

I. La Inmovilización de las Cuentas Bancarias y el Respeto de los Derechos Humanos de los Contribuyentes

A) Los derechos humanos de los contribuyentes

Afecto de abordar el tema de los derechos humanos de los contribuyentes, resulta pertinente establecer qué son los “derechos humanos”. Aún y cuando no existe un término único y universalmente aceptado de lo que podemos entender por “derechos humanos”, sí contamos con varias concepciones que los identifican como derechos inherentes a las personas.

Luigi Ferrajoli señala que por derechos humanos entendemos *“aquellos derechos universales y, por ello, indispensables e inalienables, que resultan atribuidos directamente por las normas jurídicas a todos en cuanto personas....”*⁴

Por otra parte, también se les concibe como *“el conjunto de atributos y prerrogativas que tiene todo integrante del género humano de validez universal, que al reconocerse en sus ámbitos nacional e internacional, consignado en la constitución, en los tratados internacionales y en cualquier otro ordenamiento normativo, escrito o no, se constituyen en derechos para la protección de los atributos de toda persona o colectividad considerada titular de los mismos y facultada jurídicamente para exigirlos frente a las autoridades del Estado o ante organismo internacional competente para conocer de ellos”*.⁵

Históricamente, los derechos humanos han sido considerados como derechos naturales por la corriente del *iustus naturalismus*, según la cual tales derechos son parte inseparable de la persona humana, es decir, emanan de su propia naturaleza como ser humano, y en consecuencia, son inalienables e imprescriptibles.

4. Ferrajoli, Luigi, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006, p. 30.
5. Olivos Campos, José René, *Los derechos humanos y sus garantías*, 2^a Edición, Porrúa, México, 2011, pp. 31-32.

De este modo, es de la propia naturaleza de los derechos humanos, manifestarse como anteriores y superiores al Estado; que está obligado a respetarlos y a plasmarlos en el orden jurídico positivo, de manera que su observancia esté plenamente garantizada, tanto de manera adjetiva (procedimientos y medios de control) como sustantiva, a través de su postulación, reconocimiento y desarrollo en todo el orden jurídico.

Ahora bien, en nuestro país, en las Constituciones de 1857 y 1917, se adoptó la tesis de las garantías individuales para proteger los derechos públicos subjetivos de los gobernados. Sin embargo, lo trascendental de la reciente reforma a nuestra Carta Magna, es la práctica superación de ese concepto, mediante su ampliación al postulado de “*los derechos humanos*”, lo cual indica un orden normativo superior al del propio Estado mexicano, lo que se corrobora con la referencia que el propio texto del artículo 1º, hace a los tratados internacionales como instrumentos que, al igual que el propio texto constitucional, postulan los derechos fundamentales que deben respetarse:

“Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.”

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

Para que los valiosos y trascendentales objetivos de la reforma constitucional en materia de derechos humanos de junio de 2011, puedan hacerse realidad, resulta de suma importancia aterrizar el mandato que para todas las autoridades contiene el nuevo párrafo tercero del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el sentido de la obligación que impone a *todas* las autoridades *en el ámbito de sus competencias, para promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos* de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

A tal efecto, cabe precisar que por *promover* se entiende un mandato amplio al Estado para que difunda, informe y procure, un entorno de respeto a los derechos humanos; la obligación de *respetar*, significa que el Estado debe abstenerse de realizar cualquier acto u omisión que viole la integridad de los individuos o ponga en riesgo su libertad y derechos. El *proteger* manda al Estado a adoptar medidas destinadas a evitar que otros agentes o sujetos violen los derechos humanos, lo que incluye no sólo mecanismos reactivos frente a las violaciones, sino también esquemas de carácter preventivo que eviten que agentes privados puedan hacerse con el control de los recursos necesarios para la factible realización de un derecho. La obligación de *cumplir* o realizar significa que el Estado debe adoptar medidas activas, incluso acciones positivas en favor de grupos vulnerables, para que todos los sujetos de derechos tengan la oportunidad de disfrutar de ellos aun cuando no puedan hacerlo por sí mismos.⁶

Además, conforme al artículo 1º Constitucional estas obligaciones públicas deben cumplirse de conformidad con los principios que rigen los derechos humanos: *universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad*. Estos principios ya han sido explicados en un documento anterior publicado por esta Procuraduría⁷, pero resulta conveniente recordar en este documento lo relativo a los principios de interdependencia e indivisibilidad.

Conforme a estos principios, los derechos humanos tienen una estrecha vinculación entre ellos, y deben ser observados como un conjunto, de manera tal que la privación o menoscabo de un solo derecho humano, afecta negativamente al resto de ellos; razón por la cual no procede desproteger o menoscabar algunos derechos so pretexto de promover otros, pues todos son igualmente necesarios para vida digna sustentada en el “principio de autonomía de la persona”, el cuál siguiendo a Carlos Nino prescribe que: “siendo valiosa la libre elección in-

6. Carbonell, Miguel, “Las obligaciones del Estado en el artículo 1º de la Constitución mexicana”, en *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2011, p.75.

7. Cuaderno número IV de la Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Derechos Humanos de los Contribuyentes*. <http://www.prodecon.gob.mx/libros/c4/01.html>

*dividual de planes de vida y la adopción de ideales de excelencia humana, el Estado (y los demás individuos) no debe interferir en esa elección o adopción, limitándose a diseñar instituciones que faciliten la persecución individual de esos planes de vida y la satisfacción de los ideales de virtud que cada uno sustente e impidiendo la interferencia mutua en el curso de tal persecución*⁸.

Ahora bien, el contribuyente es el sujeto a la potestad del Estado que se encuentra obligado a contribuir al gasto público y, por lo tanto, resulta indiscutible su naturaleza como titular de derechos humanos, es decir que necesariamente se ubica dentro del mismo sistema de protección constitucional, por lo que la tutela de sus derechos tiene que darse en vinculación con los otros derechos humanos de los que el contribuyente es titular y que favorecen el bienestar integral de la persona, de tal forma que para que la intromisión en un derecho humano del contribuyente sea legítima, la finalidad perseguida debe ser equivalente en grado a la afectación de dicho derecho.

Una vez establecido lo anterior, debemos recordar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que el artículo 31 de nuestra Constitución, en su fracción IV, establece las garantías individuales o derechos fundamentales de los pagadores de impuestos (garantías en materia de justicia tributaria), aun cuando dicho artículo no se encuentre en el capítulo relativo a las garantías individuales, ahora denominado “Derechos humanos y sus garantías”.

En este sentido, hablar de los derechos humanos de los contribuyentes alude, en principio, a los garantizados a través del artículo 31, fracción IV de la Constitución, es decir, legalidad, proporcionalidad, equidad, y destino.

Pero además los contribuyentes son titulares de los diversos derechos formales o de procedimiento contenidos en la Carta Magna, es decir, todos los procedimientos, procesos, medios o instrumentos, por los que se lleve a cabo la recaudación, deben forzosamente respetar: el derecho de seguridad y certeza jurídicas, el derecho de audiencia; el derecho al debido proceso; el derecho de acceso a la justicia; el derecho a la exacta aplicación de la ley y su irretroactividad, el derecho de petición; el derecho a la información; el derecho a la protección de datos personales; el derecho a no ser sometido dos veces al mismo procedimiento (*non bis in ídem*), el derecho a no sufrir penas trascendentes o inusitadas como la confiscación, etcétera.

Ha sido además opinión y criterio de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considerar que las personas jurídicas colectivas o personas morales son igualmente titu-

⁸. Ética y derechos humanos, Carlos Nino citado por Gustavo Maurino, “Pobreza, Constitución y Democracia: Aportes desde la autonomía personal” en Teoría y Crítica del Derecho Constitucional. Tomo II. Derechos. Coordinador Roberto Gargarella. Abeledo Perrot, 1^a edición, Buenos Aires 2008.

lares de estos derechos y disfrutan, por tanto, de su protección y garantía, toda vez que si bien en este supuesto no puede hablarse de personas humanas, es evidente que las jurídicas colectivas son una ficción del Derecho y están siempre, a la postre, compuestas o integradas por individuos, en forma tal que las afectaciones que se produzcan en perjuicio de las personas jurídicas colectivas, pueden transgredir directamente los derechos humanos de los individuos que las integran.⁹

De este modo, los derechos y obligaciones de las personas jurídicas colectivas finalmente se traducen en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o actúan en su representación, por lo que no debe negarse el acceso a la protección de los derechos humanos a los individuos, por el sólo hecho de realizar sus actividades económicas, sociales o de cualquier tipo, a través de personas morales,¹⁰ y en tal medida, la tutela de tales derechos también debe hacerse extensiva a las personas jurídicas colectivas.

B) Diversas formas de inmovilización de cuentas bancarias

El Código Fiscal de la Federación prevé los siguientes supuestos por los cuales un contribuyente puede sufrir la inmovilización de sus cuentas bancarias:

1) Aseguramiento precautorio, opera como medida de apremio cuando aún no ha sido determinado el crédito fiscal o bien cuando existe una determinación provisional de adeudos fiscales presuntos únicamente para efectos del aseguramiento como lo prevé el artículo 145-A del citado ordenamiento y ante la oposición u obstaculización física del obligado al inicio o desarrollo de las facultades de fiscalización o bien porque el mismo se encuentre no localizable, desaparezca o exista el peligro de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, o se niegue a proporcionar su contabilidad (Artículos 40, fracción III y 145-A, fracciones I, II y III, del Código Fiscal de la Federación).

2) Embargo precautorio, como medio precautorio para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal ya está determinado, sea por el contribuyente o por la autoridad, pero aún no se convierte en exigible (por no haber transcurrido el plazo para su impugnación, para su pago o garantía) y exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento (Artículo 145, párrafo segundo).

3) Embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución, como garantía del cobro del crédito fiscal (créditos fiscales controvertidos) (Artículos 151, fracción

9. Sobre el tema véase: Cuaderno número VI de la Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, "Derechos Humanos de los Contribuyentes. Personas Jurídicas Colectivas". <http://www.prodecon.gob.mx/libros/c6/01.html>

10. Sobre el tema véase la resolución de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, de 7 de septiembre de 2007 (Excepciones preliminares) Caso *Cantos vs Argentina*.

I, 155, fracción I y 156-Bis). Opera en la práctica como un medio de garantía del interés fiscal, cuando el crédito fiscal es exigible.

4) Inmovilización y transferencia como medio de cobro, legalmente procedente frente a créditos fiscales firmes (Artículos 156-Bis, 156-Ter).

Resulta sumamente relevante advertir que el **aseguramiento, embargo precautorio y embargo como medio de cobro** (incisos 1,2 y 4) de las cuentas bancarias, son medidas que la ley autoriza se lleven a cabo fuera del procedimiento administrativo de ejecución, mientras que sólo el **embargo como garantía del crédito fiscal** (inciso 3), se produce dentro del PAE. Lo anterior significa que, para que proceda la inmovilización de las cuentas bancarias, no existe en estricto sentido la obligación legal de requerir previamente al contribuyente el pago del monto adeudado, ello pese a que en el propio artículo 40, fracción III, segundo párrafo, se establece textualmente que la autoridad fiscal: “deberá observar en todo momento las disposiciones contenidas en la Sección II del Capítulo III, Título V” del Código Fiscal de la Federación, es decir, del artículo 151 al 163, referentes al procedimiento de embargo. No obstante, lo cierto es que, al tratarse en los supuestos contenidos en los incisos 1) y 2), de medidas precautorias, la autoridad no procede a requerir el pago al deudor, pues se encuentra impedida para hacerlo, en el primer supuesto, el aseguramiento, por no existir adeudo, y, en el segundo, el embargo precautorio, porque es improcedente legalmente que requiera el pago de un crédito fiscal que aún no es exigible.

Asimismo, por lo que se refiere al cuarto supuesto, la **inmovilización y transferencia como medio de cobro**, la Corte ha validado que no se cumpla con el procedimiento de embargo administrativo de ejecución, por lo que es innecesario que previamente se trabe embargo en los términos establecidos en dicho procedimiento, toda vez que estimó se trata de “...una atribución que tiene su origen en el procedimiento sumarísimo y alterno de cobro...” y por tanto no se tiene que hacer el requerimiento previo de pago al deudor. Esto es así porque se trata de una facultad conferida a las autoridades fiscales para hacer efectivos los créditos fiscales firmes que no se encuentren garantizados o lo estén de forma insuficiente, la cual consiste en que ante la existencia de éstos, se podrá proceder a la inmovilización de cuentas y la transferencia de recursos, con el puro procedimiento sumarísimo previsto en Artículo 156-Ter, del Código Fiscal de la Federación.

Esta facultad fue adicionada por el legislador federal en el año 2009 en el Código Fiscal de la Federación, y representa, como se dijo, un medio sumario de cobro, alterno al procedimiento administrativo de ejecución, que encuentra sustento en la firmeza de los créditos, y de ahí su exigencia de realizarlos sobre un bien fungible por excelencia, es decir, dinero, o sobre derechos personales fácilmente liquidables como son los depósitos bancarios,

seguros o cualquier otro depósito que se realice en las cuentas que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores.

Lo anterior se desprende del dictamen que realizó la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, a la iniciativa de reforma al Código Fiscal de la Federación de 2009,¹¹ en donde se hicieron las precisiones siguientes respecto de la inmovilización:

....La que dictamina considera que con lo anterior se estaría dando certeza jurídica a los contribuyentes y en congruencia se está también de acuerdo en cuanto a precisar el momento en el que los fondos de las cuentas aseguradas podrán ser transferidos al fisco federal, estableciendo para ello que las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo cuentan con un plazo de tres días para informar a la autoridad fiscal sobre la transferencia efectuada una vez que los créditos fiscales hayan quedado firmes.

...

Por último, se concuerda con la propuesta objeto de este Dictamen en que es imperativo establecer que una ulterior transferencia de recursos derivada de la inmovilización a que se ha hecho mención, sólo proceda en tratándose de créditos fiscales firmes y hasta por el importe necesario para cubrir dicho crédito y sus accesorios, considerando entonces que, en tanto esto no suceda, el contribuyente titular de las cuentas embargadas podrá ofrecer otra forma de garantía de entre las dispuestas para esos efectos a través del artículo 141 del Código Tributario, misma que deberá proponer a la autoridad a fin de que esta dictamine su procedencia en los términos a los que se hace mención en el último párrafo referido en el Dictamen de mérito. Conforme a lo anterior, esta dictaminadora estima pertinente, a fin de detallar y complementar la propuesta del Ejecutivo, adicionar un artículo 156-Ter con el fin (sic) establecer el procedimiento mediante el cual, tratándose de créditos fiscales firmes, los fondos inmovilizados podrán ser transferidos a la Tesorería de la Federación.

...."

Es de acotarse, que si al momento en que el crédito fiscal quede firme y el interés fiscal se encuentra garantizado en forma distinta al dinero, carta de crédito, fianza u otra forma de garantía financiera equivalente, la autoridad fiscal deberá requerir al contribuyente de su pago y sólo en el caso de no efectuarlo, la autoridad podrá, indistintamente hacer efectiva la garantía ofrecida o proceder al embargo de cuentas y a la transferencia de fondos respectiva. En el último de los casos la autoridad fiscal estará obligada a liberar la garantía.

11. Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2870-B-I, martes 20 de octubre de 2009.

Por su parte el **embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución** tiene por único objeto y finalidad garantizar el crédito fiscal exigible que se encuentra controvertido, por lo que si el contribuyente afectado exhibe otra forma de garantía la inmovilización de cuentas deberá ser levantada. Tales razones se desprenden de las consideraciones de la mencionada comisión legislativa dictaminadora:

“... De igual forma la que dictamina considera conveniente modificar la propuesta del Ejecutivo con el propósito de que en el artículo 156-Bis, particularmente, se precisen los supuestos en que procede la inmovilización de los fondos respecto de lo cual se comparte con la propuesta que se dictamina que la inmovilización puede efectuarse tanto para garantizar el pago de los créditos determinados, pero sugiere puntualizar que la misma sólo procederá en la medida en que la garantía que hubiera ofrecido el contribuyente no sea suficiente para cubrir la totalidad del crédito. Asimismo, se comparte el criterio de que en este mismo artículo se especifique el conducto a partir del cual procederá a notificarse el oficio en que se instruya a las entidades financieras y demás obligados que tengan a su cargo el depósito de tales recursos, la inmovilización de los mismos y de que, en caso de que no existan recursos suficientes para hacer frente a la garantía del crédito fiscal, se efectúe la búsqueda de fondos en otras cuentas de la entidad depositaria, a fin de que se inmovilicen los que tuviera el contribuyente hasta lograrse alcanzar garantizar el monto del crédito fiscal, dándose el aviso correspondiente a la autoridad fiscal dentro del plazo señalado en ese artículo y esta última proceda legalmente a notificarlo al contribuyente deudor.

...”

De las consideraciones realizadas en el dictamen legislativo, así como del texto del artículo 156-Bis del Código Fiscal de la Federación se corrobora que las facultades de la autoridad respecto de la inmovilización de cuentas, opera, según el propio precepto en dos supuestos:

- a) Como consecuencia de la existencia de créditos fiscales firmes (**embargo como medio de cobro**, anteriormente mencionado en el presente documento).
- b) Derivado del embargo de depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, del Código Fiscal de la Federación (**embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución**), supuesto que nos ocupa.

En este segundo supuesto la autoridad fiscal antes de emitir la orden de inmovilización de cuentas bancarias para hacer efectivos créditos fiscales que no hayan sido cubiertos y que se encuentren impugnados en los medios de defensa, debe agotar, en todo caso, el procedimiento administrativo de ejecución, ya que textualmente el citado 156-Bis establece que la medida de inmovilización puede realizarse cuando previamente se actualice el supuesto del artículo 155, fracción I, es decir, el procedimiento administrativo de ejecución, el cual consiste en el procedimiento coactivo que inicia con el mandamiento de ejecución y el requerimiento de pago al deudor del monto adeudado y en caso de que éste en el acto

no pruebe haberlo efectuado, se procederá de inmediato a embargar bienes suficientes, otorgando al deudor el derecho a señalarlos, para que, en su caso, se rematen o enajenen fuera de subasta o se adjudiquen a favor del fisco; o bien, embargar negociaciones a fin de obtener, mediante su intervención, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios. Sin embargo, es pertinente señalar que las propias normas que regulan el PAE, establecen el orden preciso en que el deudor deberá señalar los bienes sobre los cuales se debe tratar el embargo, en específico en el artículo 155, fracción I, se refiere el orden de prelación a los depósitos bancarios en un primer rango junto con el dinero y metales preciosos.

En este orden de ideas, el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, establece que “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución...”; por consiguiente las autoridades podrán instaurar el procedimiento sumario que establece el artículo 156-Bis del Código antes señalado, cuando previamente se ejerza el procedimiento administrativo de ejecución respecto de créditos fiscales exigibles.

Se reitera que en el **embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución**, es posible que el contribuyente titular de las cuentas embargadas, ofrezca otra forma de garantía de las previstas en el artículo 141 del Código Fiscal, en sustitución del embargo de las cuentas, en tanto el crédito fiscal garantizado no quede firme.

En esta modalidad de embargo, la autoridad fiscal que haya ordenado la inmovilización girará oficio a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, o a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, según proceda, quienes ordenarán o efectuarán la inmovilización y conservación de los fondos depositados, en cuyo caso el SAT, deberá notificar al contribuyente de dicha inmovilización.

Finalmente, por lo que hace al **aseguramiento y al embargo precautorios** (incisos 1 y 2) de las cuentas bancarias, previstos en los artículos 40, fracción III, 145, segundo párrafo y 145-A, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, debe atenderse, ante todo a que se trata de medidas de apremio, que por su naturaleza son de carácter precautorio, es decir se trata de medidas que en esencia deben ser provisionales o transitorias, ya que son previstas por la ley como supuestos de excepción, con los que la autoridad fiscal busca compelir al contribuyente a que se someta a la potestad de la acción fiscalizadora, en el caso del aseguramiento, o evitar que realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de un crédito fiscal determinado, pero que aún no es exigible, en el caso del embargo precautorio.

Así, estas medidas buscan que el gobernado cumpla con sus obligaciones fiscales ante la oposición u obstaculización del inicio o desarrollo de las facultades de la autoridad, o ante la maniobra tendente a evadir el pago del crédito fiscal determinado, como una forma para hacer efectivo el imperio de la autoridad para que se obedezcan sus determinaciones; aconditando que respecto de ambas medidas, la ley autoriza se lleven a cabo fuera del procedimiento administrativo de ejecución. Lo que se aprecia de las consideraciones realizadas en el dictamen de referencia a la iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación de 2009:

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

...

En este sentido, se destaca que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que las medidas de apremio resultan procedentes al buscar hacer efectivo el imperio de las autoridades judiciales para que se obedezcan sus determinaciones, de lo anterior se deduce que, al aplicarlas, las autoridades fiscales no violentan las garantías de legalidad en contra de los particulares, en virtud de existir un interés público que se pretende tutelar a través de las mismas, que en este caso es el cumplimiento de las obligaciones fiscales ante la oposición u obstaculización del inicio o desarrollo de la revisión, situación que es acorde con la tesis emitida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada con número de registro 282254, bajo el rubro “APREMIO, MEDIDAS DE”, así como con el criterio emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada con número de registro 345295, cuyo rubro dice “MEDIDAS DE APREMIO”.

...”

El legislador consideró necesario facultar a la autoridad hacendaria para practicar medidas como el **aseguramiento** de bienes o el **embargo precautorio**, cuando el contribuyente adopte conductas o actitudes encaminadas a evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, siempre y cuando tales conductas se ubiquen en las hipótesis previstas por los artículos 40, fracción III y 145-A, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, para el caso del aseguramiento y 145, segundo párrafo, para el caso del embargo precautorio.

Es decir que el contribuyente i) obstaculice, impida o se oponga físicamente al desarrollo de las facultades de fiscalización¹²; ii) se ignore su domicilio o desaparezca; iii) exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, o iv) se niegue a proporcionar su contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que

12. Es de señalarse que la fracción III, del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, establece que no solo ante la oposición u obstaculización física de los contribuyentes al inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de la autoridad, se aplicará como medida de apremio el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes, sino también ante la oposición de los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.

está obligado,¹³ supuestos que justifican el proceder de la autoridad fiscal, resultando comprensible el uso de dichas medidas única y solamente en esos casos extremos, como puede ser aquél en el que no pueda notificarse el inicio de las facultades de comprobación al contribuyente por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio; en supuestos como éste —como ha afirmado nuestro más Alto Tribunal—, “[...]dicho aseguramiento constituye la única forma de hacerlo comparecer ante la autoridad fiscal, por lo que la medida en estos casos puede recaer en cualquier tipo de bienes que estén a su alcance, incluidas las cuentas bancarias[...].”

Como consecuencia obligada de tales supuestos, se tiene que en el momento que desaparezcan los motivos por los cuales la autoridad impuso tales medidas y el contribuyente deje de ubicarse en los supuestos que se han referido anteriormente, es decir que se someta a la acción fiscalizadora, al volverse localizable, permitir el desarrollo de aquélla, comparecer ante la autoridad, proporcionar su contabilidad, la inmovilización de las cuentas del contribuyente, necesaria e inmediatamente debe ser levantada, al desaparecer el supuesto de excepción que es lo único que justifica la medida extraordinaria de apremio.

De este modo, tanto el **aseguramiento** como el **embargo precautorio** son facultades discrecionales, que la autoridad puede ejercer, siempre y cuando el contribuyente se ubique en las hipótesis de ley, antes referidas, quedando la autoridad obligada en ambos casos, a levantar acta circunstanciada en la que precise de qué manera el contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación; sin embargo la norma no prevé carga o modalidad alguna a la autoridad para acreditar fehacientemente tales supuestos de sustracción al ejercicio de la facultad fiscalizadora, ni tampoco define expresamente lo que debe entenderse por “riesgo inminente” o cómo se califica por la autoridad la existencia del mismo, lo que representa inseguridad jurídica para el gobernado.

13. Se acota que el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, prevé cinco supuestos por los cuales las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente, contemplados en sus fracciones I a V, sin embargo para el presente estudio únicamente fueron analizados los supuestos contenidos en las fracciones I a III, pues los relativos a las fracciones IV y V no son relevantes para el presente estudio. Para mejor referencia se transcriben:

- I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.
- II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.
- IV. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el aseguramiento realizado.
- V. Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos o bien no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, se encuentren alterados o sean falsos.

Al respecto, es muy importante destacar que el veintisiete de septiembre del dos mil doce, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió la contradicción de tesis 291/2012¹⁴ donde determinó que el artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación viola la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de nuestra Constitución Política, al considerar que se restringe de forma excesiva e innecesaria los derechos de los contribuyentes al limitar el ejercicio de su derecho de propiedad e impedirles que continúen con la operación ordinaria de sus actividades.

Como conclusiones preliminares del presente apartado podemos apuntar las siguientes:

- El **aseguramiento** y el **embargo precautorios** de las cuentas bancarias son medidas de apremio cuya imposición procede, según la ley, únicamente cuando el contribuyente adopta conductas o actitudes encaminadas a evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Tales medidas deben ser estrictamente provisionales o transitorias, **por lo que en el momento que desaparezcan los motivos por los cuales la autoridad las impuso, necesaria e inmediatamente deben ser levantadas.**
- La diferencia entre **aseguramiento** y **embargo precautorios** radica en que, en el primero, aún no existe el crédito fiscal o existe una determinación provisional de adeudos fiscales presuntos (145-A) y con la imposición de la medida se busca que el contribuyente se someta a la potestad de la acción fiscalizadora de la autoridad; en cambio, en el segundo, el crédito fiscal ya está determinado, pero aún no es exigible y con el embargo se pretende evitar que el contribuyente realice maniobras tendientes a evadir su cumplimiento (del crédito fiscal).
- El **embargo dentro del procedimiento administrativo** de ejecución tiene por único objeto y finalidad garantizar el crédito fiscal exigible que se encuentra controvertido. Para hacerlo efectivo la autoridad invariablemente debe agotar las formalidades que la legislación fiscal prevé para el PAE; **este tipo de embargo es el único donde la ley señala con mayor claridad la obligación de notificar previamente el inicio del procedimiento al contribuyente, ya que el artículo 156-Bis, en su primer párrafo remite al 155, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.**
- Una vez embargadas las cuentas del contribuyente dentro del PAE la autoridad deberá notificárselo. **A su vez, el contribuyente, en tanto el crédito fiscal garan-**

14. De última hora se obtuvo una copia de lo que al parecer será el engrose de la Contradicción de Tesis 291/2012 (véase Anexo IV de este cuadernillo), que coincide desde luego con lo considerado y resuelto por la mayoría de Ministros en la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves 27 de septiembre de 2012, cuya versión taquigráfica se encuentra visible en http://200.38.163.175/PLENO/ver_taquigraficas/27092012PO.pdf

tizado no quede firme, tiene el derecho a exhibir otra forma de garantía en sustitución del embargo de sus cuentas, supuesto en el cual la inmovilización de cuentas deberá ser levantada. Tal situación se explica si se atiende a la gravedad y trascendencia que representa para cualquier contribuyente la inmovilización de sus depósitos bancarios, pues la omisión de impuestos en que pudo haber incurrido y de la que derivó el crédito fiscal que adeuda se encuentra *sub júdice* y es importante permitir entre tanto la operación normal del giro o negocio.

- El embargo como medio de cobro, en cambio es un medio alterno y sumario de cobro, que no requiere la instauración previa del PAE y que procede únicamente frente a créditos fiscales firmes y cuando éstos no hayan sido garantizados previamente o lo estén de forma insuficiente.
- Como conclusión general, debe anticiparse que la inmovilización de cuentas bancarias es, en cualquier caso, una medida de extraordinaria gravedad y trascendencia para los contribuyentes y sus actividades productivas, es decir, aquéllas de las que derivan sus fuentes de ingresos. Sin embargo la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente advierte que la medida en sus diversas modalidades no se encuentra claramente regulada por las disposiciones del Código Fiscal de la Federación. La particularidad que aparece como más resaltante es que, salvo el caso del embargo dentro del PAE, no existe propiamente una obligación, ya no se diga para dar garantía de audiencia previa al afectado, sino que ni siquiera se establece con claridad la obligación de notificarle con posterioridad a la medida.

En efecto como se verá en el apartado siguiente en un importante número de los casos que ha atendido la **Prodecon**, los contribuyentes han sufrido la medida sin enterarse siquiera de quién es la autoridad ordenadora y mucho menos de la causa legal de aquélla.