

III. Conclusiones y Recomendaciones

Es indudable que el panorama al que se enfrentan los contribuyentes cuando la autoridad fiscal ordena la inmovilización de sus cuentas bancarias, es sumamente difícil, además de generarles consecuencias trascendentales, pues la forma excesiva en que las autoridades fiscales aplican la medida, trae como consecuencia una afectación directa a los pagadores de impuestos, pudiendo ocasionar con ello que sus actividades se paralizen, pues no tienen los medios financieros para llevar a cabo sus operaciones e inversiones necesarias, provocando el desempleo y estancamiento, y poniendo en riesgo el desarrollo económico de las empresas, lo que puede interferir en la actividad productiva del país y, en algunos casos hasta en la supervivencia del contribuyente y su familia.

Si bien esta Procuraduría reconoce que las autoridades están facultadas por ley para realizar la inmovilización de los depósitos y cuentas financieras de los contribuyentes, también tiene muy claro que la autoridad debe ejercer dicha facultad con la mayor reserva, apegada de manera estricta a los casos que la ley prevé para su procedencia, como último recurso permitiendo en todos los casos la operación del giro, así como aplicarla estrictamente en proporción a los objetivos que se persigan, respetando en todo momento los derechos fundamentales de los contribuyentes involucrados. Aspectos que evidentemente las autoridades fiscales no toman en cuenta, tal y como se apreció del análisis de los casos que motivaron la emisión de las once recomendaciones emitidas por este *Ombudsman*, donde las autoridades invariablemente atentaron contra los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, tales como los de legalidad, audiencia, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas, propiedad, acceso a la justicia, seguridad social e incluso al mínimo vital.

De dicho análisis se observó que las autoridades fiscales ordenan la inmovilización de cuentas bancarias de los contribuyentes más como una sanción o medio de presión, que como un mecanismo de excepción de naturaleza estrictamente provisional o transitoria, destinado a compeler al contribuyente a que se someta a la potestad de la acción fiscalizadora, evitar que realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de un crédito fiscal determinado pero no exigible o bien, a garantizar un crédito fiscal hasta en tanto éste se pague, se garantice de forma distinta o adquiera firmeza. Aunado a ello también se advirtió que el aseguramiento o embargo de las cuentas suele trabarse sobre todas las cuentas bancarias y en ocasiones sobre la totalidad de los depósitos, dejando a los contribuyentes sin recursos líquidos para atender compromisos básicos o necesidades elementales; en el entendido que las consecuencias de privar al pagador de impuestos de sus recursos monetarios son muchas y muy graves, como para suponer que la intención del legislador era la de permitir un uso indiscriminado de dicha atribución.

De igual forma, se detectó que las autoridades fiscales ejercen sus facultades para inmovilizar cuentas de manera indiscriminada, ilegal y arbitraria, presumiblemente como una práctica para lograr sus metas de recaudación, pues ni siquiera justifican que se actualicen los supuestos para su procedencia. Situación que, a consideración de esta Procuraduría, se genera por la falta de claridad en la regulación de la medida, lo que conlleva una indebida interpretación de la norma y, en consecuencia, una incorrecta aplicación.

Lo que evidentemente resulta atentatorio de los derechos fundamentales de los contribuyentes, pues se insiste que el sólo hecho de inmovilizar sus cuentas, constituye un acto de molestia que le ocasiona un sinnúmero de problemas, empezando porque no puede ni siquiera disponer de sus propios recursos para hacer frente a sus obligaciones laborales, contractuales e incluso las fiscales, lo que, en consecuencia, le genera daños y perjuicios, entre otras externalidades negativas, como el que los pagadores de impuestos se encuentran impedidos para continuar normalmente con la operación habitual de su giro.

Por lo anterior, es de concluirse que la forma y términos en que las autoridades fiscales están ejerciendo la inmovilización de cuentas, no coincide con el nivel de protección que exige el artículo 1° de nuestra Carta Magna, que establece la obligación de cualquier autoridad del Estado mexicano, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, ni tampoco atiende al mandato constitucional de que las normas relativas a los derechos humanos se interpreten de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia.

Es fundamental recomendar que la autoridad fiscal ejerza tales medidas con el más estricto cuidado sobre su correcta utilización, como último recurso y en el contexto del artículo 1° constitucional, enfatizando el cuidado que deben tener todas las autoridades en la tutela y salvaguarda de los derechos humanos. Sin dejar de lado que dicho precepto mandata que el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley, y en el caso de que las autoridades sean omisas en ello, quedan obligadas, en todo caso, a indemnizar al contribuyente por los daños y perjuicios que hubiera sufrido en virtud de la actuación irregular.

En ese sentido, la actuación de la autoridad fiscal, debe ceñirse invariablemente al marco jurídico para que la afectación en la esfera jurídica de los gobernados esté justificada y no se considere arbitraria, por lo tanto, la autoridad, a efecto de respetar el principio de seguridad jurídica como derecho fundamental del contribuyente, consagrado en el artículo 16 constitucional, debe fundar, motivar y acotar su actuación, aun cuando la norma le dé un cierto margen de decisión.

Es de señalarse que en la generalidad de las recomendaciones emitidas en materia de inmovilizaciones de cuentas, esta Procuraduría ha sugerido a las autoridades recomendadas, medidas

correctivas consistentes en levantar el aseguramiento o embargo de las cuentas que ha sido realizado de forma ilegal y en contravención a los derechos fundamentales de los contribuyente; en los casos que ha sido procedente, se ha propuesto que la autoridad reintegre al contribuyente los fondos ilegalmente transferidos al fisco federal y, en otros casos, donde procede, se ha propuesto a la autoridad fiscal que proceda a la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado a los contribuyentes por su actuación administrativa ilegal.

Con el presente estudio y con la emisión de recomendaciones, tal y como se hizo con las once relacionadas con la inmovilización de cuentas bancarias, la **Prodecon** busca evidenciar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de violaciones y afectaciones a los derechos de los contribuyentes, en torno a la forma y condiciones en que la autoridad fiscal realiza las inmovilizaciones de sus cuentas bancarias, así como dar a conocer la problemática que están sufriendo aquéllos con las malas prácticas administrativas detectadas y que se señalaron a lo largo del Capítulo II del presente estudio; lo anterior, a efecto de contribuir a la preservación de los derechos humanos de los contribuyentes y a fortalecer el propio sistema tributario con la promoción de mejores prácticas fiscales.

Por último se enfatiza el cuidado que deben tener todas las autoridades en la tutela y salvaguarda de los derechos humanos, razón por la cual la **Prodecon** se congratula de la determinación que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, adoptó el pasado veintisiete de septiembre del dos mil doce, al resolver la contradicción de tesis 291/2012, donde declaró la inconstitucionalidad del artículo 40, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al considerar que la facultad de la autoridad fiscal de aplicar como medida de apremio, el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación, a los contribuyentes que se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo de sus facultades, viola la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, ello, porque 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.

Por su parte, esta Procuraduría estimó pertinente atender el problema desde la raíz, y proponer modificaciones a la legislación fiscal que regula la facultad y alcances de la autoridad para la inmovilización de cuentas⁶⁰, de tal manera que tanto la autoridad fiscal como el contribuyente cuenten con un marco legal que brinde seguridad y certeza jurídicas y delimite el margen de actuación o ejercicio de las facultades de la autoridad en la aplicación de la medida, lo que debe provocar un cambio que promueva la efectiva tutela de los derechos de los contribuyentes.

60. Véase Anexo II. Propuesta de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de modificación de las disposiciones fiscales en materia de inmovilización de cuentas bancarias.