

## **LA EXISTENCIA DE LA REGLA SOLVE ET REPETE EN EL DEPÓSITO DE EFECTIVO COMO GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL DE LA FEDERACIÓN<sup>1</sup>**

Mauricio ESTRADA AVILÉS<sup>2</sup>

### **SUMARIO**

*I. Introducción. II. Las contribuciones como medios para lograr los cometidos del Estado. III. Las seguridades del acreedor tributario. IV. La regla solve et repete. V. Solve et repete y el depósito de dinero como garantía del interés fiscal federal. VI. Conclusiones. VII. Fuentes de información.*

### **RESUMEN**

La regla *solve et repete* fue concebida como un instrumento para que el Estado, a través de sus autoridades exactoras, consiguiera el pago regular de los créditos fiscales que tuviera a su favor, aun cuando fueran materia de un procedimiento de impugnación con la finalidad de obtener su anulación.

Está prácticamente erradicada de la mayoría de los sistemas tributarios, aunque es dable encontrarla, con total vigencia en algunos de ellos, y en otros más, mediante manifestaciones aisladas, de manera expresa o implícita, inclusive.

### **ABSTRACT**

The *solve et repete* rule was conceived as an instrument for the State, through its exacting authorities, to obtain the regular payment of the tax credits that it had in its favor, even when they were the subject of a challenge procedure in order to obtain its cancellation.

It is practically eradicated from most tax systems, although it is possible to find it, with full force in some of them, and in others, through isolated manifestations, expressly or implicitly, inclusive.

---

<sup>1</sup> El presente trabajo fue presentado por su autor en el XIX Congreso Nacional de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal y publicado en la obra editada con motivo de este evento por esa prestigiada Asociación Civil, en octubre de 2019.

<sup>2</sup> Licenciado en Derecho por la Universidad La Salle. Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana. Diplomado en Contabilidad por la Escuela Bancaria y Comercial. Director de Difusión del Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo.

El segundo de los supuestos mencionados constituye precisamente la premisa central del presente trabajo, esto es, demostrar que, en la garantía del interés fiscal, por medio del depósito en efectivo del crédito fiscal, se encuentra imbibida la aplicación de la figura del “pago para después repetir”, como una nueva orientación encaminada al otorgamiento de la suspensión en el cobro del crédito fiscal combatido dentro de un procedimiento de impugnación legal.

#### **PALABRAS CLAVE**

Contribuciones. Actividad financiera del Estado. Crédito fiscal. Pago. Garantía. Impugnación. Defensa fiscal.

The second of the aforementioned assumptions constitutes precisely the central premise of this work, that is, to demonstrate that, in the guarantee of the fiscal interest, by means of the cash deposit of the fiscal credit, the application of the figure of the “payment for then repeat”, as a new orientation aimed at granting the suspension in the collection of the tax credit combated within a legal challenge procedure.

#### **KEY WORDS**

Taxes. Financial activity of the State. Tax credit. Payment. Warranty. Challenge. Tax defense.

### **I. INTRODUCCIÓN**

La regla *solve et repete* fue concebida en sus orígenes como un instrumento para que el Estado, a través de sus autoridades exactoras, consiguiera el pago regular de los créditos fiscales que tuviera a su favor, aun cuando fueran materia de un procedimiento de impugnación con la finalidad de obtener su anulación.

El instituto en comento está prácticamente erradicado de la mayoría de los sistemas tributarios, aunque es dable encontrarlo, con total vigencia en algunos de ellos, y en otros más, mediante manifestaciones aisladas, de manera expresa o implícita, inclusive.

El segundo de los supuestos en mención constituye precisamente la premisa central del presente trabajo, esto es, demostrar que, en la garantía del interés fiscal, por medio del depósito en efectivo del crédito fiscal, se encuentra imbibida la aplicación de la figura del “pago para después repetir”, como una nueva orientación encaminada al otorgamiento de la suspensión en el cobro del crédito fiscal combatido.

A efecto de lograr el propósito anterior se hará el análisis de las contribuciones como el principal instrumento que la entidad estatal tiene para sufragar los gastos públicos y, en esa medida, satisfacer las necesidades de interés colectivo

que demandan los gobernados, las cuales no son susceptibles de atenderse por parte de la iniciativa privada.

Posteriormente habremos de referirnos a los medios por virtud de los cuales el Estado asegura la percepción de las contribuciones y de los créditos fiscales en general, como son los privilegios, las garantías y las afecciones de bienes. En esta tesitura, destacadamente se hará el estudio de las diferentes formas de garantizar el interés fiscal, lo que permitirá establecer su procedencia, extensión y alcance, conducentes a esa finalidad.

En una parte ulterior, realizaremos un examen, si bien no exhaustivo, sí lo suficientemente ilustrativo en torno a la regla *solve et repete*, que transitará por su conceptualización, origen, evolución histórica y situación actual, sin dejar de lado el tratamiento sobre su naturaleza jurídica, extensión y límites, tanto subjetivos como objetivos.

Así, de acuerdo con nuestras consideraciones personales, sustentadas en la doctrina y los criterios jurisprudenciales de los tribunales federales, nos abocaremos en demostrar que la garantía del interés fiscal a través del depósito en efectivo, a consecuencia de su cuestionamiento por un medio de defensa, más bien, es el pago del crédito fiscal para todos los efectos legales a que haya lugar, de ahí que se surta una relación ineludible entre la regla de trato y la concesión de la suspensión del acto impugnado, la que no se verifica si, previamente, no se cubre el importe del adeudo reclamado.

Finalmente, solventado lo anterior, evidenciaremos que la pervivencia de un instituto como el *solve et repete* en el sistema fiscal mexicano, con las propiedades establecidas en este estudio, deviene violatoria del derecho a la tutela judicial efectiva, en sus vertientes de acceso a una justicia completa y a un recurso efectivo, sencillo y rápido, de conformidad con los extremos establecidos por la interpretación efectuada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina internacional de los derechos humanos.

Lo anterior sin perjuicio de que hoy en día las reglas correspondientes a la garantía de los créditos fiscales, en tanto se establece, con carácter definitivo, su situación legal, durante de la tramitación de cualquier medio de impugnación, se encuentran bastante atemperadas, sin privilegiar al depósito en efectivo como el único medio de aseguramiento en determinadas instancias para conceder la suspensión

en la ejecución, hasta el grado que puede verse disminuida en cuanto a la cuantía de su constitución o incluso dispensarse.

## **II. LAS CONTRIBUCIONES COMO MEDIOS PARA LOGRAR LOS COMETIDOS DEL ESTADO**

Entre las múltiples facetas que el Estado asume en la actualidad, destacaremos su carácter como oferente de bienes y servicios con vocación para satisfacer necesidades públicas, alcanzar un bienestar colectivo o conseguir un interés social.

Una necesidad tendrá la particularidad de ser considerada como pública siempre que se identifique con los fines que el propio Estado tenga, de tal suerte que en su prestación siempre estará presente como garante de su satisfacción, al ser uno de sus cometidos a conseguir.

Concretamente, ¿cuáles son estas necesidades públicas? Las que precisan bienes y servicios que no se encuentran en la economía de mercado, la que funciona mediante oferta-demanda, antes bien, el Estado mediante decisiones de política pública proporciona los satisfactores que las colman, incluso sin que medie petición expresa de los gobernados.

Por tanto, la acción del Estado en este sentido estará determinada precisamente por su propia naturaleza<sup>3</sup>, de ahí que declarará cuáles necesidades habrá de satisfacer<sup>4</sup>, porque tengan un carácter prioritario<sup>5</sup> o urgente, o bien, por razones es-

---

<sup>3</sup> Esta aseveración es más entendible si no perdemos de vista que México tiene un régimen de economía mixta, lo cual significa que a la par de la existencia de una economía de mercado, el Estado interviene en renglones económicos específicos para impulsar el desarrollo nacional, fortalecer la soberanía de la Nación, la competitividad, el crecimiento y el empleo, una más justa distribución del ingreso, y permita el pleno ejercicio de la libertad y el goce de la dignidad de individuos, grupos y clases sociales (Artículo 25 constitucional, primer párrafo).

<sup>4</sup> Si bien es cierto que, todo bien o servicio público está dirigido a la satisfacción de una necesidad colectiva, la manera en que habrán de prestarse puede asumir dos modalidades: que el Estado lo realice directamente, por encomienda a un órgano o institución pública, o realizándolo conjuntamente con los particulares, sin que en este último supuesto pierdan la condición de públicos.

<sup>5</sup> Respecto a la enunciación de tales áreas, cabe señalar que no todas están previstas de antemano, como acontece con las estratégicas, sino que ello depende esencialmente de circunstancias concretas, de acuerdo a la actividad económica que resulte más conveniente incentivar para el desarrollo en un contexto histórico determinado, en las cuales el Estado puede participar u organizar, a través de empresas públicas, por sí o junto con los sectores privado y social, como lo establece el párrafo sexto del mencionado

tratégicas<sup>6</sup> sea menester que él mismo los proporcione; y, por ende, diferenciará la manera de cubrir el costo de producción de los bienes y servicios públicos: a) en ocasiones exclusivamente con los recursos recaudados de la sociedad en general porque no es posible individualizar a los beneficiarios, no sea dable medir en estos el beneficio que perciben o es imposible excluir de su recepción a sectores o grupos sociales, aun y cuando no verifiquen aportación alguna; b) con cargo exclusivo a los beneficiarios y; c) con recursos provenientes de uno u otro de estos orígenes.

Para lo anterior es indispensable la procuración de los medios que le permitan financiar esas actividades, todos ellos están comprendidos dentro de un concepto de vasta amplitud, el *ingreso público*, caracterizado como un flujo, generalmente monetario, respecto del cual el Estado es el perceptor, sin importar el hecho o acto jurídico del cual dimana: "Sería igualmente público el ingreso que percibe el Estado derivado del pago del impuesto sobre la renta, así como el proveniente del precio pagado por una persona adquirente de un inmueble enajenado por el Estado; en el primer caso el ingreso se ha percibido en sumisión a un régimen de derecho público, en el segundo al derecho privado"<sup>7</sup>.

Es de apreciar entonces, las fuentes que detonan el nacimiento de un ingreso público son diversas, no obstante, pueden identificarse fundamentalmente

---

Artículo 25 constitucional. Cfr. Sánchez Bringas, Enrique, "Áreas prioritarias", *Diccionario Jurídico mexicano*, Edición histórica, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1998, pp. 250-252.

A manera de ejemplo, se citan como actividades propias de estas áreas, sí contempladas expresamente con ese carácter, la comunicación vía satélite y los ferrocarriles, al tenor del cuarto párrafo del Artículo 28 de la Ley Suprema.

<sup>6</sup> Son actividades económicas que el gobierno realiza directamente, por medio de organismos públicos por motivos de seguridad nacional, interés general o beneficio social, bajo la consideración de una función pública o un servicio público nacionalizado. Cfr. Sánchez Bringas, Enrique, "Áreas estratégicas", *Diccionario Jurídico mexicano*, op. cit., pp. 249-250. Entre estas se encuentran, atentos a lo dispuesto por el párrafo cuarto del Artículo 28 de la Constitución: correos, telégrafos y radiotelegrafía; minerales radioactivos y generación de energía nuclear; planeación y control del sistema eléctrico nacional, así como el servicio público de transmisión y distribución de energía eléctrica, y la exploración y extracción de petróleo y de los demás hidrocarburos, en los términos de los párrafos sexto y séptimo del Artículo 27 constitucional, respectivamente; así como las actividades que, como tal, se señalen en las leyes expedidas por el Congreso de la Unión. Y en conformidad con el párrafo séptimo del mismo precepto, la acuñación y emisión de monedas y billetes.

<sup>7</sup> Jiménez González, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014, pp. 56-57.

tres categorías incluyentes de las mismas: los tributos o contribuciones, los rendimientos de los bienes patrimoniales correspondientes al Estado y el crédito. De las especies en comento, la primera resulta relevante para propósitos del presente trabajo; amén que la mayor cantidad de recursos económicos para financiar al Estado provienen de aquellos.

El tributo o contribución es un instituto multifacético dado que puede ser examinado desde diferentes perspectivas, todas ellas lo caracterizan y conceden identidad propia, que lo distinguen de otros tipos de ingresos públicos.

Ante todo, es un hecho que tiene verificación en la realidad social, con efectos sobre los comportamientos de los sujetos involucrados en la relación por cuya virtud se genera. Esa materialidad se manifiesta en el impacto o repercusión que produce en el patrimonio o posesiones de una persona, que conlleva una disminución en los mismos, con la consecuente adquisición a favor del ente público, mediante la actualización de una serie de condiciones previamente dispuestas al efecto.

Pero además, el tributo es –dicho con antelación– una institución que no únicamente está integrada de la vertiente material ya señalada, ni tampoco se limita a una mera descripción de hechos que lo originan, dado que genera todo un andamiaje de estructuras y procedimientos acerca de su nacimiento, cuantificación, cumplimiento, comprobación y extinción, a los que deben atender instancias tanto públicas como privada, en lo individual o conjuntamente.

Asimismo, se convierte en un fenómeno jurídico<sup>8</sup> cuando es objeto de regulación por el Derecho, incluso creando una rama específica de este para tal fin: el Derecho Tributario.

<sup>8</sup> Los tributos o contribuciones no tienen su génesis con el Derecho, más bien son tan antiguos como la misma historia de la civilización humana; de su establecimiento y parámetro de medición, los vestigios y referencias antiguas dan testimonio, solo que antes eran entendidos más bien como la aportación al patrimonio de un rey y soberano, quien disponía libremente de los recursos entregados, sin que los súbditos o gobernados pudieran deducir derecho alguno. No va a ser sino a fuerza de evolución, apuntalada por las ideologías políticas, económicas y de los acontecimientos sociales que se suceden en el tiempo, que los tributos transitan hacia una categoría de carácter normativo regulada y perfeccionada bajo las leyes y principios constitucionales inclusive, en el surgimiento del Estado moderno, con las características que estamos examinando ahora, pero bajo el postulado medular de que las cargas impositivas deben repartirse entre todos los ciudadanos, en función de sus posibilidades. *Cfr. Domínguez Crespo, César A., Derecho Tributario*, México, Thomson Reuters, 2017, t. I: Teoría general y procedimientos, pp. 13-16.

Las contribuciones son administradas por el Estado y dirigidas a los fines del mismo, sea para sufragar los gastos públicos que satisfagan las necesidades colectivas, o bien, a propósito de incentivar o inhibir ciertos comportamientos, encaminados a la consecución de una política económica o social (extrafiscalidad).

Por otra parte, tienen como destinatarios a personas en general, físicas o morales, públicas o privadas, sin privilegiar su condición de ciudadanía o nacionalidad, pues hoy en día los Estados son relativamente libres para fijar los puntos de sujeción que constriñan al pago de una contribución<sup>9</sup>.

Adicionalmente es de enfatizar que las contribuciones no tienen una naturaleza contractual, punitiva o resarcitoria. Esto es así porque en su establecimiento no concurre el consentimiento del sujeto destinatario, como ocurre en otras fuentes de financiamiento público; es la voluntad del Estado quien, a través de los representantes del pueblo, las fija y para asegurar su cumplimiento las incorpora en un instrumento legislativo<sup>10</sup>. En ese tenor, tampoco pueden ser consideradas como castigo al actuar de los obligados a cubrirlas y menos a título de indemnización por la comisión u omisión de estos últimos.

En mérito de lo expuesto, vale la pena enfatizar: “Garantizar la provisión de bienes públicos implica que el Estado asegure la dotación de los recursos nece-

---

<sup>9</sup> Aseguramos la relatividad en la libertad de imposición tributaria de los Estados como entes independientes, pues en la actualidad, bajo el cobijo del fenómeno globalizador puesto en marcha desde muchos años atrás, las distintas fuentes de tributación están sujetas a más de una potestad soberana, dando lugar a doble o múltiple gravamen, cuya solución está lejos de ser definitiva o acabada. Sin embargo, el Derecho Tributario Internacional, a través de su principal instrumento, los convenios para evitar la doble o múltiple imposición, bajo el auspicio de organismos internacionales –como la Organización de las Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos– o supranacionales de corte regional –Comunidad Europea, entre otros– han proporcionado respuestas a la problemática en cuestión, que la mayoría de las veces han significado ceder o limitar su soberanía en materia impositiva, a efecto de armonizar sus respectivas normativas para suprimirla o, en su defecto, atemperarla mediante el establecimiento de tasas reducidas o hasta por un importe máximo.

<sup>10</sup> En esta guisa tenemos los siguientes preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad: ... VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”

sarios para ello. Tal certeza sólo ha sido posible, a esta altura de la evolución de la humanidad, cuando el Estado los ha obtenido de modo autoritario, es decir, en uso de su poder de imperio a través de mecanismos ajenos al mercado”<sup>11</sup>.

### III. LAS SEGURIDADES DEL ACREEDOR TRIBUTARIO

La obtención de los recursos provenientes de las contribuciones que en el uso de su facultad de imperio establece el Estado, con la finalidad de proveer ininterrumpidamente la satisfacción de las necesidades públicas y, en general, cualquier crédito<sup>12</sup> que este tenga a su favor frente a un particular constreñido a su cumplimiento, lleva un medio que la asegura, de tal suerte que todos los sistemas estatales se han dado a la tarea de concebir instrumentos para su pago, aun ante la resistencia del deudor.

Entre los principales institutos creados para esa finalidad encontramos los privilegios, las sustituciones y responsabilidades por solidaridad que conforman las que han de llamarse garantías personales, las garantías reales y la afección o afectación.

A continuación, nos referiremos a cada uno de ellos en forma panorámica, pues habrán de servirnos más adelante para el tema central objeto del presente trabajo.

#### 1. *Los privilegios fiscales*

Por su virtud, a los créditos del Estado se les atribuye una posición de preferencia para su pago, frente a una pluralidad de acreedores en relación con un mismo obligado.

Los privilegios fiscales tienen su basamento en el Código Fiscal de la Federación, así como en normas jurídicas de índole privada. No obstante, cabe señalar: “... la facultad de crear privilegios para asegurar el cobro de los tributos es inherente al derecho de crear y de aplicar los tributos, por lo que su naturaleza es de derecho público. Además, debe tenerse en cuenta que el privilegio fiscal es un atributo propio de la naturaleza del crédito fiscal”<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Jiménez González, Arturo, *Curso de Derecho Tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014, p. 52.

<sup>12</sup> El término *crédito fiscal* es de mayor extensión que el relativo a las *contribuciones*. “Es decir que el crédito fiscal es cualquier importe dinerario a favor del fisco, ya sea que se trate de contribuciones, sus accesorios, sus aprovechamientos o bien cualquier cantidad a favor del Estado, siempre que el legislador le haya asignado expresamente el carácter de crédito fiscal”: Venegas Álvarez, Sonia, *Comentarios al Código Fiscal de la Federación*, México, Novum, 2016, p. 19.

<sup>13</sup> Garza Francisco, Sergio de la, *Derecho Financiero mexicano*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2008, p. 581.

Por tanto, son características a enumerar respecto a ellos las siguientes: *a)* su naturaleza pública proviene de la propia naturaleza de la obligación que tutelan; *b)* guardan estrecha relación con el poder impositivo del Estado, lo que reitera su esencia pública y; *c)* las disposiciones de perfil privado rigen en tanto no contraven- gan a las de orden público, contenidas en las leyes tributarias.

La preferencia inherente a los privilegios impositivos federales se desenvuel- ve desde dos ámbitos diferentes: con respecto a acreedores particulares y con los fiscos locales.

En el primer supuesto, el fisco tiene la preferencia para percibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió recibir, excepción hecha de los adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de sueldos o salarios devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo; para que opere esta excepción, las garantías de mérito debieron quedar inscritas con antelación al surtimiento de efectos de la notificación del crédito fiscal de que se trate, y para el caso de los alimentos, la presentación de la respectiva demanda debió ocurrir antes del mo- mento indicado<sup>14</sup>.

Por otra parte, las controversias que surjan entre el fisco federal y los fiscos locales relativas al derecho de preferencia, se resuelven de acuerdo con estas pre- visiones: *a)* la preferencia corresponde al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de sus frutos o del producto de su venta; *b)* en los demás casos, la preferencia se decide por el primer embargante<sup>15</sup>. Cabe señalar que las controversias suscitadas entre los fiscos de mérito serán di- rimidas por los tribunales federales.

Fuera de las normas fiscales, es de comentar diversas situaciones de prefe- rencia para la materia tributaria, como la contenida en el Artículo 2980 del Código Civil Federal, sobre la primacía de los adeudos fiscales tratándose de los bienes que los causaron, complementada por lo preceptuado, a su vez, por el numeral 2995 de este ordenamiento, en el sentido de que los créditos del erario, distintos a los men- cionados, tienen el segundo grado de prelación en su pago; y la Ley de Navegación y Comercio Marítimo, en su Artículo 95, fracción II, indica a los créditos fiscales derivados directamente de la construcción de una embarcación como preferentes.

<sup>14</sup> Artículo 149 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>15</sup> Artículo 147 del Código Fiscal de la Federación.

Como es de advertir, los privilegios comentados pueden ser generales o especiales, según recaigan sobre la totalidad de los bienes del deudor, sobre algún grupo o colectividad de los mismos, o uno en particular, respectivamente.

## 2. *La garantía del interés fiscal*

El vocablo garantía refiere, genéricamente, los medios a través de los cuales se asegura al titular de un derecho de crédito su pago; en todo caso, es una cuestión accesoria dependiente de una obligación principal.

En el contexto tributario, además de lo dicho, el término “está vinculado estrechamente con la facultad económico-coactiva que la ley otorga a las autoridades fiscales para exigir coactivamente al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su cargo”<sup>16</sup>.

Los bienes garantes del pago de contribuciones y de los créditos fiscales, de inicio, serán los integrantes de todo el patrimonio del causante, con excepción de aquellos que por disposición de la ley resultan inembargables o inalienables<sup>17</sup>; asimismo, en ocasiones la garantía puede estar repercutida en sujeto diferente al obligado, o bien circunscrita a la constitución de gravámenes reales y, por ende, a determinados bienes, sean o no propiedad del propio contribuyente.

Procede garantizar el interés fiscal cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución; se pida prórroga para el pago de los créditos fiscales o que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si tales facilidades son otorgadas individualmente; se requiera la aplicación del producto de venta de bienes señalados para ejecución, embargados por autoridades fiscales locales, no obstante existir controversia pendiente de resolución; y en los demás casos señalados, ya sea en el Código Fiscal de la Federación o las leyes tributarias<sup>18</sup>.

La garantía del interés fiscal deberá constituirse a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o dependencias de las

---

<sup>16</sup> Quintana Aceves, Federico, “Garantía del interés fiscal”, *Diccionario Jurídico mexicano*, Edición Histórica, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM-Porrúa, 2000, p. 1789.

<sup>17</sup> El Artículo 157 del Código Fiscal de la Federación exceptúa de embargo a los bienes señalados en las trece fracciones que integran esta disposición, a cuya revisión remitimos al lector.

<sup>18</sup> Artículo 142 del Código Fiscal de la Federación.

entidades federativas o municipios que realicen esa función, sin importar la denominación que asuman, y los gastos que se originen con motivo de su ofrecimiento serán a cargo del propio interesado<sup>19</sup>.

Son admisibles para garantizar el interés fiscal las siguientes formas<sup>20</sup>: a) el depósito de dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera autorizadas; b) prenda o hipoteca; c) fianza otorgada por institución autorizada; d) obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su solvencia e idoneidad; e) embargo en la vía administrativa, de bienes y también de negociaciones; f) títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

El *quantum* de la garantía a constituir será por las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados<sup>21</sup> y los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, en el entendido de que mientras no se satisfaga el crédito, el importe de la garantía deberá actualizarse y ampliarse cada año, de tal suerte que incluya el crédito actualizado y los accesorios de los doce meses ulteriores.

Como plazos para otorgar la garantía del interés fiscal están los supuestos descritos a continuación.

Uno primero a distinguir es tratándose de créditos determinados por las autoridades, los cuales habrán de pagarse, o en defecto garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que surtió efectos su notificación; salvo que la determinación efectuada la realizara la autoridad con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones periódicas para el pago de contribuciones, pues esta puede hacerse efectiva a partir del tercer día siguiente a aquel en que sea notificado el adeudo respectivo<sup>22</sup>. La regla de los treinta días en comento también prevalece respecto a la notificación de cualquier otra resolución por la que debe garantizarse el interés fiscal<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> Artículo 77 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

<sup>20</sup> Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>21</sup> De acuerdo con el último párrafo del Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el último párrafo del Artículo 21 del mismo ordenamiento (el 20% del valor del cheque que sea entregado en tiempo y no pagado) son accesorios de las contribuciones y participan de su misma naturaleza, cuando están referidos a las mismas.

<sup>22</sup> Artículo 65, en correlación con la fracción II del numeral 41, ambos del Código Fiscal de la Federación.

<sup>23</sup> Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, *in fine*.

Otra hipótesis la constituye la solicitud de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales conducentes.

En este renglón, a propósito de la impugnación de la resolución que finca dicho crédito<sup>24</sup>, deberá observarse que no será sino hasta que transcurran los siguientes treinta días a que surta efectos su notificación, cuando la misma se ejecutará, o de quince días, en relación a la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social, o de créditos determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Si a más tardar al vencimiento de estos plazos se acredita la impugnación y otorga garantía, se suspenderá el mencionado procedimiento económico-coactivo, habida cuenta que si los medios de impugnación interpuestos fueran los recursos de revocación del Código Fiscal Federal, o de inconformidad de la Ley del Seguro Social o de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, o bien, la promoción del procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, no se está obligado a exhibir garantía alguna, sino hasta los diez días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que los dirima<sup>25</sup>.

Las garantías fiscales admitidas por el Código mencionado son susceptibles de combinarse entre sí, así como asegurar el pago de uno o varios créditos fiscales.

#### A. *Garantías personales*<sup>26</sup>

Tendrán este carácter los medios de aseguramiento de la obligación tributaria que agreguen a esta relación uno o varios deudores, en adición al principal, para responder del cumplimiento de aquella.

<sup>24</sup> “El superior interés público encomendado al fisco de recaudar los tributos para poder afrontar los gastos públicos es de tal magnitud que se ha considerado necesario quede resguardado, mejor dicho, garantizado, aun en los supuestos en que se discuta su procedencia...”: Orellana Wiarco, Octavio, *Derecho Procesal Fiscal. Guía de estudio*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2012, pp. 135-136.

<sup>25</sup> Artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, primer párrafo.

<sup>26</sup> En el devenir del tiempo, surgen primero las garantías personales por cuya virtud, como se precisó oportunamente, mediante la creación de una pluralidad de deudores se amiora el riesgo de que el acreedor quede insatisfecho en el pago de su crédito; y posteriormente aparecen, como una evolución de las relaciones jurídicas, las reales, que vienen a subsanar o eliminar los inconvenientes que representan las primeras. *Cfr.* Pérez Duarte y Noroña, Alicia Elena, “Garantía contractual”, *Diccionario Jurídico mexicano*, *op. cit.*, pp. 1786 y ss.

Será *solidaria* cuando el fisco pueda requerir indistintamente a cualquiera de los deudores el pago íntegro de la obligación<sup>27</sup>. Mientras que es *subsidiaria* cuando el garante responde del cumplimiento, únicamente en la medida que el acreedor no haya satisfecho su crédito con los bienes del deudor principal.

Es de señalar que en cualquier garantía personal, el nacimiento de la responsabilidad puede presentarse en tres diferentes momentos: *a)* en forma simultánea al surgimiento de la deuda principal; *b)* antes de que nazca esta, en forma destacadamente extraordinaria; o *c)* con posterioridad al nacimiento del crédito fiscal.

Esta modalidad de garantía puede tener su origen en la ley o mediante la celebración de acuerdos o convenios entre los interesados.

El Código Fiscal de la Federación expresamente reconoce garantías personales con base en la ley, las que serán por responsabilidad solidaria<sup>28</sup>, dado que las subsidiarias prácticamente son desconocidas en nuestro Derecho Tributario. Asimismo, admite como representativas de esta clase, correspondientes a las que nacen de manera convencional o contractual, la *fianza y obligación solidaria asumida por tercero* que compruebe idoneidad y solvencia al efecto<sup>29</sup>.

#### *a.* Fianza

Es una garantía otorgada por la propia persona obligada, pero se incorpora al patrimonio de otra con el fin de proteger el derecho de crédito del acreedor.

De acuerdo con lo dicho, la fianza se define como un contrato accesorio, por el cual una persona se compromete con el acreedor, a pagar por el deudor, la misma prestación o una equivalente o inferior, en igual o distinta especie, si éste no lo hace<sup>30</sup>.

En materia fiscal, las fianzas se expiden para garantizar las obligaciones fiscales de los particulares frente al Estado, como fisco o titular de la Hacienda Pública, representando uno de los medios más expeditos para detener un procedimiento administrativo de ejecución. Aquí fungirá como fiador una institución autorizada y

---

<sup>27</sup> A este tipo de solidaridad se le conoce como pasiva, aunque existe además la activa, presente cuando un deudor singular puede cumplir con el deber a su cargo, pagando en su totalidad a cualquiera de los acreedores que comprendan una colectividad.

<sup>28</sup> Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>29</sup> Artículo 141, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación.

<sup>30</sup> Sánchez Flores, Octavio Guillermo de Jesús, *El contrato de fianza*, México, Porrúa, 2001, p. 190.

la póliza de la fianza quedará en poder y guarda de la autoridad fiscal competente para cobrar coactivamente el crédito fiscal de que se trate, y no se tendrán los beneficios de orden ni excusión que privan en otros ámbitos<sup>31</sup>.

Asimismo, deberá contener los datos y leyendas que el Servicio de Administración Tributaria señale en disposiciones de carácter general<sup>32</sup>.

También se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución, con las modalidades que la propia norma especial prevé para ello<sup>33</sup>.

#### b. Obligación solidaria asumida por tercero

Este medio de garantía está investido de múltiples requisitos de tal suerte que lo vuelven sumamente inviable en la práctica, máxime la existencia de otros más fáciles de constituir.

Así es, el tercero que pretenda asumir obligación solidaria deberá manifestar su voluntad en ese sentido, por escrito, ante fedatario público o la autoridad fiscal que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, en presencia de dos testigos; en el caso de personas morales, el escrito de aceptación será firmado por el administrador único, la totalidad del consejo de administración o el presidente de este último, si cuenta con las mismas facultades que aquel. En el escrito se pormenorizarán los bienes sobre los cuales recaerá primeramente la obligación solidaria contraída.

Tratándose de personas morales, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% del capital social pagado y no haber tenido para efectos del impuesto sobre la renta pérdida en los dos últimos ejercicios regulares, o de tenerla, que no haya excedido del 10% del capital social pagado. Por lo que hace a personas físicas, el

<sup>31</sup> El beneficio de orden se refiere al derecho que tiene el fiador a que primeramente el acreedor demande el cumplimiento de la obligación al fiado, antes que a él; mientras que el de excusión estriba en la aplicación de todos los bienes del deudor principal al pago de la deuda, y solamente que estos no alcancen a cubrirlo, el acreedor podrá demandar al fiador por el cumplimiento de la obligación.

<sup>32</sup> Sobre el particular sugerimos la revisión de la Regla 2.15.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, la que distingue en función de si la garantía se otorgó para garantizar créditos en convenio de pago a plazos, créditos controvertidos, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, derivado de la solicitud de condonación de créditos fiscales, o las garantías del interés fiscal previstas en las Leyes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), Artículos 28-A, último párrafo y 15-A, respectivamente: *Diario Oficial de la Federación*, 29 de abril de 2019.

<sup>33</sup> Artículo 143, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el ejercicio fiscal inmediato anterior, sin incluir el 75% de los ingresos declarados para los efectos del citado impuesto como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso<sup>34</sup>.

Cabe destacar que para este medio de garantía expresamente se indica que el tercero podrá hacerlo mediante prenda, hipoteca o embargo en la vía administrativa, ante lo cual deberá cumplir adicionalmente los requisitos que para cada uno de ellos están establecidos en particular<sup>35</sup>.

### B. *Garantías reales*

Crean un derecho real a favor del acreedor sobre un bien que se afecta al pago de una obligación para que, con el producto de su enajenación, de ser el caso y en forma preferente, se satisfaga el crédito que garantiza frente el incumplimiento del deudor.

Esta clase de garantías, además de la preferencia absoluta sobre terceros, permite el aseguramiento de la obligación a que están destinados los bienes, sin importar quién sea su propietario, actual o futuro.

El Código Fiscal de la Federación, entre las garantías de esta naturaleza, reconoce expresamente las explicadas a continuación.

#### a. Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes

El depósito de numerario puede verificarse en el Banco del Ahorro Nacional de Servicios Financieros (Bansefi), o una cuenta de garantía del interés fiscal ante una institución de crédito autorizada o casa de bolsa, lo cual se acreditará, respectivamente, con el billete o constancia de depósito.

Las cartas de crédito surgieron en las últimas cuatro décadas como una opción de pago y crédito importantes, cuyos orígenes los encontramos en el Derecho anglosajón bajo las figuras de "*garantía a primer requerimiento*" o "*garantía demandada*" y tienen la aptitud de reforzar el valor crediticio del deudor o solicitante frente a sus acreedores<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> Artículo 83 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

<sup>35</sup> Artículo 84 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

<sup>36</sup> *Cfr.* Sánchez Flores, Octavio Guillermo de Jesús, *op. cit.*, p. 182.

Con arreglo a estos instrumentos, la institución emisora –una entidad de crédito autorizada– adquiere el compromiso de pagar una cantidad determinada, por un tiempo limitado, a solicitud de otra persona, quien, a su vez, asume la obligación incondicionada de reembolsar las cantidades que la primera hubiere erogado o por los pagos que aquella efectuare a un tercero beneficiario.

Cabe manifestar que la entidad emisora es ajena a las cuestiones de hecho o de derecho disputadas entre solicitante y beneficiario, amén de que la obligación de pago es independiente a la obligación principal que tienen el solicitante y sus acreedores.

Así, las cartas de crédito se pagan por la institución crediticia a la presentación de los documentos que avalen el incumplimiento del solicitante o al vencimiento de la obligación garantizada. También, vale la pena enfatizar que por su adaptabilidad, las mismas pueden encajar individualmente a cada una de las necesidades especiales de las partes intervinientes en su constitución.

“No obstante lo anterior, aun cuando las cartas de crédito representan un medio eficaz y expedito para el pago de los créditos garantizados, necesariamente suponen la realización de varios actos jurídicos previos o posteriores a su emisión, derivados de las exigencias de las instituciones emisoras o de los propios beneficiarios en un intento por asegurar sus intereses, lo cual podría traducirse en cierta complejidad en su utilización”<sup>37</sup>.

Como medio de garantía del interés fiscal estos documentos tienen vigencia de un año, plazo de vencimiento que puede ser prorrogado conforme al procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general; lo mismo opera tratándose de la ampliación o disminución del monto máximo disponible. Similarmente a lo que se dijo sobre las fianzas, las cartas de crédito deberán contener los datos, términos y condiciones consignados en las formas oficiales o formatos electrónicos aprobados por el Servicio de Administración Tributaria<sup>38</sup>.

#### *b. Prenda*

Es una garantía real constituida sobre bienes muebles, caracterizada tradicionalmente por la entrega material de la cosa al acreedor, para asegurar de manera

---

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 183.

<sup>38</sup> Consúltese al respecto la regla 2.15.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019.

preferente el cumplimiento o pago de una obligación; sin embargo, hoy en día la entrega se verifica mayormente de forma jurídica, pudiendo quedar en poder del propio deudor o un tercero, sin que por ello se vea menoscabada la inmediatez entre el objeto materia de la garantía y el acreedor, pues no se precisa de la participación de un agente distinto para destinar el bien mueble a su función garante, y porque este también conserva la preferencia y persecución del mismo frente a cualquier otra persona para la satisfacción de su derecho de crédito.

Para que la prenda sea admitida como medio de garantizar el interés fiscal, debe constituirse sobre muebles por el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes e inscribirse en el registro que corresponda, según los bienes en que recaiga o si el propio contrato de prenda está sujeto a tal formalidad. Asimismo, puede otorgarse mediante prenda bursátil, relativa a inversiones en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores, siempre que se nombre, como único beneficiario, a la autoridad fiscal a favor de la cual se constituyó. El Servicio de Administración Tributaria autorizará a instituciones y corredores públicos para mantener en depósito determinados bienes que se otorguen en prenda<sup>39</sup>.

### c. Hipoteca

Es otra garantía real, solo que gravita sobre bienes inmuebles, a diferencia de la prenda, su principal distintivo con relación a esta última, precisamente por el tipo de bien en que recae, es imposible su tradición o entrega al acreedor, sin embargo, en caso de incumplimiento de la obligación principal a la que está afecta, con el producto de su venta se cubre preferentemente el importe de una deuda.

La hipoteca se constituye sobre el 75% del valor de avalúo o catastral de los inmuebles, se adjuntará el certificado del Registro Público de la Propiedad que corresponda, expedido con un máximo de tres meses de anticipación a la fecha de la solicitud para su otorgamiento, no debiendo aparecer gravamen ni afectación urbanística o agraria; en el caso de la existencia de gravámenes, la suma del monto total de estos y el interés fiscal a garantizar no podrá exceder del 75% del valor en mención.

---

<sup>39</sup> Artículo 81, fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Se otorgará en escritura pública y quedará inscrita en el correspondiente Registro Público de la Propiedad, conteniendo los datos del crédito que se garantiza. Con la misma hipoteca se podrán garantizar los recargos futuros o ampliar la garantía cada año<sup>40</sup>.

#### d. Embargo en la vía administrativa

Se entiende por embargo en general, la afectación decretada sobre un bien o conjunto de bienes, de propiedad individual, con el propósito de asegurar, cautelarmente, la eventual ejecución de una pretensión, o bien, satisfacer esta directamente, a través de remate, enajenación fuera de subasta pública o por adjudicación de los bienes a favor del fisco federal.

Como medio de garantía del interés fiscal, es una alternativa económica y accesible, que debe reunir los siguientes requisitos: se practicará a solicitud del contribuyente, anexando los documentos indicados en reglas de carácter general expedidas por el Servicio de Administración Tributaria; el propio contribuyente señalará los bienes de su propiedad sobre los cuales recaerá el embargo, los suficientes para garantizar el crédito fiscal, aceptados al 75% de su valor; tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el mismo contribuyente, y respecto a personas morales, su representante legal, excepto cuando exista peligro que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes, o realice maniobras tendentes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, ante ello, será removido del cargo y los bienes serán entregados a la persona que designe la autoridad fiscal; se inscribirá en el Registro Público de la Propiedad que corresponda, cuando los bienes afectos estén sujetos a esa modalidad; antes de practicarse la diligencia deberán cubrirse gastos de ejecución, por el 2% del monto del crédito fiscal, y extraordinarios (transporte, avalúos, publicación de convocatorias y edictos, investigaciones, inscripciones, cancelaciones o solicitudes de información, honorarios de depositarios y peritos, entre otros)<sup>41</sup>.

Una modalidad muy utilizada en el embargo administrativo de la materia es el de negociaciones, con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda.

Si bien es cierto que los bienes necesarios para el funcionamiento de una negociación resultan inembargables en lo individual, por mandato del Artículo 157

---

<sup>40</sup> Artículo 81, fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

<sup>41</sup> Artículo 85 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

del Código Fiscal de la Federación, también lo es que aquella en su conjunto sí puede ser objeto de aseguramiento por esa vía, al tenor del diverso numeral 151, fracción II, del mismo ordenamiento. Ello toda vez que se pretende no desmembrarla y perjudicar su funcionamiento. Resulta oportuno recordar que: “La negociación puede revestir la modalidad de persona jurídica, como por ejemplo una sociedad mercantil, como también de una persona física, es decir, una persona que afecta parte de su patrimonio a la explotación comercial que hace a título personal”<sup>42</sup>.

El embargo de negociaciones puede asumir dos diferentes modalidades: *intervención con cargo a la caja* o *intervención administración*, en el entendido de que la segunda no se actualiza si no está precedida de la primera.

El interventor es el depositario de la negociación sujeta a embargo, cuando tiene el carácter de cargo a la caja, no interviene en la administración del negocio, su función será separar de los ingresos, una vez descontadas las cantidades para el pago de salarios y otros créditos preferentes, hasta el 10% de los mismos, para enterarlos a la autoridad fiscal, a cuenta de lo debido<sup>43</sup>.

Por su parte, el interventor administrador será designado solamente cuando el nombrado con cargo a la caja detecta irregularidades que arriesguen la recuperación del crédito fiscal, dictadas las medidas pertinentes para proteger los intereses del fisco, avaladas o modificadas por la oficina ejecutora, esta ordenará el cese de la primera intervención e iniciará la otra<sup>44</sup>. Tratándose de negociaciones de personas físicas, tendrá todas las facultades de dueño, para la conservación y buena marcha del negocio. En las constituidas como personas jurídicas o morales, el interventor administrador no está subordinado a los órganos de gobierno de la sociedad, por lo que no resulta vinculado a sus determinaciones; dispondrá de las facultades plenas de un apoderado, incluso para actos de dominio y para revocar los poderes otorgados por la sociedad<sup>45</sup>. En adición a las prerrogativas que tendría el interventor con cargo a la caja, el administrador rendirá cuentas mensuales, sin poder enajenar los bienes de activo fijo<sup>46</sup>.

---

<sup>42</sup> Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, p. 357.

<sup>43</sup> Artículos 149 y 165, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

<sup>44</sup> Artículo 165, párrafos tercero y cuarto, del Código Fiscal de la Federación.

<sup>45</sup> Artículo 166, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

<sup>46</sup> Artículo 167 del Código Fiscal de la Federación.

El nombramiento del interventor administrador deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio correspondiente al domicilio de la negociación intervenida.

La autoridad tributaria podrá enajenar la negociación intervenida cuando sea improductiva para cubrir el crédito fiscal en los porcentajes y periodos previstos en la normativa aplicable<sup>47</sup>, siendo este supuesto, en adición al cumplimiento de la obligación de pago, las causales para el levantamiento de la intervención<sup>48</sup>.

e. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente

Esta garantía tiene la peculiaridad de que únicamente se aceptará cuando el obligado demuestre imposibilidad para garantizar la totalidad del crédito fiscal a través de alguno de los medios anteriores.

Serán admitidos al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público<sup>49</sup>.

### C. Calificación y aceptación de la garantía

El ofrecimiento de la garantía del interés fiscal transita con posterioridad por dos diferentes eventos: su *calificación* y *aceptación*.

El primero es el acto mediante el cual, la autoridad competente para el cobro coactivo del crédito fiscal verifica que se cumplan los requisitos establecidos para cada clase de garantía, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, con base en el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubra los conceptos antes descritos. Ante la omisión en alguno de los requisitos, la autoridad en comento requerirá al oferente para que en un plazo de quince días, contado a partir del siguiente a aquel en que se notifique tal requerimiento, cumpla el requisito omitido, de no ser así, no se aceptará.

Por otro lado, la garantía que se ajuste a los extremos prevenidos, de conformidad con su tipo, será aceptada, habida cuenta que si no fuera suficiente para cubrir el monto del crédito en términos del Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, podrá despacharse ejecución por la parte no asegurada.

---

<sup>47</sup> Artículo 172 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>48</sup> Artículo 171 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>49</sup> Artículo 141, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

### 3. *Afecciones de bienes*

Como garantía del interés fiscal, la afección o afectación de bienes se erige como un gravamen real persecutorio sobre bienes muebles o inmuebles en los que recae, aun y cuando pasen al dominio de terceros, para eventualmente con ellos satisfacer el crédito fiscal respecto del cual redunden.

Se distingue del privilegio especial previamente explicado, en cuanto a que este último únicamente entraña una preferencia de pago a favor del fisco federal.

Otros caracteres que le dan individualidad a este instituto es la legalidad, esto es, su existencia precisa de un mandato expreso de ley, aunque no de inscripción en algún documento público, por lo que es tácita; tiene alcance limitado, pues únicamente garantiza una determinada contribución, por ende es objetiva; es perpetua, dado que garantiza la deuda tributaria mientras subsista; y, por último, es real, en cuanto se traduce en una acción directa sobre el bien afectado.

Cabe mencionar, para proceder en contra del bien afecto debe acudirse al embargo, convirtiendo así en expresa una garantía que por su naturaleza es tácita, como sostuvimos en el párrafo anterior.

A mayor abundamiento, un ejemplo claro de la afectación dirigida al pago de créditos fiscales y demás obligaciones, es el caso de mercancías y medios de transporte, en términos del Artículo 60 de la Ley Aduanera, que reza a la letra:

Artículo 60. Las mercancías están afectas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su entrada o salida del territorio nacional.

En los casos previstos por esta Ley, las autoridades aduaneras procederán a retenerlas o embargarlas, en tanto se comprueba que han sido satisfechas dichas obligaciones y créditos.

Los medios de transporte quedan afectos al pago de las contribuciones causadas por la entrada o salida del territorio nacional, y de las cuotas compensatorias causadas por la entrada a territorio nacional, de las mercancías que transporten, si sus propietarios, empresarios o conductores no dan cumplimiento a las disposiciones mencionadas en el Artículo 1o. de esta Ley.

Habida cuenta que el dispositivo de trato materializa esta afección –según se hizo patente– a través de la retención o embargo, como bien se desprende de su lectura.

#### IV. LA REGLA *SOLVE ET REPETE*

##### 1. *Introducción*

Con antelación a la consolidación del sistema de garantías antes descrito, que modularmente tiene la finalidad de asegurar la percepción regular y oportuna de las contribuciones, los sistemas jurídicos crearon este instituto el cual explicaremos a continuación.

La regla *solve et repete*, cuya traducción del latín al castellano equivale a “pagar para después repetir”, esencialmente consiste en la exigencia de cubrir el monto de lo que se adeude a la Administración Pública, derivado de una relación jurídico-tributaria o de una infracción administrativa, previamente a la impugnación que se deduzca en contra del acto que la haya determinado, de lo contrario, el medio de defensa intentado no puede ser admitido ni substanciado y, por consecuencia, no habrá la posibilidad de obtener una resolución revisora de su conformidad o disconformidad con el marco jurídico rector, así como en relación al procedimiento del cual dimanó.

No obstante, el reconocimiento y utilización del instrumento en comento, es de señalarse que en nuestro país no ha tenido un gran arraigo, como en otras naciones latinoamericanas<sup>50</sup>. Sin embargo, fue posible identificar un antecedente próximo en la normatividad fiscal aplicable en el antes Distrito Federal actualmente abrogada<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> Al respecto están los casos de Cuba y Argentina, en los cuales persiste su uso, a pesar de las nuevas tendencias sobre prerrogativas humanas en el ámbito internacional que lo proscibirían definitivamente. Interesante resulta la situación de la nación sudamericana, donde pese a la incorporación expresa del Derecho Internacional de los Derechos Humanos en su propio texto constitucional, el instituto en comento continuaba vigente.

<sup>51</sup> En el ámbito de esa entidad federativa, el *solve et repete* fue introducido mediante decreto de reformas a su desaparecido Código Financiero, el 30 de diciembre de 2005, mediante adición de los párrafos quinto y sexto, al Artículo 690, en los siguientes términos:

*“... Cuando se interponga recurso de revocación o se promueva juicio ante el Tribunal de lo Contencioso, en contra de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, el promovente deberá anexar cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto a las contribuciones de que se trate. En caso de no cumplir con dicho requisito será improcedente el medio de defensa intentado...”*

*“... Lo anterior no será aplicable cuando el afectado estime que ha operado a su favor la prescripción o la caducidad...”*

## 2. Definición

De la revisión que se efectúe a las diversas definiciones elaboradas en torno a la figura en estudio, persisten matices comunes en todas ellas, razón por la cual no se ahondará excesivamente en esta cuestión y únicamente nos centraremos en aquéllas que devienen notoriamente ilustrativas y complementarias para lograr una comprensión de ese instituto.

Héctor B. Villegas refiere que: “la regla *solve et repete* significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo”<sup>52</sup>.

De acuerdo con Posadas-Belgrano, “el contribuyente –por aplicación de la regla *solve et repete*–, ha debido pagar la cantidad que el Fisco pretendía, para poder usar los recursos que la ley le acuerda para proteger su derecho”<sup>53</sup>.

Por su parte, Rubén Spila García entiende a la figura en comento como: “un principio según el cual, cuando la administración tributaria impone el pago de impuestos a un contribuyente mediante una determinación de oficio, éste no puede impugnarlo judicialmente si no abona la suma correspondiente”. El autor en cita agrega que la institución glosada es extensiva también a los accesorios de las contribuciones, al señalar que: “su finalidad consiste en que para poder discutir en sede jurisdiccional acerca de la legitimidad de la pretensión fiscal, es menester el

---

Efectivamente, el requisito preceptuado por el numeral citado, que condicionaba la procedencia tanto del recurso de revocación como el juicio contencioso administrativo local, a la exhibición de cheque de caja o certificado, o bien, comprobante de pago, que ampararan el monto de las obligaciones fiscales a controvertirse, implicaba forzosamente el establecimiento, en toda su extensión, de la regla del *solve et repete* en la legislación de tributaria de la capital de la república. Máxime que los cheques, en cualquiera de las modalidades indicadas, son auténticos instrumentos de pago.

Es así que, merced la reforma comentada, todas las formas de garantías previstas para los créditos fiscales, como el depósito, prenda, hipoteca o embargo, quedaron virtualmente negadas.

A imitación de algunas legislaciones extranjeras, para atemperar el instituto jurídico glosado, estaba prevista la dispensa del pago anterior a la impugnación de un acto de fijación de créditos fiscales, para el supuesto de que el afectado estimara que la obligación ya estuviera caduca o prescrita.

<sup>52</sup> Villegas B., Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 3ª. ed., Buenos Aires, De Palma, 1979, p. 362.

<sup>53</sup> Posadas-Belgrano, G. A., *Derecho Tributario*, Montevideo, Editorial Medina, 1959, p. 441.

previo pago de los montos que en concepto de tributos y sus accesorios ordena hacer efectivos la autoridad administrativa”<sup>54</sup>.

Fernando Garrido Falla lo matiza bajo la premisa consistente en que: “la impugnación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute”<sup>55</sup>. Como puede apreciarse, el tratadista invocado propone un concepto de mayor amplitud, toda vez que no lo circunscribe exclusivamente al campo de lo estrictamente tributario, sino que ubica su aplicación para cualquier crédito que el Estado tenga derecho a recibir por cuenta de terceros<sup>56</sup>.

- De lo expuesto, se coligen los siguientes aspectos compartidos por todas las construcciones conceptuales indicadas, en los siguientes términos:
- La satisfacción total de una pretensión estatal de cobro como condicionante ineludible para la admisión y trámite de cualquier medio de impugnación que legalmente proceda en contra de la resolución administrativa dictada por la autoridad en la instancia oficiosa, por la cual determine la existencia de un crédito fiscal a cargo de un particular;
- La exigencia de pago comprende no solo el importe del principal, sino también sus accesorios;
- Puede operar tanto para medios de defensa en sede administrativa como jurisdiccionales, incluido el contencioso administrativo.

### 3. Origen, evolución histórica y situación actual

Los tratadistas que se han abocado en este tema ubican el antecedente más remoto de la regla examinada en el Derecho Romano, concretamente en el período de la República, vinculándolo con la existencia de un recurso conocido como

---

<sup>54</sup> Citado por Javier Rosso, Fernando, *El solve et repete en el Derecho Tributario Argentino: problemas y soluciones posibles*, p. 13, <http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC051174.pdf>.

<sup>55</sup> Citado por Javier Rosso, Fernando, *idem*.

<sup>56</sup> Tesis que deviene aplicable para el caso de nuestro país, al recordar que de conformidad con el Artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, bajo la connotación de crédito fiscal se incluyen no solamente los importes que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, sino a los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

*“pignoris capio”*, que facultaba al acreedor para tomar en garantía bienes de su deudor, sin intervención de la magistratura. Sin embargo, no va a ser sino hasta la expedición de la Ley “Censoria” que fue permitido emplear el recurso de marras en contra de los deudores de impuestos.

Como un saludable equilibrio, con el propósito de establecer un instrumento contra su excesivo empleo, los pretores permitieron invertir la calidad de las partes, a efecto de que los propios causantes se convirtieran en actores para demandar su ilegitimidad.

Se atribuye al pretor de Sicilia, Verres, en el año 70 a. C., haber supeditado el pago previo del adeudo tributario a fin de autorizar la acción de ilegitimidad apuntada<sup>57</sup>.

Esta fórmula trascendió hasta los tiempos imperiales y de ahí permeó en la época contemporánea a los sistemas jurídicos continentales. “La necesidad del previo pago para entablar ciertas reclamaciones en vía gubernativa o contenciosa surgió, en la mayoría de los países, con el perfeccionamiento de su ‘régimen administrativo’, fenómeno que podríamos fechar a mediados del pasado siglo [XIX]. Tímida en un principio, la regla se extendió con decisión, ayudada por los postulados liberales clásicos, hasta que, al iniciarse el siglo XX, puede decirse que llegó al cénit de su vigencia”<sup>58</sup>.

En el continente europeo, los países que mayor impulso le dieron fueron Italia y España. En el Derecho italiano, su previsión legislativa se produjo formalmente en la Ley 2.248, que abolió los tribunales de lo contencioso administrativo, a favor de los órganos de jurisdicción ordinaria, el 20 de marzo de 1865<sup>59</sup>, habida cuenta que varias leyes fiscales sucesivas reafirmaron su aplicación. Más aún, la misma jurisprudencia de los tribunales extendió su observancia, al dar una connotación amplia, a la frase “materia de impuestos”, no sin despertar la severa crítica

---

<sup>57</sup> Cabe señalar que en esta época privaba un ambiente caracterizado por la rapacidad de las autoridades romanas, quienes para mantener la vida de lujo y dispendio de que disfrutaban los funcionarios públicos, consintieron múltiples inequidades con el único objetivo de aumentar la recaudación impositiva.

<sup>58</sup> Martín Oviedo, José Ma., *La decadencia de la regla “solve et repete” y la doctrina del Consejo de Estado*, p. 149, <http://impuestosdiplo.wikispaces.com/file/view/Solve+et+repete.pdf>.

<sup>59</sup> El Artículo 6o. del citado ordenamiento estipuló: “En toda controversia de impuestos los actos de oposición, para ser admisibles en juicio, deberán acompañarse del certificado del pago del impuesto, excepto en el caso que se trate del cobro de una liquidación adicional”.

de los sectores doctrinales hasta que, finalmente, el Tribunal Supremo declaró su inconstitucionalidad, al resolver el caso “Stropa”, el 31 de marzo de 1961.

Similar desenvolvimiento del *solve et repete* puede apreciarse en España, con la peculiaridad consistente en que su sistema normativo nacional distingue tres vertientes de aplicación: en el ámbito de la esfera fiscal estrictamente, en la del contencioso administrativo y en el ámbito administrativo en general. De igual forma cabe enfatizar que su adopción dista de ser constante y regular, debido a que ordenamientos legales positivos no lo previeron en ciertos períodos históricos. Finalmente, para 1973, una sentencia del Tribunal Constitucional hizo la declaratoria de inconstitucionalidad.

En la actualidad, la regla ha caído enormemente en desuso, a tal grado que en Inglaterra, Alemania, Francia, Suiza y los Estados Unidos de Norteamérica no se contempla, siendo que lo operante es la impugnación del acto determinante de una deuda tributaria con la posibilidad de suspender su ejecución<sup>60</sup>.

En la región de Latinoamérica, Cuba y Argentina constituyen casos que merecen particular atención en razón de persistente utilización.

En la nación centroamericana conviene destacar que la adopción de esta regla data desde sus inicios como país independiente, y el hecho actual de que la Ley 113, aprobada por la Asamblea Nacional del Poder Popular, el 23 de julio de 2012, y el decreto 304 del Consejo de Ministros, sancionado el 31 de octubre de ese mismo año, que establecen las normas generales y procedimientos tributarios, precisan que los causantes cumplan con determinados requisitos para acceder a la jurisdicción contenciosa como son el agotamiento previo de la instancia en sede administrativa, así como la observancia del *solve et repete* en dicha vía<sup>61</sup>.

Con relación a Argentina, esta figura se originó como una construcción jurisprudencial antes de su incorporación en un texto de ley, pensada como una alternativa que garantizara la constante y ordinaria percepción de los tributos, sobre todo

---

<sup>60</sup> Cfr. Raijman, Maximiliano, y Salcedo, Daniel Esteban, *La vigencia de la regla “solve et repete” y la garantía a la tutela judicial efectiva en el marco constitucional argentino actual*, Córdoba, vol. III, núm. 1, Nueva Serie II, 2012, p. 209, <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/refade/article/viewFile/5976/6874>.

<sup>61</sup> Un aspecto medular presente en el régimen legal cubano, es que su Norma Fundamental no prevé expresamente derechos o garantías tributarias en forma expresa, aunque existen corrientes de pensamiento que las desprenden de otras prerrogativas esenciales sí reconocidas, como son los derechos a la libertad, defensa e igualdad.

para las provincias, privilegiando que la intervención de los tribunales, sobre todo los de carácter federal, no interfirieran con la autonomía de las regiones internas del país, en su caso.

El primer referente legislativo que consagró el *solve et repete* en esa nación fue la Ley número 217 de 1859, considerada como la original Ley Nacional de Contabilidad Pública. Posteriormente, ordenamientos legales dispusieron su inclusión, cabe señalar que no existe en los contextos administrativo o tributario, una previsión normativa general que lo establezca en el terreno federal, por lo que habrá que remitirse a cada ley específica, e incluso, provincial, a efecto de determinar su establecimiento.

Empero, es factible enunciar materias en las cuales tiene plena operatividad, como son la impugnación de multas administrativas y en los recursos previstos en las leyes de seguridad social.

Hoy en día, si bien la legislación argentina no proscribió totalmente la conocida regla, lo cierto es que su Corte Suprema de Justicia la ha acotado considerablemente, a tal grado que ha limitado su aplicación para casos excepcionales<sup>62</sup>.

#### 4. Naturaleza jurídica

Una primera cuestión para considerar es la relativa a las diferentes denominaciones que se predicán del *solve et repete*, pues indistintamente es precedido por las denominaciones "regla"<sup>63</sup>, "requisito", "privilegio"<sup>64</sup> o "principio".

Las locuciones regla, requisito o privilegio no ofrecen mayor problema, pues son acordes con la realidad fenoménica del instituto, representativas de alguna de sus principales notas de una u otra manera; no así la expresión que lo cataloga como un principio, al menos en un sentido auténtico, por lo que sigue a continuación.

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española, el vocablo principio puede ser entendido en las acepciones que se mencionan a continuación<sup>65</sup>:

<sup>62</sup> Cfr. Rajman, Maximiliano, y Salcedo, Daniel Esteban, *op. cit.*, pp. 222-226.

<sup>63</sup> Entre los tratadistas que lo cualifican así se encuentran: Giannini, Tesoro, quien agrega que es una norma particular del Derecho Tributario; Griziotti, que se traduce en una institución autónoma del Derecho Financiero y Jarach, para quien es una regla que tutela el crédito tributario del Estado. Cfr. *Ibidem*, pp. 211-213.

<sup>64</sup> Estos autores así lo catalogan: Mattiolo, Quarta, Uckman, Scandale, Moffa y Valdés Costa. *Idem*.

<sup>65</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, 23ª. ed., Madrid, Real Academia Española, 2014, en, <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk>.

- Base, origen o razón fundamental sobre la cual se procede discutiendo en cualquier materia;
- Causa, origen de algo;
- Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias y las artes;
- Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.

Conforme a lo anterior, en el terreno jurídico, en una general y primera aproximación, los principios pueden ser entendidos como los ejes rectores de un sistema de deber ser, constitutivos de su base de sustentación, o también, los postulados del Derecho justo o natural<sup>66</sup>.

En aplicación de los anteriores significados al contexto jurídico, entonces los principios pueden ser conceptualizados desde los siguientes puntos de vista: *a) metodológico, b) ontológico y c) axiológico.*

Desde la perspectiva metodológica, un principio es una *disposición orientadora* para el conocimiento, interpretación y aplicación de las normas jurídicas, sobre todo en aquellos casos en los que no es clara la solución de una cuestión o problema jurídico. Ontológicamente, los principios son *fuentes normativas* que los operadores jurídicos pueden inducir, por abstracción y generalización, del sistema jurídico positivo<sup>67</sup>. Por último, la dimensión axiológica de los principios está determinada por los *valores o postulados éticos* imbricados en ellos, que inspiran el orden jurídico, y en esa medida, coadyuvan a que las demás normas jurídicas sirvan a su realización o consecución<sup>68</sup>.

<sup>66</sup> En esa tesitura, palabras más palabras menos, se expresa José Ovalle Favela, cuando redactó sus comentarios al párrafo cuarto del Artículo 14 constitucional en Cossío Díaz, José Ramón (coord.), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, Tirant lo Blanch, 2017, t. I, p. 313.

<sup>67</sup> Aquí, cabe hacer notar que los principios no pueden ser considerados como ajenos al sistema jurídico de que se trate, sin embargo, derivado del papel preponderante que frecuentemente se les atribuye, respecto a las demás normas jurídicas, de ahí que se les denomina, en todo caso, como *meta-normas*.

<sup>68</sup> No es dable equiparar los principios con los valores insertos en ellos. En efecto, los valores, al no contener especificaciones respecto a los supuestos en que deben ser aplicados ni sobre las consecuencias que se derivan de su aplicación, no tienen el carácter de normas. A mayor abundamiento, los principios poseen un significado hermenéutico (metodológico), actúan como fuentes del Derecho (matiz ontológico) y reciben

De lo expuesto, es dable concluir que el *solve et repete* no puede considerarse como un principio, al carecer de las características propias de este último, de los fundamentos filosóficos, técnicos y científicos ya señalados<sup>69</sup> para los principios jurídicos. Lo más que puede ser admisible, a fin de emplear válidamente la designación de principio sobre él, es en un sentido meramente analógico, o también, como derivación de los principios que corresponden a los actos administrativos propiamente, como la legitimidad o la ejecutoriedad<sup>70</sup>; acaso pudiera llegar a estimarse como un principio en un sentido sumamente amplio<sup>71</sup>, aunque con reservas acerca de esa calificación.

El *solve et repete*, entonces, más bien es una regla jurídica. Esto es así en atención a que las reglas son normas que señalan un comportamiento a seguir por sus destinatarios, quienes en atención a sus mandatos tendrán permiso para obrar o para no obrar, estarán obligados a la realización de una actuación –positiva o negativa–, o les estará completamente vedado asumir una determinada conducta (prohibición).

De estas cuatro posibles conductas, en lo que atañe a las permisivas, en cualquiera de sus dos sentidos, son reglas optativas, en relación con las cuales los sujetos cuentan con entera libertad o arbitrio para activar o dar nacimiento a las previsiones contenidas en ellas, así como en cuanto a la fijación de ciertas modalidades que incidan en su alcance y extensión. Adversamente, las que tienen un signo obligacional o prohibitivo, al destinatario únicamente le queda cumplir, en su integridad, lo que dicta la regla. Efectivamente, “si una regla es válida, debe entonces hacerse exactamente lo que exige, ni más ni menos. Las reglas contienen determinaciones en el ámbito de la fáctica y jurídicamente posible”<sup>72</sup>. En otras palabras, cuando se actualizan los presupuestos a que la regla se contrae, luego, lo

---

su orientación de sentido (carácter axiológico) de aquellos valores que especifican o concretan. Cfr. Villaseñor Goyzueta, Claudia Alejandra, *Proporcionalidad y límites de los derechos fundamentales. Teoría general y su reflejo en la jurisprudencia mexicana*, México, Escuela Libre de Derecho-Porrúa-Universidad Complutense, 2011, p. 81.

<sup>69</sup> Cfr. Mendizábal Allende, Rafael, *Significado actual del principio solve et repete*, p. 109, <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/2115727.pdf>.

<sup>70</sup> Mortara, Bodda, Vitta, Orlando, Borsi, D'Alessio y Bielsa se adhieren a esta postura. Cfr. Rajjman, Maximiliano, y Salcedo, Daniel Esteban, *op. cit.*, pp. 211-213.

<sup>71</sup> *Ibidem*, pp. 110-111.

<sup>72</sup> Villaseñor Goyzueta, Claudia Alejandra, *op. cit.*, p. 84.

prescrito en su enunciado debe aceptarse sin más, aunque subsiste la posibilidad de tildarla inválida, a través de los mecanismos legales pertinentes.

En mérito de lo anterior, el *solve et repete* se traduce en una regla, un mandato para que las autoridades encargadas de conocer y resolver una impugnación deducida en contra del acto de determinación de un crédito fiscal, se abstengan de ello si el inconforme no pagó con antelación el monto completo del mismo.

Con relación a las distintas teorías formuladas para justificar su persistencia, las cuales hoy en día han perdido eficacia, fundamentalmente por la nueva visión que se tiene respecto a los derechos humanos que salvaguardan no solo la integridad personal del individuo, sino también su esfera patrimonial integrada por bienes y prerrogativas de naturaleza económica; no obstante, resulta conveniente mencionar, aunque sea de manera breve, las correlativas tesis, para adquirir un entendimiento íntegro acerca de la naturaleza jurídica que le hemos atribuido. Al respecto, es posible agruparlas para fines explicativos en cuatro categorías:

- *Criterio administrativo.* Para esta corriente de pensamiento, habida cuenta que el acto administrativo de carácter tributario, que determina una contribución, goza de la presunción de legalidad en cuanto a su emisión, por lo que, en consecuencia, también es susceptible de inmediata realización, por ende, la obligación de pago impuesta merced suyo también resulta de indefectible cumplimiento, al no mediar ninguna declaración que desvirtúe lo anterior<sup>73</sup>;
- *Criterio procesalista.* Esta teoría se desdobra en dos vertientes distintas: una primera postura le atribuye a la regla en comento el carácter de presupuesto procesal, de tal manera que, sin su observancia, no llega a constituirse la relación tendente a disputar un crédito fiscal dentro de una fase de impugnación; la segunda posición únicamente se contenta en afirmar que, de no pagarse con antelación el monto de la obligación pecuniaria determinada a favor del Estado, por concepto de un adeudo fiscal, el órgano resolutor o juez está impedido para conocer del asunto,

---

<sup>73</sup> Son autores que siguen esta postura ideológica: Mortara, Bodda, Vitta, Orlando, Borsi y D'Alessio. Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, 9ª. ed., Buenos Aires, La Ley, 2004, p. 676.

pues lo que verdaderamente constituye el fondo del pronunciamiento será la restitución del pago realizado<sup>74</sup>;

- *Criterio fiscal.* Concibe a la figura del *solve et repete* como un privilegio establecido en beneficio del fisco, de tal suerte que no puede entrar en contienda con los particulares, sin que primeramente haya satisfecho su pretensión de cobro<sup>75</sup>;
- *Criterio político.* Según esta tesis, es menester que el Estado perciba el pago de las contribuciones para de esta forma no entorpecer la regular prestación de los servicios públicos a su cargo, ni dejar de cumplir oportunamente con las atribuciones encomendadas, sobre todo tomando en consideración que frecuentemente las impugnaciones interpuestas solamente tienen la intención de retardar el cumplimiento de la obligación y, si ello ocurre, el funcionamiento de la actividad estatal se vería perjudicado, con el consecuente costo que ello trae aparejado en el orden social e interés público.

## 5. Extensión y límites

### A. Límites subjetivos

Una de las primeras cuestiones a considerar respecto a la operatividad de la regla *solve et repete* es la relativa a los sujetos que se encuentran, respectivamente, beneficiados por esta disposición u obligados a su cumplimiento.

En la primera categoría podrán estar ubicadas, genéricamente, las haciendas públicas federal, estatal y municipal, habida cuenta que será el texto legal correspondiente el que individualice la entidad de la Administración Pública, en esos diferentes órdenes, a cuyo favor queda establecida la regla en comento.

Con apoyo en el punto de vista doctrinal, es factible inferir las siguientes reglas para la determinación del sujeto beneficiario del *solve et repete*, en los siguientes términos:

<sup>74</sup> Son representantes de la primera vertiente: Grau, Quarta y Uckmar. Por parte del segundo matiz: Chioventa y Giannini. Cfr. Bencomo Fariñas, Yaneisi. "Solve et repete vs. tutela judicial en Cuba: Tema pendiente en el Derecho Procesal Constitucional", *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, número 28, enero-junio de 2013, p. 10, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/issue/view/241>.

<sup>75</sup> Chioventa, Uckmar, Zingali, Garrido Falla y Mendizábal se refieren a este criterio, aunque en sentido adverso. *Ibidem*.

- a) Entes que no tengan personalidad jurídica distinta del Estado;
- b) Entidades descentralizadas cuyos ingresos sean de carácter tributario, como pueden ser los derechos o exacciones parafiscales;
- c) Organismos autónomos, bajo la condición anteriormente apuntada, dado que forman parte de la Administración Pública, descentralizados funcionalmente;
- d) Se excluyen las empresas estatales sometidas al tráfico de Derecho privado.

Dentro de la segunda categoría señalada, por regla general, se encontrarán, indiscutiblemente, quienes comparezcan ante la jurisdicción administrativa, contravirtiendo la resolución que les impuso el pago de un crédito fiscal, sean personas físicas o morales, es decir, el administrado.

A mayor abundamiento, este término aquí se entenderá referido a cualquier deudor fiscal, trátase del sujeto pasivo de la relación impositiva en sentido estricto, el sustituto o el responsable solidario, así como aquellos cuyos bienes quedan afectos a cubrir el importe del crédito fiscal. Por lo que hace a las infracciones administrativas, donde tiene vigencia la consabida regla, la obligación alcanza no solo al autor de la misma, sino también al cómplice, encubridor y al responsable subsidiario.

Una situación interesante está representada por el ente o entidad perteneciente a la estructura de la Administración, de tal suerte que puede cuestionarse si, con motivo de una liquidación que le fue determinada por otro ente público, resulta obligada a la observancia del *solve et repete*.

El tema no es fácil dilucidar, sin embargo, doctrinariamente prevalece la solución negativa, por dos argumentos esencialmente: primero, porque no es dable estimar que el Estado conceda, contra sí mismo, el privilegio de mérito, pues es una expresión de su propia soberanía, única e indivisible, y menos aún a favor de entidades de menor jerarquía; el segundo aspecto deriva del presupuesto disponible para los gastos de la Administración, lo que torna harto difícil erogar un monto si están agotados los fondos en el capítulo correspondiente, siendo por demás lógico que se exima del pago previo a las entidades públicas sujetas a un estricto régimen contable y presupuestal.

Adversamente, la doctrina considera que las demás entidades públicas sí estarán constreñidas al previo pago cuando litigan un crédito fiscal contra el Estado.

### B. Límites objetivos

Hay consenso uniforme en el sentido de que el pago previo a la instauración de una controversia rige en asuntos sobre créditos fiscales, con las siguientes precisiones al respecto.

#### a. Naturaleza de la relación jurídica

La regla *solve et repete* prevalece –como fue señalado– tratándose de controversias jurisdiccionales que versan respecto a una relación jurídica impositiva, o bien, sancionatoria.

El carácter impositivo deberá entenderse en sentido lato, esto es, relacionado con contribuciones, impuestos, derechos y contribuciones especiales. No pase inadvertido que también se comprenden las sanciones pecuniarias. Por tanto, están fuera de su ámbito las relaciones de carácter privado, no obstante, la participación de un ente público, o que no estén incluidas dentro del contexto antes enunciado, aunque sean de naturaleza administrativa, tales como las concernientes a contratos administrativos, prestación de servicios, responsabilidad extracontractual, entre otras.

Cabe precisar que existen un sinnúmero de actos impositivos no sujetos al cumplimiento de la regla en estudio, como puede ser la declaratoria administrativa que impone la obligación de tributar o, en defecto, deniega una exención. Más adelante ahondaremos sobre las características asignadas a un crédito fiscal para ser materia del *solve et repete*.

#### b. Cantidad líquida

Este concepto se refiere medularmente a la expresión, en cifras, de un adeudo tributario o el derivado de una sanción económica, declarado por la Administración, cumpliendo los requisitos esenciales del procedimiento y los de la resolución determinante<sup>76</sup>, misma que precisa su debida notificación; de tal suerte que así el deudor tendrá pleno conocimiento del origen de la deuda imputada, los supuestos en los cuales se ubicó para que se le sujete al pago de la misma, así como los fun-

---

<sup>76</sup> Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

damentos jurídicos que regulan la procedencia y la manera de cuantificar el monto reclamado.

La cuantificación de marras incluirá dentro de la totalidad del adeudo, en su caso, recargos, multas, accesorios o cualquier otro derecho en favor del acreedor.

### c. Ingreso en firme

El vocablo que deviene mayormente ilustrativo para entender este es el de pago, en tal virtud, implica que en aplicación de la regla *solve et repete*, la Administración tendrá la disposición de los recursos entregados por el interesado, a efecto de encontrarse legitimado para interponer un medio de defensa contra la determinación de un adeudo fiscal.

La presente línea de interpretación descansa en la premisa consistente en que el establecimiento de esta regla obedece al propósito de evitar que la interposición de cualquier recurso o juicio tenga el único motivo de eludir o dilatar el pago o cumplimiento de la obligación fincada; posición que ha entrado en conflicto con las formas de garantía ordinariamente previstas en los sistemas fiscales, a las cuales con antelación únicamente se les consideró aptas para suspender el trámite de ejecución que haga efectiva la deuda, no así para el acatamiento del pago previo a la impugnación deducida contra un crédito fiscal<sup>77</sup>.

### C. Límites formales

Cabe indicar que con el escrito de interposición del recurso o procedimiento contencioso administrativo, deberá exhibirse el documento que acredite el previo pago con la posibilidad, en caso contrario, subsanar la omisión, ante requerimiento o prevención que se sirva dar el órgano encargado de la tramitación y resolución de la impugnación, a desahogarse en el plazo concedido para tal fin. El reconocimiento expreso de haber recibido el pago, contenido en el propio texto del acto administrativo impugnado es suficiente para acreditar este extremo.

El momento a partir del cual nace la obligación de pago en comento será precisamente el de promoción del medio de defensa, habida cuenta que, si para entonces el adeudo no constare en cantidad líquida –como se manifestó anteriormente–, o algunas partidas del mismo estuvieren pendientes de determinación, luego no es procedente la inadmisibilidad del medio impugnado intentado merced la regla en cuestión.

<sup>77</sup> Mendizábal Allende, Rafael, *op. cit.*, pp. 140-144.

El lugar a verificar el pago será el que corresponda a la autoridad exactora, encargada del cobro, o bien, institución autorizada para ello, conforme a una distribución de competencias legales y/o reglamentarias.

## **V. SOLVE ET REPETE Y EL DEPÓSITO DE DINERO COMO GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL FEDERAL**

### *1. Preámbulo*

En anterior sección de este texto aludimos a las garantías con que el acreedor tributario cuenta con la finalidad de asegurar la percepción de los créditos a su favor, entre las cuales se encuentra el depósito, entre otros valores, de dinero en efectivo.

Dentro de esa misma parte señalamos el *quantum* por el cual habrá de constituirse el monto de cualquiera de las garantías enunciadas, que comprenderá no solo el importe del adeudo principal actualizado, también los accesorios causados y los que se generen en los doce meses siguientes, en el entendido que en tanto no se cubra el crédito, el importe de la garantía deberá actualizarse cada año, y de resultar insuficiente la inicialmente constituida, la misma deberá ampliarse para cubrir el crédito en iguales términos a los ya indicados.

Habida cuenta lo anterior, por la forma en que opera la garantía del interés fiscal, a través del depósito de dinero en efectivo, se colige que estamos en presencia de una nueva modalidad de la regla *solve et repete*, "pagas primero para después repetir"; no obstante que la constitución de esta modalidad de garantía, si bien no es condición para la admisión de la impugnación que se intente frente al acto administrativo determinante del crédito fiscal, lo cierto es que al ser presupuesto para obtener, en su caso, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, esto se traduce en un *aspecto que a final de cuentas deniega el acceso efectivo a la justicia administrativa*.

La aseveración de trato adquiere sustento en las consideraciones a desarrollar a continuación, consistentes en el examen de la figura del depósito en materia tributaria, la teleología de las medidas cautelares en los procedimientos jurisdiccionales y en el derecho de tutela judicial efectiva, consagrado en la Constitución General de la República y en los tratados internacionales suscritos por México.

### *2. Efectos del depósito en el ámbito fiscal*

Según el Código Civil Federal, en su Artículo 2516, el depósito se define como el contrato por el cual el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa,

mueble o inmueble, que aquel le confía, y a guardarla para restituirla cuando lo pida el depositante.

Como elemento fundamental de esta figura está que el depositario asume la obligación de custodiar para posteriormente restituir lo confiado, a solicitud de quien constituye el depósito.

Asimismo, el contrato, en estos términos queda establecido en favor de los intereses del depositante, a diferencia de otras especies contractuales caracterizadas precisamente por la custodia de las cosas. Sin embargo, esta situación no priva con relación al depósito que tiene lugar en el contexto fiscal.

Efectivamente, el depósito que se erige en garantía de los créditos fiscales equivale al pago de los mismos, toda vez que este término no debe ser entendido en una connotación estricta y restringida, pues la consignación de dinero al acreedor a través de él no deja de ser una modalidad de pago<sup>78</sup>. Deviene cierto que el depósito no confiere a la Administración Pública la disposición inmediata del recurso económico depositado, pero no menos lo es que mientras exista pendencia en cuanto a la titularidad del crédito disputado, el depositante no puede reivindicarlo de ninguna manera, hasta que la Administración o autoridad resolutora del medio de defensa dispongan lo contrario. Más aún, de confirmarse la procedencia del adeudo, la Administración puede aplicar el depósito para cubrirlo<sup>79</sup>. En efecto, a diferencia del ámbito civil, en el depósito que garantiza un crédito fiscal, el depositario no está obligado a restituirlo a solicitud del depositante, pues como puede advertirse, no se establece en beneficio de este último sino, en todo caso, a favor de la Tesorería de la Federación o autoridad competente para el cobro coactivo del crédito, como fue asentado oportunamente.

Entonces, bajo esa tesitura, el depósito de mérito tiene el carácter de consignación en pago, aunque sus efectos están sometidos a condición resolutoria, los que se verificarán hasta y conforme, el sentido y alcance que finalmente se adopten en la resolución dictada con motivo de la impugnación en su última instancia, al declarar definitivamente procedente o improcedente el crédito fiscal cuestionado:

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 142.

<sup>79</sup> Artículo 143, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación: "... Si la garantía consiste en depósito de dinero en alguna entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la autoridad fiscal".

en el primer supuesto, se actualizarán sus efectos liberatorios con relación a la deuda, mientras en el segundo, los elementos dinerarios depositados regresan al poder del deudor, volviendo la situación al estado anterior que guardaba como si nunca existió obligación de pago alguna a cargo de este último<sup>80</sup>.

A mayor explicación, se concluye lo anterior pues no cabe perder de vista que por medio de la consignación en pago se concede al deudor la facultad de liberarse de una obligación por la entrega de la prestación debida al acreedor en el caso de que este rehúse a recibir el pago *o no pueda hacerse de manera segura y liberatoria*, entre otros supuestos, porque su *derecho sea incierto*, habida cuenta operará hasta que el resolutor de la contienda determine si la aprueba o no, siempre y cuando concomitantemente, el acreedor tenga conocimiento de dicha consignación<sup>81</sup>.

Si bien reiteradamente se afirma que la consignación de la cantidad debida no puede hacer las veces de pago, esta expresión debe entenderse, conforme lo razona la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, anterior integración, en el sentido de que el deudor no queda liberado ni extinta la obligación, como si no existiera ya ningún vínculo jurídico con el acreedor, puesto que esta consecuencia no puede obtenerse por medio de la sola consignación, antes

---

<sup>80</sup> La condición es un acontecimiento futuro de realización incierta, que tendrá la cualidad de ser resolutoria cuando, merced su eventual cumplimiento, resuelve una obligación, regresando las cosas al estado que guardaban como si esta no hubiera existido, bajo las premisas que establecen, por su parte, los Artículos 1941 y 1942 del Código Civil Federal, es decir, los efectos se retrotraen al tiempo en que la obligación fue formada, o a fecha diversa por voluntad de las partes o de acuerdo a la naturaleza de la obligación; y en tanto no se cumpla la condición, el deudor deberá abstenerse de efectuar cualquier acto que impida cumplir con la obligación, pudiendo el acreedor realizar los actos de conservación de su derecho.

En suma: "En la condición resolutoria la obligación nace al celebrarse el contrato (acto jurídico en general) y sigue siendo exigible mientras la condición no se cumpla, y en caso de que se cumpla la obligación se destruye retroactivamente volviendo las cosas al estado que tenían las cosas antes de su nacimiento". Garzón Jimenez, Roberto, "Obligaciones condicionales" en Adame López, Ángel Gilberto (coord.), *Homenaje al Doctor Jorge Alfredo Domínguez Martínez por el Colegio de Profesores de Derecho Civil, Facultad de Derecho-UNAM*, México, UNAM, 2016, p. 167.

<sup>81</sup> Al respecto, consúltese el criterio "OFRECIMIENTO DE PAGO Y CONSIGNACIÓN. SU CONCEPTO Y ALCANCE"; Tesis 1a. CCXXXI/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XVI, t. 1, enero de 2013, p. 640.

bien, precisa un proceso contradictorio y una decisión jurisdiccional (condición) que declare el surtimiento de efectos como pago por ajustarse la misma a las formalidades y requisitos establecidos en la ley, solo así la obligación quedará extinguida<sup>82</sup>.

No es óbice a lo expuesto, que el depósito sirva como garantía al cumplimiento de una obligación, asegure la exacción en caso de que se confirme la liquidación y evite el uso del sistema de recursos y juicios administrativos como estrategia de demora en el pago.

### 3. *Medidas cautelares*

#### A. *Conceptualización*

Todo proceso de carácter jurisdiccional lleva imbitamente el desarrollo de tres funciones diferentes pero complementarias entre sí: *de cognición, de conservación y de ejecución*.

En la etapa de cognición, el resolutor desempeña una atribución de decisión con relación a la controversia sometida a su conocimiento; por su parte, en la ejecución tienen cabida todas las actuaciones tendentes a lograr que la resolución definitiva que en su momento se dicte sea eficaz; finalmente, la conservación procura que el estado de cosas, objeto de la disputa, se mantenga, de tal suerte que al llegar el pronunciamiento de la decisión definitiva, todavía exista el propósito por el cual se tramitó, pues no vaya a ocurrir que, dentro del tiempo en que la misma se produzca, desaparezca la materia a resolver, o también, se concreten daños y perjuicios de imposible reparación para alguna de las partes contendientes.

Precisamente dentro de este último ámbito están posicionadas las *medidas cautelares*, las cuales, a decir de los procesalistas italianos y españoles<sup>83</sup> –los más aventajados en su análisis y caracterización– coincidentemente consideran como el conjunto de medidas procedimentales de carácter instrumental, temporal y sumario, que procuran garantizar, desde el inicio del proceso, o incluso con anterioridad, la futura efectividad del derecho que da origen al mismo.

---

<sup>82</sup> Como se señala en la tesis de rubro: “CONSIGNACIÓN, EFECTOS DE LA,” *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXXX, p. 342.

<sup>83</sup> Señalamos a Francisco Carnelutti, Piero Calamandrei, José Chiovenda, así como a los españoles Manuel Sierra Domínguez y Francisco Ramos Méndez, como los más representativos en el desarrollo de la doctrina sobre medidas cautelares.

Carnelutti refiere a las providencias cautelares con una finalidad más de aseguramiento que de conservación, que impidan o determinen el cambio de la situación existente antes de la conclusión del proceso jurisdiccional o ejecutivo, esto es, con ellas se mantiene un derecho o genera un cambio en la realidad exterior<sup>84</sup>.

Calamandrei, quien formó todo un sistema lógico sobre las medidas cautelares, destaca su carácter instrumental, que están al servicio de una providencia definitiva a la cual sirven y que constituyen su necesaria condición “la apariencia del derecho” y el “peligro en la demora” en la emisión de la providencia definitiva (“*fumus boni juris*” y “*periculum in mora*”, respectivamente). Finalmente, apunta que su teleología está encaminada más que a hacer justicia, hacia el eficaz funcionamiento de la justicia<sup>85</sup>.

Chiovenda, maestro del tratadista anterior, con diferente terminología, matiza como condiciones generales para la producción de una medida provisional el temor a un daño jurídico, o sea, la posibilidad de un daño que conculque un posible derecho<sup>86</sup>.

Manuel Sierra Domínguez y Francisco Ramos Méndez justifican las medidas cautelares a partir del aserto consistente en que el proceso jurisdiccional es imperfecto, como lo es la dilación en su tramitación, que entraña un riesgo para la eficacia futura del derecho en disputa. Coinciden con Calamandrei en señalar como presupuestos de aquellas al *fumus boni juris* y el *periculum in mora*, así como en las características de instrumentalidad, temporalidad y homogeneidad de tales medidas<sup>87</sup>.

El autor mexicano José Ovalle Favela clasifica las medidas cautelares en: a) personales o reales, según incidan sobre personas o bienes; b) conservativas o innovativas, porque tiendan a mantener o modificar el estado de cosas anterior al proceso principal; c) nominadas o innominadas, sea que aludan a una medida en particular que el resolutor pueda decretar o un poder genérico para el pronunciamiento de cualquier providencia cautelar, a fin de garantizar las condiciones necesarias para la ejecución de la futura y probable resolución definitiva del proceso principal. Sostiene que quien solicite una medida de esta naturaleza deberá accredi-

---

<sup>84</sup> Así lo cita Martínez García, Hugo, *La suspensión del acto reclamado en la nueva Ley de Amparo*, México, Rehtikal, 2015, pp. 98-99.

<sup>85</sup> *Ibidem*, pp. 99-101.

<sup>86</sup> *Ibidem*, pp. 101-102.

<sup>87</sup> *Ibidem*, pp. 102-103.

tar el derecho o la apariencia de su existencia, así como su eventual pérdida ante la demora en el trámite del proceso principal<sup>88</sup>.

### B. *Presupuestos de las medidas cautelares*

Los tratadistas consultados, en forma unánime, tal como quedó expuesto, consideran como presupuestos indispensables para el otorgamiento de toda medida cautelar a la apariencia del derecho y el peligro en la demora.

El primero de los conceptos de trato significa que el solicitante de la medida de trato debe acreditar, aunque sea presuntiva o indiciariamente, un interés jurídico, es decir, el acto impugnado debe relacionarse con la esfera jurídica, integrada por el cúmulo de derechos y obligaciones poseídos por un sujeto o varios de ellos, como en el caso de las personas morales.

El peligro en la demora entraña que en todo proceso jurisdiccional existe una tardanza en la emisión de la resolución definitiva, tiempo en el cual, el acto impugnado se consumaría irremediablemente, esto es, haría materialmente imposible restituir al afectado en el goce y disfrute de los derechos u obligaciones conculcados, o también, concretaría en su detrimento daños y perjuicios de imposible reparación, los cuales no incluyen únicamente el quebranto económico, sino cualquier ofensa ilegítima a los derechos de una persona.

Los conceptos ya fueron definidos por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes términos:

La apariencia de la existencia del derecho apunta a una credibilidad objetiva y seria, que descarte una pretensión manifiestamente infundada, temeraria o cuestionable, lo que se logra a través de un conocimiento superficial, dirigido a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la existencia del derecho discutido en el proceso; el peligro en la demora consiste en la frustración de los derechos del pretendiente de la medida, que puede darse como consecuencia de la tardanza en el dictado de la resolución de fondo. En síntesis, la medida cautelar exige un preventivo cálculo de probabilidad sobre el peligro en la dilación, que no puede separarse de otro preventivo cálculo de probabilidad, que se hace sobre la existencia del derecho cuya tutela se solicita a los tribunales<sup>89</sup>.

<sup>88</sup> *Ibidem*, pp. 104-105.

<sup>89</sup> *Cfr.* "SUSPENSIÓN. PROCEDENCIA EN LOS CASOS DE CLAUSURA EJECUTADA POR TIEMPO INDEFINIDO"; Tesis P./J. 16/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. III, abril de 1996, p. 36.

No se omite manifestar que los presupuestos de mérito son enteramente aplicables a la suspensión en la ejecución del acto impugnado, al ser una especie del género medidas cautelares.

*C. La suspensión en el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales con la interposición de medios de defensa*

Como se asentó líneas arriba, la facultad económica-coactiva es la atribución que la ley concede a las autoridades fiscales para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

Esta potestad es susceptible de suspenderse con motivo de la interposición de los medios de defensa que diferentes ordenamientos legales conceden a los afectados, a efecto de controvertir el acto determinante de ese adeudo, si se garantiza el interés del fisco en las formas y términos que ellos establecen. En esa tesitura, habremos de referirnos al tema de la suspensión ante las autoridades exactoras, las salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y los órganos jurisdiccionales en materia del Juicio de Amparo, como los más relevantes para el presente estudio.

*a. La suspensión ante las autoridades fiscales administrativas*

Hasta el año 2013, el Artículo 144 del Código Fiscal de la Federación disponía la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, al concluir los plazos de cuarenta y cinco o quince días –según se tratara de un crédito fiscal, o bien de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social, respectivamente–, si se acreditaba la impugnación por medio del recurso de revocación o procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México fuera parte, a condición de que se garantizara el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales. El plazo para el otorgamiento de la garantía era de cinco meses, contados a partir de la fecha de interposición de cualquiera de los mencionados medios de defensa.

Como se desprende, la exigencia de una garantía no excluía la admisión del medio de impugnación intentado, pero lo cierto es que la ausencia de este extremo significaba la imposibilidad de que cualquier inconforme accediera a una de las funciones de mayor relevancia del proceso jurisdiccional, la conservación de los derechos en disputa, la cual es de igual importancia –o quizá más– que el pronunciamiento de la resolución de fondo principal, pues no basta la emisión de una sen-

tencia de calidad, sino también con oportunidad, como reza el tradicional aforismo, justicia retrasada no es auténtica justicia.

Ahora bien, la operatividad del *solve et repete* se actualizaba aquí también, tratándose de la garantía a través de depósito de efectivo, puesto que conllevaba el previo pago del crédito fiscal, solo que conducente a la concesión de la suspensión en la ejecución del acto impugnado; es decir, estábamos frente a una diversa orientación de la regla en cuestión, denegatoria del derecho fundamental de tutela judicial efectiva, que ignoraba totalmente los elementos rectores de las medidas cautelares eventualmente presentes en un caso concreto, que harían procedente el conceder la suspensión de mérito, a saber: la apariencia del derecho y el peligro en la demora antes analizados.

Sin embargo, cabe admitir que el Código en comento contenía disposiciones atemperantes, como las relativas a que, si el recurso de revocación no era resuelto en el precitado plazo de cinco meses, entonces el impugnante no tenía obligación de exhibir garantía alguna, sino hasta que el mismo fuera resuelto; asimismo, no se pediría garantía adicional cuando en el procedimiento administrativo de ejecución se embargaran bienes del contribuyente y este manifestara que eran los únicos que poseía.

A partir de 2014 se reforma el dispositivo legal en comento, reduciendo el plazo a treinta días para los créditos fiscales, e incorporando dentro de los quince días a los determinados por el Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, para al final de esos periodos solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, garantizando el interés fiscal, a propósito de la impugnación del acto determinante vía los medios de impugnación antes mencionados, añadiendo los recursos de inconformidad previstos en los Artículos 294 de la Ley del Seguro Social y 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su caso.

Habida cuenta que, por virtud de la modificación de mérito, quienes promovieran los anteriores medios de defensa no están ya compelidos a exhibir garantía en tanto no se resuelvan los mismos, la aplicación de la regla *solve et repete*, en el ámbito del Código Fiscal de la Federación quedó diferida hasta ese momento<sup>90</sup>.

<sup>90</sup> El contribuyente cuenta con un plazo de diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución recaída a los recursos en cita o al procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, para pagar o garantizar los créditos fiscales, en términos del Código Fiscal de la Federación.

No pasa inadvertido que el depósito de efectivo es tan solo una de las formas admitidas para garantizar el interés fiscal, existen otras que no implican propiamente que el causante pague el adeudo imputado estando todavía *subjúdice*, empero, después de las instancias de impugnación administrativas, las posibilidades llegaron a acotarse drásticamente, con énfasis en la prevalencia del instituto *solve et repete*, a lo cual habremos de referirnos más adelante.

*b.* La suspensión ante las Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

La cuestión de la suspensión del acto impugnado ante la instancia jurisdiccional señalada tiene que ser vista de conformidad con las disposiciones atinentes del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

El primer ordenamiento, vigente hasta 2013, en el Artículo 141, penúltimo párrafo, establecía que, de solicitarse la suspensión ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, contra el cobro de contribuciones o aprovechamientos, el interés fiscal se debía asegurar mediante el depósito de las cantidades cobradas ante la Tesorería de la Federación, entidad federativa o municipio correspondiente.

Continuaba el dispositivo de marras exceptuando de depósito cuando se tratará del cobro de sumas que, a juicio de Magistrado o Sala del conocimiento, excedieran las posibilidades del solicitante, cuando previamente se constituyera la garantía ante la autoridad exactora o se tratara de persona distinta al obligado directo.

Aquí se patentiza, de nueva cuenta, la operatividad de la regla “pagar para después repetir”, pues el contribuyente que deseara obtener la suspensión ante el Tribunal, dada la ausencia de garantía ante la autoridad exactora, insolvencia o persona diferente del obligado directo al pago del adeudo, forzosamente tenía que cubrir el crédito, vía su consignación mediante depósito, y de prosperar su impugnación, entonces recuperaba las cantidades depositadas. Se insiste, el depósito o pago previo no condicionaba la admisión del medio de impugnación, pero sí la función conservatoria de la materia de fondo del proceso jurisdiccional, la cual no puede entenderse en forma separada del aspecto principal comentado.

Cabe enfatizar que este mandato legal se contraponía, de cierta manera, con lo que disponía por su parte el Artículo 28, fracción II, inciso a) de la Ley Federal

de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual no reconocía el acotamiento referido al depósito por encima de las diversas formas de garantía del interés fiscal, para la efectividad de la suspensión concedida; se limitaba a preceptuar que tratándose de actos de determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, se concedería la suspensión, la que surtía sus efectos si se constituyó o constituía la garantía del interés fiscal *por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales*<sup>91</sup>.

---

<sup>91</sup> Vale la pena mencionar someramente la evolución sufrida por el ordinal 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, respecto a la suspensión del acto impugnado, a fin de clarificar la inconsistencia detectada. El texto vigente del 1 de enero de 2006 y hasta el 9 de marzo de 2011 preveía sendos requisitos que eran mayores a los establecidos en la Ley de Amparo, además de tornar muy complejo el sistema cautelar en ese ámbito porque: *a)* circunscribía la posibilidad de solicitar la medida a los supuestos en que la autoridad ejecutora negara la suspensión, rechazara la garantía ofrecida o reiniciara la ejecución; *b)* obligaba al solicitante a ofrecer, en su caso, las pruebas documentales relativas al ofrecimiento de la garantía, a la solicitud de suspensión presentada ante la autoridad ejecutora y, si la hubiere, la documentación en que constara la negativa de la suspensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución; *c)* obligaba a ofrecer garantía mediante billete de depósito o póliza de fianza, para reparar los daños o indemnizar por los perjuicios que pudieran causarse a la demandada o terceros con la suspensión, de no obtenerse sentencia favorable en el juicio, expidiendo los documentos a favor de estos últimos; *d)* constreñía a exponer en el escrito de solicitud, las razones por las cuales se consideraba que era de otorgarse la medida cautelar y los perjuicios que se generarían con la ejecución de los actos respecto de los cuales era pedida la suspensión; *e)* condicionaba el otorgamiento a que, sin entrar al fondo del asunto, se advirtiera la ilegalidad manifiesta del acto impugnado; y *f)* la autoridad demandada podía recurrir la suspensión otorgada, de considerar que se concedió indebidamente. Al respecto, consúltese la jurisprudencia por contradicción de tesis con rubro: "RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS IMPUGNABLES ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. NO ES NECESARIO AGOTAR EL JUICIO CORRESPONDIENTE, PREVIAMENTE AL AMPARO, AL PREVER EL ARTÍCULO 28 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO MAYORES REQUISITOS PARA CONCEDER LA SUSPENSIÓN QUE LOS PREVISTOS EN LA LEY QUE RIGE EL JUICIO DE GARANTÍAS"; Tesis 2a./J.56/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 1103.

Con la reforma al precepto de marras publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010, en vigor desde el 10 de marzo de 2011, se simplificó el tema de la suspensión, volviéndolo coincidente con el de la Ley de Amparo, de acuerdo con las siguientes características: 1) la suspensión puede solicitarse en cualquier tiempo, hasta antes de que se dicte sentencia en el juicio fiscal; 2) se concederá siempre que no se afecte el interés social ni se contravengan disposiciones de orden

En 2014, se reforma el anotado numeral, en la porción normativa indicada, extendiendo los supuestos para solicitar la suspensión a los actos relativos a la determinación, liquidación y ejecución de cualquier crédito fiscal; suprimió la destacada exclusividad del depósito por cualquier medio de garantía previsto en dicho Código; e incorporó en el supuesto de solicitud de suspensión a los órganos jurisdiccionales que aplican la Ley de Amparo. Con ello, se proscribió la aplicación tan drástica del *solve et repete*, en función de la admisibilidad de cualquier otra forma de garantía prevista en esa Codificación para suspender la ejecución del acto impugnado en el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

No obstante, el siguiente párrafo mantuvo como resabio la excepción al depósito de las cantidades adeudadas antes glosada por lo que hace a los Magistrados o Salas del Tribunal Administrativo indicado.

#### c. La suspensión en la Ley de Amparo

La Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de enero de 1936, vigente hasta el 2 de abril de 2013, regulaba en su Artículo 135, de forma particular, la suspensión de los actos de autoridad a través de los cuales se cobrarán créditos

---

público y sean de difícil reparación los daños y perjuicios que puedan causarse con la ejecución; 3) de causarse estos daños y perjuicios a terceros, deberá otorgarse garantía bastante para su reparación o indemnización, si no se consigue sentencia favorable, pudiendo el tercero ofrecer contragarantía para evitar la suspensión, a no ser que el juicio pudiera quedar sin materia; 4) tratándose de afectaciones no estimables en dinero, el monto de la garantía se fijará discrecionalmente; 5) de concederse la medida cautelar, habrá de señalarse la situación en que quedarán las cosas hasta que se dicte sentencia firme; 6) se tramitará por cuerda separada; 7) de obtenerse sentencia favorable, el solicitante de la suspensión podrá recuperar la garantía otorgada, pero si le es desfavorable, se hará efectiva esta; 8) permite que la garantía del interés fiscal se haga ante la autoridad ejecutora por cualquiera de los medios admitidos en las leyes fiscales aplicables; 9) la garantía podrá reducirse de acuerdo a la capacidad económica o si se trata de sujeto diferente al obligado directo o solidario. Cfr. "PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL ARTÍCULO 28 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA (REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE DICIEMBRE DE 2010) NO ESTABLECE MAYORES REQUISITOS QUE LA ABROGADA LEY DE AMPARO PARA CONCEDER LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO"; Tesis 2a./J. 130/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXIV, t. 2, septiembre de 2013, p. 1446.

fiscales, concediéndola discrecionalmente y condicionando el surtimiento de sus efectos al *depósito del total en efectivo de la cantidad*, a nombre de la Tesorería de la Federación o la de la entidad federativa o municipio que correspondiera.

Este precepto fue reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de abril de 2006, con el propósito de incluir, adicionalmente, el caso de los aprovechamientos referidos en el Artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, cubriendo el monto de las contribuciones y aprovechamientos, multas y accesorios que se llegaran a causar, asegurando así el interés fiscal.

También fue derogado el segundo párrafo del precepto en cita, que contemplaba como excepciones para exigir el referido depósito, las siguientes: *a)* cuando el monto de las contribuciones excediera la posibilidad económica del quejoso, según apreciación del Juez; *b)* cuando previamente se hubiere constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora; y, *c)* cuando se tratara de persona distinta del causante obligado directamente al pago, pudiendo el quejoso en este último supuesto, asegurar el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables<sup>92</sup>.

El objetivo de la reforma de trato, según consignaba su exposición de motivos, era la necesidad de impedir que ciertos individuos utilizaran la suspensión en el juicio de garantías como mecanismo para evadir fraudulentamente el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, que tienen la naturaleza de aprovechamientos, en términos de la Ley de Comercio Exterior y que para efectos de cobro se aplica el procedimiento administrativo de ejecución.

De lo anterior se colige que la legislación en materia de amparo, al hacer énfasis en el depósito de efectivo como el único medio para que prosperara la solicitud de suspensión del acto reclamado consistente en el cobro de contribuciones y aprovechamientos, junto con sus accesorios, a tal grado de no contemplar ningún

<sup>92</sup> Cfr. Tesis I.16o.A.11 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, julio de 2008, p. 1900, de rubro: "SUSPENSIÓN CONTRA EL COBRO DE CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS. PARA QUE SURTA EFECTOS, NO DEBE EXIGIRSE AL QUEJOSO QUE EXHIBA EL DEPÓSITO TOTAL EN EFECTIVO DE AQUÉLLOS NI DEL MONTO DE LAS MULTAS Y ACCESORIOS QUE SE LLEGUEN A CAUSAR, SI PREVIAMENTE SE GARANTIZÓ EL INTERÉS FISCAL A TRAVÉS DEL EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 135 DE LA LEY DE AMPARO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 24 DE ABRIL DE 2006)".

caso de excepción para ello, impuso en ese contexto la aplicación tajante del *solve et repete*, aunque no para determinar la procedencia del juicio de garantías, sí para efectos de la concesión de la suspensión, máxime que en caso de negarse el amparo, sobreseerse o dejar sin efectos la suspensión, la responsable hacía efectivo los depósitos.

Ahora bien, la práctica jurisdiccional de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no con base en el enfoque que al depósito en efectivo de los adeudos fiscales hemos dado en el presente trabajo, atemperó la disposición en comento, habilitando al juzgador para eximir al quejoso de realizar el mencionado depósito cuando, a su parecer, el interés fiscal estaba asegurado, como pudiera ser a través del embargo de negociaciones dentro del procedimiento administrativo de ejecución, previsto en la fracción II, del Artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que cualquier embargo en la vía administrativa, como lo previene el diverso numeral 141, fracción V del mismo ordenamiento, es una forma de garantía. Lo anterior dado que de sostener lo contrario, sería llevar al quejoso hasta el extremo de garantizar, dos veces, un mismo crédito, atentando contra el principio de que el acto accesorio solo será por el monto del importe principal<sup>93</sup>.

Posteriormente este criterio influyó en la adición de un segundo párrafo al Artículo en cuestión, en el sentido de que realizado embargo por las autoridades fiscales, y si los bienes embargados eran suficientes para garantizar el interés fiscal, no tenía que realizarse el depósito previsto en el primer párrafo, matizando que el embargo fuera firme.

A partir del 3 de abril de 2013 entra en vigor la actual Ley de Amparo, que en su Artículo 135 estatuye que cuando la protección de la Justicia de la Unión se pida en contra de actos relativos a la determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones o créditos de naturaleza fiscal, la suspensión podrá concederse dis-

<sup>93</sup> Cfr. Tesis 2a./J. 167/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, octubre de 2009, p. 73, de rubro: "GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. ES INNECESARIO EL DEPÓSITO DEL TOTAL EN EFECTIVO DEL CRÉDITO FISCAL Y SUS ACCESORIOS ANTE LA TESORERÍA CORRESPONDIENTE, PARA QUE SURTA EFECTOS LA SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 135 DE LA LEY DE AMPARO, SI LA AUTORIDAD PREVIAMENTE PRACTICÓ EMBARGO SOBRE LA NEGOCIACIÓN CON INTERVENCIÓN CON CARGO A LA CAJA, SIEMPRE QUE A JUICIO DEL JUEZ DE AMPARO EL INTERÉS FISCAL DEL CRÉDITO EXIGIBLE ESTÉ SUFICIENTEMENTE GARANTIZADO".

crecionalmente, la que surtirá efectos si se ha constituido o constituye la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora *por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales*.

Para entender cabalmente cuándo se surten los efectos de la suspensión respecto de contribuciones y créditos fiscales, no obstante, la literalidad del precepto invocado, que los precisa a la constitución de la garantía conducente, hay que remitirse al Artículo siguiente –el 136–. Este último ordena que cualquier tipo de suspensión surte efectos y, por tanto, actualiza todas sus consecuencias, al momento que se pronuncie el acuerdo respectivo, aun y cuando aquel se impugne, lo cual tiene lógica pues así se evita de inmediato el detrimento de los derechos del promovente. Continúa este, indicando que los efectos dejan de producirse si dentro del plazo de cinco días posteriores al que en surta efectos la notificación del correlativo acuerdo, no se otorga la garantía y así lo determina el órgano jurisdiccional; lo que se hará del conocimiento de las autoridades responsables, de oficio o a petición de parte, quienes estarán en aptitud para ejecutar el acto reclamado. Sin embargo, mientras no se verifique ejecución, el interesado podrá exhibir la garantía, con lo que la medida suspensiva vuelve a surtir efectos.

Dentro de este prudente plazo, entonces, el peticionario del amparo podrá exhibir la garantía del interés fiscal, ya que condicionar la efectividad de la suspensión hasta en tanto se haga tal exhibición, será incumplir la previsión del ordinal 136 de la Ley de la materia, haciendo nugatorio el propósito ahí señalado<sup>94</sup>.

La normatividad señalada retomó las excepciones para eximir el otorgamiento de garantía o reducir su monto, a saber: *a)* si la autoridad administrativa realizó embargo firme, sobre bienes suficientes para asegurar el interés fiscal; *b)* si el monto de los créditos excede la capacidad económica del quejoso; y, *c)* si se trata de tercero distinto al sujeto obligado de manera directa al pago del crédito.

Así, de conformidad con la Ley de Amparo vigente, a diferencia de su antecesora en una determinada etapa, en atención a la admisibilidad de diferentes me-

---

<sup>94</sup> Así lo determinó el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la Tesis PC.I.A. J/63 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 26, t. IV, enero de 2016, p. 2723, con rubro: "SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. SURTE SUS EFECTOS DESDE QUE SE DICTA EL ACUERDO RELATIVO CUANDO SE IMPUGNA EL COBRO DE CONTRIBUCIONES, SIN QUE PARA SU EFECTIVIDAD SE REQUIERA LA EXHIBICIÓN DE LA GARANTÍA RESPECTIVA."

dios para la garantía del interés fiscal, en términos de las disposiciones aplicables, es que la regla *solve et repete* no es de aplicación categórica, a no ser que el contribuyente, quejoso en el procedimiento de amparo, utilice el depósito de efectivo para esa finalidad, de ahí que estaría pagando el crédito imputado para conseguir la suspensión del acto reclamado, de no ubicarse en alguno de los casos de salvedad expresamente admitidos para rebajar el monto de la garantía o sustraerse de su otorgamiento.

#### 4. Derecho humano a la tutela judicial efectiva

##### A. Disposiciones de Derecho nacional

El segundo párrafo del Artículo 17 constitucional reconoce a favor de los gobernados la prerrogativa fundamental de tutela judicial efectiva, que se traduce, primeramente, en la posibilidad de promover la actividad jurisdiccional y, por ende, ser parte dentro de un proceso (acceso a la justicia); y, en segundo lugar, obtener un pronunciamiento (decisión) que dirima los conflictos derivados de las relaciones jurídicas que entablan, cumplidos los requisitos y presupuestos procesales conducentes. Sin embargo, cabe manifestar respecto a las condiciones que franquean este derecho humano, no pueden ser fijadas arbitraria e irrazonadamente por el legislador, sino que deberán tener sustento en los demás principios o derechos consagrados en la propia Ley Fundamental o en fuentes normativas de Derecho Internacional que obliguen al Estado mexicano<sup>95</sup>.

Los principios que rigen el acceso a la jurisdicción, a su vez, son: 1. De justicia pronta, que se traduce en la obligación de las autoridades encargadas de su

---

<sup>95</sup> A partir de la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el 10 de junio de 2011, su Artículo 1o., primer párrafo, establece que, en nuestro país, todas las personas disfrutarán de los derechos humanos reconocidos por ella y los tratados internacionales de los que sea parte. En atención a lo dispuesto por el Artículo 76, fracción I, y 89, fracción X, ambos de la Constitución Política Mexicana, en correlación con los preceptos 2o., 3o., 4o. y 5o., de la Ley sobre la Celebración de Tratados, el procedimiento para que un instrumento de corte internacional se constituya en Derecho Positivo nacional requiere, *grosso modo*: negociación; firma por el Presidente de la República o funcionario autorizado; aprobación por el Senado; adhesión y aceptación mediante ratificación, intercambio de notas diplomáticas, canje o depósito del instrumento de ratificación; publicación en el Diario Oficial de la Federación y entrada en vigor. *Cfr.* Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Los derechos humanos en México. Análisis y comentarios a la reforma constitucional del 10 de junio de 2011. Bases del Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2012, pp. 27 y 28, nota 23.

impartición de resolver las controversias ante ellas planteadas, dentro de los términos y plazos que para tal efecto establezcan las leyes; 2. De justicia completa, consistente en que la autoridad que conoce del asunto emita pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los aspectos debatidos cuyo estudio sea necesario, y garantice al gobernado la obtención de una resolución en la que, mediante la aplicación de la ley al caso concreto, se resuelva si le asiste o no la razón sobre los derechos que le garanticen la tutela jurisdiccional que ha solicitado; 3. De justicia imparcial, que significa que el juzgador emita una resolución apegada a derecho, y sin favoritismo respecto de alguna de las partes o arbitrariedad en su sentido; y, 4. De justicia gratuita, que estriba en que los órganos del Estado encargados de su impartición, así como los servidores públicos a quienes se les encomienda dicha función, no cobrarán a las partes en conflicto emolumento alguno por la prestación de ese servicio público<sup>96</sup>.

Dentro del principio de justicia completa se encuentra incardinado el derecho a que las sentencias dictadas se ejecuten plena y cabalmente, ya que de otra manera no es posible entender que exista completitud en el fallo pronunciado si no se ejecuta y materializa en los hechos<sup>97</sup>.

Ahora bien, cuando el acto impugnado provenga de autoridad, implique la privación de la libertad, propiedad, posesiones o derechos, la tutela judicial se traduce también en el otorgamiento de la posibilidad de defensa para el afectado, a través de un recurso efectivo, sencillo y rápido, sustanciado conforme a las reglas del debido proceso legal, a fin de que los órganos jurisdiccionales salvaguarden las prerrogativas fundamentales del solicitante<sup>98</sup>.

<sup>96</sup> Lo anterior fue definido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia contenida en la Tesis 2a./J. 192/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, octubre de 2007, p. 209, de rubro: "ACCESO A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA. EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECE DIVERSOS PRINCIPIOS QUE INTEGRAN LA GARANTÍA INDIVIDUAL RELATIVA, A CUYA OBSERVANCIA ESTÁN OBLIGADAS LAS AUTORIDADES QUE REALIZAN ACTOS MATERIALMENTE JURISDICCIONALES".

<sup>97</sup> A esto se refiere la última parte de la Tesis 2a. XXI/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 65, t. I, abril de 2019, p. 1343: "DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA COMPLETA RESPECTO AL CUMPLIMIENTO DE LAS SENTENCIAS".

<sup>98</sup> Como se infiere de la Tesis II.8o.(I Región) 1 K (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIII, t. 4, octubre de 2012, p. 2864: "TUTELA

De lo expuesto se concluye que la pervivencia de la regla *solve et repete*, en la modalidad de la garantía del interés fiscal por medio de depósito en efectivo, condicionante no de la instancia de impugnación, sino de la suspensión en la ejecución del acto controvertido, es incompatible con la tutela judicial efectiva.

Lo anterior es así ya que, durante el tiempo de substanciación del medio de defensa, de no obtenerse la suspensión del acto impugnado, conlleva el riesgo que cuando se dicte la decisión de fondo ya no sea ejecutable ni eficaz, al producirse daños irreparables en la esfera jurídica del contribuyente, incluso con riesgo a su propia subsistencia. Efectivamente, hoy en día se admite la convicción de que tan importante es que los procesos jurisdiccionales diriman los conflictos mediante el pronunciamiento de una resolución de fondo, pero, además, que se conserven las cuestiones en litigio hasta en tanto esta se produzca, lo cual no sucede si el otorgamiento de las medidas cautelares, tendentes a esa finalidad, son sujetas a condiciones tan exorbitantes y desmedidas como el pago previo y completo del adeudo que se exige del contribuyente.

Esto es así ya que la tendencia actual de los diferentes medios de defensa, a entablarse en contra del acto administrativo determinante de un crédito fiscal, como fue expuesto en su oportunidad, revelan la flexibilización en la concesión de una providencia de suspensión, a grado tal que puede llegar a no precisar o dispensar la exhibición de garantía alguna. Sin embargo, aún se advierte la exigencia de un medio de aseguramiento extremo, como el depósito en efectivo de la cantidad debida, que ya no tiene cabida en el entorno actual de los derechos humanos.

También, el caso en estudio constituye un atentado contra la existencia de un recurso efectivo, sencillo y rápido, consecuencia del derecho humano de trato, que si bien su tramitación está sujeta a las formalidades procedimentales que libremente puede establecer el legislador, no menos cierto es que tales requisitos no pueden transgredir otros principios o derechos fundamentales de fuente constitucional o convencional, como la efectividad, completitud y sencillez en la impartición de justicia.

---

JUDICIAL EFECTIVA. EL ACCESO A UN RECURSO EFECTIVO, SENCILLO Y RÁPIDO, ES CONSECUENCIA DE ESE DERECHO FUNDAMENTAL”.

## B. Disposiciones de Derecho Internacional

A lo largo del presente trabajo hemos sostenido que no es legítima la permanencia de la regla *solve et repete* bajo su perspectiva estudiada, en función también de los tratados internacionales suscritos por México y debidamente aprobados, por violentar derechos humanos consignados en los mismos, como se pasa a demostrar a continuación.

### a. Declaración Universal de los Derechos Humanos

Considerado como el documento que consigna el respeto universal y efectivo hacia los derechos y libertades fundamentales del ser humano, fue elaborado en menos de dos años, contados a partir del examen del proyecto presentado dentro del primer periodo de sesiones de la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas en 1946. La Asamblea lo turnó a la Comisión de Derechos Humanos, la cual elaboró una versión definitiva, puesta a consideración de todos los Estados miembros para que formularan sus observaciones y comentarios, a la cual se le conoce con el nombre de “Borrador de Ginebra”. Más de 50 naciones participaron en su redacción final, la que después de ser propuesta a la Asamblea General, ésta la aprobó mediante resolución número 217-A (III), de 10 de diciembre de 1948<sup>99</sup>.

La declaración de referencia no debe ser vista como el instrumento que crea los derechos que le dan nombre, sino como el que los reconoce y proclama en el ámbito internacional<sup>100</sup>. Es un acto de una organización internacional mediante el cual establece, para sí misma, un comportamiento a observarse en lo futuro; afirma el valor de ciertos principios, reconoce la existencia de una situación particular, o aprueba o desaprueba una acción ya realizada.

Desde el punto de vista jurídico, una declaración tiene el alcance mayor a una recomendación cualquiera, proveniente de alguna entidad supranacional, puesto que, en atención a la propia práctica de las Naciones Unidas, es un instrumento

---

<sup>99</sup> Para más información histórica de este evento, véase el documento electrónico denominado: *Historia de la Redacción de la Declaración Universal de Derechos Humanos*, en <https://www.un.org/es/documents/udhr/history.shtml>.

<sup>100</sup> Es oportuno anotar que no fue el primer documento en aludir a tan importante tema, pues es bien sabido que años antes, en 1945, la Carta de las Naciones Unidas manifestaba la importancia de los derechos humanos e inició un proceso tendente a su análisis e incorporación a un texto más cercano y de orden jurídico.

formal y solemne que solamente es utilizado cuando se pretende conseguir su acatamiento por el mayor número de países miembros, debido a la formulación de principios con una importancia y valor duraderos<sup>101</sup>.

El documento puntualizado reconoció el derecho de las personas, a fin de tener a su alcance un medio de defensa que interponer en contra de actos que vulneren las prerrogativas integrantes de su esfera jurídica, contenidas en las leyes fundamentales y en la legislación que de estas emanen, y también, que el mismo sea eficaz para tal finalidad, en los siguientes términos: "Artículo 8. Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley"

La alusión a los tribunales competentes deberá ser entendida a cualquier órgano que, al interior del Estado de que se trate, realice funciones materialmente jurisdiccionales, con independencia de su adscripción formal a alguna estructura orgánica de autoridades.

Por su parte, el derecho incondicionado, relativo al acceso a la jurisdicción, quedó consignado de la siguiente manera: "Artículo 10. Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal"

Si bien, como es de apreciarse de la transcripción que antecede, el texto invocado no refiere expresamente a la materia fiscal, sin embargo su previsión está implícita, habida cuenta que está formulando el distingo entre las causas penales, y la fijación de derechos y obligaciones en general, dentro de las cuales indubitablemente estarían ubicadas las contiendas tributarias, por oposición a la cuestión represiva, sean ventiladas ante las propias autoridades del ramo administrativo, las instancias contencioso administrativo o las judiciales<sup>102</sup>.

---

<sup>101</sup> Toro Huerta, Mauricio Iván del, *La Declaración Universal de los Derechos Humanos: Un texto multidimensional*, México, 2012, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, Colección del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, Fascículo 2, pp. 58 y 59, en <http://www.equidad.scjn.gob.mx/IMG/pdf/declaracionUniversalDH.pdf>.

<sup>102</sup> Los caracteres o notas distintivas de los conceptos: recurso efectivo y derecho a la jurisdicción, serán explicados con mayor profundidad más adelante, por el momento basta con tener presente su enunciación con motivo de la norma convencional a examen.

De lo mencionado, queda manifiesto que la regla *solve et repete*, no satisface los extremos señalados por los preceptos reproducidos, puesto que el establecimiento del pago previo, como condición para suspender el cobro de un adeudo tributario fincado a un particular, resta eficacia a cualquier medio de defensa, sin mencionar que realiza una injustificada diferenciación entre quienes cuentan con los recursos económicos suficientes e inmediatos para solventar un adeudo de esta naturaleza, y entre quienes no, negándoles apriorísticamente su derecho a la tutela jurisdiccional, en razón de que ya no se les concede, en idénticas circunstancias, su posibilidad de discutir frente a las instancias competentes, la procedencia o no del crédito fiscal que se les reclama.

*b. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*<sup>103</sup>

Surgida de la Novena Conferencia Internacional Americana, también dio origen a la Organización de Estados Americanos (OEA), siendo proclamada el 2 de mayo de 1948, esto es, siete meses antes de la expedición de la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Su importancia radica en que cronológicamente es el primer instrumento internacional relativo a la protección de los derechos humanos, compuesta por 38 Artículos que enlistan 27 derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, así como una decena de deberes.

A diferencia del documento que cronológicamente le siguió y del que ya se dio debida cuenta en el inciso inmediato anterior, el derecho a la jurisdicción, así como el concerniente a la existencia de procesos de defensa, legales e idóneos, para ampararse en contra de ataques y vulneraciones a los derechos humanos reconocidos constitucionalmente, están consolidados en un solo Artículo, el cual se reproduce textualmente a continuación: "Artículo XVIII. Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo, debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la

---

<sup>103</sup> Conviene externar que, no obstante, se ha puesto en duda su obligatoriedad al no tratarse de un tratado internacional en la materia, está incluida en el presente trabajo por sustentar la creación de un sistema regional propio de los países del continente americano con la finalidad expresa de salvaguardar los derechos fundamentales, amén de ser el antecedente de la norma convencional que se analizará inmediatamente después, de notoria relevancia para los propósitos de investigación aquí fijados.

autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”.

A efecto de no redundar en comentarios que ya fueron manifestados con antelación, respecto al derecho a la tutela jurisdiccional y existencia de un recurso legal efectivo, cuando se habló acerca de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, por resultar aplicables sustancialmente a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, tratándose de la institución *solve et repete*, enseguida se tratará la norma convencional que le sucedió.

c. Convención Americana sobre los Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica)<sup>104</sup>

En relación con este ordenamiento, dos Artículos revisten especial interés para el tema abordado: el ordinal 8, punto 1; y el 25, puntos 1 y 2, que literalmente preceptúan:

#### Artículo 8. Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

#### Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

---

<sup>104</sup> Aprobada por la Organización de Estados Americanos (OEA) el 22 de noviembre de 1969, con entrada en vigor en 1979. México ratificó el ordenamiento de mérito el 24 de marzo de 1981, sin embargo, el depósito de su ratificación no fue realizado sino hasta el 9 de diciembre de 1998. Saltalamacchia Ziccardi, Natalia, y Covarrubias Velasco, Ana, “La dimensión internacional de la reforma de derechos humanos: Antecedentes históricos”; en Carbonell, Miguel, y Salazar, Pedro (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos. Un nuevo paradigma*, 2ª. ed., México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2012, p. 10.

El texto completo del Pacto de San José puede consultarse en: <https://www.scjn.gob.mx/libro/InstrumentosConvencion/PAG0259.pdf>.

2. Los Estados Partes se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

Del primer Artículo transcrito, cuyo epígrafe refiere a las garantías del orden jurisdiccional y de acuerdo con su mismo sentido textual, no pueden desprenderse restricciones y/o limitantes al derecho a la jurisdicción, ni siquiera en el contexto de los tributos. En efecto, la línea de interpretación sostenida adquiere mayor sentido si se toman en consideración las locuciones empleadas por el numeral 8.1 de la Convención, al señalar que: “Toda persona tiene derecho a ser oída, por un juez o tribunal competente... para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal”.

Por el contrario, únicamente dispone condiciones para su desarrollo, las cuales permitan el cumplimiento de su innata finalidad, como son:

- a) Su deducción ante una instancia independiente en el dictado de sus resoluciones, sin injerencia de otro poder estatal, así como imparcial, esto es, sin ánimos de favoritismos o animadversión a favor o en contra de alguna de las partes contendientes y en menoscabo de la otra;
- b) El órgano de conocimiento de la disputa penal, civil, laboral, fiscal o cualquier otra, debe haberse establecido con anterioridad al nacimiento de la controversia, no a propósito de ella, y no encontrar su extinción, una vez resuelta la misma.

El Artículo 25, incisos 1 y 2, consagran lo que doctrinariamente es conocido como “*derecho humano a un recurso judicial efectivo*”, mismo que se traduce en la necesidad de que en todo régimen jurídico existan instrumentos o medios procesales efectivos, de fácil tramitación y pronta resolución. Su efectividad estriba en que no solamente estén previstos formalmente en la Constitución de los Estados firmantes de dicho documento o en su ley interna, sino que además sean idóneos para combatir violaciones a derechos fundamentales y provean lo necesario a fin de enmendarlas. En esa tesitura, los entes estatales asumen compromisos específicos, a saber:

- a) Garantizar que sea una autoridad al interior del propio Estado quien esté encargada de la solución del medio de impugnación o recurso interpuesto, *lato sensu*;
- b) Procurar las condiciones que permitan el desarrollo del medio de defensa, a través de sus distintas etapas procedimentales hasta el dictado de la resolución que le ponga fin;
- c) Asegurar el puntual cumplimiento de lo que se resuelva en el recurso, cuando haya sido declarado procedente y fundado.

Con base a lo expuesto, la previsión de la regla *solve et repete*, o de pago previo de una contribución para otorgar la suspensión a propósito de la promoción y resolución de un recurso o medio de defensa, a deducirse en contra de la determinación administrativa que le dio nacimiento, indiscutiblemente lo torna carente de efectividad, al no estar asegurado el cumplimiento de la decisión que lo declaró procedente, en franca vulneración a los mandatos de la norma supranacional a estudio; aunado a que contingentemente hace nugatoria cualquier posibilidad de reparación a la prerrogativa desconocida, pues no habrá posibilidad alguna de revisar las actuaciones de la autoridad a efecto de determinar si están o no ajustadas al marco jurídico aplicable, si estas se ejecutan irremediabilmente por no decretarse las medidas conducentes a la conservación de los derechos discutidos, vía la institución en comento.

No es óbice a lo anterior, en atención a la teoría general del proceso y a los diversos derechos procesales que de ella dimanar, los medios establecidos para la protección de los derechos de las personas exijan ciertos presupuestos o requisitos de admisibilidad, lo que en sí mismo no vulneraría la prerrogativa fundamental de trato; sin embargo, aquellos no pueden llevarse a un extremo tal que pongan en duda fundada la imparcialidad del órgano resolutor, los convierta en ilusorios, dilaten el pronunciamiento de la resolución, denieguen la justicia, o bien, lo que es sumamente significativo para la especie, impidan que el afectado tenga acceso efectivo a ellos<sup>105</sup>.

---

<sup>105</sup> Robustecen estos asertos, las siguientes tesis de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visibles en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XV, t. I, diciembre de 2012, páginas 525 y 526, respectivamente: 1a.CCLXXV/2012, de rubro: "DERECHO HUMANO A UN RECURSO JUDICIAL EFECTI-

En adición a lo señalado, la figura del *solve et repete* no puede sostenerse en función del compromiso derivado del Artículo 2o. de la Convención Americana de los Derechos Humanos, por virtud del cual los Estados firmantes –incluido el nuestro– asumen el deber de adoptar todas las medidas necesarias que concedan efectividad a los derechos y libertades a que se contrae la misma, entre las que se incluyen, también, las modificaciones a su orden jurídico interno con esa finalidad.

De esta guisa puede desprenderse que, mediante el control concentrado o difuso de convencionalidad, podrá invalidarse con efectos generales o desaplicarse para un caso concreto, cualquier disposición normativa que eventualmente previniera el instituto en comento. Más aún, tratándose de condenas derivadas de procesos substanciados ante instancias internacionales a quienes el Estado mexicano reconozca jurisdicción –como la Corte Interamericana de Derechos Humanos–<sup>106</sup>, debido al Artículo mencionado del Pacto de San José existirá la obligación de realizar la correlativa modificación legislativa a efecto de derogar el precepto legal que contuviera su establecimiento<sup>107</sup>.

---

VO. EL HECHO DE QUE EN EL ORDEN JURÍDICO INTERNO SE PREVEAN REQUISITOS FORMALES O PRESUPUESTOS NECESARIOS PARA QUE LAS AUTORIDADES DE AMPARO ANALICEN EL FONDO DE LOS ARGUMENTOS PROPUESTOS POR LAS PARTES, NO CONSTITUYE, EN SÍ MISMO, UNA VIOLACIÓN DE AQUÉL.”; y 1a.CCLXXVII/2012, de rubro: “DERECHO HUMANO A UN RECURSO JUDICIAL EFECTIVO. NO PUEDEN CONSIDERARSE EFECTIVOS LOS RECURSOS QUE, POR LAS CONDICIONES GENERALES DEL PAÍS O POR LAS CIRCUNSTANCIAS PARTICULARES DE UN CASO CONCRETO, RESULTEN ILUSORIOS”

<sup>106</sup> México formuló la declaración para el reconocimiento de la competencia contenciosa del citado órgano jurisdiccional supranacional, con fecha 16 de diciembre de 1998.

<sup>107</sup> El texto del Artículo 2o. de la Convención Americana de los Derechos Humanos es el siguiente: “Artículo 2o. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno. Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el Artículo 1o. no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades”

## VI. CONCLUSIONES

PRIMERA. La regla *solve et repete* fue concebida como un instrumento tendiente a garantizar la regular percepción de los tributos a cargo de los particulares, aun y cuando fuera impugnada la procedencia de su cobro.

SEGUNDA. Su creación tuvo en consideración prácticas viciosas de los afectados quienes, a efecto de eludir el pago inmediato de los adeudos que les eran imputados, interponían medios de defensa que se dilataban en su resolución, poniendo en riesgo las finanzas públicas y la prestación de los servicios de interés general.

TERCERA. Si bien es cierto, en el orden internacional, el instituto glosado está prácticamente en desuso, todavía persisten casos que lo mantienen como disposición jurídica positiva.

CUARTA. Con la finalidad de conciliar el legítimo derecho a la defensa de los particulares, con el interés fiscal de las autoridades hacendarias, en tratándose de las contiendas en materia fiscal, se implementó en sustitución del pago previo de los créditos tributarios, un sistema de garantías a través del cual el Estado asegura su cobro, mismo que corresponde, en términos generales, a cualquier instrumento garante del cumplimiento de obligaciones personales y reales.

QUINTA. En la legislación mexicana, el *solve et repete* no ha sido una figura de gran arraigo, sin embargo, fue posible detectar situaciones concretas a través de las cuales ha estado vigente, como en el abrogado Código Financiero para el Distrito Federal; y, de forma sutil, en el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativa y la anterior Ley de Amparo, concretamente en la garantía del interés fiscal mediante el depósito en efectivo del crédito fiscal imputado a un contribuyente.

SEXTA. El depósito que se erige en garantía de los créditos fiscales equivale al pago de estos, toda vez que tiene el carácter de consignación en pago, aunque sus efectos liberatorios están sometidos a condición resolutoria, los que se verificarán hasta el sentido que finalmente se adopte en la resolución dictada con motivo de su impugnación, al declarar definitivamente procedente o improcedente el adeudo fiscal dubitado.

SÉPTIMA. El pago previo que significa el depósito en efectivo del crédito fiscal actualiza la figura *solve et repete*, no como presupuesto para la admisión de

un medio de defensa enderezado en contra del acto administrativo que lo determina, sino como condición para otorgar la suspensión en la ejecución de este. En efecto, “el pago para después repetir” se da como presupuesto del otorgamiento de la medida cautelar dentro de un proceso, por cuya virtud se pretenda evitar la consumación de los efectos del acto controvertido que, de no obtenerse, conlleva el contingente daño irremediable que pudiera ocasionar la dilación en el dictado de la resolución definitiva principal.

OCTAVA. La necesidad en cuanto a la percepción regular e ininterrumpida de las contribuciones y de los créditos fiscales en general por parte del Estado, llevó a considerar como único medio de garantizar el interés fiscal al depósito en efectivo del importe adeudado, dentro de los distintos medios de defensa encauzados para lograr su impugnación, sobre todo en el juicio contencioso administrativo y en el de amparo; lo cual se tradujo en una observancia tajante y categórica de la regla *solve et repete* en esos ámbitos puesto que, para obtener la suspensión era menester pagar el crédito fiscal sin importar que todavía estuviera *subjúdice*.

NOVENA. Las orientaciones actuales de los medios de defensa en contra de los créditos fiscales están dirigidas al no otorgamiento de garantía alguna hasta su resolución, como acontece en los recursos administrativos o en los procedimientos de solución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación; o bien, a la admisibilidad de cualquier forma de garantía, la disminución considerable de su importe o dispensa, como en el procedimiento contencioso administrativo federal y el juicio de amparo, empero, la verdad es que mientras persista el depósito en efectivo con el carácter aquí examinado, como una vertiente de la aplicación de la regla *solve et repete*, ello atenta contra la garantía de tutela judicial efectiva, contemplada en el Artículo 17 de nuestra Constitución y de los compromisos internacionales suscritos por México en materia de derechos humanos.

DÉCIMA. Los regímenes jurídicos universal y regional de los derechos humanos ha sido constante en preceptuar que el derecho a la tutela judicial efectiva no debe estar condicionado al cumplimiento de condiciones que irreflexivamente impidan su acceso, puesto que de los instrumentos internacionales revisados puede desprenderse su establecimiento en términos lisos y llanos. En complemento a la prerrogativa de tutela jurisdiccional, se agrega la relativa a la existencia de me-

dios de defensa efectivos, sin exagerados formalismos en su substanciación y de rápida resolución.

DÉCIMA PRIMERA. Los presupuestos procesales a que estén sujetos los procesos jurisdiccionales contravendrán los derechos fundamentales de mérito siempre que trastoquen la imparcialidad del órgano resolutor, denieguen la impartición de la justicia u obstaculicen el acceso a ella.

DÉCIMA SEGUNDA. El sistema de protección de los derechos humanos en México reconoce tanto los que estén consignados por la propia Constitución, como en instrumentos internacionales, y pueden ser protegidos mediante un control concentrado o difuso, en este último supuesto, realizado por parte de cualquier autoridad con funciones jurisdiccionales.

DÉCIMA TERCERA. Cualquier persistencia legal acerca el instituto *solve et repete*, en cualquier ordenamiento fiscal mexicano, sea federal o estatal, resulta atentatorio de los derechos humanos de fuente supranacional, por lo que con fundamento en un control difuso de convencionalidad, los juzgadores del país válidamente estarían en posibilidad de desaplicar la norma a los casos controvertidos sujetos a su potestad decisoria, sin perjuicio de su deducción en un control concentrado, vía juicio de amparo interpuesto por los particulares afectados, o bien, ante instancias internacionales a quienes se les reconozca jurisdicción.

DÉCIMA CUARTA. Derivado de los compromisos asumidos por México, en virtud de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, existe obligación, en el supuesto de que el orden jurídico interno prevea alguna disposición que violente cualquiera de los derechos reconocidos por ella, de realizar las modificaciones legislativas pertinentes, a fin de no mantener vigentes las normas involucradas; siendo así que la regla *solve et repete* aquí expuesta, no puede sostenerse tampoco a la luz de la normatividad internacional señalada.

## VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

### 1. Bibliografía

- BENCOMO FARIÑAS, Yaneisi, "Solve et repete vs. Tutela judicial en Cuba: Tema pendiente en el Derecho Procesal Constitucional", *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, número 28, enero-junio de 2013, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/issue/view/241>.
- COSSÍO DÍAZ, José Ramón (coord.), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, Tirant lo Blanch, 2017, t. I.
- Diccionario de la Lengua Española*, 23ª. ed., Madrid, Real Academia Española, 2014, <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk>.
- Diccionario Jurídico mexicano*, Edición histórica, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1998.
- DOMÍNGUEZ CRESPO, César A., *Derecho Tributario*, México, Thomson Reuters, 2017, t. I: Teoría general y procedimientos.
- GARZA FRANCISCO, Sergio de la, *Derecho Financiero mexicano*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2008.
- GARZÓN JIMENEZ, Roberto, "Obligaciones condicionales" en Adame López, Ángel Gilberto (coord.), *Homenaje al Doctor Jorge Alfredo Domínguez Martínez por el Colegio de Profesores de Derecho Civil, Facultad de Derecho-UNAM*, México, UNAM, 2016.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, 9ª. ed., Buenos Aires, La Ley, 2004.
- Historia de la Redacción de la Declaración Universal de Derechos Humanos*", <https://www.un.org/es/documents/udhr/history.shtml>.
- JAVIER ROSSO, Fernando, *El solve et repete en el Derecho Tributario Argentino: problemas y soluciones posibles*, <http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC051174.pdf>.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014.

- MARTÍN OVIEDO, José Ma., *La decadencia de la regla "solve et repete" y la doctrina del Consejo de Estado*, <http://impuestosdiplo.wikispaces.com/file/view/Solve+et+repete.pdf>.
- MARTÍNEZ GARCÍA, Hugo, *La suspensión del acto reclamado en la nueva Ley de Amparo*, México, Rehtikal, 2015.
- MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael, *Significado actual del principio solve et repete*, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2115727.pdf>.
- ORELLANA WIARCO, Octavio, *Derecho Procesal Fiscal. Guía de estudio*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2012.
- POSADAS-BELGRANO, G. A., *Derecho Tributario*, Montevideo, Editorial Medina, 1959.
- RAIJMAN, Maximiliano, y SALCEDO, Daniel Esteban, *La vigencia de la regla "solve et repete" y la garantía a la tutela judicial efectiva en el marco constitucional argentino actual*, Córdoba, vol. III, núm. 1, Nueva Serie II, 2012, <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/refade/article/viewFile/5976/6874>.
- ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, *Los derechos humanos en México. Análisis y comentarios a la reforma constitucional del 10 de junio de 2011. Bases del Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2012.
- SALTALAMACCHIA ZICCARDI, Natalia, y COVARRUBIAS VELASCO, Ana, "La dimensión internacional de la reforma de derechos humanos: Antecedentes históricos"; en CARBONELL, Miguel, y SALAZAR, Pedro (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos. Un nuevo paradigma*, 2ª. ed., México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2012.
- SÁNCHEZ FLORES, Octavio Guillermo de Jesús, *El contrato de fianza*, México, Porrúa, 2001.
- TORO HUERTA, Mauricio Iván del, *La Declaración Universal de los Derechos Humanos: Un texto multidimensional*, México, 2012, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, Colección del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, Fascículo 2, en: <http://www.equidad.scjn.gob.mx/IMG/pdf/declaracionUniversalDH.pdf>.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Comentarios al Código Fiscal de la Federación*, México, Novum, 2016.

VILLASEÑOR GOYZUETA, Claudia Alejandra, *Proporcionalidad y límites de los derechos fundamentales. Teoría general y su reflejo en la jurisprudencia mexicana*, México, Escuela Libre de Derecho-Porrúa-Universidad Complutense, 2011.

VILLEGAS B., Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 3ª. ed., Buenos Aires, De Palma, 1979.

## 2. Normatividad

*Código Fiscal de la Federación.*

*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*Convención Americana sobre los Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica).*

*Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.*

*Declaración Universal de los Derechos Humanos.*

*Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.*

*Resolución Miscelánea Fiscal para 2019.*

## 3. Sitios de Internet

<http://www.dof.gob.mx/>.

<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>.

<https://www.scjn.gob.mx/>.