

# SCJN: Es inconstitucional el aseguramiento precautorio de bienes por autoridades fiscales

MIRAMONTES  
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma  
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios, medios de defensa fiscal y consultoría corporativa  
Tiene 27 años en la firma

## NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Conforme al sistema fiscal vigente en nuestro país, las contribuciones se causan en el momento en el que los contribuyentes realizan el supuesto o hecho generador previsto en las leyes fiscales, y se determinan aplicando las disposiciones vigentes en el momento de su causación.

El sistema mencionado opera bajo el principio de “autodeterminación de las contribuciones”, lo cual significa que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Es decir, es el contribuyente y no la autoridad fiscal, a quien le corresponde determinar las contribuciones como regla general.

Desde luego, ese principio opera de manera paralela a la facultad de las autoridades fiscales, en este caso el Servicio de Administración Tributaria (SAT), para revisar o determinar, en su caso, las contribuciones a cargo de los particulares, como podrían ser aquellas que surjan con motivo de una visita domiciliaria o bien, una revisión de gabinete.

Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen **físicamente** el inicio o desarrollo del ejerci-

cio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, éstas tiene la facultad, entre otras medidas de apremio, para decretar el **aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación** del contribuyente, en los términos previstos por el artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación (CFF).

La porción normativa contenida en la referida fracción III del dispositivo en comento fue objeto de una denuncia de contradicción de tesis, habida cuenta que ambas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) sostenían criterios distintos en cuanto a su regularidad constitucional, a la luz de la garantía de seguridad jurídica. Esa contradicción ya fue resuelta por el Pleno de la SCJN, como se señala más adelante.

## ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE BIENES

### Contradicción de tesis

En la pasada sesión pública del Pleno de la SCJN, de fecha 27 de septiembre de 2012, se dio cuenta de la contradicción de tesis 291/2012, entre los criterios sustentados por la Primera y Segunda Salas de ese Alto Tribunal, acerca de la constitucionalidad de la porción normativa contenida en el artículo 40, fracción III del CFF, misma que facul-



ta a las autoridades fiscales a practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación 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 comprobación de las autoridades fiscales.

Con antelación, la Primera Sala de ese Alto Tribunal, al resolver el amparo en revisión 813/2011, determinó que el dispositivo citado era *inconstitucional*, por desatender la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Esto, debido a que el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación no es la medida idónea y proporcional para vencer la resistencia de los contribuyentes, calificándola esa Sala de “excesiva”, en virtud de que no establece un límite material ni temporal de la medida, lo cual además limita la realización ordinaria de las actividades del sujeto visitado, y puede dar lugar a arbitrariedades por parte de las autoridades fiscales.

En tanto que la Segunda Sala, al resolver el amparo en revisión 786/2011, resolvió confirmar la *constitucionalidad* del referido numeral, argumentando –de manera esencial– que no existía violación a la garantía de seguridad jurídica, dado que la finalidad de esa medida persigue hacer factible el ejercicio de las facultades de fiscalización, obligando al sujeto visitado a modificar su oposición, y no precisamente a garantizar el interés fiscal, motivo por el cual no resultaba necesario que tal dispositivo señalara un límite material para su imposición.

### ¿Facultad discrecional o reglada?

En relación con esta facultad citada, resulta importante considerar que la misma tiene el carácter de “medida de apremio”, para compeler a los sujetos obligados a permitir el inicio o desarrollo de las facultades de fiscalización.

Lo anterior, sin perder de vista que el propio artículo 40 del CFF le otorga a las autoridades fiscales el ejercicio de otras medidas de apremio, entre las que se encuentran: el uso de la fuerza pública; la imposición de multa, o bien, la solicitud a la autoridad competente para que proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.

Por ello, es dable afirmar que tal dispositivo es omiso en establecer de manera expresa que el ejercicio de tales facultades debe obedecer a un orden lógico de prelación, en el que se apliquen de menor a mayor trascendencia –es decir, de manera gradual–, con la finalidad de “armonizar” la medida de apremio seleccionada y el respeto a las garantías fundamentales del contribuyente, aun a pesar de la oposición por éste manifestada, todo lo cual debe estimarse como contrario a la garantía de seguridad jurídica.

Además, es evidente que el aseguramiento precautorio de bienes –al tratarse de una medida extrema– debe sujetarse a requisitos de limitaciones materiales y de temporalidad, para evitar que la medida sea desproporcionada en relación con los fines perseguidos, y que ello pueda dar margen a la arbitrariedad de las autoridades.

Para una mejor ilustración del tema, a continuación se reproduce el contenido íntegro del artículo 40 del CFF, en comentario:

**40.** 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, éstas podrán aplicar **como medidas de apremio**, las siguientes:

**I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.**

**II. Imponer la multa** que corresponda en los términos de este Código.

**III. Decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente.**

Para los efectos de esta fracción, la autoridad que practique el aseguramiento precautorio deberá 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 las autoridades fiscales, y deberá observar en todo momento las disposiciones contenidas en la Sección II del Capítulo III, Título V de este Código.

**IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia** a un mandato legítimo de autoridad competente.

Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

El apoyo a que se refiere el párrafo anterior consistirá en **efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal**, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilicen para el desempeño de las actividades de los contribuyentes, **para estar en posibilidad de iniciar el acto de fiscalización o continuar el mismo**; así como en brindar la seguridad necesaria a los visitantes.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.



## ALCANCE DEL FALLO DEL PLENO DE LA SCJN

### Fijación del criterio jurisprudencial

De conformidad con la versión taquigráfica de la sesión pública del Pleno de la SCJN, de fecha 27 de septiembre de 2012, se sostiene que se actualiza la contradicción de tesis, toda vez que la Primera Sala, al resolver el Juicio de Amparo en Revisión 813/2011, determinó que el artículo 40, fracción III del CFF, que establece la posibilidad de aplicar como medida de apremio a quienes se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de fiscalización, el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación, es contrario al principio de seguridad jurídica, porque restringe de forma excesiva e innecesaria los derechos de los contribuyentes, al limitar el ejercicio de su derecho de propiedad e impedirles continuar con la operación ordinaria de sus actividades, lo cual se corrobora al reconocer que ese dispositivo no marca límites materiales ni temporales bajo los cuales deba realizarse dicho aseguramiento.

En tanto que la Segunda Sala de ese Alto Tribunal, al resolver el Juicio de Amparo 786/2011, determinó que la medida de apremio establecida en el artículo 40, fracción III del CFF, no viola el derecho de seguridad jurídica por el hecho de no establecer el monto respecto del cual debe operar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente, pues al tratarse de una medida de apremio, mas no de una medida cautelar, es claro que su objeto no es garantizar el interés fiscal, sino obligar al particular a que permita el ejercicio de las facultades de la autoridad, motivo por el cual resulta innecesario señalar límites materiales para su imposición.

Ahora bien, durante la discusión se hizo énfasis –para tratar de sostener la constitucionalidad del dispositivo sujeto a estudio– en que el aseguramiento precautorio de bienes es una medida de apremio idónea para constreñir al particular a que permita el inicio y desarrollo de las facultades de comprobación, y al no estar dirigida a garantizar el interés fiscal, no era necesario que estuviera sujeta a un límite material, máxime que en el momento en el cual se aplica, la autoridad fiscal desconoce si el contribuyente adeuda o no tributos.

No obstante lo anterior, con el voto de una mayoría de seis de los 11 ministros, el Pleno de **la SCJN declaró inconstitucional el artículo 40, fracción III del CFF**, por violación a la garantía de seguridad jurídica, respecto de la facultad otorgada a las autoridades fiscales para decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación, cuando los contribuyentes se opongan al ejercicio de las facultades de fiscalización –según se ha relatado con anterioridad–, estableciendo de esa manera un Criterio de

Jurisprudencia por Contradicción de Tesis, mismo que se encuentra pendiente de publicación.

Entre los razonamientos hechos valer por los ministros a favor de la declaratoria de inconstitucionalidad del dispositivo en comento, por desatención a la garantía de seguridad jurídica, sobresalen los siguientes: (i) que al no contener un límite material ni temporal el aseguramiento precautorio, deja al arbitrio de la autoridad su ejecución; (ii) que ante la falta del límite temporal de la medida cautelar, para que la autoridad retire el aseguramiento precautorio, además de afectar el funcionamiento de la negociación de manera indefinida, puede simularse un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales, y (iii) que tal dispositivo no distingue grados de intensidad en la oposición ni tampoco establece una graduación proporcional o razonable entre las distintas medidas.

Por estas razones, los ministros resolvieron que **la tesis que debe prevalecer es la adoptada por la Primera Sala**, como se reseña al inicio del presente tema de estudio.

### CONCLUSIONES

En relación con el tema que se analiza, si bien es cierto que la resistencia de los particulares a todo mandamiento de autoridad competente no puede ser aceptable en nuestro Estado de Derecho, también lo es que la disposición normativa en comento, la cual permite el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes cuando éstos se resisten al ejercicio de las facultades de comprobación, desatiende la garantía de seguridad jurídica, dado que no impone a las autoridades fiscales limitaciones materiales y temporales que hagan idónea y proporcional la medida, evitando con ello dar margen a la arbitrariedad.

Por ese motivo, se estima afortunada la declaratoria de inconstitucionalidad de la fracción III del artículo 40 del CFF, por ser contraria a la garantía de seguridad jurídica bajo los argumentos que han sido comentados.

Asimismo, es válido afirmar que esa irregularidad constitucional deviene extensiva a todo el artículo 40 del CFF, por ser omiso en el establecimiento expreso de un orden lógico de prelación en la aplicación de las diversas medidas de apremio que en él se contienen, para que las autoridades fiscales se vean constreñidas a seleccionar aquellas que tengan de menor a mayor trascendencia hacia la esfera jurídica de los contribuyentes, de manera gradual, para armonizar su aplicación con el pleno respeto a sus garantías fundamentales, aun en los casos de oposición de los que se habla.

Por esta razón, sería deseable la intervención del Poder Legislativo, con el objetivo de ajustar el contenido integral de este dispositivo conforme a la garantía de seguridad jurídica, en los aspectos que han sido señalados.

