



EXPEDIENTE: *****

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a 28 de marzo del 2012

**ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN
DE *****
DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

P R E S E N T E

Con fundamento en los artículos 1 párrafos primero, segundo y tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 5 fracciones III y IX, 21, 22 fracción II, 23 y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1. El 22 de diciembre de 2011, el *****, en su carácter de representante legal de la persona moral denominada *****, personalidad que acreditó con el instrumento número *****, de 06 de octubre de 1999, pasado ante la fe de Notario Público No. *****, del *****, promovió ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **QUEJA** en contra del acto atribuido a la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DEL ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)**, narrando los siguientes antecedentes, siendo manifestados en el escrito libre de 22 de diciembre de 2011:

1. Que *****, persona moral con R.F.C. *****, es una sociedad legalmente constituida, que siempre ha cumplido con sus obligaciones fiscales, especialmente las relacionadas con la materia aduanera.

2. Que el 28 de septiembre de 2010, presentó demanda de nulidad en contra de la resolución contenida en el oficio ***** emitida por la Administración Local Jurídica del ***** del SAT, mediante el cual resolvió el recurso de revocación promovido en contra de las resoluciones que le determinaron diversos créditos fiscales; así como en contra de los oficios

***** y *****, ambos emitidos por la Administración Central de Contabilidad y Glosa "1", en los cuales le determinan diversos créditos fiscales por concepto de impuesto general de importación, cuotas compensatorias, impuesto al valor agregado, multas, recargos y actualización. Que dicha demanda se radicó ante la ***** Sala Regional ***** del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, bajo el número de juicio *****.

3. Que no obstante lo anterior, la Administración Local de Recaudación del ***** con fecha 13 de septiembre de 2010, emitió los mandamientos administrativos de ejecución números ***** y *****, a través de los cuales se le requirió el pago de los créditos fiscales de referencia.

4. Que el 30 de septiembre de 2010, los citados mandamientos de ejecución fueron ejecutados por el *****, empleado de la autoridad fiscal, mismo que procedió al congelamiento de las cuentas bancarias números *****, *****, *****, todas de la institución bancaria *****, así como la cuenta bancaria número ***** del *****.

5. Que los días 4 y 11 de octubre de 2010, presentó ante la Administración Local de Recaudación del *****, dos escritos mediante los cuales ofreció como garantía del interés fiscal, el embargo en la vía administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le correspondía, a fin de que dicha Administración, concediera la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución hasta en tanto se emitiera la resolución definitiva en el juicio contencioso administrativo y, ordenará levantar el embargo de las cuentas bancarias de que es sujeta.

6. Que no obstante haber ofrecido el embargo de la negociación y haber cumplido con todos los requisitos legales para ello, el 26 de octubre de 2010, le fue notificado el oficio *****, de fecha 11 de octubre de 2010, emitido por la Administración Local de Recaudación del ***** del SAT, por el cual declaró improcedente la garantía ofrecida, al considerar que los créditos que se pretendían garantizar no derivan de un convenio de pago en parcialidades.

7. Que bajo estas consideraciones la Administración Local de Recaudación del ***** está violando sus derechos, pues no obstante que ofreció garantía a su favor, consistente en el embargo en la vía administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le correspondía, de conformidad con lo establecido en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, dicha Administración a la fecha mantiene congeladas sus cuentas bancarias números *****, *****, *****, todas de *****, así como la cuenta número ***** de *****, lo cual impide que tenga flujo

de efectivo suficiente para continuar con su actividad normal, así como para hacer frente a sus diversas obligaciones, incluyendo las fiscales.

*8. Asimismo, señala la contribuyente, que el oficio número *****, de fecha 11 de octubre de 2010, emitido por la Administración Local de Recaudación del *****, le causa perjuicio, toda vez que de conformidad con el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal por cualquier medio previsto en dicho precepto legal, tal y como aconteció en el caso que nos ocupa, pues la contribuyente ofreció como garantía el embargo en la vía administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le correspondía.*

*9. De igual forma señala que dicho oficio es a todas luces ilegal, toda vez que la autoridad fiscal, aduce que los créditos que pretende garantizar no derivan de un convenio de pago en parcialidades, sin embargo, no existe disposición normativa que prevea tal situación, por lo que el rechazo de la garantía ofrecida, además de ser ilegal y contraria a derecho, le causa perjuicios de imposible reparación pues le impide desempeñar su actividad preponderante, por lo que en este acto solicita de la Administración Local de Recaudación del ***** del SAT, admita la garantía ofrecida y libere su cuentas bancarias números *****, *****, *****, todas de *****, así como la cuenta número ***** de *****, ya que con su actuación está vulnerando sus derechos que de acuerdo con el artículo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos deben ser respetados por todas las autoridades*

2. Con fecha 18 de enero de 2012, se admitió a trámite la queja de mérito, asignando al caso, el número consecutivo de expediente ***** y requiriéndose mediante oficio número *****, el informe respecto de los actos materia de la queja a la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DEL ***** DEL SAT**, acompañando las documentales que estimara conducentes.

3. El 25 de enero de 2012 fue recibido en esta Procuraduría el oficio número *****, mediante el cual la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DEL ***** DEL SAT**, en tiempo y forma, desahogó el requerimiento solicitado rindiendo el informe de los actos que se le atribuían, lo que se toma en cuenta en el dictado de la presente Recomendación.

4. El 1° de febrero de 2012, esta Procuraduría dictó un acuerdo, por el que se reservó el derecho de llevar a cabo las acciones de investigación necesarias a fin de obtener la información indispensable para estar en aptitud de emitir el acuerdo de conclusión respectivo, entre ellas las de dar a conocer a la contribuyente los términos en que fue rendido el informe de mérito.

5. El 23 de febrero del año en curso el *****, en su calidad de autorizado por parte del representante legal de la contribuyente *****, presentó escrito libre realizando diversas manifestaciones en relación con el contenido del informe rendido por la autoridad, al cual recayó diverso acuerdo del día 24 siguiente.

6. Con fecha 22 de marzo del año en curso, esta Procuraduría dictó un acuerdo por el que se levantó la suspensión decretada en el auto de 1° de febrero de 2012, a efecto de que se continúe el procedimiento de la Queja.

En relación a las actuaciones señaladas se efectúan las siguientes:

II. C O N S I D E R A C I O N E S

Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente de mérito y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, el **ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DEL ***** DEL SAT**, violó en perjuicio del contribuyente sus derechos fundamentales de legalidad, certeza, y seguridad jurídica, al contravenir una medida cautelar consistente en la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución y desbloqueo inmediato de su cuenta bancaria, al rechazar la garantía del interés fiscal ofrecida por la persona moral contribuyente, atento a lo siguiente:

A.- El contribuyente en su solicitud de queja adujo concretamente lo siguiente:

Que no obstante que ofreció garantía a su favor, consistente en el embargo en la vía administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le correspondía, de conformidad con lo establecido en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, dicha Administración a la fecha mantiene congeladas sus cuentas bancarias números **, *****, *****, todas de *****, bajo el argumento de que el embargo en la vía administrativa de la negociación sólo se puede ofrecer cuando existe un convenio de pago en parcialidades.***

B.- Por su parte, la autoridad involucrada en la presente queja al rendir el informe contenido en el oficio *****, señaló medularmente:

[...] I N F O R M E:

*EN RELACIÓN AL ARGUMENTO VERTIDO EN EL SENTIDO DE QUE EL OFICIO NÚMERO *****, DE FECHA 11 DE OCTUBRE DE 2010, DEVIENE ILEGAL Y LESIVO A LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN VIRTUD DE QUE NO OBSTANTE DE QUE EL ARTÍCULO 141 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SEÑALA QUE LOS*

CONTRIBUYENTES PODRÁN GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL POR CUALQUIERA DE LOS MEDIOS CONTEMPLADOS EN DICHO ARTÍCULO, LA AUTORIDAD NO ACEPTA LA GARANTÍA OFRECIDA ES DE SEÑALARSE QUE DEVIENE INFUNDADO EN RAZÓN DE LO SIGUIENTE:

EN EFECTO, DE LA VERIFICACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN APORTADA A LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN Y OFRECIMIENTO DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL A TRAVÉS DEL EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA DE LA NEGOCIACIÓN, SE DETERMINÓ QUE NO SE UBICA DENTRO DE LOS SUPUESTOS SEÑALADOS EN EL ARTÍCULO 141 FRACCIÓN V TERCER PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ASÍ COMO EL ARTÍCULO 97 FRACCIÓN 11 Y 98 PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN I DEL REGLAMENTO DEL MENCIONADO CÓDIGO...

[...]

COMO PODRÁ OBSERVAR, DE LA INTERPRETACIÓN ANTERIOR A LAS DISPOSICIONES FISCALES SE APRECIA CLARAMENTE QUE EL **EMBARGO DE LA NEGOCIACIÓN TIENE COMO FINALIDAD EL COBRO DEL CRÉDITO FISCAL Y NO EL SERVIR DE GARANTÍA** RESPECTO DE LOS MISMOS.

[...]

DE IGUAL FORMA SE PONE DE MANIFIESTO QUE LA GARANTÍA FUE DEBIDAMENTE RECHAZADA EN RAZÓN DE QUE EL CONTRIBUYENTE NO OFRECIÓ LA GARANTÍA RESPECTIVA DENTRO DE LOS TREINTA DÍAS SIGUIENTES AL EN QUE SURTIÓ EFECTOS LA NOTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES DETERMINANTES DE LOS CRÉDITOS FISCALES EN COMENTO COMO LO DISPONE EL ARTÍCULO 141 PÁRRAFO QUINTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN VIRTUD DE QUE TRANSCURRIÓ EN EXCESO EL PLAZO DE 45 DÍAS SIGUIENTES A LA FECHA EN QUE SURTIÓ EFECTOS LA NOTIFICACIÓN DE DICHAS RESOLUCIONES DETERMINANTES Y TODA VEZ QUE EL RECURSO DE REVOCACIÓN INTENTADO POR EL CONTRIBUYENTE EN CONTRA DE LAS MISMAS YA FUE RESUELTO POR LA AUTORIDAD COMPETENTE SIENDO EN ESTE CASO LA ADMINISTRACIÓN LOCAL JURÍDICA DEL ***** , ATENTO A LO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 144 PÁRRAFO PRIMERO Y TERCERO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. [...]"

Por su parte la contribuyente por conducto del autorizado designado por el representante legal, en su escrito de 9 de marzo de 2012 señaló sustancialmente:

"(...) mi mandante no intenta modificar el oficio por el que la autoridad fiscal rechazó la garantía ofrecida, pues ella ya tiene garantizado el interés fiscal con el embargo en la vía administrativa de la negociación que llevó a cabo, sino lo que se pretende con la presente queja es que se descongelen las cuentas bancarias de mi mandante ya que sin ellas no tiene liquidez para realizar sus actividades comerciales y hacer frente a sus obligaciones, lo cual inevitablemente traería como consecuencia su quiebra.

Con el embargo de la negociación que la autoridad fiscal llevó a cabo, tiene garantizado el interés fiscal; sin embargo, si las cuentas bancarias se mantienen congeladas, a mi representante le es en extremo difícil continuar operando.

[...]

[...]

Finalmente, aduce la autoridad que al no haber constituido garantía en su favor dentro de los 30 días siguientes en que surtió efectos la notificación de las resoluciones determinantes de los créditos fiscales que señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, dicha garantía fue rechazada.

Lo anterior carece de técnica jurídica, puesto que no existe disposición legal o reglamentaria alguna que sancione a los contribuyentes que no garanticen dentro de los 30 días siguientes a la notificación de los créditos fiscales, con el rechazo de su garantía o que pierdan la oportunidad de ofrecerla después de pasado ese plazo de 30 días.

[...]

Por lo anterior, y dado que no existe ningún impedimento para aceptar la garantía ofrecida por mi mandante consistente en el embargo en la vía administrativa de la negociación, solicito se descongelen sus cuentas bancarias pues se le está ocasionando un perjuicio grave constante por falta de liquidez para hacer frente a sus obligaciones y para la consecución de su objeto social. [...]”.

C.- Del contenido de las manifestaciones aportadas por el contribuyente, argumentos e informe rendido por la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DEL ***** DEL SAT**, así como de las constancias adjuntas al mismo, se advirtió que los actos que reclamó la contribuyente *********, por conducto de su representante legal, como violatorios de sus derechos, efectivamente existieron.

III. OBSERVACIONES:

El acto respecto del cual se duele el contribuyente *********, lo constituye la indebida fundamentación y motivación en la emisión de los oficios ********* de 11 de octubre de 2010 y ********* del día 25 siguiente por medio de los cuales la autoridad declaró improcedente la garantía del interés fiscal ofrecida por la contribuyente a través del embargo en la vía administrativa de la negociación, así como el ilegal embargo trabado sobre las cuentas bancarias propiedad de la persona moral quejosa, situación que violenta los derechos fundamentales como contribuyente en términos de lo que enseguida se argumenta:

De las constancias que integran el expediente y las manifestaciones expuestas por las partes, es de concluirse que le asiste la razón a la contribuyente en relación a la indebida motivación y fundamentación de la autoridad para rechazar como garantía del interés fiscal el embargo en la vía administrativa de la negociación, ofrecida mediante escritos de 04 y 11 de octubre de 2010, en términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación conforme a lo siguiente.

La **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DEL ***** DEL SAT** al momento de rendir el informe solicitado por esta Procuraduría señaló que el embargo en la vía administrativa contemplada en la fracción V del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, puede únicamente llevarse a cabo sobre bienes, en virtud de que dicho precepto no incluye la negociación por lo que de hecho y derecho le corresponde, ya que en términos de lo dispuesto en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, el embargo de la negociación tiene por efecto el cobro del crédito, más no así fungir como garantía del interés fiscal.

Bajo esta interpretación, la autoridad señalada como responsable en la presente queja, determina que únicamente los contribuyentes que efectúen un convenio de pago en parcialidades pueden ofrecer como garantía el embargo en la vía administrativa de la negociación.

Esta Procuraduría considera que la interpretación y aplicación de los dispositivos legales realizada por la autoridad, viola en perjuicio del gobernado sus derechos e incumple con la obligación que establece el artículo 1° Constitucional, vigente a partir del 11 de junio del 2011.

Lo anterior se sostiene así, pues el Código Fiscal de la Federación establece, específicamente en su artículo 145, que todos los créditos fiscales deben ser pagados o garantizados, pues de lo contrario mediante el procedimiento administrativo de ejecución (PAE), la autoridad los hará efectivos exigiendo su pago de manera coactiva.

Por su parte, el artículo 141 establece las formas en que puede garantizarse, las cuales son:

“Artículo 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- I.** ...
- II.** ...
- III.** ...
- IV.** ...
- V.** Embargo en la vía administrativa.
- VI.-** ...

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes.

(...)

Respecto de lo cual, el artículo 97 del Reglamento del Código, dispone lo que a continuación se copia:

Artículo 97.- Para los efectos del artículo 141, fracción V del Código, el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

I. Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá presentar los documentos y cumplir con los requisitos que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general;

II. El contribuyente señalará los bienes de su propiedad sobre los que deba trabarse el embargo, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal y cumplir los requisitos y porcentajes que establece el artículo 93 de este Reglamento. No serán susceptibles de embargo los bienes a que se refiere el artículo 156, fracción II, inciso c) del Código;

III. Tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el contribuyente y en el caso de personas morales, su representante legal. Cuando a juicio de la autoridad fiscal exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán con la persona que designe la autoridad fiscal;

IV. Deberá inscribirse en el registro público que corresponda el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad, y

V. Antes de la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, deberán cubrirse los gastos de ejecución y gastos extraordinarios que puedan ser determinados en términos del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

(...)

Ahora bien, del análisis de los numerales transcritos es de advertirse que en la legislación fiscal vigente se contempla como forma para garantizar el interés fiscal, el embargo en la vía administrativa, la cual debe ser suficiente para cubrir el monto de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, sin que la ley específica de la materia, es decir el Código Federal Tributario, expresamente señale salvedad alguna que nulifique como medio de garantía el embargo en la vía administrativa de la negociación con lo que por hecho y derecho le corresponda, máxime que en su Reglamento tampoco establece limitante alguna, sino sólo reglas para su ofrecimiento, las cuales se constriñen a que el contribuyente deberá solicitar dicho embargo, señalando los bienes de su propiedad que sean susceptibles de aseguramiento, encontrándose obligado a inscribir en el registro público que corresponda el embargo trabado, así como a cubrir los gastos de ejecución y gastos extraordinarios.

Luego entonces, resulta violatorio de los derechos del contribuyente que se le limite el ofrecimiento de la garantía que por sus características más le beneficia, cuando no existe una disposición expresa que señale esa prohibición y por ende permita a las autoridades un rechazo debidamente fundado y motivado.

Incluso, el "ANEXO 1-A" de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, establece lo relativo a la presentación de garantías del interés fiscal señalado, entre otros, los requisitos y las disposiciones jurídica aplicables, entre las cuales se señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, el cual como hemos visto establece las posibilidades con que cuentan los contribuyentes para garantizar el interés fiscal.

De este modo, la “Tabla 32” de dicho anexo señala textualmente al embargo de la negociación como un modo de ofrecimiento de garantía al señalar los requisitos que deben cumplirse para que el mismo pueda ser aceptado.

Así, en virtud de que el embargo de la negociación es un modo del embargo en vía administrativa, es factible concluir que el mismo resulta aplicable para garantizar el interés fiscal cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Luego entonces, la interpretación de la autoridad señalada como responsable, contraviene el artículo 2, fracción IX de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el cual establece:

“IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.”

Así, la violación a consideración de esta Procuraduría es evidente, ya que si el contribuyente ofrece como medio de garantía el embargo de la negociación, lo que significa que ofrece todo lo que por derecho le corresponde, es indudable que está ofreciendo el medio de garantía menos oneroso por sus condiciones, de ahí que el hecho de que las autoridades responsables declaren como improcedente dicho ofrecimiento porque el contribuyente no cuenta con un convenio de pago en parcialidades sin que exista tal prohibición expresa y hayan embargado sus cuentas bancarias, transgrede el derecho consagrado en el dispositivo de mérito.

Así, de la fundamentación invocada no se desprende el desconocimiento en la Ley del embargo en la vía administrativa de la negociación como forma de garantía del interés fiscal o bien su oposición para ser aceptada ante su ofrecimiento por parte de los contribuyentes, ni tampoco el hecho de que el embargo en la vía administrativa de la negociación, sólo proceda cuando los créditos a garantizar deriven de un convenio de pago en parcialidades. Destacando que la motivación de la autoridad respecto al rechazo se centra en que los créditos no derivan de un convenio de pago en parcialidades, lo cual no constituye un requisito para la aceptación de la garantía, máxime que las reglas de la resolución miscelánea fiscal por ningún motivo se encuentran en orden jerárquico de prelación en relación al Código Fiscal de la Federación, por lo que si la ley de la materia la contempla como medio de garantía, no puede rechazarse con fundamento en una regla o disposición de carácter secundario, adicionalmente que las referidas reglas constituyen facilidades administrativas para los contribuyentes y no así cargas adicionales o disposiciones contrarias a la Ley.

Resulta también importante resaltar que la autoridad señala en el citado oficio que la garantía ofrecida por la contribuyente no satisface los requisitos señalados en los artículos 141 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación y 99 primer párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en relación a lo previsto en la regla I.2.19.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 y en el anexo 1-A, ficha de trámite 128/CFF, sin embargo no motiva el por qué la contribuyente no cumple dichos requisitos, situación que evidentemente la deja en estado de indefensión e incertidumbre. Aunado a lo anterior en el informe rendido ante esta Procuraduría la autoridad invoca fundamentos que no se señalaron en el oficio

*****, como son los artículos 97 fracción II y 98 primer párrafo y fracción I del Código Fiscal de la Federación, señalando que el embargo en la vía administrativa sólo procede cuando se ofrecen bienes y que la negociación no constituye un bien, situación que es del todo incorrecta toda vez que la negociación se integra de diversos bienes muebles e inmuebles.

En ese sentido, a consideración de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no le asiste la razón a la autoridad involucrada en la presente Queja al resolver la solicitud de ofrecimiento de garantía en el sentido de declararla improcedente, pues como se ha visto y detallado en la presente Recomendación, el Código Fiscal de la Federación contempla como forma de garantía el embargo en la vía administrativa sin condicionar su ofrecimiento a específicos o determinados bienes propiedad de la contribuyente, mucho menos a que su procedencia derive de la existencia de un convenio de pago diferido o en parcialidades, razones las anteriores que evidencian la inexacta aplicación del derecho, la carente apreciación de los hechos y la ilegalidad manifiesta del rechazo de la garantía ofrecida por el contribuyente.

Lo anterior nulifica el derecho del contribuyente a aplicar preferentemente la disposición más favorable a sus intereses, pues se le limita sin fundamento legal alguno para que ofrezca como garantía el embargo de su negociación.

De esta manera, ya que el embargo en las cuentas bancarias de cualquier contribuyente representa una afectación indudable e incluso de imposible reparación, atento al principio pro homine es un deber de las autoridades el ejercer dicha medida al haber agotado otros medios, en este caso de garantía del interés fiscal, pues sólo ante ese escenario podremos acreditar que se efectuó la interpretación extensiva y más favorable para los gobernados.

Es por esto, que las autoridades deben de tener en consideración que el embargo en las cuentas bancarias de los contribuyentes ocasiona que no tengan los medios financieros para llevar a cabo sus operaciones e impide efectuar las inversiones necesarias, provocando el desempleo, estancamiento y la agonía de sus empresas.

En efecto, el congelamiento de cuentas bancarias que nos ocupa pasa por alto la necesidad —no solo idoneidad— de que el contribuyente cuente con recursos suficientes para cubrir los requerimientos básicos de los individuos involucrados en el objetivo de la empresa, como pueden ser los sueldos de los trabajadores, así como para cubrir los compromisos empresariales que enfrente, sea que se trate del pago a proveedores o a otros acreedores, situación que pudiera generar la imposibilidad material para operar su giro y afectar la generación de los ingresos indispensables para cumplir con sus obligaciones, incluso las fiscales.

El agotamiento de la fuente productiva y de trabajo, debe considerarse como la última solución posible para satisfacer créditos provenientes de obligaciones fiscales, máxime como cuando en el caso de estos aún no son exigibles al encontrarse sub júdice por haber sido impugnados en tiempo.

De este modo, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, insiste en que de continuar con el rechazo de la garantía ofrecida, en perjuicio del contribuyente se estaría transgrediendo la prerrogativa consagrada en el artículo 4° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que establece que los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, por lo que sus actuaciones que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos.

Lo anterior se ve reforzado en lo sustancial, en términos del contenido de la Jurisprudencia número V-J-2aS-37, de la Segunda Sección de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en su Revista Quinta Época, del Año VII, No. 84, del mes de diciembre de 2007, visible en su página 16, dónde se aprecia que los propios Tribunales reconocen como forma de garantía el embargo en la vía administrativa de la negociación, dicho criterio es del tenor siguiente:

“LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EMBARGO DE LA NEGOCIACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. ES SUFICIENTE PARA ESTIMAR QUE EL INTERÉS FISCAL SE ENCUENTRA GARANTIZADO PARA EFECTOS DE SUSPENDER LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO.- Del contenido de los párrafos primero y séptimo, del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales, previéndose que no se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal, de lo que se evidencia, que el Legislador Federal estableció en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, que el embargo de bienes suficientes para garantizar el interés fiscal practicado por parte de la autoridad dentro del citado procedimiento, excluye la posibilidad de solicitar al contribuyente garantía adicional para estos efectos. Por lo tanto, el embargo de la negociación de un contribuyente, con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, realizado en la vía ejecutiva por parte de la autoridad fiscal, se constituye como garantía del interés fiscal, y por ello si los créditos que se pretenden hacer efectivos a través de dicha ejecución se encuentran impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; se estima que se cumplen los requisitos que prevé la fracción VI, del artículo 28, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para que se conceda la suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el juicio, así como para que dicha suspensión surta sus efectos.”

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/16/2007)

Así es dable concluir que en el sistema jurídico mexicano vigente, el embargo en la vía administrativa de la negociación, con todo lo que de hecho y por derecho le corresponde, se encuentra reconocido como un medio para garantizar el interés fiscal de los créditos fiscales exigibles que tenga a su cargo.

Por lo que se concluye, que el **ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DEL ***** DEL SAT**, al declarar improcedente el ofrecimiento del embargo en la vía administrativa de la negociación propiedad de ***** , como garantía del interés fiscal de los créditos adeudados, viola en perjuicio de la quejosa sus derechos fundamentales de legalidad, certeza y seguridad jurídica, lo que le ocasiona daños de difícil reparación y

perjuicios ya que ante dicho rechazo al ofrecimiento de garantía de la contribuyente, se ordenó mediante el oficio ***** de 29 de julio de 2011 a la Institución Bancaria ***** la inmovilización de los depósitos bancarios en moneda nacional y extranjera que hubiera en cualquier tipo de cuenta, inversiones y valores a nombre de la persona moral contribuyente, hasta por la cantidad de \$5'921,345.59, a efecto de hacer efectivo el cobro de los créditos *****, *****, *****, ***** y *****, situación que desde el momento en que se materializó ha obstaculizado la realización de las actividades de la contribuyente, pues con el bloqueo de dichas cuentas no tiene liquidez para hacer frente a sus obligaciones, lo que derivaría en una posible quiebra y extinción de esa fuente de ingresos y de empleos.

Así, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima necesario que las autoridades fiscales federales observen lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1º Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, 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”.

Máximas constitucionales que ya fueron interpretadas por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, deben interpretar los derechos humanos de la manera que más favorezca a la persona, sin que estén por ello facultadas para declarar la invalidez de las normas o para desaplicarlas en los casos concretos.

En este punto es importante señalar que esta Procuraduría considera que los derechos antes señalados también resultan aplicables a las personas jurídicas, de ahí que los mismos deberán de ser interpretados a modo de obtener el mayor beneficio en atención al principio pro persona, pues si bien el artículo 1º Constitucional se refiere a “personas”, una interpretación extensiva nos lleva a la conclusión que en ciertos supuestos los derechos fundamentales son realizables con las personas jurídicas por su naturaleza; esto es así, pues la interpretación que debe de darse en relación con los derechos humanos debe ser la más amplia.¹

Lo anterior se traduce en que dentro del ámbito de sus competencias, las autoridades tienen la obligación de aplicar las normas correspondientes haciendo la interpretación más favorable

¹ En este mismo sentido se pronunció la Corte Interamericana de Derechos Humanos al resolver el caso CANTOS VS. ARGENTINA,

a la persona para lograr su protección más amplia, situación que a consideración de esta Procuraduría no sucedió en la especie.

En estos términos, es evidente que el **ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DEL ***** DEL SAT** ha transgredido derechos fundamentales de la contribuyente.

Por ello, en términos del artículo 5 fracciones III y IX de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, lo procedente es recomendar a la autoridad fiscal que reconozca y acepte el embargo en la vía administrativa de la negociación ofrecida mediante escritos de 04 y 11 de octubre de 2010, en términos de lo dispuesto por el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación y 97 de su Reglamento y en el supuesto que bajo su criterio no se cumplan con los requisitos de Ley, en términos del segundo párrafo del artículo 99 del Reglamento del código federal tributario, emita el requerimiento que en derecho corresponda y una vez que se reconozca la garantía del interés fiscal ofrecida por la contribuyente, decreta el levantamiento del embargo y ordene la liberación de las cuentas bancarias a nombre de *****.

De lo expuesto es que esta Procuraduría estima procedente dictar la siguiente:

IV. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente queja en análisis, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, fracción III, de su Ley Orgánica, así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

SEGUNDA.- Se recomienda al **ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DEL ***** DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, adoptar de inmediato las medidas correctivas consistentes en aceptar el embargo en la vía administrativa de la negociación de la contribuyente como garantía del interés fiscal y ordene el desbloquear las cuentas bancarias a nombre de la contribuyente *****.

TERCERA.- Se **CONCEDE**, en términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, plazo de **TRES** días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que la autoridad informe si la acepta o no, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28 fracción I, numeral 2 del mismo ordenamiento legal.

En caso de que la esa autoridad acepte la presente Recomendación, a fin de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 26 de la Ley Orgánica de esta Procuraduría, una vez recibida la aceptación se le notificaran las pruebas que correspondan en su caso.

Se informa a la autoridad que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la Recomendación se hará pública.

Notifíquese acompañando las documentales que resulten necesarias, a fin de que la autoridad cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA