditos fiscales, lo cual, por orden estricta del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, resulta aplicable para definir en qué momento opera la prescripción de la obligación del Fisco de devolver contribuciones.

Por tanto, si dicho artículo 146 regula dicha figura liberatoria de obligaciones en el entendido de que se inicia a partir de que el “*pago pudo ser legalmente exigido*”, en nuestro caso, dicha exigibilidad sólo opera a partir de la resolución administrativa emitida en cumplimiento al juicio de nulidad que confirma en definitiva el criterio de la empresa que, en nuestro caso, opera con la emisión del oficio 325-SAT-R4-L28-0363.

Esto es así, pues previamente a la interposición del juicio de nulidad que dio lugar a dicho oficio, la empresa no contaba con la posibilidad de acceder a la deducción de las deudas del valor del activo, tan es así, que la Ley del Impuesto al Activo prohibía dicha deducción de manera expresa.

IV. ¿Por cuantos ejercicios se puede exigir el pago de intereses?

Respuesta: en primer lugar, conviene destacar que las disposiciones que regulan la devolución por pago de lo indebido, constituyen una norma de carácter sustantiva, es decir, que establecen un derecho a favor del particular gobernado en su contrasentido a la causación de las contribuciones, por lo que para efectos de su procedencia y la mecánica del cálculo de los intereses, debe atenderse a la legislación vigente al momento en que se realizó la situación jurídica o de hecho, según se trate.

En efecto, si al amparo del artículo 6, párrafos primero y segundo del Código Fiscal de la Federación, 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, en su contrasentido, la obligación del fisco de devolver aquellas contribuciones entregadas en demasía, bien sea por conducto de la aplicación de las propias disposiciones fiscales (saldos a favor), o ante la concurrencia de un pago de lo indebido, también deben seguir la misma suerte que dicha causación de contribuciones.

Por tanto, en cuanto a la exigencia del pago de intereses debe atenderse a la norma de carácter sustantiva que regula específicamente la situación jurídicamente dubitada que sería aquella vigente al momento en que se efectúa el pago al Fisco Federal.

A. En el caso en particular, se reitera, a partir de la emisión del oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363, de fecha **19 de enero de 2001**, la empresa adquirió el derecho a que el Fisco Federal le reconozca la posibilidad de acceder a una deducción para efectos fiscales que la propia normatividad no le otorgó, sino que fue menester acudir a una instancia de carácter contenciosa administrativa, como lo es, el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que culminó en la obtención de una resolución de carácter individual y administrativa que le confirmó el criterio respecto a la deducción de las deudas del valor de su activo, lo que no fue acotado a ejercicio fiscal alguno, según ha sido explicado en apartados anteriores.

Asimismo, como fue abordado en apartados anteriores, la empresa habría incurrido en diversos pagos del impuesto al activo a partir del ejercicio fiscal de 1993 en adelante, en contravención al derecho consignado en la resolución definitiva recaída a la citada consulta.

Así las cosas, la empresa estaría en posibilidad legal a partir del 19 de enero de 2001, de acudir a solicitar al Fisco Federal la devolución por concepto de pago de lo indebido, con motivo de la resolución definitiva a dicha consulta.

Partiendo de la base de que en 2001, la empresa podría solicitar en devolución las cantidades pagadas indebidamente, podría pensarse en un conflicto de normas en el tiempo, a saber, lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2001, así como lo dispuesto por el artículo 22 de dicho ordenamiento, o equivalente

pero vigente a la fecha de cada pago de lo indebido susceptible de ser devuelto por el Fisco, es decir, el artículo equivalente vigente a la fecha del entero de cada pago de lo indebido, cuya devolución se solicitaría en 2001.

Para contestar dicha problemática, parto de la primera conclusión advertida en el presente apartado, consistente en que las normas que regulan la obligación al Fisco de devolver contribuciones pagadas indebidamente (en contraposición a la causación de las contribuciones), constituyen una norma de carácter sustantivo, por lo que, concluyo que debe atenderse a la ley vigente a la fecha de cada pago enterado por la empresa en materia de impuesto al activo, a fin de analizar su mecánica de cálculo y, por ende, que permita vislumbrar por cuántos ejercicios procede el pago de intereses.

Así las cosas, del análisis que efectúo al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, vigente a la fecha de cada pago de lo indebido, correspondiente al ejercicio fiscal de 1993 a 1997, aprecio que la obligación a cargo del fisco de pagar intereses, opera por diez ejercicios fiscales contados a partir de la fecha de su entero y sin que pueda exceder de dichos diez ejercicios fiscales⁴⁵, por lo que con base a esa situación jurídica delimitada la empresa puede solicitar el pago de intereses, por diez ejercicios, pero solamente respecto al impuesto al activo pagado por la empresa en 1993, 1994, 1995 y 1996.

Lo anterior, al haber sido efectuados con base en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1993 a 1997, que otorga dicha posibilidad condicionada a que se efectúe un pago de lo indebido, lo que se reitera sucedió respecto a los ejercicios de 1993 a 1996 (este último pagado en 1997).

Sirve de sustento a lo anterior, el siguiente criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

⁴⁵ Cito en la parte conducente, dicho precepto legal, en su párrafo cuarto y quinto: “*El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este Código, **sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago...**”.* En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en **diez años**. (énfasis añadido)

“INTERESES POR OMISIÓN DE DEVOLVER LO PAGADO INDEBIDAMENTE POR IMPUESTOS. LA FRACCIÓN XI DEL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMA EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1998, QUE ESTABLECE EL PERIODO MÁXIMO DE CINCO AÑOS POR EL QUE SE CAUSARÁN AQUÉLLOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. La fracción XI del artículo segundo transitorio del decreto por el que se reformó el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, establece que a partir del 1o. de enero de 1998 las devoluciones no efectuadas causarán intereses hasta por un periodo máximo de cinco años, salvo que con anterioridad a dicha fecha se hubieren generado intereses por un periodo mayor, en cuyo caso se pagarán únicamente hasta el 31 de diciembre de 1997 por un periodo mayor. Por su parte, el quinto párrafo del artículo 22 del citado código (vigente de 1992 a 1996) y su sexto párrafo (vigente en 1997), señala que en ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los causados en diez años. Ahora bien, del análisis de ambos preceptos se concluye que la mencionada fracción XI transgrede el principio de irretroactividad de la ley tutelado por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que establece un periodo menor para el pago de intereses con respecto al previsto en el referido artículo 22, vigente durante esos ejercicios fiscales y, consecuentemente, afecta un derecho adquirido por el contribuyente, consistente en el pago de intereses hasta por un periodo de diez años.”

Amparo directo en revisión 1731/2004. Adán Herrera Rodríguez. 14 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.”

En el caso del pago de lo indebido en materia de impuesto al activo enterado en el ejercicio de 1997 (pagado en el ejercicio de 1998), 1998 (pagado en el ejercicio de 1999) y 1999 (pagado en el ejercicio de 2000), aprecio la existencia del la fracción XI del Artículo Segundo Transitorio del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho, en relación con el artículo 22 de dicho ordenamiento, vigente a partir de dicha fecha y en adelante, que prevén la limitación consistente en el pago de intereses, en un plazo no mayor a cinco años, tratándose de pagos de lo indebido.

Por tanto, en el caso del pago de lo indebido en materia de impuesto al activo derivado de la no deducción de dichas deudas que afectan el valor del activo, correspondiente al ejercicio fiscal de 1997, 1998 y 1999, al no existir retroactividad alguna, pues no hay situación jurídica creada al amparo del anterior artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1997 (sino solamente los generados en 1993 a 1996), por tanto, tratándose de los pagos de lo indebido efectuado respecto a los

ejercicios de 1997 y en adelante (cuyos pagos se dieron ya en el contexto de la legislación vigente a partir de 1998) sólo procede el pago de intereses por un lapso no mayor a cinco años, contados a partir de su entero.

En el caso del ejercicio de 2000, cuyo pago se efectuó a más tardar el 31 de marzo de 2001, resultaría sumamente cuestionable la procedencia del pago de intereses, si es que se pagó con posterioridad al 19 de enero de 2011 (fecha en que se emitió el oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 en cumplimiento al juicio de nulidad que confirmó en definitiva la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero).

Lo anterior, dado que la empresa al momento en que quedó firme el juicio de nulidad que obligó al Fisco Federal en definitiva a confirmar el criterio de la empresa (aproximadamente antes del cierre del ejercicio de 2000, dado que la autoridad no recurrió su contenido), ya conocía que legalmente que podría haber accedido a la deducción de las deudas que afectan el valor de su activo en dicho ejercicio, a través de su declaración correspondiente a dicho ejercicio, la cual debió ser presentada a más tardar el 31 de marzo de 2001.

Por tanto, solamente para el caso del ejercicio de 2000 estimo sumamente cuestionable la procedencia del pago de intereses a partir de su entero, pues desapareció la condición que hacía derivar de ilícito el pago efectuado en demasía, a saber, que es ilegal la no disminución de las deudas del valor de su activo, situación jurídica cuya reparación vía consulta, ya era del conocimiento de la empresa a la fecha de presentar su declaración normal correspondiente al ejercicio de 2000.

En este caso, estimo que respecto al ejercicio de 2000, sólo opera la obligación de pagar intereses, si es que el Fisco Federal, una vez ingresada la solicitud correspondiente, no la efectúa en tiempo incurriendo en mora, pero sería el único caso en que procedería el pago de intereses, en mi opinión.

B. No pasa por desapercibido para el suscrito que pudiera argumentarse que la norma que regula el cálculo de intereses respecto a los pagos de lo indebido en que incurrió la empresa, en materia de impuesto al activo, es la vigente a la fecha de la solicitud de devolución ingresada ante el Fisco Federal, que en nuestro caso, sería la correspondiente a 2001 que es la fecha en que se confirmó el criterio de la deducción de las deudas en

cumplimiento al juicio de nulidad, en cuyo caso, el artículo aplicable lo sería, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2001⁴⁶.

No soslayo que pudiera argumentarse que al sobrevenir el derecho a la devolución, con motivo de la resolución definitiva a la consulta, en cumplimiento al juicio de nulidad, hasta 2001 (fecha en que asumo se emitió la respuesta definitiva en cumplimiento a dicho juicio de nulidad), por tanto, esa debe ser la norma que regula el derecho a obtener el pago de intereses en beneficio de la empresa y no así, la legislación aplicable a la fecha del entero de la contribución que en su momento fue debida.

Lo anterior, al margen de que considero que existen serios elementos para sostener que al estar en presencia de una norma de naturaleza sustantiva y, por ende, al tratarse del contrasentido de la causación de las contribuciones, como lo es, la obligación del fisco de devolver contribuciones, por tanto, sostengo que la norma aplicable para regular los ejercicios por los cuales procede el pago de intereses, es la vigente a la fecha del entero del impuesto que se considera indebido.

Si se intentase por la autoridad fiscal aplicar la legislación vigente en 2001 para el cálculo de intereses, respecto a pagos de lo indebido ocurridos con anterioridad, tildaría dicha actuación de la autoridad (acto materialmente administrativo) como una aplicación retroactiva del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2001, lo cual está proscrito conforme al artículo 5 del Código Civil Federal, en relación con el artículo 14 de nuestra Constitución Federal.

Por tanto, al existir dicho conflicto de normas, argumentaría que se debe aplicar la más benéfica para el caso de la empresa, lo que da lugar a sustentar que por el periodo de 1993 a 1996, por los pagos indebidos ocurridos en el mismo, la obligación de pagar intereses se mantiene a cargo del Fisco Federal por un plazo de diez años.

Sirve de apoyo a la anterior postura, la siguiente jurisprudencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro y texto establece:

⁴⁶ Por tanto, al resultar aplicable dicha normatividad, el número de ejercicios por los cuales procede el cálculo de intereses no podría exceder de cinco años, lo cual resultaría aplicable a los pagos de lo indebido incurridos en 1993 a 1996, de igual manera.

“RETROACTIVIDAD DE LA LEY Y APLICACIÓN RETROACTIVA. SUS DIFERENCIAS. El análisis de retroactividad de las leyes implica estudiar si una determinada norma tiene vigencia o aplicación respecto de derechos adquiridos o situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor. En cambio, el análisis sobre la aplicación retroactiva de una ley supone la verificación de que los actos materialmente administrativos o jurisdiccionales estén fundados en normas vigentes, y que en caso de un conflicto de normas en el tiempo se aplique la que genere un mayor beneficio al particular.

Tesis de jurisprudencia 1a./J. 78/2010”

Así las cosas, ante la pretensión de aplicar la normatividad vigente al momento de ingresar la solicitud de devolución de contribuciones pagadas indebidamente, existiría una aplicación retroactiva de normas, lo que derivaría en que se aplique la que genere un mayor beneficio al particular, en opinión del suscrito.

C. Asimismo, sirve de sustento a lo anterior, por aplicación analógica las siguientes jurisprudencias actualmente emitidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la contradicción de tesis 170/2011, que corrobora la mecánica de aplicación de la norma tratándose de aquellas de naturaleza sustantiva, como lo sería, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, al regular la restitución de pagos de lo indebido.

“CONSULTA FISCAL. EL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, ES UNA NORMA DE NATURALEZA SUSTANTIVA. Las normas sustantivas son las que reconocen derechos e imponen obligaciones, en tanto que las de naturaleza adjetiva son las que permiten hacer efectivo el ejercicio de esos derechos así como el cumplimiento de las obligaciones. Ahora bien, el indicado artículo establece la facultad del contribuyente para elevar ante la autoridad hacendaria respectiva, de manera individual, una consulta sobre algún aspecto de su situación real, concreta y presente, y con ello la obligación de la autoridad de emitir respuesta a esa consulta, en el entendido de que si esa decisión es favorable, se generarían derechos para el particular, esto es, el numeral citado establece una respuesta vinculatoria para el contribuyente y para la autoridad. Por tanto, la norma indicada es de naturaleza sustantiva, atento a que regula la naturaleza de las consultas y sus consecuencias, al establecer que la respuesta favorable al particular le genera derechos, sin que se haga referencia a algún medio de carácter procesal para lograr su cumplimiento”

CONSULTA FISCAL. SI SE FORMULÓ EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y SE RESOLVIÓ CON BASE EN ESE NUMERAL VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007, SE PRESENTA UNA APLICACIÓN RETROACTIVA EN PERJUICIO DEL GOBERNADO. Si la autoridad fiscal emitió respuesta a la consulta relativa conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 2007, se concluye que aplicó dicho numeral retroactivamente en perjuicio del gobernado, pues debió atender a lo establecido en el texto de ese artículo vigente en 2006, por ser la norma sustantiva que regía en el momento en que se formuló la consulta. Por tanto, si el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2006 es una norma de naturaleza sustantiva, respecto de ésta no es posible aplicar la ley retroactivamente, en perjuicio, por lo que la nueva norma no puede desconocer situaciones o derechos adquiridos con anterioridad a su entrada en vigor, máxime que la anterior beneficiaba a la quejosa, en primer lugar, porque la vinculaba con la autoridad y, en segundo, porque la respuesta podía impugnarse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuestiones que no contempla el citado numeral vigente a partir de 2007.

D. Tampoco el suscrito no soslaya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia ya se ha pronunciado respecto a la naturaleza jurídica de los intereses.

En efecto, en la contradicción de tesis 52/2000, la Segunda Sala del Alto Tribunal concluyó que:

- Los intereses para efectos fiscales, son “*accesorios*” de la contribución pagada de manera incorrecta y tienen por objeto indemnizar al contribuyente por devolución inoportuna, mientras que:
- La actualización, opera por el transcurso del tiempo y con motivo del cambio de los precios en el país, a fin de darle el valor real al monto de la cantidad enterada indebidamente, además de que con ella, no se resarcen los perjuicios ocasionados por mora.
- Que por tanto, el restablecimiento del estado que guardaban las cosas antes de la violación en el caso de un amparo concedido, únicamente implica la devolución de las cantidades enteradas indebidamente **debidamente actualizadas**.
- La ejecutoria de amparo **NO** puede incluir adicionalmente, la obligación de pagar intereses indemnizatorios porque:
 - Los intereses no formaban parte del patrimonio de la quejosa.
 - Por tanto, no puede considerarse que integren la restitución que opera por virtud de la sentencia de amparo.

- Los intereses en materia fiscal, son de naturaleza “indemnizatoria” por devoluciones inoportunas.
- Si se incluyeran intereses por virtud del amparo, implica “rebasar” la materia objeto de restitución
- Por tanto, la ejecutoria de amparo **NO** puede incluir obligación de pagar intereses sin perjuicio de que sea en sede judicial determinar la cuantía a devolver por virtud de un amparo.
- Es decir, a juicio del Alto Tribunal, la obligación indemnizatoria que implique el pago de intereses a favor de los contribuyentes, **puede derivar de:**
 - Las leyes fiscales regulatorias de la contribución específica.
 - Por tanto, debe atenderse a las mismas para determinar si en la devolución derivado de un amparo, se incluye o no el pago de intereses.
 - De ser así, la obligación de pago de intereses derivará de la “Ley” establecida por el legislador, pero no de una sentencia de amparo.

Así las cosas, del análisis que hago a dicha contradicción de tesis, para efectos del presente caso, rescato que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se ha pronunciado en cuanto a las “*distintas clases*” de intereses, concluyendo que los intereses previstos en materia fiscal con motivo de la devolución de contribuciones son de naturaleza “*indemnizatoria*”, es decir, atendiendo a un carácter de generación de mora por devoluciones inoportunas que, una sentencia de amparo no puede proveer por sí misma⁴⁷.

Sin embargo, la propia Corte hace una salvedad respecto a que la obligación de pago de intereses, a cargo del Fisco Federal, no obstante su caracterización para efectos fiscales, puede derivar por virtud de la Ley provista por el legislador, pero no de una sentencia de amparo⁴⁸.

Por tanto, rescato el análisis ya efectuado respecto a que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, bien sea, vista su aplicación desde el momento en que se efectúa su pago, o bien, al momento en que se ingresa la correspondiente solicitud de devolución, en

⁴⁷ En relación a esta conclusión, aprecio que podría sostenerse una aplicación analógica al presente caso de la presente jurisprudencia por contradicción, pues no obstante la obtención de la sentencia de nulidad que implicó el derecho a que se le confirmara el criterio a la empresa respecto a la deducción de las deudas, ello no puede llegar al extremo de cambiar la situación de que los intereses en materia tributaria, sólo opera en su carácter indemnizatorio por configuración de “mora” y que la sentencia de nulidad produjo el mismo cambio en la situación jurídica que una ejecutoria de amparo, lo que da lugar a evidenciar que no hubo actuación ilegal de la autoridad, al haber observado el régimen legal propiamente, pues la Ley del Impuesto al Activo claramente establecía que no se podían deducir dichas deudas contratadas con el sistema financiero.

⁴⁸ Con base en la propia excepción que hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto al caso de las sentencias de amparo, intentaría aplicarla para el caso de la sentencia de nulidad y el oficio que confirmó en definitiva el criterio de la empresa en materia de la deducción de dichas deudas, pues el Código Fiscal de la Federación sí prevé la sanción en el pago de intereses, aun cuando la sentencia o resolución administrativa no lo ordene expresamente.

todos los casos, dicho ordenamiento sí prevé la obligación de pagar intereses derivados de la obtención de sentencias o resoluciones favorables que impliquen el derecho y la obligación a cargo del Fisco Federal de acceder a las devoluciones solicitadas, por virtud de dichos medios de defensa que les dieron lugar, como sucede con la confirmación de criterio resuelta a favor de la empresa.

SEGUNDA PARTE

I. ¿Cuándo surge el derecho a la devolución para la empresa?

Respuesta: como fue apuntado en el apartado I, de la primera parte del presente caso, el momento a partir de cuándo surge el derecho a la devolución, se origina a partir de la emisión de la resolución que pone fin a la consulta, es decir, al momento de la emisión de la resolución administrativa que confirma el criterio sustentado por la empresa, en estricto cumplimiento al juicio de nulidad interpuesto el 9 de junio de 2000.

Lo anterior, pues sólo a través de la emisión de la resolución administrativa que da estricto y cabal cumplimiento a dicho juicio de nulidad, puede entenderse legalmente que ha culminado en sus términos dicho juicio contencioso administrativo, en beneficio de la seguridad y legalidad jurídicas.

Esta situación viene a ser reforzada en términos del artículo 22-A y 146 del Código Fiscal de la Federación, preceptos que, en su conjunto prevén la posibilidad de la prescripción de la obligación del Fisco Federal de devolver contribuciones pagadas indebidamente a los particulares en un plazo que no exceda de cinco años, contados a partir de que el “*pago pudo ser legalmente exigible*”, de ahí que si no es sino en función al oficio que confirmó el criterio en definitiva de la compañía de donde deriva el derecho a la deducción de las deudas del valor de su activo, lo que da lugar a la existencia del pago de lo indebido.

Así las cosas, en opinión del suscrito el momento en que surge el derecho a la devolución de la empresa surge con motivo del oficio emitido en cumplimiento a la sentencia de nulidad, tanto en la parte primera, como segunda del caso que ahora se desahoga, situación de la cual se respeta la debida congruencia, pues no deja de ser los mismos hechos que regulan la situación jurídica dubitada, como lo es, la procedencia de la

devolución de los importes que en derecho procede, al haber obtenido la empresa una confirmación de criterio que le permitió acceder a una deducción para efectos fiscales que anteriormente no existía en su patrimonio.

II. ¿El efecto de la resolución favorable es constitutivo de derechos respecto de la situación jurídica dubitada o es meramente declarativo?

Respuesta: en primer lugar, el suscrito asume que la pregunta se refiere estrictamente al oficio en que la autoridad fiscal cumplimenta la sentencia firme de nulidad, pues esta situación se refiere del contexto del planteamiento, al citarse dicho oficio y no hacerse ya mención propiamente expresa y destacada a la sentencia de nulidad, sino en su caso, solamente secundaria.

A. Hecha dicha precisión, a fin de contestar la pregunta en opinión del suscrito debe analizarse qué es una resolución constitutiva o derechos, o simplemente declarativa.

Al respecto, no existe en estricto sentido en la legislación una diferencia o siquiera definición conceptual al respecto, lo que origina acudir a interpretación efectuadas por los Tribunales, así como doctrina jurídica al respecto.

El diccionario Jurídico Mexicano emitido por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, en su página 3439, provee una definición de sentencias declarativas, de condena y constitutivas⁴⁹, estableciendo una diferenciación entre las primeras y las últimas, en el sentido de que las sentencias declarativas “*clarifican*” una situación jurídica con base a la situación en hecho y derecho preexistente, a diferencia de las sentencias constitutivas que, no obstante que predominen en temas relacionados con el estado civil de las personas, su común denominador estriba en que “*fijan nuevas*

⁴⁹ Cita textual: “... a) En primer término, se puede mencionar en nuestro sistema procesal la configuración de tres sectores señalados por la doctrina científica del proceso, los que no son contemplados expresamente por los códigos respectivos, pero se pueden deducir implícitamente de sus disposiciones, es decir, las llamadas sentencias puramente declarativas, de condena y constitutivas, entendiéndose por las primeras aquellas que clarifican el derecho o la situación jurídica controvertida; las segundas señalan la conducta que debe seguir el demandado (o el acusado en el proceso penal) con motivo del fallo, y finalmente las terceras, que predominan en las cuestiones familiares y del estado civil, fijan nuevas situaciones jurídicas respecto del estado anterior y en esta misma dirección podemos incluir a los llamados laudos pronunciados en los conflictos colectivos laborales calificados como económicos y que corresponden al concepto sentencia colectiva en materia de trabajo...”

situaciones jurídicas respecto del estado anterior", estableciendo una pauta diversa a la originalmente planteada y que en cierto modo, en opinión del suscrito, destruye o por lo menos modifica la situación jurídica dubitada anteriormente fijada, verbigracia, el divorcio de las personas que, una vez ejercitada la acción, por obviedad se genera un estado civil distinto, de ahí su claro ejemplo relacionado con estos negocios jurídicos.

Adicionalmente, la postura del suscrito viene a ser confirmada por nuestros Tribunales, a través de la tesis que a continuación se comenta:

“SENTENCIAS CONSTITUTIVAS Y DECLARATIVAS, RECHAZAMIENTO DE LA TEORIA QUE ESTABLECE ESA DISTINCION Y FUNDA EN ELLA LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY, TRATANDOSE DE LAS PRIMERAS (LEGISLACIONES DEL DISTRITO FEDERAL Y DE YUCATAN). Una nueva categoría de sentencias, las llamadas constitutivas, ha sido establecida por Chiovenda y Carnelutti. **Propio es de ellas crear una nueva situación jurídica que antes no existía, que no nace sino hasta el momento de la decisión final de la litis, característica que las separa totalmente de las sentencias puramente declarativas.** Otro autor no menos respetable, Alfredo Rocco, en su obra "La Sentencia Civil", se ha pronunciado enérgicamente contra el concepto y efectos de las sentencias constitutivas, **cuya función no consiste en la declaración del derecho, sino en el cambio de las relaciones jurídicas existentes.** La Suprema Corte de Justicia, sin desdeñar en lo mínimo la construcción de los autores primeramente citados, estima preferible la doctrina de Rocco, por ser más realista que la de aquellos eminentes escritores. No puede desconocerse, en efecto, que **por más que de la llamada sentencia constitutiva se derive una situación jurídica que antes no existía, lo cierto y positivo es que la sentencia arranca de premisas anteriores a ella, de hechos o de actos jurídicos que acaso se produjeron bajo el imperio de una legislación que ha sido derogada por la vigente, al pronunciarse la sentencia constitutiva.** Esos hechos o actos jurídicos tienen que apreciarse y aquilatarse en aplicación de las antiguas normas, únicas que los rigen; a la luz de ésta y sólo de éstas, hay que decir si es legal, pongamos por caso, la causal invocada como fundamento de una sentencia de divorcio o de la pérdida de la patria potestad, o de la disolución de una sociedad, o de la rescisión de un arrendamiento, etcétera. Conviene citar a este respecto, las siguientes palabras de Rocco: "No es, pues a la sentencia a la que en este caso se refiere el nacimiento de la relación o del conjunto de relaciones jurídicas: éstas preexistían ya, si bien latentes, y la sentencia, aun en estos casos, no llena más función que la simplemente declarativa". Este concepto, por lo demás, no es ajeno al pensamiento del propio Chiovenda, a quien hubieron de escapársele estas palabras "En cuanto a la formulación de esta voluntad (se refiere a la voluntad de la ley), fue requerida por el titular del derecho, está claro que la demanda judicial es ella misma una de las causas del cambio jurídico; pero no es necesario hacer sutiles consideraciones

sobre la preeminencia entre estas causas concurrentes, bastando observar que después de la sentencia, o existe un estado jurídico que anteriormente no existía, o viceversa, por lo que la sentencia nos parece ser la que inmediatamente obra, o produce o constituye el efecto, y por lo que debe decirse que el efecto no se produce en virtud únicamente de la demanda" (Instituciones de Derecho Procesal Civil). Ahora bien, si es de todo punto imposible desconectar la sentencia respecto de la demanda, y si ésta se apoya forzosamente en la legislación que regía al tiempo que tuvieron lugar los hechos o actos jurídicos que sirven para fundarla, no es lógico concluir que la nueva situación creada por la sentencia haya de regirse por la nueva legislación, que acaso exista en el instante del pronunciamiento. Por lo demás, aun haciendo a un lado toda consideración sobre las excelencias o defectos de la doctrina de Chiovenda y suponiéndola impecable, debe decirse que esa teoría ha sido rechazada por el derecho civil mexicano, como claramente se desprende de algunas de sus normas. Según el artículo 405 del Código Civil del Distrito Federal, la adopción puede revocarse por ingratitud del adoptado, y conforme al artículo 409 del propio código, la adopción deja de producir efectos desde que se comete el acto de ingratitud, aunque la resolución judicial que declare revocada la adopción, sea posterior. La sentencia que declara esa revocación, es indiscutiblemente constitutiva, dentro de la concepción de Chiovenda, por la misma razón por la que lo es la sentencia que declara perdida la patria potestad. Estamos pues, frente a una sentencia constitutiva cuyos efectos no parecen de la misma, sino que se producen desde antes, esto es, desde que se comete el acto que sirve de fundamento a la demanda sobre revocación. Por lo que ve el Código Civil de Yucatán, debe decirse que si bien no reproduce el artículo 409 citado, ello no se debió a que el legislador estimara que dicho precepto pugnaba con la teoría de Chiovenda, ya que en el propio código yucateco figuraban otros preceptos que son rotunda negación de esa doctrina, como acontece con los artículos 169 y 170, que retrotraen, en los casos que ellos determinan, los efectos de la nulidad de la sociedad legal, consecuencia de la del matrimonio, a la fecha de la celebración de éste.

Amparo civil directo 9379/42. Molina Castillo Mario. 4 de noviembre de 1943. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Emilio Pardo Aspe. La publicación no menciona el nombre del ponente

(Énfasis añadido).

Como puede apreciarse de dicho criterio, medularmente la Corte se pronuncia en favorecer una postura de los doctrinarios citados reconociendo así, que las sentencias constitutivas son aquellas "*cuya función no consiste en la declaración del derecho, sino en el cambio de las relaciones jurídicas existentes*", lo cual, insiste la Corte no debe purgar con la problemática jurídica en el sentido de que como toda sentencia, se parte de la base de relaciones jurídicas, hechos y negocios jurídicos previamente existentes, conforme a la

legislación que les dio vida y existencia jurídica, los cuales en apreciación del Máximo Tribunal deben apreciarse a merced de las disposiciones legales existentes al momento de su celebración.

Por tanto, en opinión del suscrito, dicho criterio viene a reforzar mi postura en el sentido de que una sentencia y/o resolución constitutiva de derechos tiene como característica primordial el cambio de las relaciones jurídicas preexistentes a la fecha de la acción judicial que la motiva⁵⁰, a diferencia de la sentencia declarativa que sólo se limita a reconocer y/o confirmar el punto en hecho y en derecho existente, dotando de fuerza legal la acción ejercitada que estaba previamente amparada en la esfera jurídica de derechos y/u obligaciones tanto del actor o del demandado, según se trate.

B. Una vez realizada dicha distinción, en opinión del suscrito la resolución favorable traducida en el oficio que confirmó en definitiva el criterio de la empresa respecto a la deducción de las deudas del valor del activo deviene en constitutiva de derechos, en contraposición a la figura de meramente declarativa.

Lo anterior, se basa en la premisa de que la empresa al momento de presentar la consulta para efectos fiscales, en estricto sentido, conforme a la legislación vigente al 1° de diciembre de 1999, la empresa no podía deducir las deudas del valor de su activo, tan es así, que aun cuando pagó el impuesto al activo desde el ejercicio de 1993 no acudió oportunamente a demandar el amparo y protección de la Justicia Federal en la vía indirecta, o bien, por lo menos instar en la vía administrativa y esperar la resolución final a fin de introducir una violación de garantías, en la vía directa, esto es, una vez obteniendo una sentencia definitiva en la que se aplicara el contenido del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.

Por tanto, es obvio que la empresa no contaba siquiera con alguna expectativa de derecho antes de presentar la consulta el 1° de diciembre de 1999, pues la Ley del Impuesto al Activo ni siquiera preveía la posibilidad de deducir las deudas contratadas con el sistema

⁵⁰ Con absoluta independencia de que, como toda sentencia judicial, aún aquélla constitutiva debe partir de premisas de hecho y en derecho previamente existentes que, si bien, ello le da el matiz de una sentencia declarativa, a final de cuentas, la sentencia constitutiva **modifica y/o trastoca el orden jurídico preexistente**, llegando al extremo de producir un negocio jurídico diverso, a diferencia en sí mismo de la sentencia declarativa que, sólo se limita a reconocer y/o confirmar el estado de las cosas que guardaban antes de la contienda judicial, excepción hecha que, por virtud de ambas sentencias, tanto declarativas o constitutivas, poseen del elemento primordial de ejecución y/o condena al versar respecto a la pretensión de una de las partes.

financiero del valor de su activo, por lo que no podía hablarse siquiera de la posibilidad de “reconocerse” algún derecho que por virtud de la propia mecánica de Ley no era posible obtenerlo.

Sin embargo, no fue sino hasta que la empresa instó a través de una consulta para efectos fiscales el 1° de diciembre de 1999 que dio lugar a un juicio de nulidad, en el que con apoyo en la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la inconstitucionalidad del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo obtuvo una sentencia jurisdiccional en la que se ordenó al Servicio de Administración Tributaria confirmar el criterio respecto a la deducción de las citadas deudas que, se reitera, por propio imperio de la Ley ni siquiera se preveía, sino que ello obedeció en cumplimiento a una jurisprudencia en materia de inconstitucionalidad de leyes, dado que se asume que la Sala Fiscal aplicó su contenido para resolver la contienda al serle obligatoria esta situación en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo.

Así las cosas, una vez resuelta la contienda jurisdiccional derivó en la constitución de un derecho que, antes por imperio de la Ley del Impuesto al Activo no se contaba, como lo es, la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero por lo que la resolución administrativa emitida en cumplimiento a la sentencia de nulidad participa de la misma naturaleza que la contienda judicial, a saber, que constituye un derecho que anteriormente no se preveía en la norma y, por tanto, modificó la situación y/o relación tributaria entre el Fisco Federal (obligado a reconocer una deducción para efectos fiscales) y el contribuyente (posibilidad de contar con una deducción adicional a las que la propia Ley establece, en aras de contribuir proporcional y equitativamente al gasto público).

Así las cosas, en el presente caso, la resolución favorable emitida a la consulta formulada por la empresa, participa de una naturaleza constitutiva de derechos.

Situación que se confirma con el contenido del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, vigente a la fecha de la presentación de dicha consulta (1999), en tanto que de su resolución favorable, como lo establece la Ley, derivarán derechos a los particulares (y no antes), lo que refuerza la postura que se comenta.

B. Como un argumento adicional para sustentar que se trata de una resolución constitutiva, versa en relación a que si se sostiene que se trata de una resolución meramente

declarativa, entonces se llegaría al extremo de decirse que “*siempre*” estuvo en el cúmulo de derechos y obligaciones del contribuyente y/o Fisco, según se trate, la posibilidad de deducir las deudas contratadas con el sistema financiero para efectos del impuesto al activo y, por tanto, que la sentencia sólo se limita a reconocer esa situación jurídica.

Dicha postura sería en mi opinión incorrecta, pues se reitera, la Ley del Impuesto al Activo por propia mecánica no otorgada esa posibilidad sino que ello se dio derivado de la promoción de una instancia originalmente jurisdiccional ante la renuencia del Servicio de Administración Tributaria de confirmar el criterio, resolución que por cierto, en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación goza de presunción de legalidad y con mayor razón, no fue sino por virtud del pronunciamiento de la Sala Fiscal que se anuló su contenido obligando a la autoridad fiscal a reconsiderar su criterio respecto a dicha deducción que sólo así, se puede considerar una generación de efectos favorables al contribuyente.

Además, de sostenerse que se trata de una resolución meramente declarativa, otorgaría la posibilidad al Fisco Federal de argumentar que, en todo caso, la empresa siempre tuvo en hecho y en derecho la posibilidad de solicitar la restitución legal de las cantidades pagadas indebidamente, al formar parte del cúmulo de derechos y obligaciones preexistentes, sin necesidad de declaratoria jurisdiccional o judicial, lo que reforzaría su argumento de prescripción respecto al periodo de 1993 a 1995, en perjuicio de la empresa.

C. No dejo de advertir que se presenta una situación jurídica distinta si la consulta hubiese versado estrictamente en temas de **legalidad**, como lo es, la mera interpretación o aplicación de una norma al caso en concreto, en cuyo caso, la consulta en opinión del suscrito reviste ya no una naturaleza constitutiva (como en el caso anterior, que traía inmerso la aplicación de una jurisprudencia de inconstitucionalidad de leyes, cuestión distinta y novedosa a la situación jurídica dubitada al momento de presentar la consulta que sólo puede versar respecto a temas de legalidad), sino solamente declarativa.

Esto es, si la consulta encuentra apoyo y justificación con base a correlación, interpretación y aplicación de normas jurídicas, de lo cual, se encuentre ajeno un tema de inconstitucionalidad de leyes (sea vía aplicación de jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de una ley, o bien, que se obtiene la protección de la Justicia Federal en la vía directa), en opinión del suscrito, la consulta sería estrictamente declarativa pues se limitaría a reconocer en hecho y en derecho la situación jurídica preexistente,

clarificando el negocio jurídico, a diferencia insisto de una consulta en donde va inmerso un tema ajeno, como lo es, el control de la constitucionalidad de normas.

Lo anterior, pues dicho tema trastoca y/o modifica la situación jurídica preexistente a la fecha de la interposición de la consulta, pudiendo derivar en la inaplicación de la norma para determinados efectos ya no previstos por la propia Ley, sino derivado en una decisión de constitucionalidad de normas que, por ese sólo hecho, hace derivar una situación jurídica constitutiva de derechos, más no así, ya declarativa.

Además, la autoridad fiscal no podía legalmente conforme a su cúmulo de atribuciones legales, pronunciarse respecto a un tema de inconstitucionalidad de leyes, o aplicación de jurisprudencia relacionada con ese tema siquiera conforme al artículo 192 de la Ley de Amparo, al no serle vinculativo, de ahí que sólo a través del cumplimiento al juicio de nulidad puede hablarse de una constitución de derechos, en contraposición a una simple resolución declarativa.

Corroborar lo anterior, el siguiente criterio emitido por los Tribunales Colegiados de Circuito:

“DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE POR CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES. PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD RESPECTIVA SE APOYA EN LA RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL EMITIDA EN CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE DETERMINÓ LA FORMA COMO DEBÍAN CALCULARSE CONFORME A UNA NORMA INTERPRETADA POR LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, AUNQUE SE HAYAN ENTERADO CON ANTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE TAL CONSULTA. El indicado tribunal no contraviene la jurisprudencia 2a./J. 6/2005, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, febrero de 2005, página 314, de rubro: "DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD RESPECTIVA SE REALIZA CON MOTIVO DE LA RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL EMITIDA EN CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE DETERMINÓ QUE UNA NORMA NO ES APLICABLE POR EXISTIR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD, PERO SÓLO RESPECTO DE LOS PAGOS EFECTUADOS CON POSTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE TAL CONSULTA.", cuando en el juicio contencioso administrativo federal ordena

devolver cantidades pagadas en exceso por concepto de contribuciones a partir de lo resuelto en una consulta fiscal que definió la forma para calcularse conforme a una norma interpretada jurisprudencialmente por el Máximo Tribunal del País. Lo anterior, considerando que **al realizar la interpretación de un artículo no se incorpora una prerrogativa nueva al cúmulo de derechos del contribuyente, sino sólo se descubre el beneficio que éste tuvo desde que el numeral interpretado entró en vigor.** En esas condiciones, mientras no opere la prescripción de la obligación de devolver, procede decretar la nulidad para el efecto de que sean reintegrados los montos relativos aunque éstos se hayan enterado con anticipación a aquella consulta favorable.”

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO AUXILIAR, CON RESIDENCIA EN GUADALAJARA, JALISCO.

Revisión fiscal 196/2011. Administrador Local Jurídico de Zapopan, Jalisco. 7 de abril de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Rochín Guevara. Secretario: Juan Carlos Sánchez Cabral.

(Énfasis añadido).

Así las cosas, en palabras de dicho criterio a *contrario sensu*, si con motivo de la consulta formulada el 1° de diciembre de 1999 por la empresa “**se incorporó** una prerrogativa nueva al cúmulo de derechos del contribuyente”, haciendo derivar un nuevo beneficio no previsto por la Ley siquiera desde que entró en vigor, en este caso, la Ley del Impuesto al Activo por tanto, se corrobora mi posición de que estamos en presencia de una resolución favorable que reviste la naturaleza de constitutiva de derechos.

TERCERA PARTE

I. Ante tal situación, Federico Damián Bustos, se pregunta ¿ahora qué ocurrirá primero, si la muerte por inanición financiera de la empresa o la recuperación fiscal que destrabaría el precario estado actual de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.?

Respuesta: en opinión del suscrito, me inclino por presumir la muerte por inanición financiera, en tanto que aprecio que se argumenta en el caso que “*se le cerró la línea de*

crédito de unidades automotrices”, lo que me hace deducir que cuenta con serios problemas crediticios y, por tanto, presumo prácticamente imposible obtener financiero alterno.

No soslayo la posibilidad que pudieran existir bienes inmuebles o de algún otro tipo que representen un valor y, por tanto, la empresa pudiera gravar los mismos vía hipoteca o con una garantía prendaria⁵¹ (que al ser reales, dan mayor seguridad de pago), o inclusive la eventual entrada de algún otro socio que capitalice las deudas de la compañía sin embargo, el caso no prevé esa información adicional, de ahí que presumo que no se cuenta con los mismos, lo que viene a corroborar la muerte por inanición financiera.

Esto es así, no obstante que en la práctica el estudio y resolución definitiva de una regularización de procedimiento por falta de emplazamiento, podría demorar aproximadamente 6 meses en la resolución del fondo del negocio, ya que al verse cerrado el financiamiento veo muy limitada la capacidad de acción de la empresa, no obstante el capital de trabajo que pudiese contar la misma.

Lo anterior, en el entendido de que dicho plazo podría incrementarse desafortunadamente aún más, si es el caso que aún repuesto el procedimiento, la autoridad fiscal hace uso de los recursos que la propia Ley de Amparo le otorgaría, en este caso, como tercero perjudicado, en términos del artículo 5 de dicho ordenamiento, lo que vendría a confirmar dicha muerte por inanición financiera de llevarse a cabo.

CUARTA PARTE

I. ¿Fue legal el embargo practicado a bienes de Distribuidora Automotriz, S.A. DE C.V.?

Respuesta: no, resulta eminentemente ilegal, conforme a lo siguiente:

⁵¹ Excepción hecha en el sentido de que en la cuarta parte del caso, se habla de la existencia de un bien inmueble, el cual podría gravarse vía una hipoteca para sacar a flote la producción de la empresa y prolongar en tiempo la muerte por inanición financiera.

A. Debe tomarse en consideración que en términos de la fracción XXV del artículo 251 de la Ley del Seguro Social, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) tiene facultades para aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente aunque con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación, lo que se corrobora del artículo 9 de dicha Ley.

Al respecto, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales exijan el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Como puede apreciarse, el procedimiento administrativo de ejecución, sólo opera derivado de la existencia de créditos fiscales determinados que no hubieran sido cubiertos o garantizados, lo que evidencia que sólo procederá, una vez transcurrido el plazo legal para su impugnación legal y eventual ofrecimiento de la garantía del interés fiscal de la Federación, en términos del artículo 142 y 144 del Código Fiscal de la Federación.

Atendiendo lo anterior, partiendo de la base de que la empresa no tiene adeudos con el Instituto Mexicano del Seguro Social ante la inexistencia de trabajadores a su cargo (y asumiendo que no existe relación laboral de ningún tipo), luego entonces, legalmente no pudo hacerse derivar crédito fiscal alguno.

Además, del análisis del caso aprecio que se establece que el personal el IMSS se apersonó *“a efecto de llevar a cabo una diligencia de embargo para garantizar los adeudos de cuotas obrero patronales, efectuando el embargo de bienes propiedad de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.”*, de lo que no queda claro si previamente existió o no una notificación conforme a derecho respecto a dichos adeudos en materia de cuotas obrero patronales.

Para fines del presente caso, se asume que no hubo dicha notificación de los adeudos fiscales, lo que, de ser así vendría a corroborar aún más la ilegalidad en cuanto a iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, pues se reitera, el mismo sólo se justifica conforme a derecho, tratándose de la existencia de créditos fiscales determinados⁵² que no

⁵² Lo que implica también su legal notificación y, por tanto, que hubiese transcurrido el plazo para su pago, o bien, para su impugnación legal y garantía correspondiente.

hubieran sido cubiertos o garantizados, lo que no sería el caso de la empresa, pues se asume que no existió la notificación conforme a derecho del adeudo fiscal y, por tanto, al no haber sido determinados y notificados en tiempo y forma, no ha lugar a iniciar dicho procedimiento de ejecución.

Así las cosas, sería ilegal el embargo practicado por el IMSS en términos del contexto del procedimiento administrativo de ejecución, por lo antes expuesto.

B. Ahora bien, si en todo caso, el embargo efectuado por el IMSS, revistiera el carácter de “*precautorio*”⁵³, en términos del párrafo segundo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, tampoco se justifica legalmente el ejercicio de dicha facultad por parte de dicha autoridad.

El embargo precautorio sobre los bienes o negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, procede cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación y a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

Del análisis de los hechos del caso, se desprende la eventual existencia de “*adeudos de cuotas obrero patronales*”, lo que puede presuponer una determinación líquida, aunque no se especifica si hubo ejercicio de facultades de comprobación del IMSS, ni tampoco se aclara en qué forma dicha autoridad hizo motivar el eventual peligro inminente de que en este caso, la empresa haría cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Por tanto, para efectos del presente caso, se asume que el IMSS no ejerció dichas facultades de comprobación, ni tampoco siquiera motivó en qué se basó para sustentar el eventual peligro inminente de que la empresa se sustraería en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que denota de ilegal el embargo precautorio fincado sobre los bienes de la empresa.

⁵³ El caso sólo habla de “embargo” sin precisar su naturaleza, por lo que se asume que podría ser en su modalidad de “embargo precautorio”, en términos del segundo párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

C. Tampoco resulta óbice para concluir que es legal el embargo trabado por el IMSS, la facultad de aseguramiento prevista en el actual artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, en tanto que dicha facultad no se encontraba vigente a la fecha de la realización de dicho embargo, quedando limitada la posibilidad legal de que esta autoridad trabara dicho embargo, sólo con fundamento en las disposiciones analizadas en los apartados A y B anteriores.

II. ¿Los abogados estaban en tiempo para la promoción de algún posible amparo indirecto?

Respuesta: de una manera conservadora, no se estaba en tiempo para demandar el amparo y protección de la Justicia Federal. Lo anterior, en tanto que de la fecha en que ocurrió el último embargo (29 de junio de 2004⁵⁴), a la fecha en que el Sr. Bustos acudió con sus abogados (22 de julio de 2004) había transcurrido en exceso el plazo que prevé el artículo 21 de la Ley de Amparo.

Sin embargo, con motivo de las consideraciones expuestas en los apartados A y B anteriores (las que se solicitan se tengan por reproducidas), relativos a que no existe determinación de crédito fiscal alguno, o por lo menos, no fue legalmente notificado al contribuyente y, por tanto, no puede surtirle efecto alguno, ni en su defecto, existió siquiera ejercicio de facultades de comprobación, ni tampoco fundamentación y motivación en relación al peligro inminente en la realización de maniobras que evidencien el ánimo de sustraerse del cumplimiento de obligaciones de carácter fiscal, existen elementos para sostener que el acto reclamado reviste la naturaleza de una confiscación, en términos del artículo 22 Constitucional.

No resulta óbice para concluir lo anterior, que el segundo párrafo del artículo 22 referido, excepción como causal para que se actualice la confiscación, la decretada para el pago de multas o impuestos, pues dicha excepción debe analizarse de manera conjunta con los artículos 14 y 16 Constitucionales, merced de los cuales, todo acto privativo como lo sería, el decretado por autoridad administrativa para el pago de impuestos debe salvaguardar la garantía de audiencia previa (traducida en el respeto irrestricto de las formalidades

⁵⁴ El suscrito no soslaya que el caso da a entender que previamente aparentemente había existido diversos embargos, sin embargo, la posibilidad de acudir el amparo aún en ese supuesto no varía, pues como se sostiene en la respuesta al versar y tratarse dicho embargo, como una confiscación de bienes, el amparo puede promoverse en cualquier tiempo.

esenciales del procedimiento) en relación con la debida fundamentación y motivación legales que prevé el artículo 16 citado.

Por tanto, aun tratándose de un acto administrativo que aparenta tener como finalidad el pago de impuestos o multas, como sucedería con el embargo trabado a la empresa, al no revestir las formalidades esenciales del procedimiento, ni cumplir con el principio de debida fundamentación y motivación legales, en opinión del suscrito, debe considerarse para efectos del amparo, como un acto de confiscación de bienes.

Sirve de sustento a lo anterior, el siguiente criterio que se enuncia a continuación:

“AMPARO. TERMINO PARA SU INTERPOSICION. TRATANDOSE DE CONFISCACION DE BIENES RIGEN LAS PRERROGATIVAS PROCESALES QUE ESTABLECE LA LEY DE AMPARO EN RELACION CON LOS ACTOS PROHIBIDOS POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. El artículo 22 de la Carta Magna prohíbe penas inusitadas y trascendentales y, específicamente, la confiscación de bienes, entre otras; por otra parte, la Ley de Amparo otorga ciertas prerrogativas procesales a quienes reclaman actos prohibidos por dicho precepto constitucional y así, el diverso numeral 22, fracción II, de aquel cuerpo legal, prevé que la demanda de garantías puede promoverse en cualquier tiempo; en tal circunstancia, si el acto reclamado se hace consistir en dicha confiscación, aquélla, en este aspecto, no resulta ser extemporánea, pues el dispositivo de la ley de la materia indica que el término de quince días para interponer la demanda de amparo, no rige tratándose de los actos prohibidos en el artículo constitucional de referencia”.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión (improcedencia) 32/97. Eleuterio Mancera Sánchez. 13 de febrero de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Refugio Raya Arredondo. Secretario: Ignacio Cuenca Zamora.

Corroborar la posible acción constitucional que por lo menos implique su admisión y, a su vez, una suspensión de oficio y que surta sus efectos de plano (sin necesidad de observar los requisitos del artículo 124 de la Ley de Amparo) y, por ende, la restitución en el goce de

los bienes embargados, el artículo 117 de la Ley de Amparo, merced del cual tratándose de alguno de los actos del artículo 22 Constitucional, bastará, para la admisión de la demanda, que se exprese en ella el acto reclamado, la autoridad que lo hubiese ordenado, así como en lugar encuentre el agraviado y la autoridad o agente que ejecute el acto de que se trate.

III. En caso afirmativo, ¿procedía la suspensión provisional del acto reclamado?

Respuesta: de ser procedente la acción constitucional, conforme a lo ya expuesto, al versar respecto de un acto de los previstos en el artículo 22 Constitucional, procede la suspensión de oficio que surte sus efectos de plano, en términos del artículo 123, último párrafo⁵⁵ de la Ley de Amparo, siendo inaplicables las reglas de la suspensión provisional del acto reclamado que al efecto prevé el artículo 124 de dicho ordenamiento.

Lo anterior, en el entendido de que dicho artículo 124 prevé la configuración de restantes requisitos para que opere la suspensión provisional, sin embargo, opera fuera de los casos del artículo 123 de dicho ordenamiento, siendo que la empresa se adecua a este último precepto legal al versar el acto reclamado en uno de los estrictamente prohibidos por el artículo 22 Constitucional, como sucede, con la confiscación de bienes.

IV. ¿Cómo podría probar el interés jurídico en caso de la procedencia de amparo indirecto?

Respuesta: destaco que la pregunta se enfoca solamente a la procedencia del amparo indirecto, lo que versa estrictamente a fin que el amparo sea admitido a trámite, es decir, en revelar el interés jurídico para que la demanda de amparo sea admitida y, por ende, substanciada.

Considerando dicha aclaración, el interés jurídico necesario para que proceda dicha demanda, radica en evidenciar la existencia y afectación del acto reclamado, así como la existencia de un fundamento de derecho objetivo y subjetivo que es vulnerado por ese acto, en contraposición a lo previsto en la Constitución Federal.

⁵⁵ Que implica el cese de los efectos del acto confiscatorio.

Sirve de sustento a lo anterior, la siguiente tesis que se enuncia a continuación:

“INTERÉS JURÍDICO Y LEGITIMACIÓN EN EL AMPARO. SU DISTINCIÓN.

En términos del artículo 4o. de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales, el juicio de garantías sólo puede promoverse por la parte a quien perjudica el acto reclamado, pudiendo hacerlo por sí, por su representante, por su defensor si se trata de un acto que corresponde a una causa criminal o por medio de un pariente o persona extraña en los casos en que la propia ley lo permita expresamente, y sólo puede seguirse por el agraviado, su representante legal o su defensor. Esta previsión normativa, contenida en el capítulo II del título primero del libro primero de la propia ley denominado "De la capacidad y personalidad", atiende a un tema de legitimación en el proceso, precisando con detalle quién puede válidamente suscribir la demanda de garantías y quién, a su vez, puede proseguir el juicio relativo. Así, esta condición guarda estrecha vinculación con la fracción V del artículo 73 de la mencionada legislación, inserta en el capítulo de improcedencia del juicio (con la cual incluso se le confunde frecuentemente), que exige la existencia de **un interés jurídico del quejoso como objeto directo de protección constitucional, esto es, se trata del derecho subjetivo que asiste a un gobernado que resulta afectado con el acto reclamado**; en otras palabras, el interés jurídico **constituye la prerrogativa legal que el orden normativo confiere a sus destinatarios y que se traduce en un deber de respeto a cargo de la autoridad, la cual sólo puede afectarlo cumpliendo las condiciones que la Constitución Federal establece para tales efectos**, de tal forma que ese poder de exigencia otorgado a los afectados se hace efectivo a través del juicio de amparo, instituido precisamente para salvaguardar las garantías individuales, pero siempre condicionado a que sea el orden normativo el que conceda dicha prerrogativa a su titular, porque **de no existir ese respaldo legal, se carece entonces de interés jurídico y, por tanto, de derecho alguno que preservar con el fallo constitucional**. Por tanto, aunque en la Ley de Amparo están estrecha y necesariamente vinculadas entre sí dichas figuras (legitimación e interés jurídico), gozan de individualidad y, por lo mismo, son perfectamente distinguibles una de otra, concretándose en la realidad jurídica en dos únicos supuestos posibles: el primero, que surge cuando la legitimación y el interés jurídico concurren en un mismo individuo, lo cual produce que el agraviado, titular de garantías, acuda al juicio suscribiendo el escrito de demanda por su propio derecho; el segundo se materializa en los restantes casos descritos en el indicado artículo 4o., esto es, uno es el sujeto que suscribe la demanda por ser quien tiene la legitimación para hacerlo (apoderado, representante, defensor) y otro, es el titular del interés jurídico afectado con el acto de autoridad (persona moral, procesado, menor de edad, etcétera).

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL
PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 202/2009. Concepción Elizabeth Cárdenas Hernández. 12 de agosto de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Elizabeth Arrañaga Pichardo.

Lo anterior, aplicado al caso en concreto, revela que el interés jurídico radicaría en evidenciar la existencia del acta del embargo y el mandamiento de ejecución (si existiere), así como cualquier otro documento que ampare el perjuicio o menoscabo en la libre disposición de los bienes que integran el patrimonio del quejoso.

Asimismo, evidenciaría en juicio la legal propiedad de los bienes materia del embargo, con el ánimo de demostrar su existencia y afectación en la esfera patrimonial de la empresa y, por ende, propiamente la existencia de un interés jurídico, pues la limitación en su libre disposición, siendo un bien jurídicamente tutelado la propiedad de bienes, conforme a la legislación constitucional, lo que denota la existencia de dicho interés jurídico.

V. ¿Se podría aprovechar la situación para promover amparo contra leyes, respecto de las normas que atribuyen facultades coercitivas al IMSS y la posible inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales?

Respuesta: considero que sí podría aprovecharse la oportunidad a fin de demostrar la inconstitucionalidad de las facultades coercitivas el IMSS, dado que la empresa resintió la emisión de un acto administrativo con fundamento en esas facultades coercitivas (se presupone que así fue) que derivaron en la ejecución del embargo, lo que evidencia la existencia de un perjuicio real y directo, no existiendo duda en cuanto a la aplicación de dichas facultades coercitivas (al menos tácitamente) y que trascienden a la esfera jurídica de la empresa, en tanto implican un menoscabo en la libre disposición y uso de los bienes materia del citado embargo, pudiendo formularse conceptos de violación en su contra.

En contrasentido, estimo que no podría argumentarse la inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales, en tanto que intentaría demostrar en el amparo que la empresa no fue sujeto causante de las mismas, de ahí que no al no existir relación jurídico tributaria entre

la empresa y el IMSS, pues no se causaron dichas cuotas, no es viable demandar su inconstitucionalidad.

Así las cosas, de demandar la inconstitucionalidad de dichas cuotas obrero patronales, sería tanto como pretender reclamar alguna disposición que, no obstante no ser causante el contribuyente, aún así se tilda una aplicación de normas que en derecho no ha sucedido, lo que atenta contra el principio primordial en amparo relativo a la existencia de un perjuicio real y directo requisito indispensable a fin de que proceda el amparo.

No obstante, si existiese alguna otra duda que pudiera evidenciar alguna relación de carácter laboral que implique que la empresa sí sea causante de esas cuotas (lo que corroboraría con la empresa a fin de tener certeza en ese aspecto), propondría dicho análisis constitucional de manera AD-CAUTELAM, pero haciendo mención a que en vía preferente, debe analizarse la legalidad del acto por cuanto a si deriva la obligación de causar y enterar dichas cuotas, ya que de ser fundado, el estudio de la constitucionalidad de dichas cuotas será ocioso y a ningún fin práctico conduciría.

QUINTA PARTE

I. ¿Hubo violación a la suspensión decretada por el Juez de Distrito?

Respuesta: en la medida de que la autoridad señalada como responsable, se encontrara debidamente notificada de la suspensión ordenada por el Juez de Distrito, sin duda, existiría una violación a la suspensión decretada por el mismo al haber ordenado la convocatoria de remate.

II. ¿La autoridad responsable cometió algún delito?

Respuesta: sí, en el caso tipifica lo dispuesto en el artículo 206 de la Ley de Amparo, merced del cual la autoridad responsable que desobedezca un auto de suspensión debidamente notificado, será sancionada en los términos que señala el Código Penal aplicable en materia federal para el delito de abuso de autoridad, por cuanto a la desobediencia cometida.

Sirve de sustento a lo anterior, la siguiente tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establece lo siguiente:

“VIOLACIÓN A LA SUSPENSIÓN. NO QUEDA SIN MATERIA LA DENUNCIA RELATIVA O, EN SU CASO, LA QUEJA INTERPUESTA CONTRA LA RESOLUCIÓN PRONUNCIADA EN ESA DENUNCIA, AL RESOLVERSE EL JUICIO DE AMPARO. El objeto primordial de la suspensión consiste en mantener viva la materia del juicio constitucional impidiendo que el acto que lo motiva, al consumarse irreparablemente, haga ilusoria para el agraviado la protección de la Justicia Federal, evitándole los perjuicios que la ejecución del acto reclamado pudiera ocasionarle, aunado a que la autoridad está vinculada a acatar la suspensión ya que de no hacerlo, la parte afectada puede denunciar la violación a la suspensión, o bien, interponer queja contra lo resuelto en la denuncia. Por tanto, la responsabilidad en que pueda incurrir la autoridad que desató el auto de suspensión, no puede dejar de resolverse por el solo motivo de que se falló el juicio mediante sentencia ejecutoriada, en tanto que existe un sistema de responsabilidades dispuesto en la Ley en el cual destaca la responsabilidad de la autoridad infractora contenida en el artículo 206 de la Ley de Amparo, derivada del hecho de que haya desobedecido la suspensión decretada por el Juzgador Federal y de resolverse que existe tal responsabilidad por desacato a la medida cautelar, deberá sancionársele en términos del Código Penal Federal, independientemente de cualquier otro delito en que incurra. Esto es, corresponde indefectiblemente al Juzgador Federal determinar los alcances de la suspensión decretada y si en su caso existió o no la violación a la medida cautelar, de manera que con base en estos elementos la representación social ante la que se realice la denuncia sobre la probable comisión del delito a que se refiere el indicado artículo 206, pueda contar con los elementos suficientes para, en su caso, integrar la averiguación previa correspondiente, pues no considerarlo así implicaría dejar en manos de dicha representación fijar los alcances y efectos de la suspensión para determinar si existió o no la violación a ésta. Además, si se deja sin materia la denuncia de violación a la suspensión o, en su caso, la queja interpuesta contra la resolución derivada de dicha denuncia, por estimar que ya se falló el juicio de garantías mediante sentencia ejecutoriada, la posibilidad de fincar una responsabilidad penal a la autoridad encargada de cumplir con la medida cautelar no dependerá de la conducta de desacato, sino del momento procesal en que se resuelva el medio de defensa”.

Contradicción de tesis 16/2007-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 8 de diciembre de 2009. Mayoría de siete votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos, José

Fernando Franco González Salas, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de enero en curso, aprobó, con el número 2/2010, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de enero de dos mil diez.

Por tanto, con apoyo en esa jurisprudencia se apoyaría el inicio de la averiguación previa y, en su momento, su correspondiente consignación ante el Juez Federal competente a fin de sancionar a la autoridad responsable por haber violado la suspensión en amparo.

III. ¿Procede algún medio de defensa en contra del incumplimiento de la responsable, de no devolver las cantidades en el plazo ordenado?

Respuesta: en primer lugar, la respuesta se centra considerando como ámbito temporal, la fecha en que la Sala Fiscal ordenó el cumplimiento traducido en la devolución de las cantidades, lo que tuvo lugar aproximadamente en 2004. Lo anterior, es relevante, pues da pauta a qué ordenamiento aplicar.

Considerando lo anterior, en términos del artículo 239-B, del Código Fiscal de la Federación, la empresa puede interponer un recurso de queja de conformidad con el inciso b) de la fracción I de dicho artículo, al existir omisión por parte de las autoridades fiscales, de haber devuelto dentro del plazo de 20 días que le fue concedido, las cantidades que por concepto de intereses se encontraban obligadas a devolver.

Lo anterior, en el entendido de que dicha omisión es distinta al defecto previamente considerado fundado por la Sala Fiscal, lo que implica la procedencia de la queja por omisión en el cumplimiento.

No soslayo que al amparo del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, no existía una sanción específica en dicho ordenamiento para el incumplimiento, sin embargo, al existir latente la posibilidad también de reclamar la omisión

en el cumplimiento conforme al citado precepto legal, por seguridad jurídica lo intentaría, ya que de acudir directamente al juicio de amparo por omisión en el cumplimiento (considerando como acto reclamado, la omisión -no hacer- en el cumplimiento), pudiera sostenerse que existía un medio de defensa en la vía ordinario para remediar la violación que en amparo se reclama⁵⁶, como lo sería, dicha queja por omisión ante la Sala Fiscal del conocimiento.

Tampoco dejo de soslayar que la empresa podría sostener que considerando lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1995, otorga mayores requisitos para el otorgamiento de la suspensión, lo que hace inaplicable el principio de definitividad de la Ley de amparo, consignado en la fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo, aunque por seguridad jurídica podría obviar esa situación interponiendo la queja por omisión en el cumplimiento a la sentencia de nulidad ante la Sala Fiscal, a fin de disminuir el riesgo de un sobreseimiento por violación a dicho principio definitividad en amparo.

IV. ¿En caso de proceder algún medio de defensa, con qué término se cuenta?

Respuesta: al versar respecto a una queja por omisión ante la Sala Fiscal, la misma se puede interponer en cualquier tiempo, en términos del artículo 239-B, fracción II, primer párrafo última parte del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005.

⁵⁶ Conforme al artículo 73, fracción XV de la Ley de Amparo

Bibliografía

1. **AGUILAR** Horacio, “El Amparo contra leyes”, Editorial Trillas, México 1989
2. **CARPIZO** Jorge, “La Constitución Mexicana de 1917”, UNAM, México, 1973
3. **FIX ZAMUDIO**, Hector “Ensayos sobre el Derecho de Amparo”, UNAM, México, 1993
4. **COVIAN ANDRADE**, Miguel “Teoría Constitucional”, Editorial Litografía y Terminados el Pliego, Segunda Edición. Páginas 104, 497, 674, 678, 698
5. **SANCHEZ PICHARDO**, Alberto C. “Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa”, Editorial Porrúa, Sexta Edición, México, 2005.
6. **SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**, “Manual del Justiciable en Materia de Amparo”, Editorial Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial de la Federación, Primera Edición, México, 2009.
7. **AZUELA RIVERA**, Mariano “Garantías”, Editorial Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial de la Federación, México, 2009
8. **GRANADOS RIOS**, Gabriela “Temas Selectos de Derecho Tributario”, Editorial Porrúa, México, 2008, Pág: 157 a 159
9. **DE PINA VARA**, Rafael, “Diccionario de derecho”, Editorial Porrúa, México, Vigésima Segunda Edición, 1996.

10. **BURGOA**, Ignacio “El juicio de Amparo”, Editorial Porrúa, México, Vigésima Octava Edición, 1991.
11. **ARRIOJA**, Adolfo, “Derecho Fiscal”, Editorial Themis, México, Vigésima Segunda Edición, 1997.
12. **FRAGA GABINO**, “Derecho Administrativo”, México, Editorial Porrúa, Cuatrigésima Tercera Edición, 2003
13. **CHÁVEZ CASTILLO**, Raúl, “Tratado Teórico Práctico del Juicio de Amparo”, México, Editorial Porrúa, Primera Edición, 2003
14. **BAZDRESCH, Luis**, “El juicio de amparo” Curso General, México, Editorial Trillas, Sexta Edición, 2000
15. **JIMENEZ GONZALEZ**, Antonio, “Lecciones de Derecho Tributario”, México, Editorial Thomson, 2002.
16. **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio, “De lo Contencioso Administrativo”, México, Porrúa, 2004.
17. **SALINAS ARRAMBIDE**, Pedro, “Manual de Derecho Tributario. Elementos Constitutivos del Tributo”, México, Porrúa, Segunda Edición, 2008.
18. **FIX ZAMUDIO**, Hector, “El juicio de amparo”, Editorial Porrúa, México, 1994

19. **MARQUEZ GOMEZ**, Daniel “Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la Administración Pública”, Editorial UNAM, México, 2003.

Otras fuentes

Página de internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, www.scjn.gob.mx

Página de internet del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, www.tfjfa.gob.mx

Hemerografía

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa “Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa”, Instituto de Estudios sobre Justicia Fiscal y Administrativa. Revista Número 2, Año 2010.

Leyes Consultadas

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Código Fiscal de la Federación
3. Ley de Amparo
4. Procesos legislativos de la reforma ocurrida al segundo de los ordenamientos citados, consultable en la página de internet la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**Resumen Tesis que para obtener el grado de Maestro en Derecho Fiscal sustenta el
Lic. Armando Ocampo Zambrano**

El argumento central del presente estudio radica evidenciar que la necesidad del país de allegarse de recursos económicos ha llevado a la creación de figuras jurídicas que atentan seriamente en contra del estado de derecho en nuestro país

Del análisis que se efectúe a la medida legislativa que nos ocupa, a diferencia del embargo precautorio y del embargo administrativo de bienes, no obedece propiamente a garantizar el interés fiscal de la Federación, con motivo de la determinación de una obligación fiscal tributaria a cargo, traducida en la necesidad de hacer preservar la obligación de contribuir al gasto público ante dicha situación.

Lo anterior, se traduce en violaciones a diversas garantías y derechos humanos previstos en la Constitución Federal y la Carta de la Organización de los Estados Americanos, por lo que se propone el correspondiente ajuste a dicha medida.