

EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL

El artículo 145, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando se percaten de alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal, o cuando exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, quienes cuentan con el plazo de un año para emitir resolución que finque el crédito que, en su caso, llegase a existir, lo que se traduce en una violación a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comento utilice los términos “contribuciones causadas”, toda vez que la acusación de una contribución se encuentra estrechamente vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero. Por otra parte, la remisión al diverso numeral 55 del propio Código, no torna constitucional el precepto, toda vez que las hipótesis previstas en este artículo sólo facultan a la autoridad a llevar a cabo el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que deban pagar contribuciones, pero de ello no puede seguirse que el embargo precautorio pueda trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de modo que pretender justificar la medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de un año

GREGORIO RODRÍGUEZ MEJÍA

*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.*¹

Comentario

Para iniciar el análisis de la tesis jurisprudencial que se enuncia, ha de conceptuarse el embargo precautorio y aludir a los efectos del mismo.

Como se desprende del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse por embargo precautorio en la materia fiscal, el que se realiza sobre bienes del contribuyente para garantizar al fisco que tal sujeto pasivo cubrirá el importe de un crédito fiscal que o bien no se ha cuantificado o no es exigible.

Al respecto el primer párrafo del precepto aludido (en vigor en la fecha de la Jurisprudencia que se estudia) indica: “Las autoridades fiscales exigirán 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.”

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

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

¹ Amparo en revisión 2206/96. Tabiguera Coacalco, S. A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Carlos Mena Adame. Amparo en revisión 3023/96. Tabiguera Tláhuac, S. A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio. Amparo en revisión 2565/96. Tabiguera San Lorenzo, S. A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Amparo en revisión 2050/96. Tebi, S. A. de C. V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán. Amparo en revisión 2389/96. Tabiguera San Andrés Tlalpan, S. A. de C. V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Alejandra de León González. El tribunal pleno, en su sesión privada celebrada el tres de noviembre en curso aprobó, con el número 88/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de noviembre de mil novecientos noventa y siete. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo VI, noviembre de 1997, tesis 88/97, página 5.

EMBARGO PRECAUTORIO

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

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

Considerado este embargo como providencia precautoria, debiera establecer el Código Fiscal de la Federación, a cargo del fisco “fianza de responder por los daños y perjuicios que se sigan” (al ejecutado), como lo establece el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, en el artículo 244.

Se dice que el Estado, siendo el Estado, no queda obligado a prestar la fianza indicada, pero la razón que se esgrime no es suficiente, pues el afectado por el procedimiento civil o por el fiscal, sufre los mismos daños y perjuicios por el embargo, sin importar quién lo solicite o lo ejecute.

Tal vez pudiera argüirse en defensa del mencionado embargo, que quien no quiera sufrirlo puede lograrlo garantizando el interés fiscal; circunstancia prevista por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, de que “no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal”, lo que de ninguna manera disminuye la anticonstitucionalidad del embargo precautorio, pues ni es exigible el crédito cuyo pago con el mismo se garantiza, ni la garantía —diversa del embargo— deja de implicar molestias al ejecutado; y puesto que no tiene derecho el fisco de realizar el embargo, tampoco puede la ley poner al que se pretende ejecutar, en la opción de que en lugar de ello aporte garantía de un crédito no exigible o discutible.

El mencionado improcedente embargo, como lo indica la jurisprudencia que se cita,

se traduce en una violación a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado [y yo diría, discutible], sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comento utilice los términos “contribuciones causadas”.

Creo que a las razones expuestas en la jurisprudencia pueden agregarse otras; por ejemplo, el artículo del Código Fiscal (en vigor), cuya aplicación es motivo

GREGORIO RODRÍGUEZ MEJÍA

de la discusión, habla de un “crédito fiscal no exigible” pero que haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

La circunstancia de que el crédito no sea exigible es suficiente para impugnar el embargo; pero si a ello se agrega que haya sido determinado por la autoridad (así dicho, sin aclaración alguna adicional, como que la determinación hecha por la autoridad no haya sido impugnada en el plazo legal) existe una razón más para impugnar el embargo, pues la determinación por la autoridad puede discutirse por el afectado mediante el recurso de revocación, de acuerdo con el artículo 117 del Código Fiscal que indica: “El recurso de revocación procederá contra: I. Resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que: a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.”

Antes de concluir este análisis agregó que el Código Fiscal de la Federación, en la materia a que alude la tesis que me ocupa, ha sufrido diversos cambios, precisamente como consecuencia de impugnaciones y de decisiones jurisprudenciales; primero apareció el precepto sin fracciones; luego se especificó el contenido en fracciones; posteriormente el contenido de esta fracción IV también ha sufrido cambios; actualmente dicha fracción indica:

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 tramará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios.

Las modificaciones al Código no han acabado con la contradicción con nuestra Constitución; por lo que es criterio genéricamente aceptado que debe ajustarse a lo preceptuado por la Ley Fundamental federal.

Gregorio RODRÍGUEZ MEJÍA