

Usuario: DANIEL ESQUER

Email: DANIEL.ESQUER.LEON@HOTMAIL.COM

Fecha: 16/06/2022 22:45:21

El aseguramiento precautorio automático de los depósitos bancarios en 2021 estipulado en el CFF tiene el alcance de una medida regresiva y desproporcionada

Daniel Esquer León

Puntos Finos - Número 317/2021 - 01/12/2021

ANÁLISIS Y OPINIÓN

El aseguramiento precautorio automático de los depósitos bancarios en 2021 estipulado en el CFF tiene el alcance de una medida regresiva y desproporcionada

M.I. y L.D. Daniel Esquer
León, Socio de Miramontes
Soto y Asociados



INTRODUCCIÓN

El 8 de diciembre de 2020 se publicó el DOF el decreto de Reforma Fiscal para 2021, **1** en el cual, entre otras disposiciones, se reformaron los **artículos 40 y 40-A del CFF**, para incluir de manera integral la figura del tercero relacionado del contribuyente e igualmente se **modifica radicalmente el orden de prelación** de la materia del aseguramiento precautorio, y permite que la autoridad fiscal proceda al aseguramiento de una cuenta bancaria como primera opción en contra de un tercero relacionado o un contribuyente.

En el presente análisis se afirma con claridad que el alcance del aseguramiento de una cuenta bancaria en los términos de la reforma, redunda en una medida regresiva, desproporcionada y



excesiva que **no encuentra justificación** de modo alguno en el hecho de que se trate de un acto de molestia transitorio, y que su finalidad sea vencer la resistencia de un particular contra el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, **como se pretende argumentar en la exposición de motivos 2** y como se confirma en la presente colaboración.

1 “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la **Ley del Impuesto sobre la Renta**, de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado** y del Código Fiscal de la Federación”

2 Véase en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2020/sep/20200908-D.pdf>, p. 69 (LXVIII)

MEDIDAS DE APREMIO

El significado de la palabra “apremio” conforme al *Diccionario* de la Real Academia Española, **3** se identifica como *el mandamiento de autoridad judicial para compeler al pago de alguna cantidad o al cumplimiento de otro acto obligatorio*.

Por su parte, el **artículo 612** del **Código Federal de Procedimientos Civiles** (CFPC), precisa que los tribunales, para hacer cumplir sus determinaciones pueden emplear medios de apremio como lo es el auxilio de la fuerza pública, cateo y arresto, y al respecto, tratándose de la ley procesal civil como es el ordenamiento citado, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) del país ha establecido que las medidas de apremio son disposiciones que tienden a hacer efectivo el imperio de las autoridades judiciales para que se obedezcan sus determinaciones. **4**

Asimismo, el **artículo 40** del CFF –antes y posterior a la reforma a partir de 2021– establece las medidas de apremio en favor de la autoridad fiscal cuando el contribuyente, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, impidan el desarrollo de sus facultades.

Tales medidas se identifican como se indica a continuación, observando el siguiente orden:

- Auxilio de la fuerza pública.
- Multa.
- Aseguramiento precautorio.

Al igual que sucede en materia civil, ante la insuficiencia de las medidas de apremio, el numeral en cita señala que la autoridad fiscal podrá solicitar a la autoridad competente (fiscal o Ministerio Público), a efecto de que se proceda por el delito identificado como desobediencia y resistencia de particulares, **5** lo cual, no obstante, no es propiamente un medio de apremio y en cambio solamente es un acto (denuncia penal) que realiza la autoridad fiscal por una conducta tipificada como delito. El CFF lo identifica como una consecuencia adicional ante una conducta calificada como delictiva por la ley penal.

3 Véase en: <https://dle.rae.es/apremio>

4 No. de Registro 282254. *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo XX. Tesis aislada, p. 898. Rubro: *APREMIO, MEDIDAS DE*.

5 El delito está regulado en el **artículo 178** del **Código Penal Federal** (CPF), y de conformidad con ese numeral, comete tal ilícito penal al que, sin causa legítima, rehusare a prestar un servicio de interés público a que la ley le obligue, o desobedeciere un mandato legítimo de la autoridad

COMPARATIVO DEL ARTÍCULO 40 DEL CFF, ANTES Y A PARTIR DE 2021

El numeral 40 del CFF fue modificado en su fracción III, relativa al aseguramiento precautorio como medio de apremio, precisando que podrá practicarse tal medida respecto de los bienes o de la negociación de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, **incluyendo en esta última parte la figura de los terceros relacionados**, tal como se venía indicando en el primer párrafo del dispositivo en cita. **6**

Se reproduce la parte conducente del artículo en estudio, resaltando la porción normativa relacionada:

Antes de la reforma 2021	Reforma 2021
<p>Artículo 40. Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden:</p> <p>I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.</p> <p>...</p> <p>II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.</p> <p>III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos, conforme a lo establecido en el artículo 40-A de este Código.</p> <p>...</p>	<p>Artículo 40. Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden:</p> <p>I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.</p> <p>...</p> <p>II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.</p> <p>III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos, conforme a lo establecido en el artículo 40-A de este Código, conforme a las reglas de carácter general que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.</p> <p>...</p> <p>(Énfasis añadido.)</p>

6 En la iniciativa de reforma presentada por el Ejecutivo Federal, de fecha 8 de septiembre de 2020, se indica que se propone modificar la fracción III del **artículo 40** del CFF, para incluir la figura de los terceros relacionados con los contribuyentes y/o responsables solidarios. Lo anterior, para hacerlo congruente con el señalamiento actualmente previsto en el primer párrafo del referido artículo 40 y en atención a que tales terceros también pueden resistirse al ejercicio de las atribuciones de la autoridad fiscal. Véase en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2020/sep/20200908-D.pdf> , p. 64

7 SAT

NUEVO ALCANCE DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO A PARTIR DE 2021 EN RELACIÓN CON LOS TERCEROS RELACIONADOS

El **artículo 40-A** del CFF, que regula el aseguramiento precautorio como medida de apremio fue modificado y, a partir de 2021, en concordancia con la reforma del precitado numeral 40 de ese código, se **incluyó en su texto la figura de los terceros relacionados**, tal y como se advierte en su primer párrafo, y en las fracciones I y II, que a continuación se reproducen de forma comparativa para mayor comprensión:

Artículo 40-A del CFF

Antes de la reforma 2021	Reforma 2021
<p>Artículo 40-A. El aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes o los responsables solidarios, a que se refiere la</p>	<p>Artículo 40-A. El aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos</p>

<p>fracción III del artículo 40 de este Código, así como el levantamiento del mismo, en su caso, se realizará conforme a lo siguiente:</p>	<p>relacionados, a que se refiere la fracción III del artículo 40 de este Código, así como el levantamiento del mismo, en su caso, se realizará conforme a lo siguiente:</p>
<p>I. Se practicará una vez agotadas las medidas de apremio a que se refieren las fracciones I y II del artículo 40 de este ordenamiento, salvo en los casos siguientes:</p> <p>a) Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las facultades de las autoridades fiscales derivado de que los contribuyentes, los responsables solidarios, no sean localizables en su domicilio fiscal; desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso correspondiente; hayan desaparecido, o se ignore su domicilio.</p> <p>b) Cuando las autoridades fiscales practiquen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y éstos no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes o, en su caso, no exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que enajenen en dichos lugares.</p> <p>c) Cuando una vez iniciadas las facultades de comprobación, exista riesgo inminente de que los contribuyentes o los responsables solidarios oculten, enajenen o dilapiden sus bienes.</p>	<p>I. Se practicará una vez agotadas las medidas de apremio a que se refieren las fracciones I y II del artículo 40 de este ordenamiento, salvo en los casos siguientes:</p> <p>a) Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las facultades de las autoridades fiscales derivado de que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados no sean localizados en su domicilio fiscal; desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso correspondiente; hayan desaparecido, o se ignore su domicilio.</p> <p>b) Cuando las autoridades fiscales practiquen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y éstos no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes o, en su caso, no exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que enajenen en dichos lugares.</p> <p>c) Cuando una vez iniciadas las facultades de comprobación, exista riesgo inminente de que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, oculten, enajenen o dilapiden sus bienes.</p> <p>d) Cuando se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos marbetes o precintos, o bien, teniéndolos adheridos éstos sean falsos o se encuentren alterados, y cuando no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos que tenga en su poder el contribuyente. (Énfasis añadido.)</p>
<p>II. La autoridad practicará el aseguramiento precautorio hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que ella misma realice, únicamente para estos efectos. Para lo anterior, se podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 de este Código.</p> <p>La autoridad fiscal que practique el aseguramiento precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza dicho aseguramiento, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.</p> <p>...</p>	<p>II. La autoridad practicará el aseguramiento precautorio hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que ella misma realice, únicamente para estos efectos. Para lo anterior, se podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 de este Código.</p> <p>El aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación de los terceros relacionados con el contribuyente o responsable solidario se practicará hasta por la tercera parte del monto de las operaciones, actos o actividades que dicho tercero realizó con tal contribuyente o responsable solidario, o con el que la autoridad fiscal pretenda comprobar con las solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos.</p> <p>La autoridad fiscal que practique el aseguramiento precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza dicho aseguramiento, entregando copia de la</p>

	misma a la persona con quien se entienda la diligencia. ... (Énfasis añadido.)
--	--

Regla general en aseguramiento precautorio y su excepción

Atendiendo al texto que se reproduce, en primer lugar, debe señalarse que el numeral 40-A del CFF, –de manera previa y posterior a la reforma–, incluye una regla de aplicación específica, con relación al medio de apremio del aseguramiento precautorio, que se refiere a que esta **solamente podrá practicarse** una vez agotadas las medidas de multa y de auxilio de la fuerza pública.

La regla general en cita admite excepciones o salvedades, que es posible identificar en la misma porción normativa, **8** la que indica **cuatro supuestos o casos de excepción**, en los que no es necesario agotar de forma previa la multa ni el auxilio de la fuerza pública, y la autoridad fiscal podrá practicar directamente el embargo precautorio:

1. Cuando **no sean localizados en su domicilio fiscal**; desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso correspondiente; hayan desaparecido, o se ignore su domicilio.
2. En el caso de visitas a **contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública** y estos no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) o, en su caso, no exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que enajenen en esos lugares.
3. Cuando se detecten **envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos marbetes** o precintos, o bien, teniéndolos adheridos, estos sean falsos o se encuentren alterados, y cuando no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos que tenga en su poder el contribuyente.
4. Cuando una vez iniciadas las facultades de comprobación, exista riesgo inminente de que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, **oculten, enajenen o dilapiden sus bienes**.

Alcance excesivo del aseguramiento precautorio a partir de 2021

Es muy importante resaltar que al cambiar el **artículo 40-A** del CFF en análisis, **se modifica el orden de prelación** de la materia del aseguramiento y se agrega un párrafo segundo a la fracción II, el cual resulta confuso en su redacción y claramente se abre la puerta para una actuación arbitraria de la autoridad fiscal, debido a que define un **alcance excesivo y desproporcionado** del aseguramiento precautorio **en perjuicio de los contribuyentes y de los terceros relacionados con el mismo**.

A continuación se transcribe la porción normativa en comento:

Artículo 40-A. ...

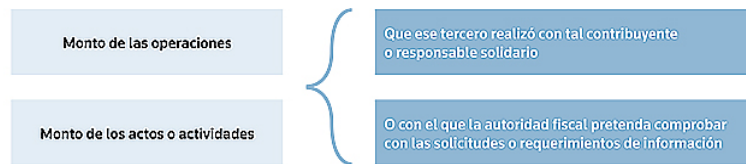
...

II. ...

El aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación de los terceros relacionados con el contribuyente o responsable solidario se practicará hasta por la tercera parte del monto de las operaciones, actos o actividades que dicho tercero realizó con tal contribuyente o responsable solidario, o con el que la autoridad fiscal pretenda comprobar con las solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos.

...

Acorde con lo señalado por el nuevo párrafo adicionado para 2021, el límite para el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación de los terceros es hasta por una tercera parte de lo siguiente:



Para efecto de ubicar de manera clara la afirmación del **alcance excesivo y la desproporción** de la medida en la ejecución de un aseguramiento precautorio **en perjuicio de terceros** que se ha establecido en la reforma que se analiza, es de importancia identificar los antecedentes del numeral 40-A del CFF, mismo que fue adicionado en 2013.

Alcance del embargo precautorio definido en el **artículo 40-A** del CFF a partir de 2013

El 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo Federal presentó iniciativa con proyecto de decreto que, entre otros, incorporó el numeral 40-A al CFF, para establecer la regulación a la cual debe sujetarse el aseguramiento precautorio, misma propuesta que en su exposición de motivos **9** indicaba lo siguiente:

*...se propone adicionar el artículo 40-A al citado código tributario **para prever la regulación a la que debe sujetarse el aseguramiento precautorio**, estableciendo entre otras cosas, causales para su aplicación tales como la existencia de una determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que la autoridad fiscal realice únicamente para tales efectos; el procedimiento a observarse durante el mismo; un orden de prelación de los bienes susceptibles a asegurarse, y que el levantamiento del aseguramiento se realice una vez que haya cesado la resistencia del contribuyente, y se tenga por concluido el ejercicio de las facultades de las autoridades, o bien cuando el contribuyente obtenga la suspensión del acto por autoridad judicial.*

(Énfasis añadido.)

La iniciativa que adicionaba el **artículo 40-A** del CFF en comento, fue finalmente publicada en el DOF, el 9 de diciembre de 2013 y cabe señalar que ese artículo no fue reformado sino hasta el 8 de diciembre de 2020, fecha en que se publica en el DOF el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación”, que incluye la materia que en el presente trabajo se analiza.

Adición del numeral 40-A al CFF en 2013 motivado por la violación a la seguridad jurídica en el aseguramiento precautorio

Por su relevancia jurídica, es de importancia mencionar que la adición del numeral 40-A al CFF, que regula el procedimiento tratándose del aseguramiento precautorio, fue adicionado principalmente atendiendo al posicionamiento jurisprudencial de la SCJN del país que definió la violación al principio de seguridad jurídica en esa medida por no establecer un procedimiento para la ejecución de la medida precautoria en cita.

La inconstitucionalidad del aseguramiento precautorio por su falta de regulación específica en el CFF, se definió el 27 de septiembre de 2012, fecha en la cual, la SCJN del país funcionando en órgano Pleno, resolvió la **contradicción de tesis 291/2012**, entre las sustentadas por la Primera y Segunda Salas, de la que derivó el criterio jurisprudencial **3/2013, 10** el cual precisa que el aseguramiento precautorio como medida de apremio, en relación con los bienes o la negociación del contribuyente cuando este, 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** (CPEUM).

El tribunal citado afirmó tal violación, argumentando lo siguiente:

- Que el aseguramiento precautorio no tiene por objeto garantizar un crédito fiscal.
- Se impone sin que existan elementos suficientes que permitan establecer, al menos presuntivamente, que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales.
- Que atendiendo a que no se precisaban los límites materiales para ejecutar esa medida, se da pauta a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria.

Es trascendente, de igual manera, señalar que el Tribunal en Pleno, en la jurisprudencia en cita, emitió un razonamiento importante que **alude a la prelación u orden en que se ejecute la medida**, pues indicó que es constitucionalmente válido el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación del contribuyente porque su finalidad es vencer su resistencia, para que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación, pero no obstante ello, **tal medida impide ejercer sus derechos de propiedad sobre los bienes asegurados**, por lo cual precisó lo siguiente:

- **No es proporcional** esa medida con el fin pretendido por el legislador ni es idónea para ello, debido a 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.
- **Existen otros medios que restringen en menor medida** sus Derechos Fundamentales, como el auxilio de la fuerza pública y la imposición de sanciones pecuniarias.

Orden de prelación en el aseguramiento precautorio resulta una medida desproporcionada a partir de 2021

En la reforma al **artículo 40-A** del CFF que se analiza, resulta de suma trascendencia señalar que se modificó de manera radical el orden de prelación establecido, **en relación con los bienes**, lo cual, claramente resulta en extremo **perjudicial para el contribuyente** y en una desproporción, como queda evidenciado en el presente análisis.

Se afirma lo anterior, debido a que a partir de 2021, la fracción III del **artículo 40-A** del CFF, no obstante que tiene el mismo contenido previo a la reforma, el orden de prelación en los bienes materia del aseguramiento **se modifica para ubicar en primer lugar a los depósitos bancarios** –inciso a)–, a diferencia del orden anterior, previo a la reforma, en el que **se ubicaban en sexto lugar** –inciso f)–.

Para mayor comprensión se transcribe un cuadro comparativo previo y posterior a la reforma, resaltando los párrafos adicionados de la fracción III en comentario:

Antes de la reforma 2021	Reforma para 2021
<p>III. El aseguramiento precautorio se sujetará al orden siguiente:</p> <p>a) Bienes inmuebles, en este caso, el contribuyente o su representante legal deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior; se encuentran en copropiedad, o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Cuando la diligencia se entienda con un tercero, se deberá requerir a éste que, bajo protesta de decir verdad, manifieste si tiene conocimiento de que el bien que pretende asegurarse es propiedad del contribuyente y, en su caso, proporcione la documentación con la que cuenta para acreditar su dicho.</p>	<p>III. El aseguramiento precautorio se sujetará al orden siguiente:</p> <p>a) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito, componente, producto o instrumento de ahorro o inversión en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como</p>



	establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.
b) Cuentas por cobrar, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.	b) Cuentas por cobrar, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.	c) Dinero y metales preciosos.
d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de artes y oficios, indistintamente.	d) Bienes inmuebles, en este caso, el contribuyente, el responsable solidario o tercero con ellos relacionado, o en su caso, el representante legal de cualquiera de ellos, según el aseguramiento de que se trate, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, aseguramiento o embargo anterior; se encuentran en copropiedad, o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Cuando la diligencia se entienda con un tercero, se deberá requerir a éste para que, bajo protesta de decir verdad, manifieste si tiene conocimiento de que el bien que pretende asegurarse es propiedad del contribuyente y, en su caso, proporcione la documentación con la que cuente para acreditar su dicho.
e) Dinero y metales preciosos.	e) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
f) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito, componente, producto o instrumento de ahorro o inversión en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la Ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.	f) La negociación del contribuyente.
g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.	g) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.
h) La negociación del contribuyente. Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, deberán acreditar la propiedad de los bienes sobre los que se practique el aseguramiento precautorio. Cuando los contribuyentes, responsables	h) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de artes y oficios, indistintamente. Cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados no cuenten con alguno de los bienes a asegurar

<p>solidarios o terceros relacionados con ellos no conforme al orden de prelación establecido en cuent en o, bajo protesta de decir verdad, esta fracción; manifiesten bajo protesta de decir manifiesten no contar con alguno de los bienes a averdad, no contar con alguno de ellos, o bien, no asegurar conforme al orden establecido, se acrediten la propiedad de los mismos, dicha asentará en el acta circunstanciada referida en el circunstancia se asentará en el acta segundo párrafo de la fracción II de este artículo. circunstanciada referida en el tercer párrafo de la En el supuesto de que el valor del bien a asegurar fracción II de este artículo, en estos casos, la conforme al orden establecido exceda del monto autoridad fiscal podrá practicar el aseguramiento de la determinación provisional de adeudos sobre cualquiera de los otros bienes, atendiendo fiscales presuntos efectuada por la autoridad, se al citado orden de prelación. podrá practicar el aseguramiento sobre el En el supuesto de que el valor del bien a asegurar siguiente bien en el orden de prelación. conforme al orden establecido exceda del monto Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las de la determinación provisional de adeudos facultades de las autoridades fiscales derivado de fiscales presuntos efectuada por la autoridad, se que los contribuyentes, los responsables podrá practicar el aseguramiento sobre el solidarios o terceros relacionados con ellos no siguiente bien en el orden de prelación. sean localizables en su domicilio fiscal, Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las desocupen o abandonen el mismo sin presentar el facultades de las autoridades fiscales derivado de aviso correspondiente, hayan desaparecido o se que los contribuyentes, los responsables ignore su domicilio, el aseguramiento se solidarios o terceros con ellos relacionados no practicaré sobre los bienes a que se refiere el sean localizados en su domicilio fiscal, desocupen inciso f) de esta fracción. o abandonen el mismo sin presentar el aviso de Tratándose de las visitas a contribuyentes con cambio correspondiente al registro federal de locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública contribuyentes, hayan desaparecido o se ignore a que se refiere el inciso b) de la fracción I de este dicho domicilio, o cuando éstos hubieren sido artículo, el aseguramiento se practicará sobre las sancionados en dos o más ocasiones por la mercancías que se enajenen en dichos lugares, comisión de alguna de las infracciones a que se sin que sea necesario establecer un monto de la refiere la fracción I del artículo 85 de este Código, determinación provisional de adeudos fiscales el aseguramiento se practicará sobre los bienes a presuntos. que se refiere el inciso a) de esta fracción.</p>	<p>...</p> <p>En los casos a que se refiere el párrafo anterior, cuando el contribuyente, el responsable solidario o el tercero con ellos relacionado, no cuente con los bienes a que se refiere el inciso a) de esta fracción, el aseguramiento precautorio se podrá practicar indistintamente sobre cualquiera de los bienes señalados en la misma, sin necesidad de agotar el orden de prelación establecido.</p> <p>Tratándose de los supuestos a que se refieren los incisos b) y d) de la fracción I de este artículo, el aseguramiento se practicará sobre las mercancías que se enajenen en dichos lugares, así como sobre los envases o recipientes que contengan las bebidas alcohólicas que no tengan adheridos marbetes o precintos, o bien, teniéndolos adheridos éstos sean falsos o se encuentren alterados y sobre los marbetes o precintos respecto de los cuales no se acredite su legal posesión o tenencia, según corresponda, sin que sea necesario establecer un monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos.</p> <p>En los casos a que se refiere el párrafo anterior, se levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza dicho aseguramiento, misma que se entregará a la persona con quien se entienda la visita.</p> <p>...</p> <p>(Énfasis añadido.)</p>
--	---

En la exposición de motivos de la iniciativa, **2** se indica a manera de justificación que el aseguramiento de los depósitos bancarios se sustenta bajo la consideración de que se trata de un **acto de molestia transitorio**, de igual forma, se argumenta que esa medida es el medio **proporcional e idóneo para lograr vencer la resistencia** al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, precisando que el aseguramiento como medida de apremio no causaría un daño al contribuyente.

En atención a lo expuesto y para mayor claridad es importante resaltar a manera de resumen, el contexto en que puede aplicarse el aseguramiento precautorio como medida de apremio, atendiendo a las modificaciones en el CFF para 2021:

1. Procedencia para medios de apremio es impedir el desarrollo de facultades

La regulación de los medios o medidas de apremio en materia fiscal, de conformidad con el **artículo 40** del CFF permite que las autoridades fiscales puedan emplear esas medidas cuando el contribuyente, responsable solidario o un tercero relacionado con ellos, impida el inicio o el desarrollo de sus facultades.

2. Orden estricto a seguir

El **artículo 40** del CFF establece la obligación de la autoridad fiscal para efecto de observar un orden estricto en la ejecución de medidas de apremio, como es el siguiente:

- Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
- Multa.
- Aseguramiento precautorio.

3. Regla general en aseguramiento precautorio

De conformidad con el **artículo 40-A** del CFF, esta medida se practicará una vez agotadas las de fuerza pública y multa.

4. Excepción a la regla

La regla general en cita admite una excepción o salvedad, que es posible identificar en la misma porción normativa identificando **cuatro supuestos o casos de excepción**, en los que no es necesario agotar de forma previa la multa ni el auxilio de la fuerza pública, y la autoridad fiscal podrá practicar directamente el embargo precautorio, a saber:

- Cuando **no sean localizados en su domicilio fiscal**; desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso correspondiente; hayan desaparecido, o se ignore su domicilio
- En el caso de visitas a **contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública** y estos no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el RFC o, en su caso, no exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que enajenen en esos lugares.
- Cuando se detecten **envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos marbetes** o precintos, o bien, teniéndolos adheridos éstos sean falsos o se encuentren alterados, y cuando no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos que tenga en su poder el contribuyente.
- Cuando una vez iniciadas las facultades de comprobación, exista riesgo inminente de que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, **oculten, enajenen o dilapiden sus bienes**.

8 La regla aludida se encuentra en el texto del artículo 40-A, fracción I, primer párrafo, del CFF

9 Véase iniciativa en: http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf, p. 97

10 No. de Registro 2002711. Tesis P./J. 3/2013. Rubro: *ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVEÉ, VIOLA EL DERECHO A LA*



SEGURIDAD JURÍDICA.

11 LSAR

CLARA INCOMPATIBILIDAD DE LA REFORMA CON CRITERIO ASUMIDO POR EL PLENO Y LA SEGUNDA SALA DE LA SCJN

Como se ha indicado en líneas anteriores, el Pleno del Máximo Tribunal del país, al emitir la jurisprudencia **3/2013, 10** derivada de la contradicción de tesis 291/2012, precisó que el aseguramiento precautorio viola el principio de seguridad jurídica atendiendo a que **esa medida no tiene por objeto garantizar un crédito fiscal**, como sucede actualmente en el caso de los terceros relacionados.

De igual forma, en el criterio aludido, se definió un parámetro para identificar la desproporcionalidad en la medida del aseguramiento precautorio, atendiendo no solamente a que no se procura garantizar un crédito fiscal sino al hecho de **que existen otros medios que restringen en menor medida los Derechos Fundamentales del contribuyente o tercero, como el auxilio de la fuerza pública y la imposición de sanciones pecuniarias.**

En el mismo sentido, la Segunda Sala de la SCJN, en relación con el aseguramiento precautorio **indicó el alcance de la proporcionalidad en tal medida, 12** al precisar que tiene tal carácter **cuando no se ejecuta de forma automática** y en cambio requiere agotar previamente otras medidas de apremio tendentes al mismo fin, pero de menor afectación, de tal manera que solamente si esas medidas no resultan aptas para lograr vencer la conducta del particular la autoridad fiscal podrá asegurar provisionalmente sus bienes.

Con base en lo expuesto y en relación con lo expresado por la Segunda Sala de la SCJN, resulta claro afirmar que al modificar el orden de prelación y ubicar como **primera opción el aseguramiento de depósitos bancarios, se genera una clara desproporción** y ello redundante en una medida excesiva en perjuicio de los terceros relacionados e inclusive de los propios contribuyentes.

12 No. de Registro 2015549. Segunda Sala. Tesis 2a. Sala/Jurisprudencia 154/2017. Rubro: *ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. LOS ARTÍCULOS 40, PRIMER PÁRRAFO, FRACCIÓN III Y 40-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN SU TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO VIOLAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.*

COMENTARIO FINAL

Con base en los razonamientos expuestos y atendiendo a los criterios jurisprudenciales emitidos por la SCJN, es posible identificar un alcance constitucional y jurisprudencialmente válido relativo a la medida de aseguramiento precautorio, en el cual debe aplicarse una máxima o una **regla de aplicación por analogía**, con el mismo alcance que en el caso de las medidas de apremio en general, que puede resumirse indicando lo siguiente:

El orden de prelación en el aseguramiento precautorio debe ser proporcional, y con una mecánica de gradualidad, de igual forma que las medidas de apremio.

La frase o especie de regla general anotada resume un **claro alcance y límite al que debiera sujetarse el aseguramiento precautorio**, principalmente en relación con los terceros relacionados, no obstante que igualmente aplique en el caso de los contribuyentes.

Ubicar como primera opción a los depósitos bancarios como una forma clara de facilitar a la autoridad fiscal el ejercicio de sus facultades de comprobación en contra de terceros relacionados, e inclusive respecto a los contribuyentes, siempre que no se aplique con motivo de garantizar un crédito fiscal, **redunda en una clara desproporción y exceso en perjuicio de los particulares**, lo cual puede ser argumento válido en sede constitucional, inclusive por tratarse de una **medida regresiva**, no obstante que se indique a manera de justificación en la exposición de motivos **2** que el

aseguramiento de los depósitos bancarios es un medio proporcional e idóneo para lograr vencer la resistencia al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, y que tal medida de apremio no causaría un daño al contribuyente, lo cual resulta claramente contrario a los efectos verdaderos de una medida claramente desproporcionada y excesiva que dañaría gravemente a un particular.

En este orden de ideas, se puede afirmar que el embargo de una cuenta bancaria de un tercero relacionado e inclusive del propio contribuyente en el supuesto de que se trate de garantizar un crédito fiscal, resulta una medida desproporcionada y excesiva que puede claramente calificarse como **una medida regresiva**, debido a que existen otros medios que restringen en menor medida los Derechos Fundamentales del contribuyente o tercero, como el auxilio de la fuerza pública y la imposición de sanciones pecuniarias.

Medida regresiva y principio de progresividad

El Máximo Tribunal del país ha definido con claridad el alcance del principio de progresividad, **13** precisando que el mismo exige a todas las autoridades del Estado mexicano, en el ámbito de su competencia, incrementar el grado de tutela en la promoción, respeto, protección y garantía de los Derechos Humanos, indicando de igual manera que **ese principio impide a toda autoridad, adoptar medidas que sin plena justificación constitucional disminuyan el nivel de la protección a los Derechos Humanos de quienes se someten al orden jurídico nacional.**

Atendiendo al razonamiento esencial del principio aludido, resulta claro afirmar que la ejecución de una medida de apremio como lo es el aseguramiento de una cuenta bancaria como primera opción en contra de un tercero relacionado o un contribuyente, redundaría en una medida regresiva, y tal efecto perjudica gravemente al particular debido a que el orden de prelación en la ejecución de la medida, **previo al 2021, tenía como última opción a los depósitos bancarios**, respetando una especie de gradualidad y proporcionalidad.

En ese orden de ideas, debe afirmarse que al **ejecutar de forma automática** el aseguramiento de una cuenta bancaria sin agotar previamente otras medidas de apremio tendientes al mismo fin, pero de menor afectación, resulta ser una medida claramente regresiva y violatoria del principio de progresividad por su clara desproporción y exceso, los cuales no se justifican en absoluto al afirmar que se trata de un **acto de molestia transitorio e idóneo para lograr vencer la resistencia** de un particular al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad. •

Para acceder a la Reforma Fiscal
2021 escanee el Código QR



13 No. de Registro 2019325. Tesis P./Jurisprudencia 35/2019. Rubro: *PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU NATURALEZA Y FUNCIÓN EN EL ESTADO MEXICANO.*