

CAPÍTULO III

El embargo establecido en el Código Fiscal de la Federación

SUMARIO: Introducción 3.1.- Evolución del embargo precautorio establecido en el Código Fiscal de la Federación 3.1.1.- Reformas entre 1939 y 1966 3.1.2.- Reformas entre 1967 y 1982 3.1.3.-Reformas entre 1983 y 2005 3.1.3.1.- Artículo 41, fracción II 3.1.3.2.- Artículo 145 3.2.- Generalidades del Embargo 3.2.1.- Definición 3.2.2.- Clasificación del embargo en materia fiscal federal 3.2.2.1.- En Vía de Ejecución 3.2.2.2.- Precautorio 3.2.2.3.- Administrativo 3.2.3.- Sujetos 3.2.4.- Lugar 3.2.5.- Tiempo 3.2.6.- Monto 3.2.7.- Bienes Embargables 3.2.8.- Bienes Inembargables 3.2.9.- Custodia de los bienes 3.2.10.- Valuación de los bienes 3.2.11.- Remate.

INTRODUCCIÓN

Como bien veremos en este capítulo existen varios tipos de embargo previstos en el Código Fiscal de la Federación, lo que creemos importante resaltar para que el mismo no se preste a confusiones, y así podamos delimitar bien nuestro tema de estudio, para lo cual también daremos una definición de lo que significa el embargo, a fin de arribar a la del exclusivamente precautorio, asimismo se verá un panorama general del proceso que se sigue anterior y posterior a esos tipos de embargo, donde a pesar de las diferencias que estos presentan, se observarán reglas comunes. Todo esto sin antes efectuar un análisis su evolución, enfocándonos en el que es objeto de nuestro estudio, para resaltar los alcances y limitantes a que el mismo ha estado sujeto, examinando los supuestos de su procedencia, en cada uno de esos cambios legislativos en el que ha sido reformado desde su origen en el primer Código de referencia hasta la fecha, con el propósito de realizar una propuesta al finalizar este tema, apoyándonos también en los criterios vertidos por la Corte en algunas de esas reformas.

3.1 EVOLUCIÓN DEL EMBARGO PRECAUTORIO ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación publicada el 31 de diciembre de 1937 es el antecedente legislativo inmediato al Código Fiscal de la Federación en su carácter sustantivo y administrativo, así como la Ley de Justicia Fiscal publicada el 1° de enero de 1937 en su carácter procesal.

En lo que se refiere al embargo podemos comentar que entre las formas de garantía contempladas en el artículo 12, fracción V, de la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación antes mencionada, encontramos al secuestro convencional en la vía administrativa, de negociaciones o de bienes raíces, que podía llevarse a cabo en materia fiscal y contratos administrativos, autorizaciones, permisos y concesiones para asegurar los intereses del Erario, con la previa valuación ante la Oficina fiscal que debía a su vez calificar la garantía.

El Código Fiscal de la Federación en su primera versión apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938 que entro en vigor el 1 de enero de 1939, este a su vez sustituido por el publicado el 30 de diciembre de 1966 que entro en vigor el 1 de Abril de 1967, y él que actualmente sigue vigente es el publicado el 31 de diciembre de 1981 que entro en vigor desde el 1 de Octubre de 1982, eso sin contar todas las reformas que se han originado en cada uno de los Códigos antes señalados, pero aquí sólo nos corresponde analizar las referentes a nuestro tema de estudio.

3.1.1 REFORMAS ENTRE 1939 Y 1966.

El primer Código Fiscal de la Federación ya mencionado, señalaba todo un Procedimiento Administrativo de Ejecución, así como de los recursos administrativos, el embargo administrativo se encontraba en el título tercero de la fase oficiosa del procedimiento tributario, específicamente, en su capítulo tercero, bajo el nombre: “ De la Ejecución de las Resoluciones Administrativas en Materia Fiscal”.

El código de referencia hacía alusión al embargo precautorio únicamente en su artículo 90 que menciona que el mismo se podrá llevar a cabo en el mismo acto del requerimiento con la causal siguiente: “ Siempre que hubiere peligro de que se ausente el deudor o de que enajene u oculte sus bienes, ya se trate de créditos provenientes de impuestos, derechos, productos o aprovechamientos”.¹

De lo mencionado se puede observar que no se señalaba en el texto de referencia si ese embargo se podía llevar a cabo antes de la determinación del crédito o sólo de forma posterior al mismo, pero como en el mismo artículo se menciona que la providencia para llevar a cabo este embargo se incluirá en forma expresa en el mandamiento de ejecución al que hace referencia el artículo 86 del mismo, por lo que al analizar ese artículo se puede deducir que este embargo sólo se llevaba a cabo después de la determinación y como se señalo, en el mismo acto del requerimiento, que consideramos otorgaba más seguridad jurídica a los contribuyentes.

¹ Andrade Manuel. *Código Fiscal de la Federación y disposiciones que le son conexas.* Información Aduanera de México, S.A. México, D.F. 1954, p. 1089. Este Código contiene reformas de 1939 a 1954.

Se confirma lo anterior con tesis de jurisprudencia² donde nuestro más alto tribunal, establece respecto al código en estudio, el que sólo se puede aplicar el embargo precautorio cuando haya existido anteriormente una determinación o cuantificación de la obligación , aún en el caso de que se cumpla con los otros requisitos exigibles para la procedencia de ese embargo, como es la supuesta ocultación de bienes y que en el caso de no observarse lo antes dispuesto se estaban violando las leyes del procedimiento y las garantías del quejoso por lo que ese acto podía ser recurrible en vía de amparo.

Es importante señalar que el embargo de acuerdo al Código de 1939 se podía llevar a cabo aún por créditos derivados de productos, tal y como se expuso anteriormente a diferencia de lo que sucede en el vigente donde los productos no están contemplados dentro de los considerados como créditos fiscales, es así como en el Código Fiscal vigente en su artículo 145, último párrafo, se prohíbe llevar a cabo Procedimiento Administrativo de Ejecución para cobrar créditos derivados de productos.

Respecto al Código Fiscal de 1939², además de lo anterior y de acuerdo a nuestro tema destaca lo siguiente:

- Además de encontrarse establecido el embargo precautorio encontramos al secuestro administrativo o aseguramiento de bienes en la vía administrativa, que se puede

² *Embargo Precautorio Legislación Fiscal*. Quinta Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXXIX. Agosto, 1946, p. 2284. y *Embargos Precautorios Fiscales, Requisitos para los*. Quinta Época. Tercera Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo XCIV. Octubre, 1947, p. 388.

³ Ídem.

equiparar al embargo definitivo actual, ya que se lleva acabo cuando el crédito fiscal se convierte en exigible y esto es pasado el plazo de tres días posterior al requerimiento, tal y como se desprende del artículo 91, fracción I de ese código.

- Encontramos también regulado un secuestro convencional en el artículo 12, fracción V del Código en estudio, en donde se contempla como una de las garantías que se pueden otorgar para asegurar los intereses del Erario y del que se observa se puede equiparar al embargo en la vía administrativa que se encuentra regulado en el código vigente, por tal y como su nombre lo indica se realiza a voluntad del contribuyente.
- Después del requerimiento de pago se dan 3 días para que pueda realizarse el secuestro administrativo, es decir, ese es el lapso de pago, a diferencia de los 45 días que se dan en el vigente en cuanto a la determinación por parte de la autoridad fiscal.
- Respecto al embargo precautorio que de acuerdo al artículo 41, fracción II del texto vigente, se lleva a cabo por falta de declaraciones o de no atender requerimientos, en ambos casos con las condiciones en que ahí se determinan, no se hace regulación alguna en ese Código en lo que se refiere a que ameriten un embargo precautorio, sólo se contemplan como infracciones a las que corresponde, por consiguiente una sanción.

El contenido del artículo 90, donde se establecía en este Código al embargo precautorio, se mantuvo sin reformas hasta la expedición del nuevo Código Fiscal que estudiaremos más adelante.

3.1.2 REFORMAS ENTRE 1967 Y 1982

El 1° de Abril de 1967 entro en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación⁴ con reformas respecto al procedimiento de ejecución, ubicándose en el titulo tercero, capítulo cuarto, sección dos, al secuestro administrativo, donde en el artículo 112 se regula su procedencia.

Para adentrarnos al estudio del artículo 112, debemos hacer algunas anotaciones, como las siguientes:

- En el artículo 108 se establece la procedencia del Procedimiento Administrativo de Ejecución por créditos no satisfechos dentro del plazo legal.
- En el artículo 110 se establece el plazo de tres días posteriores al requerimiento para hacer efectivo un crédito fiscal, es decir, para que se pueda realizar el embargo de bienes, mismo plazo que en la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1979, se cambio, a través de una reforma al mismo artículo comentado, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1980, quedando al término de cinco días para poder así llevarse a cabo el embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

⁴ Código Fiscal de la Federación y sus reformas. Tomo II. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Segunda Edición. Contiene reformas desde 1967 hasta 1980.

- En cuanto al procedimiento de cobro que se llevaba a cabo al responsable solidario, en este código, en el artículo 111, se otorga un plazo diferente para el pago que el establecido al deudor principal y este era de quince días, salvo que la ley señalará otro, a diferencia del código anterior donde no se contemplaba ninguna diferencia.

El artículo 112 del Código Fiscal de 1967⁵ señalaba las causales por las que procederá realizar secuestro administrativo o aseguramiento de bienes en la vía administrativa de ejecución, y las cuales son las siguientes:

- I. Transcurrido el plazo de tres días del requerimiento de pago, si el deudor no ha cubierto totalmente el crédito a su cargo;
- II. A petición del interesado para garantizar un crédito fiscal;
- III. Cuando, a juicio de la autoridad fiscal, hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito. En estos casos, si el crédito se cubre dentro de los plazos legales, el deudor no estará obligado a pagar gastos de ejecución;
- IV. Cuando, al realizarse actos de inspección se descubran negociaciones, vehículos u objetos, cuya tenencia, producción y explotación, captura, transporte o importación deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva.
- V. En los demás casos que prevengan las leyes.

En los casos de las fracciones III y IV, la autoridad deberá iniciar el procedimiento tendiente a determinar y liquidar el crédito fiscal en un plazo que no excederá de treinta días.

Como puede observarse de los supuestos indicados se generaliza el nombre de secuestro administrativo no solamente cuando se trata de un embargo dentro del procedimiento administrativo de Ejecución, sino además en el caso de un embargo que se puede equiparar al precautorio, así como del convencional para el caso de garantizarse el interés fiscal. Las causales que podrían ser de embargo precautorio consideramos son los de

⁵ Leyes y Códigos de México. Código Fiscal de la Federación. Porrúa. México, 1967.

las fracciones III y IV ya éstas pueden materializarse sin haberse determinado aún un crédito fiscal.

Es así como respecto a ese mismo artículo se hacen los siguientes señalamientos⁶:

“Las fracciones I y II de este artículo, reproduce las fracciones I y II del artículo 91 del código anterior, con modificaciones en su redacción y en el Código anterior se trataba en el artículo 91 del aseguramiento de bienes en la vía administrativa pasando tres días después del requerimiento y sobre el secuestro convencional”.

“ La fracción tercera encuentra su antecedente en el artículo 90, pero la facultad para practicar aseguramiento de bienes, antes denominada ‘embargo precautorio’”.

Se puede analizar que al igual que el Código de 1939, en este código, se otorga el plazo de tres días posteriores a la notificación para cubrir los créditos fiscales determinados por la autoridad y en caso de no cubrirse este adeudo, ya se puede hacer uso del secuestro administrativo, pero entre las reformas que sufrió el artículo 112 mencionado por medio de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales , publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1979, fue el ampliar ese plazo, al de cinco días, tal y como establecía la fracción II, del artículo 110, mismo que también fue reformado tal y como se analizó anteriormente.

⁶ Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Tomo II. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Segunda Edición. Contiene reformas desde 1967 hasta 1980.

Consideramos importante , para efectos de nuestro tema de investigación, dar más sustento al hecho de que el embargo precautorio pueda efectuarse ya, antes de la determinación de un crédito fiscal, por lo que se expresará lo siguiente: “El embargo precautorio ya no estará condicionado a la exigibilidad del crédito y a su requerimiento, sino que puede ejercitarse con anterioridad. Además se establece un principio de equidad según el cual, si el deudor, después de practicado el secuestro pero dentro del plazo legal, paga el crédito fiscal a su cargo, no existirá obligación de cubrir los gastos de ejecución”.⁷

Aunque en este código ya se autoriza poder llevar a cabo un embargo precautorio anterior al acto de determinación del crédito , tal y como se demostró anteriormente, aún así se cuenta con un termino de treinta días que es mucho menor al actual para poder llevar a cabo la determinación, en caso de la realización de embargo precautorio anterior a este acto, por lo que se aligeraba un poco el perjuicio causado al contribuyente, ya que el plazo que se otorga en el código vigente y que se estudiará más adelante, es demasiado prolongado, de acuerdo al artículo 145 del mismo.

La fracción V del citado artículo 112 deja abierta la posibilidad para que otras leyes señalen casos distintos de práctica de secuestros.

Sobre el embargo precautorio que se autoriza en caso de falta de declaraciones o de requerimientos todavía no había regulación alguna, al igual que el Código antes estudiado y

⁷ Ídem.

se consideraban también sólo como infracciones a las que por consiguiente correspondían sanciones.

3.1.3 REFORMAS ENTRE 1983 Y 2005

El 31 de diciembre de 1981 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un tercer Código Fiscal de la Federación, el cual, en los términos del artículo 1° transitorio entraría en vigor a partir del 1° de Octubre de 1982, abrogando desde ese momento el Código Fiscal que como se mencionó, entro en vigor desde el 1° de Abril de 1967.

“La reforma fiscal se ha anunciado como una respuesta a la necesidad de reestructurar el Sistema Fiscal, modernizar y mejorar la eficiencia de su administración y el nivel de cumplimiento de los contribuyentes”.

El embargo precautorio ha estado regulado desde la publicación del Código vigente y hasta la fecha en los artículos 41, fracción II y 145, respecto al que se establece en el Código Fiscal de la Federación.

3.1.3.1 Artículo 41, fracción II.

Desde que surgió este nuevo código ya se autorizaba el embargo precautorio, como uno de los medios con que contaba la autoridad para el caso de que los contribuyentes no presentarán declaraciones, avisos y demás documentos con las condiciones que ahí se

establecen. Este supuesto ha estado regulado desde su inicio en el artículo 41, fracción II, con unos pequeños cambios que aquí mismo serán señalados.

El artículo 41, fracción II del código señalado disponía⁸:

Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público exigirá la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

II.-Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente presente las declaraciones omitidas o dos meses después de practicado si las declaraciones no son presentadas y las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

“Esta fracción fue adicionada por el artículo 1° de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales y que modifica decreto de carácter mercantil, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1983, en vigor el 1° de enero de 1984”⁹, para quedar como sigue:

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

Lo último significa que con esta reforma, ya se considera la posibilidad de que con un solo requerimiento se pueda aplicar el medio indicado, además de que aunque no se

⁸ *Leyes y Códigos de México. Código Fiscal de la Federación*. Porrúa, México, 1982.

⁹ *Sistema de Información Legislativa*. H. Cámara de Diputados. Índice del Marco Jurídico 1917- 1987. México, D.F. Abril, 1987, p. 347.

cumpla con la presentación de las declaraciones, las autoridades fiscales tienen un plazo de dos meses para ejercitar sus facultades de comprobación para que el embargo precautorio no quede sin efecto, lo que también podría suceder, si el contribuyente cumple con el requerimiento aludido.

3.1.3.2 Artículo 145

El contenido del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación publicado en 1982, ya se asemejaba más a lo que actualmente dispone el mismo artículo, solamente que este ha manifestado diferentes cambios como veremos más adelante, pero empecemos por mencionar lo que ese artículo dictaba desde la expedición del código de referencia:

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

Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de las autoridades hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

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

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

Desde la expedición del artículo citado ya sufría de severas críticas a su constitucionalidad por diversos autores, entre estas tenemos las siguientes¹⁰:

Otro caso de facultades exorbitantes de las Autoridades Fiscales que infringen actos de molestia que en muchos casos no tendrán justificación alguna, es el previsto por el artículo 145 del Código Fiscal de 1982, el cual establece la posibilidad de la realización de un embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, incluso antes de que se haya determinado a cargo del causante algún crédito por diferencias en el pago de contribuciones cuando a juicio de la autoridad haya peligro de que el causante realice maniobras para evadir el cumplimiento. Este embargo podrá durar hasta un año dentro del cual la autoridad podrá determinar si el causante es o no evasor de créditos fiscales.

Asimismo se considera que ese artículo viola un principio de seguridad jurídica en contra del particular pues se le despoja de un plazo para hacer el pago del crédito determinado..... se vulnera severamente la garantía de audiencia pues se reducen por la presión y la premura las posibilidades del afectado de hacer valer los medios de defensa que la ley le concede.

Como se ve entre las garantías que se considera vulnera este artículo son las de seguridad jurídica y la de audiencia, por las razones ahí expuestas, y esto no ha cambiado hasta la fecha como se verá posteriormente en nuestro análisis.

Con las críticas expuestas se resume lo siguiente: “En esta reforma lejos de buscarse la superación de las deficiencias del ordenamiento anterior, las mismas se han conservado y aun agravado”.¹¹

El 4° y 5° párrafo del artículo 145 que hasta la fecha siguen rigiendo, se adicionaron por medio del artículo 1° de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1986, en vigor el 1° de enero de 1987, para quedar el artículo como sigue:

¹⁰ Hernández Carmona, Edgar. *Algunas Consideraciones en torno a la Constitucionalidad del Nuevo Código Fiscal de la Federación*. Revista El foro, México, Enero- Junio, 1982 pp. 158-159.

¹¹ Ídem., p. 162.

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

Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal este determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

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

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

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

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

Como está redactado ese artículo hasta este momento, ya era muy claro que el embargo precautorio se pudiera llevar a cabo antes de la determinación o cuantificación de la obligación fiscal, lo que conllevó a suscitar muchos conflictos, a lo que al artículo antes transcrito, recayó una declaración de inconstitucionalidad de nuestro máximo tribunal¹².

¹² *Embargo Precautorio. El artículo 145 del Código Fiscal que lo prevé viola el artículo 16 de la Constitución.* Novena época, Pleno, Semanario Judicial y de la Federación y su Gaceta, Parte II, Septiembre de 1995, tesis: P./ J.17/95, P. 27.

El criterio jurisprudencial aludido se baso en los siguientes razonamientos¹³:

- ❖ No se encuentra determinada la obligación de enterar tal o cual tributo.
- ❖ No se encuentra determinada la cuantificación del tributo
- ❖ Se garantiza un supuesto crédito fiscal cuyo monto no esta determinado, por lo que el legislador inconstitucionalmente autoriza para que las autoridades fiscales inventen dicho monto.
- ❖ No existe interés fiscal que garantizar cuando no se ha determinado una contribución.
- ❖ Se propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los limites reales del embargo
- ❖ Además de que el plazo de un año es demasiado prolongado y carece de justificación.

Debido a la declaratoria mencionada, se tuvo que aplicar una medida legislativa que la remediará y así no afectará directamente al artículo en estudio, por lo que la reforma que entro en vigor en el año de 1996 quedo de la siguiente forma:

Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

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

I.- En caso de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo

¹³ Ponce Rivera, Alejandro. *El impacto patrimonial de las reformas al Código Fiscal de la Federación*. ISEF, México, 1996, pp. 188- 195.

55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos la autoridad tramará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por el monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.

II.- En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad tramará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución y contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea en el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.

III.- En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando el obligado se hubiere ubicado en alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos la autoridad tramará el embargo sobre bienes o derecho del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas por la autoridad, incluyendo sus accesorios.

IV.- En el caso de contribuciones causadas pendientes de determinarse y que aún no sean exigibles, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad tramará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales según sea el caso, actualizadas desde la fecha de presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.

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

Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no está obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo. En ningún caso se podrá practicar embargo precautorio sobre contribuciones no causadas.

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

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

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

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

Lo que se deduce de esta reforma es que en nada cambio sustancialmente a las críticas vertidas por la Suprema Corte sobre este artículo, lo único que cambio fue la redacción ya que se sigue autorizando la practica del embargo precautorio, aún en caso de que falte la determinación de las contribuciones, además se sigue otorgando el plazo de un año para que este acto se cumpla.

Con este cambio legislativo se trato de justificar más la actuación de la autoridad fiscal en el artículo 55 del mismo código que se verá más adelante y a lo que consideramos en nada sirvió; ya se habla de contribuciones causadas, cuando en realidad sólo se puede comprobar la causación de una contribución por medio de la determinación de la obligación fiscal, tal y como se estudio en su oportunidad, mismo acto que como dijimos no siempre se lleva a cabo, por lo que no se puede hablar de contribuciones causadas y por lo tanto ni de interés fiscal hasta el momento.

Por lo que se refiere al monto de la contribución, para el caso de que no exista determinación y con la finalidad de que no se hablará de aseguramientos en abstracto se estableció que se podía escoger cualquiera de los fijados en las últimos 5 declaraciones, ya sea anuales o provisionales, claro eso si, a elección de la autoridad fiscal y actualizados, lo que consideramos una atrocidad hacia el contribuyente que pudo haber tenido pérdidas en el ejercicio por el se realizó el embargo en cuestión.

Lo que no debemos olvidar, es que con esta reforma ya se da el término de tres días para desvirtuar el monto por el que se realizó el embargo, el cual consideramos demasiado diminuto para que pueda lograrse una defensa al contribuyente.

En el debate sostenido por la Cámara de Diputados para la reforma mencionada y de la representación en el Congreso que apoyo esta medida de coerción el C. Diputado Víctor Manuel Rubio y Ragazzoni, del Partido Revolucionario Institucional expreso:

Se habla aquí del artículo 145 y se ha mencionado con justa razón que es un artículo en la ley anterior, en el código anterior, anticonstitucional. Y así la Corte lo ha fallado. Pero ¿Cuál es ahora el espíritu de este artículo? Sencillamente se trata no de un embargo definitivo, es un embargo precautorio, es una medida que protege el ingreso que debió haberse enterado en su oportunidad, es sobreguardar los intereses que al final de cuentas son la derrama que vendrá para el bienestar social..... Hoy podemos partir de este avance. Hoy el artículo 145 menciona ya y precisa, para que no quede ambiguo a la autoridad y a la voluntad de ella, ciertos conceptos para que el embargo se lleve a cabo. Yo estimo que si hemos avanzado. Que falta por trabajar mucho y mejorar mucho, estamos totalmente de acuerdo. Pero creo que no podemos negar que el intento y el espíritu de la ley es precisamente establecer ese dialogo autoridad causante y tratar de protegerlo.¹⁴

Creemos que en nada se logra un justo dialogo entre el fisco y el causante, ya que como expresamos, no se da al último oportunidad de una defensa real, además de que como

¹⁴ *Diario de Debates*. LVI legislatura, Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión

también se expuso, no hubo avance a los criterios vertidos por la Corte, pero nos falta analizar lo que el artículo 55 del mismo código en el año de 1996 establecía, y esto era lo siguiente:

Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes.... cuando:

- I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.
- II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- III. Se de alguna de las siguientes irregularidades:
 - a. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
 - b. Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - c. Omisión o alteración en el registro de existencias que deben figurar en los inventarios.... etc.

Del artículo apuntado, aunado a lo comentado sobre esta reforma, se desprende que se aumentaron las causales por las que se procedería a embargar precautoriamente, entre las que encontramos: la omisión en el registro de operaciones, ingresos, compras, alteración de inventarios, etc., además de que se sigue fundando en la presunción de la autoridad, de que existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de pago.

Por no haber prosperado la reforma sobre los puntos señalados por la Corte como inconstitucionales, al mismo artículo recayeron otras declaratorias de

inconstitucionalidad¹⁵, lo que trajo por consecuencia nuevamente un cambio legislativo, que provocó la emisión de otra reforma sobre el mismo que entró en vigor en 1998, quedando como sigue:

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

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

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

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

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

IV.- El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de esta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento, en este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por el monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios, si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

V.- Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares, una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.

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

¹⁵ *Embargo Precautorio en materia fiscal. El artículo 145, fracción I, del Código Fiscal de la Federación que lo prevé (vigente a partir del primero de enero de 1996), es violatorio del artículo 16 Constitucional.* Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Enero, 1998. Tesis: P.I/ 98, p. 102 y *Embargo precautorio en materia fiscal. el artículo 145, fracción IV, del código fiscal de la federación que lo prevé (vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis), es violatorio del artículo 16 Constitucional.* Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VI, Noviembre, 1997. Tesis: P./J. 88/97, p. 5.

La autoridad requerirá al obligado , en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del termino de tres días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo , transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiere desvirtuado el monto del embargo precautorio, este quedará firme.

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

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

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

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

En esta reforma el plazo de un año que se establecía de manera general para que las autoridades emitieran resolución en la que se determinarían créditos fiscales, vario de acuerdo a diversos plazos que se establecen para finalizar una visita domiciliaria o emitir oficio de observaciones, esto en caso de que la revisión de documentos o informes se haya llevado a cabo en las oficinas de la autoridad, estos términos se aplican para los casos de las fracciones II y III de ese artículo 145, y en el caso de la fracción I del mismo artículo se establece ya un plazo de 18 meses, con lo que vemos que se ampliaron los plazos si tomamos en cuenta que se puede prorrogar la visita domiciliaria cuando la autoridad lo crea conveniente, cosa que resulta más perjudicial para el contribuyente.

Como quedo redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que hasta la fecha no ha sido modificado, no se manifiesta explícitamente como se hacía antes que se pueda aplicar el embargo precautorio antes de la determinación del crédito fiscal, pero se deduce lo último de la lectura del mismo dispositivo, donde se insertaron algunas causales que se establecen para la determinación presuntiva que se establece en el artículo 55 del mencionado código, algunas de ellas a las que se remitía en el código en vigor hasta 1997, por lo que nuevamente las reformas fueron de forma y no de fondo.

Al igual que en las reformas anteriores sobre este artículo, en este cambio legislativo, también se presentaron algunas declaratorias de inconstitucionalidad que serán analizadas a fondo en nuestro próximo capítulo por lo que por el momento no ahondaremos en ellas.

Consideramos de que mientras no haya cambios en la política fiscal, se reformará el artículo 145 en estudio, cuantas veces sea necesario, sin cambiar el aspecto realmente necesario para que no se sigan violentando los artículos de nuestra Carta Magna, sólo con la finalidad de escapar a las declaratorias de inconstitucionalidad de nuestro máximo tribunal.

3.2 GENERALIDADES DEL EMBARGO

El procedimiento llevado a cabo, ya sea tratándose de medidas precautorias o definitivas, o de cualquier otro, por el que a través de actos procesales se aseguren bienes a efecto de garantizar o satisfacer ciertas prestaciones a favor del fisco, se sujeta a las mismas disposiciones legales, con algunas variantes respecto a la naturaleza de cada uno de ellos, por lo que ahora nos enfocaremos en explicar todo lo referente al embargo, desde su definición y naturaleza, sujetos que intervienen, bienes embargables, y por consiguiente, el procedimiento que se genera, en caso hacerse efectivo ya un crédito fiscal.

3.2.1 DEFINICIÓN

Empecemos por definir en términos generales al embargo, para después abocarnos específicamente al que debe entenderse por precautorio, objeto de nuestro estudio. Aquél se conceptúa como: “Intimidación hecha a un deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto susceptible de producir la disminución de la garantía de un crédito debidamente especificado”.¹⁶

También explica el mismo autor que el embargo “constituye una limitación del derecho de propiedad (no la privación de ella) que afecta al derecho de disposición y que subsiste mientras no sea levantado por la autoridad judicial competente”.¹⁷

¹⁶ Pina Vara, Rafael. *Diccionario de Derecho*. Porrúa, México, 2003, p. 262.

¹⁷ Ídem.

Efectivamente, para que no se pierda o disminuya el bien o los bienes que puedan servir de garantía para responder las obligaciones a favor de terceros o de la misma autoridad, por medio del embargo se limita el derecho a disfrutar de ellos, con la finalidad de evitar posibles daños y perjuicios a los acreedores, pero esta limitación que es inicialmente temporal puede finalizar en una privación definitiva, con el fin de enajenar o adjudicar los bienes, para con el fruto de estos actos, pagar los créditos correspondientes.

Pero el acto en cuestión, no sólo puede aplicarse en el derecho privado, sino también en el público, específicamente en el derecho fiscal, donde existen varios tipos, entre los que encontramos al embargo precautorio que se define como: “Medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para evitar probables daños y perjuicios en contra de los intereses del fisco por incumplimiento de obligaciones a cargo del contribuyente”.¹⁸

Como se advierte, se tratan de proteger los intereses del fisco, por lo que habrá de puntualizar sobre la noción interés fiscal, donde transcribiremos una definición retomada de la Corte, que expresa sobre el mismo lo siguiente: “Se entiende por tal, todo aquello que para el fisco tenga el carácter de cobro exigible”.¹⁹

Como veremos, con la implementación de esta mecanismo legal, la autoridad fiscal adopta esta medida cautelar o preventiva buscando con ello el supuesto de asegurar el interés fiscal determinado o por determinar, en ejercicio de sus facultades de cobro coactivo

¹⁸ Navarro Franco, Margarita. *Clasificación del embargo en Materia Fiscal Federal*. Revista Indetec, No. 117, Julio- Agosto, 1999, p. 111.

¹⁹ Navarro Franco, Margarita. *El Embargo Precautorio Fiscal*. Revista Indetec No. 123, Noviembre 2000, p. 90.

de créditos fiscales, siendo que de acuerdo a lo expuesto sobre el interés fiscal, debiera aplicarse la medida preventiva sólo en caso de que esos créditos tuvieran el carácter de exigibles, modalidad que fue vista en el capítulo segundo de este trabajo, donde observamos que se presenta de forma posterior al momento de determinación de dichos créditos.

3.2.2 CLASIFICACIÓN DEL EMBARGO EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

De acuerdo a lo que la mayoría de los autores señalan, y de lo que se desprende del Código Fiscal de la Federación el embargo en materia fiscal se puede clasificar de la siguiente manera²⁰:

- A. EMBARGO EN VÍA DE EJECUCIÓN
- B. EMBARGO PRECAUTORIO
- C. EMBARGO ADMINISTRATIVO

Sin embargo, Humberto Delgadillo²¹ agrega a esta lista el embargo de bienes ilegalmente introducidos al país, que en sentido estricto se denomina aseguramiento, y que se encuentra establecido en el artículo 152, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación.

²⁰ Navarro Franco, Margarita. *Clasificación del Embargo en Materia Fiscal Federal*. Revista Indetec No. 117. Julio- Agosto, 1999, p. 109

²¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa. México, 2003, p. 167.

3.2.2.1 EN VÍA DE EJECUCIÓN

Se denomina así por desarrollarse dentro de las fases del Procedimiento Administrativo de Ejecución, que se aplica tal y como fue comentado en otro capítulo, sobre un crédito fiscal exigible, donde tuvo que haberse determinado previamente una obligación a favor del fisco, esto, de acuerdo a las etapas de la obligación fiscal, por lo que la autoridad estará en su legítimo derecho de llevar a cabo dicho procedimiento al que también se le conoce por Procedimiento Económico Coactivo. Dicho de otra forma este procedimiento se instaura en caso de subsistir un crédito por falta de pago o de garantía, el mismo empieza con un requerimiento de cobro, por el que en caso de no generarse dicho pago podrá procederse a realizar este tipo de embargo.

Para entender mejor este embargo Jiménez González²² hace un listado de los presupuestos que aquél debe contener y son:

- Qué exista un crédito fiscal a cargo del sujeto;
- Qué el crédito fiscal haya sido debidamente notificado al deudor;
- Qué el deudor haya incurrido en incumplimiento de la obligación de pago;
- Qué se haya practicado requerimiento de pago al deudor;
- No obstante existir el requerimiento de pago el deudor al momento de la diligencia de notificación de aquél no efectúa el pago.

²² Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Thomson, México, 2002, p. 298.

La facultad que tiene la autoridad para poder llevar a cabo este tipo de embargo se encuentra prevista en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.

Este embargo finaliza hasta que no se efectúe el remate de los bienes, para concluir con el Procedimiento Administrativo de Ejecución y llevar a cabo la adjudicación que corresponda.

3.2.2.2 PRECAUTORIO

En este apartado haremos una muy breve exposición de este embargo, ya que abundaremos más en el en nuestro siguiente capítulo y a lo largo de este trabajo. El embargo precautorio en materia fiscal federal se encuentra previsto en los artículos 41, fracción II y 145 del Código Fiscal de la Federación

Retomando la definición expuesta sobre embargo precautorio, tenemos que sus características esenciales son las siguientes²³:

- Es una medida cautelar
- Tiene por objeto asegurar el resultado de un procedimiento
- Busca evitar daños y perjuicios a los intereses del fisco.
- Procede cuando se observen en la realidad situaciones de hecho previstas en la ley.

²³ Navarro Franco, Margarita. *Clasificación del Embargo en Materia Fiscal Federal*. Revista Indetec No. 117. Julio- Agosto, 1999, p. 111

Las reglas para llevar a cabo el Embargo Precautorio son las disposiciones aplicables al Embargo en vía de Ejecución, tal y como se determina en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo²⁴.

Se establece en el artículo antes señalado, que este embargo podrá convertirse en definitivo al momento de la exigibilidad del crédito que se reclama, por lo que subsecuentemente, podrá aplicarse al mismo el Procedimiento Administrativo de Ejecución. También se puede levantar este embargo, si el particular garantiza el interés fiscal en cualquiera de las formas establecidas en el artículo 141 del mismo Código.

Es importante destacar que este embargo puede quedar automáticamente sin efecto, en caso de que la autoridad no emita resolución en la que determine créditos fiscales en los plazos que se establecen en el mismo artículo 145 del código de referencia.

3.2.2.3 ADMINISTRATIVO.

Dentro de los mecanismos jurídicos que la legislación fiscal positiva prevé como medios para garantizar el interés fiscal, de acuerdo al contenido de artículo 141, fracción V del Código Fiscal de la Federación, como fundamento legal, encontramos al embargo en la vía administrativa. Por lo que este tipo de embargo es una más de las modalidades por las que las autoridades aseguran los intereses del fisco.

²⁴ Se establece: “Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de Ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables”.

Al embargo administrativo se le define de la siguiente manera:

Es aquél que se realiza mediante un acuerdo entre el contribuyente deudor y la autoridad fiscal competente, en el cual a solicitud del primero pone a disposición o guarda determinados bienes para garantizar el cumplimiento del crédito fiscal a su cargo y en donde la autoridad evaluando la solicitud acepta o niega los bienes propiedad del deudor como garantía del pago del interés fiscal a su cargo²⁵

Es decir, mediante este tipo de embargo el legislador puso a disposición del contribuyente deudor un mecanismo más, para que pueda garantizar los créditos fiscales a su cargo en forma voluntaria, simplificada y con la finalidad de resultarle menos gravosa en caso de encontrarse en la imposibilidad de cubrir su adeudo de inmediato, por considerarse a este embargo, el de menor impacto económico y administrativo.

Según lo dispone el artículo 141, segundo párrafo de Código Fiscal de la Federación, la garantía debe comprender además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, por lo que al finalizar este plazo y en caso de requerirse, se ampliará el embargo, tomando en consideración nuevamente lo antedicho.

Se concibe más fácil el estudio de este embargo si tomamos en cuenta que el mismo cuenta con las siguientes características²⁶, algunas de las cuales ya han sido mencionadas:

- Es un acto jurídico, ya que con él, se busca producir efectos legales como lo son derechos y obligaciones para las partes que intervienen en él. En este caso garantizar la obligación de pago del crédito fiscal a su cargo.

²⁵ Navarro Franco, Margarita. *Clasificación del Embargo en Materia Fiscal Federal*. Revista Indetec No. 117, Julio- Agosto, 1999. p. 113.

²⁶ Ídem.

- Bilateral, toda vez que existe el acuerdo de dos partes: El contribuyente oferente y la autoridad fiscal que acepta o rechaza la garantía; en donde para ambos existen derechos y obligaciones los cuales mediante este acuerdo convienen en cumplir.

Por lo que el embargo se perfeccionará con la aceptación por parte de la autoridad competente de que los bienes ofrecidos por el contribuyente deudor constituyan garantía de pago del crédito insoluto a su cargo

- Es a solicitud del contribuyente; el interesado deudor voluntariamente acuerda la entrega ya sea real o virtual de sus bienes para que éstos constituyan una garantía al pago del crédito fiscal a su cargo.
- Como garantía de pago de Crédito Fiscal a cargo del contribuyente: Por este medio, el contribuyente respalda o garantiza el pago del crédito fiscal a su cargo que no puede o no hubiese podido cubrir por diversa índole en su momento.

En caso de incumplirse el crédito por el que ofrece dicha garantía, ésta se hará válida mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución al igual de lo que sucede en el embargo precautorio.

El artículo 142 del mismo código nos ofrece un listado de casos por los que procede garantizar el interés fiscal.

Como es lógico, el cese de los efectos de este tipo de embargo se dará al momento en que se cumpla con la obligación de pago del crédito adeudado y que fue motivo de la garantía.

Es importante señalar que “la autoridad reconociendo la inexistencia del adeudo a garantizar deberá emitir una resolución donde se ordene que se cancele el gravamen

inscrita previamente en el Registro Público que corresponda para liberar los bienes dados en garantía”.²⁷

“La obligación de actualizar la garantía ofrecida en el tiempo que dispone el Código Fiscal de la Federación queda a cargo del contribuyente y de no hacerlo, se considerara que ha quedado insubsistente la garantía hasta en tanto no se actualice”.²⁸

El artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece reglas a que se someterá el embargo en la vía administrativa, el mismo reglamento, en su artículo 69, autoriza la sustitución de esta garantía por otra que sea aceptada por la autoridad.

3.2.3 SUJETOS

De acuerdo a Quintana Valtierra²⁹ los sujetos del embargo son:

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

²⁷ Navarro Franco, Margarita. *El embargo administrativo como medio de Garantía del interés fiscal*. Revista Indetec No. 126. Septiembre 2001, p. 161.

²⁸ Ídem.

²⁹ Quintana Valtierra, Jesús- Rojas Yáñez, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Trillas, México, 1999, p. 273.

Se hace referencia al deudor o persona con quien se entienda la diligencia, debido a en el Código Fiscal de la Federación se establece en su artículo 152 que remite al 137 del mismo código, que en la diligencia de requerimiento de pago y de embargo, regirán las mismas reglas que las de las notificaciones personales, así para el caso de que no se encuentre a la persona que se deba notificar, se le dejará citatorio en el domicilio para que ésta espere a una hora fija del día hábil siguiente o acuda a notificarse dentro de seis días siguientes a las oficinas de la autoridad, en caso de que tampoco concurren en la fecha posterior se entenderá la diligencia con quien se encuentre en el lugar o con un vecino en su defecto.

El mismo artículo 152 comentado determina, que si el requerimiento o la notificación se hizo por edictos, la diligencia de embargo debe entenderse con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que al momento de iniciarse la diligencia el deudor se presente a ella, caso en se entendería con él.

En cuanto a la designación de los testigos, dispone el mismo ordenamiento en su artículo 155, que esta atribución corresponde al llamado deudor, pero que si no se ejercita este derecho o los designados se niegan a firmar, cualquiera de las dos circunstancias se asentará en el acta, sin que esto afecte la legalidad del embargo.

Los sujetos estudiados son como ya mencionamos para la diligencia de requerimiento de pago y embargo, ya que en el desarrollo de todo el Procedimiento Económico Coactivo y de acuerdo a las circunstancias de cada caso se puede requerir la presencia de algunos otros tales como el interventor, depositario, postores, etc.

Debemos aludir también al hecho de que podría ocurrir un tercero en oposición de la diligencia, fundándose en el dominio de los bienes objeto de embargo, caso en el que, de comprobarse lo dicho con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor, se suspenderá el embargo hasta la resolución definitiva.

3.2.4 LUGAR

El artículo 152, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación señala que la diligencia de requerimiento de pago y embargo se llevará a cabo en el domicilio del deudor, por lo que habrá que definir que se entiende por tal para efectos del código indicado, el cual en su artículo 10, fija una separación entre el de las personas físicas y las morales.

Para las personas físicas será domicilio fiscal, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios o cuando presten servicios personales independientes el que utilicen para el desempeño de sus actividades, o en su defecto, en el que tengan el principal asiento de sus actividades.

Para las personas morales el domicilio fiscal dependerá de si son o no residentes en el país, para el caso de que lo sean será el local en que se encuentre la administración principal del negocio, si se trata de residentes en el extranjero será su establecimiento, y si son varios, donde se encuentre la administración principal del negocio o el que designen.

3.2.5 TIEMPO

Habrá que diferenciar el momento en el que se realiza la diligencia de embargo y el lapso que dura el embargo. Sobre el primero el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación establece que ésta puede realizarse simultáneamente con la notificación del requerimiento de pago, y se utiliza la expresión puede, porque se desprenden del artículo 151, último párrafo del mismo código ciertas excepciones para los casos en que la exigibilidad se haya originado por cese de la prórroga o autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41, las últimas referentes a la estimación de impuesto omitido por falta de una declaración periódica provisional o del ejercicio, casos, donde el deudor podrá efectuar el pago hasta en seis días hábiles siguientes a la fecha de notificación del requerimiento, y por consiguiente, antes de finalizar este periodo, la autoridad no podrá proseguir el Procedimiento Administrativo de Ejecución, con la instauración de un embargo en vía de ejecución.

La diligencia de embargo deberá iniciar en días y horas hábiles, pero podrá continuarse en días y horas inhábiles, esto de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 13 del Código Fiscal en estudio.

En lo concerniente al tiempo que dura el embargo, ya nos hemos referido cuando estudiamos los tipos de embargo existentes en el Código Fiscal Federal.

3.2.6 MONTO

El monto por el que se efectúe el embargo dependerá del tipo de este, pero en todo caso será el necesario para cubrir el crédito fiscal adeudado, así como sus accesorios legales, en este último incluyendo los gastos de ejecución en su caso, pero para el embargo administrativo, como vimos anteriormente, además de lo mencionado, se deberán cubrir los accesorios que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía en estudio.

En el embargo precautorio en estudio, cuando se lleva a cabo antes de la determinación del crédito fiscal, no se establece un monto, lo que fue una de las causales para que como vimos, se declarara inconstitucional dicha medida.

A juicio de la oficina ejecutora, de ser insuficientes los bienes embargados para cubrir el importe de los adeudos fiscales por parte del sujeto pasivo, se faculta a la autoridad fiscal en el artículo 154 del Código Fiscal Federal, para ampliar en cualquier momento el embargo de bienes al deudor.

Como advertimos, se regula en el Código de referencia, la ampliación del embargo, pero en ningún momento, la reducción de este, por exceder notoriamente el valor de los bienes embargados al importe del crédito fiscal garantizado y sus accesorios.

3.2.7 BIENES EMBARGABLES

Serán embargables todos los bienes del deudor, salvo los exceptuados en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación. Esto se corrobora con la siguiente anotación:

Bien es cierto que las disposiciones fiscales, no señalan expresamente qué bienes son susceptibles de embargo; no obstante el artículo 157 del CFF, dispone que bienes tienen la característica de Inembargables, de tal forma que si el legislador dio el carácter de no embargables a un número reducido de bienes, siguiendo el principio de exclusión debemos entender que los bienes que no estén señalados dentro de ese listado serán susceptibles para constituir garantía del interés fiscal correspondiente.³⁰

El derecho a señalar bienes objeto de embargo corresponde en inicio al deudor, con la condición de sujetarse el mismo, al orden establecido en el artículo 155 del mismo dispositivo, y que esos bienes sean de fácil realización o venta.

Lo que podemos puntualizar sobre el artículo 155 mencionado es que en el primer grupo de bienes, si se manifiesta la facilidad con la que podría hacerse efectivo el crédito fiscal adeudado. En el segundo grupo, cuando se habla de créditos a favor del deudor no se expresa el hecho de que se trate de adeudos vencidos o por vencerse.

La facultad de señalar bienes corresponderá al ejecutor, en los casos siguientes:

- El deudor, no se sujete al mencionado orden;
- No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor;
- Teniendo otros susceptibles de embargado:

³⁰ Navarro Franco, Margarita. *El embargo administrativo como medio de Garantía del interés fiscal*. Revista Indetec No. 126, Septiembre 2001, p. 158.

- Señale bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora
- Que reportan algún gravamen real o embargo anterior,
- Son de fácil descomposición o deterioro,
- Contienen materias inflamables

Establece el artículo 159 del ordenamiento en estudio, que cuando los bienes objeto de embargo, hubieren sido ya embargados por parte de otras autoridades no fiscales, o estén sujetos a cedula hipotecaria, se practicará la diligencia, siempre y cuando se de aviso a las mismas, para que el o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro. Si los hubiesen sido trabados por autoridades fiscales locales, también se practicará la diligencia y se les dará aviso, para que en caso de inconformidad, los Tribunales Judiciales de la Federación, resuelvan la controversia, hasta que no se resuelva esta, no se hará aplicación del producto del remate, salvo que se garantice el interés fiscal.

En el embargo de créditos dispone el artículo 160 de la misma regulación, que se requiere que este sea notificado sus deudores, para el efecto de que se paguen las cantidades adeudadas a su acreedor en la oficina ejecutora, bajo el apercibimiento de doble pago en caso de desobediencia.

El embargo de bienes inmuebles, derechos reales o negociaciones se inscribirá en el Registro Público que corresponda.

3.2.8 BIENES INEMBARGABLES

Estos se establecen en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación y son los siguientes:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor....
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- VIII. Los derechos de uso o de habitación
- IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- X. Los sueldos y salarios.
- XI. Las pensiones de cualquier tipo
- XII. Los ejidos.

Entre los bienes mencionados encontramos a los personalísimos, los de uso indispensable, el material y equipo de trabajo y todos aquellos que sirvan para la supervivencia del deudor y de su familia en su caso.

Respecto a la fracción IV del artículo citado, sobre el embargo de negociaciones se señala: “Si el embargo se practicará sobre bienes que constituyen el mismo, se estaría afectando en demasía el patrimonio del deudor y quizá se correría el riesgo de acabar con la fuente impositiva derivada de la actividad del contribuyente”.³¹

³¹ Navarro Franco, Margarita. *El embargo de negociaciones dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución*. Revista Indetec No. 124, Febrero, 2001, p. 105.

Estamos de acuerdo que se persigue el objetivo de que las negociaciones no dejen de trabajar para no acabar con una fuente impositiva, aunque en ocasiones como veremos las facultades que se otorgan a los interventores, son demasiado amplias, con lo cual también podría afectarse esa fuente, ya que las decisiones que estos puedan tomar pueden ser equivocadas o extralimitadas, lo que causaría un daño irreparable al contribuyente.

3.2.9 CUSTODIA DE LOS BIENES

En general, la guarda y custodia de los bienes embargados se encomienda a personas distintas del deudor, a estas personas se les denomina depositarios, quienes en caso de tratarse de un embargo de negociaciones, pueden tener el carácter de interventores con cargo a la caja o de administrador, según se requiera para proteger los intereses del fisco.

Los depositarios pueden ser nombrados y removidos, por los jefes de las oficinas ejecutoras, en caso de que estos no hayan sido nombrados en forma previa al embargo, pueden también ser electos por el ejecutor, pudiendo desempeñar los mismos esta función.

La intervención de negociaciones se regula de los artículos 164 al 172 del Código Fiscal de la Federación. Por medio de la interventoría a cargo de la caja, se puede proceder al control diario de los ingresos y egresos de la empresa, para así recaudar el adeudo a favor del fisco, y esto será el objeto de dicha intervención, pero en caso de que lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir, por lo menos el 24% del crédito fiscal, ya se faculta a la autoridad fiscal para enajenar la negociación intervenida, en caso contrario, cesará la misma

cuando se haya cubierto el importe de dicho adeudo, al igual de lo que sucede con la intervención en administración.

El artículo 166 del Código Fiscal señalado prevé las facultades que tendrá el interventor administrador al disponer lo siguiente:

El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran clausula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias o querellas y desistir de éstas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él hubiere conferido.

El interventor administrador no quedará supeditado en su actuación al Consejo de Administración, asamblea de accionistas, socios o participes.

Tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conversación y buena marcha del negocio.

Como se ve la interventoria en administración radica en una amplitud de atribuciones conferidas, por lo que se debe responder de todas aquellas decisiones que se tomen en relación a la empresa intervenida.

3.2.10 VALUACIÓN DE LOS BIENES

La valuación la define Sergio Francisco de la Garza como: “ Acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa”.³²

El artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, establece que la base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados será la de avalúo, y para negociaciones el avalúo pericial, y en los demás casos la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiere practicado el embargo, a falta de arreglo, la autoridad practicará avalúo pericial.

Si hay inconformidad con la valuación de los bienes se podrá hacer valer el recurso de revocación que contempla la fracción II, inciso D del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación dentro de diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del avalúo practicado.

3.2.11 REMATE

“El remate esta constituido por un conjunto de formalidades legales de Derecho Público a través de las cuales la autoridad ejecutora ordena proceder a la venta en subasta pública o

³² De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 2001, p. 823.

fuera de ella de los bienes embargados, para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas”.³³

La subasta pública es el modo normal que se establece en el Código Fiscal de la Federación para proceder a la enajenación de los bienes embargados, esto salvo las excepciones que en el mismo código se establecen.

La subasta se considera: “ Un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe a favor del que ofrezca el mejor precio”.³⁴

A partir del 2004 y de acuerdo a una reforma al artículo 74 del código señalado, las subastas se llevaran a cabo a través de medios electrónicos, ya que todavía en el 2003, se celebraban en el local de la oficina ejecutora. Como algunos autores mencionan el Código señalado, utiliza como sinónimos la palabras subasta y remate.

El remate se encuentra previsto de los artículos 173 al 196-B, del código en estudio, donde entre otras cosas se señala lo siguiente:

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

³³ Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Porrúa, México, 2003, p. 541.

³⁴ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 2001, p. 824.

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

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

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

- ❖ Cuando en la primera almoneda no hubieren concurrido postores, o los que concurrieren no hicieran ninguna oferta, cuando menos igual a la postura legal, se fijará fecha para una segunda almoneda, dentro de un plazo de quince días.

- ❖ Si tampoco en esta segunda almoneda hubiere ninguna postura se considerará que el bien se enajeno en un 50% del valor del avalúo, y podrá aceptarse como dación en pago, la autoridad puede así adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras y

servicios públicos, o instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia.

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

- ❖ Las personas que adquieran bienes producto de una venta fiscal los recibirán libres de todo gravamen, y el ejecutado deberá entregar a las autoridades fiscales los documentos comprobatorios de la propiedad o si se tratará de un inmueble, la escritura de venta correspondiente, para que la misma sea firmada por aquél, por lo que en caso de rebeldía a realizar el acto aludido, éste se efectuará por el jefe de la oficina ejecutora.