

# INCONSTITUCIONALIDAD DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO

C.P.C. JOSÉ ANTONIO DE ANDA TURATI  
Integrante de la Comisión Fiscal

## DIRECTORIO

C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán  
PRESIDENTE

C.P.C. Luis González Ortega  
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce  
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Pedro Carreón Sierra  
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Héctor Villalobos González  
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira  
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON  
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS  
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA  
AUTORIDAD FISCAL”

**INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP**

Acosta Michel, Fernando Luis  
Aguilar Millán, Federico  
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo  
Arellano Godínez, Ricardo  
Barroso Degollado, Javier  
Cámara Flores, Víctor Manuel  
Cantú Suárez, Nora Elia  
De Anda Turati, José Antonio  
De los Santos Anaya, Marcelo  
De los Santos Valero, Javier  
Díaz Guzmán, Eduardo  
Ereguerena Albaitero, José Miguel  
Eseverri Ahuja, José Ángel  
Esquivel Medina, Alberto David  
Fernández Fernández, José Luis  
Franco Gallardo, Juan Manuel  
Gallegos Barraza, José Luis

Gómez Espiñeira, Antonio C.  
Hernández Cota, José Paul  
Lomelín Martínez, Arturo  
Manrique Díaz Leal, Enrique A.  
Manzano García, Ernesto  
Mena Rodríguez, Ricardo Javier  
Moguel Gloria, Francisco  
Ortiz Molina, Óscar Arturo  
Pérez Sánchez, Armando  
Puga Vértiz, Pablo  
Reyes Rodríguez, Gabriel  
Ríos Peñaranda, Mario Jorge  
Sainz Orantes, Manuel  
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio  
Villalobos González, Héctor  
Wilson Loaiza, Francisco Miguel

# INCONSTITUCIONALIDAD DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO

C.P.C. JOSÉ ANTONIO DE ANDA TURATI  
Integrante de la Comisión Fiscal

## INTRODUCCIÓN

**D**esde el pasado 7 de diciembre de 2009, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), se reformó el Art. 40, Fracc. III, del Código Fiscal de la Federación (CFF), que otorga facultades a las autoridades fiscales para llevar a cabo el aseguramiento precautorio de los bienes (inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores) o la negociación de aquellos contribuyentes que impidan físicamente la realización de una visita, auditoría u operativo de carácter fiscal.

Lo anterior ha propiciado que, en la práctica, las autoridades fiscales inicien procedimientos para la intervención o congelamiento de cuentas bancarias con supuesto apego a lo dispuesto por el artículo en comento, sin que se notifique a los contribuyentes las razones legales o causas particulares que motivan dichos actos y, más aún, sin que se les permita defender sus intereses ante tribunales establecidos, violando, en consecuencia, las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los Arts. 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Las actuaciones de la autoridad dieron lugar a que los contribuyentes acudieran al juicio de amparo solicitando que se declarara la inconstitucionalidad de la citada disposición, lo cual se derivó en que la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), conocieran de los recursos de revisión promovidos por el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos —en su carácter de autoridad responsable—, en los cuales argumentó que la Fracc. III, del Art. 40 del CFF, debía ser declarado constitucional, toda vez que el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente, es una figura diversa al embargo precautorio, dado que constituye una medida de apremio cuya finalidad es vencer la oposición dirigida a impedir u obstaculizar el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria.

Al respecto, la Primera y Segunda Salas de la SCJN, emitieron criterios distintos al respecto, por lo que se originó la contradicción de tesis 291/2012, de la cual conoció el Tribunal Pleno de la SCJN.

## CRITERIO DE LA PRIMERA SALA DE LA SCJN

Al resolver el amparo en revisión 813/2011, la Primera Sala de la SCJN declaró infundado el agravio hecho valer por la autoridad responsable, al considerar que, si bien el embargo precautorio y el aseguramiento de bienes tienen diferencias, lo cierto es que para efectos prácticos, ambas figuras se traducen en medidas cautelares, habida cuenta de que la prevista en el numeral impugnado, aunque persigue una finalidad constitucionalmente válida, no es idónea para ello, dado que el fin buscado por el legislador se puede alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos, tales como el auxilio de la fuerza pública, la imposición de multas considerables o el aseguramiento exclusivamente de la contabilidad del contribuyente; además, tampoco es proporcional, en tanto el aseguramiento de bienes tiene como efecto impedir que el contribuyente continúe con su operación ordinaria, lo que puede tener como consecuencia el incumplimiento de otras obligaciones con quienes mantiene relaciones jurídicas.

Asimismo, la Primera Sala destacó que el aseguramiento de bienes no tiene por objeto asegurar el pago de créditos fiscales exigibles sino únicamente evitar que se impida la investigación de la situación fiscal del contribuyente, lo que implica que se puede llegar al extremo de asegurar todos sus bienes sin que existan elementos que permitan inferir que ha incumplido con sus obligaciones tributarias, situación que resulta excesiva y carente de razonabilidad, máxime que no se establecen los límites materiales bajo los cuales habrá de operar el aseguramiento relativo, sin que puedan estimarse aplicables las disposiciones previstas para el embargo precautorio, en tanto no existe un crédito fiscal determinado; tal situación resulta suficiente para considerar que la norma impugnada viola la garantía de seguridad jurídica.

## CRITERIO DE LA SEGUNDA SALA DE LA SCJN

La Segunda Sala, al resolver el amparo en revisión 786/2011, declaró fundados los agravios formulados por la autoridad recurrente, al estimar que la finalidad de las medidas de apremio previstas en el Art. 40 del CFF, concretamente, el aseguramiento de bienes que se prevé en su Fracc. III, es desincentivar las conductas que obstaculicen el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria y vencerlas una vez que son desplegadas, no así el de resarcir o garantizar el interés fiscal, como acontece tratándose del embargo precautorio, de ahí que no sea necesario que previo al aseguramiento de bienes deba determinarse un crédito fiscal.

Además, la Segunda Sala señaló que el aseguramiento como medida de apremio no resulta violatorio del principio de seguridad jurídica establecido en el Art. 16 de la CPEUM, toda vez que tiene por objeto dotar a la autoridad fiscal de una facultad, cuyo ejercicio debe acotarse estrictamente a los supuestos de procedencia

establecidos en el Art. 40, Fracc. III, del CFF, para hacer cumplir sus propias determinaciones, pero no se busca con su ejercicio el aseguramiento de interés fiscal alguno. Se trata de un medio que busca constreñir a quien se dirija que permita el inicio y desarrollo de las facultades de la autoridad fiscal.

De la sentencia pronunciada por la Segunda Sala se derivaron, entre otras, las siguientes tesis aisladas:

**ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, PRIMER PÁRRAFO, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2010 QUE LO REGULA, AL NO ESTABLECER EL MONTO SOBRE EL CUAL DEBA OPERAR, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.** El precepto legal citado, al no establecer respecto de qué monto habrá de operar el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente, no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que se trata de una medida de apremio que no tiene como objeto garantizar el interés fiscal de la Federación, sino que es un instrumento legal con que cuenta la autoridad fiscal para compeler al contribuyente para que permita el ejercicio de sus facultades, esto es, constituye un medio coercitivo con que cuenta aquélla para hacer cumplir sus propias determinaciones, pero con su ejercicio no se busca asegurar interés fiscal alguno; de ahí que sea innecesario señalar los lineamientos para determinar el monto sobre el cual deba operar el aseguramiento precautorio cuando el contribuyente se oponga, impida u obstaculice físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales.<sup>1</sup>

**ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, PRIMER PÁRRAFO, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2010 QUE LO REGULA, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.** El referido aseguramiento precautorio no comparte la naturaleza del embargo precautorio, ya que éste constituye una medida preventiva tendente a satisfacer el interés fiscal, mientras que aquél es una medida de apremio establecida en favor de la autoridad fiscal que puede decretarla cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales. Por tanto, el citado numeral, que regula el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente como medida de apremio, no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que dicha medida tiene por objeto desincentivar las conductas que obstaculicen el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la

---

1 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro VII, abril de 2012, tomo 2, pág. 1247.

autoridad hacendaria y superarlas una vez que se despliegan, a efecto de hacer efectivo el imperio de las autoridades, al hacer uso de aquélla y que los particulares obedezcan sus determinaciones. Tales aspectos son de evidente interés público y son los que se pretenden tutelar a través de dicha medida, cuyo ejercicio debe acotarse estrictamente a los supuestos de procedencia que el mencionado precepto legal prevé para que la autoridad fiscal haga cumplir sus determinaciones, pero no se busca con su ejercicio el aseguramiento de interés fiscal alguno.<sup>2</sup>

## CONTRADICCIÓN DE TESIS 291/2012 RESUELTA POR EL PLENO DE LA SCJN

Los criterios antes expuestos, dieron lugar a que el Tribunal Pleno de la SCJN, determinara si el aseguramiento de bienes que se prevé en la Fracc. III del Art. 40 del CFF, constituye una medida de apremio idónea y proporcional con el fin pretendido por el legislador, consistente en vencer la oposición del contribuyente dirigida a impedir u obstaculizar el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria y, en su caso, si dicha medida es violatoria de la garantía de seguridad jurídica.

El proyecto presentado para resolver la contradicción de tesis 291/2012, estaba a cargo del Ministro Luis María Aguilar Morales, quien se encaminaba a declarar la constitucionalidad del aseguramiento precautorio previsto en el Art. 40, Fracc. III, del CFF, adoptando el criterio que sostenía la Segunda Sala de la SCJN.

No obstante, el Pleno de la SCJN, mediante sesión de fecha 27 de septiembre de 2012, declaró inconstitucional el Art. 40, Fracc. III, del CFF, sosteniendo el criterio de la Primera Sala, en el sentido de que el embargo precautorio previsto en el citado artículo, transgrede el principio de seguridad jurídica, toda vez que genera una situación de incertidumbre para el particular, al dejar a la voluntad de la autoridad la determinación del alcance patrimonial que puede tener el aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente.

En efecto, al resolver la contradicción de tesis 291/2012, el Pleno de la SCJN sostuvo que la medida de apremio prevista en el Art. 40, Fracc. III, del CFF:

[...]no tiene por objeto garantizar un crédito fiscal, más aun, se impone sin que existan elementos suficientes que permitan establecer, al menos presuntivamente, que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales, lo que evidentemente da pauta a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria, habida cuenta de que no se precisan los límites materiales para el ejercicio de esa atribución, situación tal que por sí, contraviene la garantía de seguridad jurídica que

---

2 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, abril de 2012, tomo 2, pág. 1248.*

consagra el artículo 16 de la Constitución General de la República, pues no debe soslayarse que en observancia a ese derecho fundamental, el legislador sólo puede facultar a las autoridades fiscales a emitir los actos de molestia que sean necesarios para verificar que los gobernados cumplan con el deber constitucional de contribuir al gasto público, debiendo acotar el ejercicio de sus atribuciones de modo tal que se genere certeza al particular sobre los límites de su actuación[...]<sup>3</sup>

Durante la sesión, el Ministro Sergio Valls consideró que para que dicha medida de apremio respete el principio de seguridad jurídica “[...] es necesario que se establezcan límites dentro de los cuales pueda actuar la autoridad [...]”.

Por su parte, el Ministro Arturo Zaldívar señaló que la Fracc. III, del Art. 40 lesiona de manera grave el principio de seguridad jurídica, toda vez que “[...] no distingue grados de intensidad en la oposición, ni tampoco establece una graduación racional o razonable entre las distintas medidas [...]”.

Por lo anterior, el Pleno de la SCJN emitió la jurisprudencia P./J. 3/2013.

**ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.** Al establecer el citado precepto que la autoridad fiscal podrá aplicar, como medida de apremio, el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente cuando éste, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de sus facultades de comprobación, viola el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicha medida no tiene por objeto garantizar un crédito fiscal y se impone sin que existan elementos suficientes que permitan establecer, al menos presuntivamente, que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales; de ahí que al no precisarse los límites materiales para el ejercicio de esa atribución se da pauta a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria. No obsta a lo anterior que el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente obedezca a un fin constitucionalmente válido, consistente en vencer su resistencia para que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación y logre que cumpla eficazmente con su obligación constitucional de contribuir al gasto público, en razón de que tal medida de apremio, en tanto impide que ejerza sus derechos de propiedad sobre los bienes asegurados, no es proporcional con el fin pretendido por el legislador ni es idónea para ello, ya que puede llegar a obstaculizar el desarrollo normal de sus actividades ordinarias y, con ello, generar que incumpla con las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas, incluyendo las de naturaleza tributaria, a más de que existen otros medios que restringen en menor medida sus derechos fundamentales, como el auxilio de la fuerza pública y la imposición de sanciones pecuniarias.<sup>4</sup>

3 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, pág. 45.

4 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, tomo 1, pág. 7.

Esta resolución no significa que las autoridades fiscales vayan a detener la práctica de estas medidas de apremio, toda vez que las tesis de jurisprudencia emitidas por la SCJN, únicamente resultan obligatorias para los tribunales judiciales y administrativos, por lo que, en caso de ser sujeto del aseguramiento precautorio de bienes o cuentas bancarias, por parte de las autoridades fiscales, deberán interponerse los medios de defensa correspondientes, a fin de que sean los órganos jurisdiccionales los que apliquen el criterio emitido por la SCJN.

## **CRITERIO DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (PRODECON)**

Mediante el boletín de prensa 077/2012, la Prodecon informó que la Procuradora Diana Bernal Ladrón de Guevara propuso ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, modificaciones legales al CFF para la regulación del aseguramiento precautorio de bienes.

En el encuentro sostenido con esa Comisión, se propuso derogar la Fracc. III del Art. 40 del CFF, que regula el aseguramiento precautorio de bienes, luego de haber sido declarado inconstitucional por la SCJN.

Por medio de ese boletín, se señala que la Procuradora expresó que la facultad de inmovilizar cuentas bancarias debe apegarse a la ley, por lo que propuso modificaciones al CFF; entre estas se destacan:

- Otorgar un plazo de 45 días para que los contribuyentes puedan garantizar el interés fiscal contados a partir de que se les notifique la resolución recaída a su recurso de revocación.
- Reducir la discrecionalidad cuando se embarguen precautoriamente los bienes de los contribuyentes y establecer con toda claridad el monto sobre el cual se puede ordenar el embargo de las cuentas de los pagadores de impuestos.

Por otra parte, mediante el cuaderno número VII *Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las recomendaciones de la Prodecon*, de la Serie de Cuadernos de la Prodecon, reconoce que las autoridades están facultadas por ley para realizar la inmovilización de los depósitos y cuentas financieras de los contribuyentes, manifestando 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. Sin embargo, es evidente que las autoridades fiscales no toman en cuenta estos

aspectos, toda vez que, derivado de las quejas que han promovido diversos contribuyentes ante la Prodecon, se observa que las autoridades 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.

Asimismo, por medio de ese cuaderno, la Prodecon aplaude la determinación que el Pleno de la SCJN, adoptó al resolver la contradicción de tesis 291/2012, comentada en el presente trabajo.

## CONCLUSIÓN

En estos días ha resultado muy frecuente la práctica del congelamiento de cuentas bancarias por parte de las autoridades fiscales, actos que se realizan con supuesto apego al Art. 40, Fracc. III, del CFF, el cual como hemos advertido ha sido declarado inconstitucional por el Pleno de la SCJN.

Ahora bien, aun cuando la SCJN declaró inconstitucional el aseguramiento precautorio previsto en el dispositivo en comento, las autoridades fiscales no están obligadas a dar cumplimiento a la jurisprudencia correspondiente, toda vez que la misma solo es obligatoria para los tribunales judiciales y administrativos, ante los cuales se hagan valer los medios de defensa correspondientes.

Este tipo de prácticas afecta de manera significativa las operaciones de los contribuyentes, ya que se les impide el libre ejercicio de su trabajo y la prestación de servicios, cubrir sus compromisos crediticios, llegando a paralizar completamente la actividad empresarial que desarrollan, lo cual en ocasiones ha llevado a la quiebra de diversas empresas.

No obstante, es importante examinar cada caso en particular y, en su momento, ejercer el medio de defensa correspondiente, a efecto de evitar más violaciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

